

DOCUMENTOS

FISCALIDAD Y DESARROLLO

Autores: *Carlos Garcimartín*
José Antonio Alonso
Daniel Gayo

DOC. N.º 21/06



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN: FISCALIDAD Y DESARROLLO
 2. CARACTERIZACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO
 - 2.1. Los ingresos públicos
 - 2.2. Los ingresos impositivos
 - 2.3. Los ingresos no impositivos
 - 2.4. La estructura impositiva
 - 2.4.1. Los impuestos sobre bienes y servicios
 - 2.4.2. Las contribuciones sociales
 - 2.4.3. Los impuestos al comercio internacional
 - 2.4.4. La imposición sobre la renta
 3. DEFICIENCIAS DE LOS SISTEMAS FISCALES DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO. LAS REFORMAS EMPRENDIDAS
 - 3.1. Imposición directa
 - 3.1.1. El impuesto sobre la renta de las personas físicas
 - 3.1.2. El impuesto sobre la renta de las sociedades
 - 3.1.3. Los impuestos sobre la propiedad
 - 3.2. Imposición indirecta
 - 3.2.1. Impuestos generales
 - 3.2.2. Los impuestos al comercio internacional
 - 3.2.3. Los impuestos específicos
 - 3.3. Las contribuciones sociales
 4. LOS OBSTÁCULOS A LAS REFORMAS
 - 4.1. La rigidez y la aplicación efectiva de las reformas
 - 4.2. Los aspectos distributivos
 - 4.3. El problema de la calidad institucional
 - 4.4. El problema de la competencia fiscal
 - 4.5. La imposición local
 5. CONCLUSIONES. LAS REFORMAS PENDIENTES
- ANEXO I. FUENTES ESTADÍSTICAS
- BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN: FISCALIDAD Y DESARROLLO

La fiscalidad es un aspecto crucial en los procesos de desarrollo, ya que afecta al comportamiento económico de los individuos, modificando los incentivos al trabajo, al ahorro, al consumo o a la inversión. Determina, además, el potencial del sector público a la hora de proveer bienes y servicios y llevar a cabo programas de redistribución de renta y políticas de estabilización. Finalmente, supone un intercambio de impuestos por representación y ciudadanía que se halla en el corazón del contrato social (Tilly, 1992; Moore, 2002). Por todo ello, un buen sistema fiscal se convierte en un requisito imprescindible para el progreso de las naciones.

Tradicionalmente, los criterios utilizados para juzgar la bondad de un sistema fiscal han estado basados en los llamados principios impositivos, es decir, suficiencia (que sea capaz de proveer al estado de los recursos necesarios), eficiencia (que las distorsiones generadas sean lo menos posibles), equidad (que sea justo), sencillez administrativa (que los costes de cumplimiento de la legislación tributaria sean reducidos, tanto para los contribuyentes como para la administración) y flexibilidad (que sea capaz de adaptarse a un contexto cambiante). A partir de estos principios como objetivos a cumplir, se ha desarrollado un cuerpo teórico sobre la imposición basado en dos supuestos fundamentales. Por un lado, que, en ausencia de impuestos distorsionantes, la libre competencia conduciría a una asignación eficiente de recursos. Por otro, que existe una amplia variedad de figuras impositivas que pueden ser utilizadas por el sector público. Como consecuencia de todo ello se derivan conclusiones y recomendaciones de política tributaria enfocadas a la neutralidad del sistema impositivo. Como, además, suele ser habitual asumir que los pagos directos a los individuos o familias son posibles, no es necesario que el sistema impositivo deba preocuparse por objetivos de redistribución, pues serán aquellos los encargados de realizar esta tarea¹.

Desde el punto de vista, entonces, de los países en desarrollo, la cuestión fundamental es si las recomendaciones derivadas de este tipo de análisis siguen siendo válidas en países donde claramente los mencionados supuestos no se cumplen y, por tanto, los sistemas impositivos deben construirse en un contexto muy diferente. Así, el peso de la economía informal es muy grande, lo que origina un grave problema de evasión impositiva. La agricultura es un sector de gran relevancia en la estructura productiva y resulta muy difícil gravar buena parte de las transacciones que tienen lugar en el mismo. Un gran número de empresas son de muy reducida dimensión, lo que supone costes elevados a la hora de cumplir las obligaciones tributarias, tanto para ellas mismas como para la administración. La calidad institucional es mala, tanto en lo que respecta a la escasez de medios materiales y humanos en la gestión impositiva como a los graves problemas de evasión y corrupción que existen. A diferencia de lo que ocurre en los países desarrollados, el sistema fiscal no está presente en la agenda política (Fjeldstad y Rakner, 2003), es decir, puede interesarle a grupos especializados, pero no forma parte del debate público, lo que favorece un menor control al estado. Las estadísticas tributarias son muy deficientes, lo que dificulta la evaluación de alternativas a la hora de definir la política impositiva, optando por cambios marginales en lugar de estructurales, perpetuando, así, las ineficiencias y convirtiendo a aquella en el arte de lo posible, en lugar de perseguir fines óptimos (Tanzi y Zee, 2001). El menor desarrollo del sistema financiero supone que muchas transacciones sean en efectivo, lo que elimina una fuente de información de suma importancia (Gordon y Li, 2005). Por último, no debe olvidarse que a menudo los que tienen capacidad de pagar impuestos son una pequeña parte de la población, que, además, no desea hacerlo y cuenta con gran influencia política para ello².

Todos estos problemas, unido a un nivel menor de renta, han supuesto que los sistemas fiscales difieran notablemente en los países en desarrollo respecto a los vigentes en los países des-

¹ Véase, por ejemplo, Heady (1993).

² También se ha afirmado que la ayuda al desarrollo puede desincentivar a los gobiernos a aumentar la presión fiscal (Brautigam y Botchwey, 1999; Moore 1998), aunque la evidencia empírica no es concluyente (White 1994).



arrollados. En primer lugar, en cuanto a la capacidad recaudatoria del sistema impositivo, notablemente inferior en los primeros. En segundo lugar, respecto a la estructura de los ingresos tributarios, claramente sesgada a favor de los impuestos indirectos. Finalmente, en cuanto al diseño de las principales figuras impositivas. De este modo, los sistemas fiscales de los países en desarrollo han ido acumulando a lo largo del tiempo graves deficiencias que los han alejado de los principios impositivos que supuestamente deberían cumplir. Con objeto de corregir esta tendencia, en las dos últimas décadas buena parte del mundo en desarrollo se ha embarcado en procesos de reforma fiscal que, en muchos casos, han estado auspiciadas por organismos internacionales o donantes. Sin embargo, se ha puesto de manifiesto que, debido a las peculiares condiciones de estos países y a la homogeneidad en el recetario de las reformas, aún persisten numerosos problemas, tanto de carácter general como específicos a cada impuesto. Por supuesto, la gravedad de cada uno de ellos difiere entre países, ya que el mundo en desarrollo no es homogéneo, como tampoco lo es la situación de sus sistemas fiscales. En el caso de los países más pobres las deficiencias son considerables y muy largo el camino que aún queda por recorrer. Sin embargo, los países de renta media, sobre todo algunos de ellos, disponen de una infraestructura institucional y unas condiciones socioeconómicas que pueden hacer posible el éxito de las reformas si éstas se diseñan de forma correcta y se llevan a cabo con el empeño suficiente. Para que ello sea así, los organismos internacionales y los donantes deben desempeñar un papel importante. Por un lado, mediante ayuda financiera y técnica. Por otro, mediante una cooperación internacional en materia tributaria que cada vez se hace más necesaria, habida cuenta del proceso de globalización que está teniendo lugar en la economía mundial. La mayor movilidad del capital, el crecimiento de las relaciones comerciales y financieras, la competencia fiscal o la proliferación de paraísos fiscales así lo exigen.

El presente trabajo trata de estos problemas a los que se enfrentan los sistemas fiscales del mundo en desarrollo, las reformas emprendidas y las pendientes. Para ello, se ha dividido en cuatro partes. En la primera de ellas se ofrece una caracterización básicamente cuantitativa de los sistemas tributarios de los países en desarrollo, es decir, nivel de ingresos, impositivos y no impositivos, y estructura de los mismos. Se analizarán las diferencias existentes con los países desarrollados, así como entre los propios países en desarrollo en función de su nivel de renta y área geográfica a la que pertenecen. La segunda parte del trabajo se dedica a describir las características y problemática de los principales tributos en los países en desarrollo, así como las reformas emprendidas y sus consecuencias. En la tercera parte se analizan los obstáculos más importantes que existen para alcanzar los objetivos perseguidos en las mismas. Finalmente, las conclusiones del trabajo se destinan a enumerar las principales reformas pendientes.

2. CARACTERIZACIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO

2.1. Los ingresos públicos

Antes de presentar las principales cifras que caracterizan los sistemas fiscales de los países en desarrollo, conviene efectuar un breve comentario sobre las estadísticas disponibles al respecto. La principal fuente de información homogénea sobre los sectores públicos la ofrece el Fondo Monetario Internacional (FMI) a través de la publicación *Government Finance Statistics*, que, a su vez, es empleada por el Banco Mundial (BM) en la elaboración de los datos ofrecidos en *World Development Indicators*. Sin embargo, en ambos casos existen dos graves problemas. Por un lado, para muchos países en desarrollo las diferentes series son incompletas, por lo que la disponibilidad de datos es insuficiente. Por otro, suele ocurrir que éstos sólo se refieran al gobierno central, lo que desvirtúa considerablemente la información en aquellos países donde la descentralización es importante. Por todo ello, para la elaboración de las estadísticas utilizadas en este trabajo se han utilizado varias fuentes. De forma primordial, los datos proporcionados por el Banco Mundial y, para los países de la OCDE, los de esta organización. De forma complementaria, se han empleado otras fuentes en los casos de datos inexistentes en las

anteriores y donde el hecho de hacer referencia únicamente al gobierno central desvirtúa sensiblemente la realidad. Por este motivo, en buena parte de los cuadros recogidos en el presente trabajo se ha optado por incluir el número de observaciones empleado en la construcción de cada indicador, remitiendo la fuente en numerosas ocasiones al Anexo I, donde se explica en mayor detalle. Es obvio que el hecho de utilizar fuentes no homogéneas presenta problemas de comparabilidad. Sin embargo, creemos que el beneficio de emplear fuentes de mayor calidad cuando las mencionadas razones así lo aconsejen o simplemente fuentes alternativas que ofrecen datos que no están disponibles en las estadísticas del BM, es superior al coste de limitarnos únicamente a estas últimas. Asimismo, conviene tener en cuenta que, dada la disponibilidad de datos, la muestra de cada grupo utilizado varía en función del año correspondiente, por lo que su evolución debe tomarse con cautela, especialmente en aquellos casos donde dicha muestra es reducida. Finalmente, debemos aclarar que a lo largo de todo el trabajo no hemos empleado una definición estricta de países en desarrollo (PED), sino que hemos optado por englobar bajo esta denominación a los países clasificados por el Banco Mundial como países de renta media y baja, mientras que por países desarrollados (PD) nos referiremos a los países de renta alta.

Hecha esta salvedad, conviene comenzar señalando que los sistemas fiscales de los países en desarrollo difieren notablemente de los correspondientes a los países desarrollados, tanto en términos puramente cuantitativos como en lo que respecta al diseño de las figuras impositivas más relevantes. Ello implica, en primer lugar, que los ingresos de que disponen sus administraciones públicas para hacer frente a los tradicionales problemas de eficiencia, equidad y estabilidad macroeconómica sean muy inferiores a los que tienen los países ricos. Así, como puede observarse en el cuadro 1, mientras que el promedio de ingresos públicos sobre PIB alcanzaba en 2000 casi el 43 por 100 en los países desarrollados, en los de renta baja (PRB) se situaba alrededor del 18 por 100; 23 por 100 en los países de renta medio baja (PRMB); y 28 por 100 en los de renta medio alta (PRMA), siendo los casos más extremos los de Suecia, alrededor del 60 por 100 y la República Democrática del Congo, donde no llega al 4 por 100. Sin embargo, es necesario mencionar que la heterogeneidad dentro de cada grupo es muy elevada, aunque muy superior en los PRB, como se observa en el coeficiente de variación. El mínimo y el máximo en este grupo son respectivamente el mencionado 4 por 100 de la R. D. del Congo y el 45 por 100 de Lesotho; en los PRMB, el 8 por 100 (Guatemala) y el 39 por 100 (Arge-lia); en los PRMA, el 17 por 100 (Libano) y el 45 por 100 (Botswana); y en los PD, el 27 por 100 en Singapur y el mencionado 62 por 100 de Suecia.

Respecto a la evolución acontecida en la última década, como puede observarse en el coeficiente de variación, ha tenido lugar un ligero proceso de convergencia de los ingresos públicos, aunque ello se debe fundamentalmente a lo ocurrido dentro del propio grupo de países de renta alta y entre estos y los de renta medio alta, no produciéndose acercamiento de los otros dos grupos hacia los niveles de las naciones más ricas. Los países de renta medio baja son ahora más homogéneos entre sí, pero han mantenido las distancias con los países desarrollados, mientras que los países de renta baja se han hecho más heterogéneos y, además, han aumentado sus diferencias con aquellos.

CUADRO 1
INGRESOS PÚBLICOS EXCLUIDAS TRANSFERENCIAS (% PIB)

	Nivel de renta	1990	1995	2000
Promedio	Baja	17,99	18,33	17,59
	Media	24,85	26,01	25,34
	Medio baja	23,20	23,38	23,19
	Medio alta	27,71	29,62	28,51
	Alta	41,87	41,38	42,57
Observaciones	Baja	20	25	26
	Media	30	38	47
	Medio baja	19	22	28
	Medio alta	11	16	19
	Alta	30	30	31

(*Sigue.*)

(Continuación.)

		Nivel de renta	1990	1995	2000
Coef. Variación	Baja		0,45	0,48	0,49
	Media		0,38	0,35	0,33
	Medio baja		0,40	0,31	0,32
	Medio alta		0,33	0,34	0,30
	Alta		0,24	0,23	0,21
	Todos		0,60	0,56	0,56
Mínimo	Baja		5,57	5,35	3,74
Máximo			50,79	49,32	45,24
Mínimo	Medio baja		6,32	5,65	7,87
Máximo			47,15	35,52	39,23
Mínimo	Medio alta		13,66	16,39	16,78
Máximo			50,79	49,32	45,24
Mínimo	Alta		22,96	23,88	26,97
Máximo			65,15	60,69	62,33

Fuente: Véase Anexo I.

Asimismo, dentro de los países en desarrollo existen diferencias geográficas importantes (cuadro 2). Así, en 2000 las cifras correspondientes a Medio Oriente y África del Norte (MOAN) y Europa y Asia Central (EAC) son sensiblemente superiores a las del resto de áreas, en especial a las de Asia Oriental y Pacífico (AOP) y Sudasia (SA). No obstante, cabe subrayar que la disparidad es importante dentro de cada una de las zonas. Así, en EAC, junto a países como Hungría, con unos ingresos públicos de casi el 45 por 100 del PIB, similares a los de los países más ricos, se hallan otros como Georgia, que apenas llega al 10 por 100. Algo similar ocurre en África subsahariana, con máximos del 45 por 100 para Botswana y mínimos del 4 por 100 para la R. D. del Congo. Sin embargo, observando la evolución y manteniendo las reservas estadísticas comentadas anteriormente, destaca el hecho de ser precisamente en Europa y Asia Central donde se produce una caída significativa de los ingresos públicos en la década analizada, de alrededor de cinco puntos porcentuales del PIB, seguida de Asia Oriental y Pacífico, con dos puntos. Por el contrario, ninguna región muestra aumentos relativamente importantes. Asimismo, conviene mencionar que es también en Asia Oriental y Pacífico donde se observa un crecimiento de las diferencias entre sus miembros, mientras que en el resto se mantienen constantes o disminuyen, lo que ocurre de forma especialmente significativa en los países latinoamericanos. Por último, cabe señalar que los mayores descensos (superiores a los diez puntos) han tenido lugar en Nicaragua, Omán y Bulgaria, mientras que los aumentos más relevantes (por encima de los seis puntos) han ocurrido en Irán, Argelia y Turquía.

CUADRO 2
INGRESOS PÚBLICOS EXCLUIDAS TRANSFERENCIAS EN LOS PED (% PIB)

		Área geográfica	1990	1995	2000
Promedio	Asia Oriental y Pacífico		20,63	19,67	18,14
	Europa y Asia Central		31,68	27,93	26,25
	América Latina y Caribe		20,51	18,59	20,23
	Medio Oriente y África del Norte		25,49	27,33	26,32
	Sudasia		15,82	15,66	14,80
	África subsahariana		21,64	22,33	21,81
Observaciones	Asia Oriental y Pacífico		6	7	6
	Europa y Asia Central		4	15	20
	América Latina y Caribe		11	10	13
	Medio Oriente y Norte de África		8	9	10
	Sudasia		5	5	5
	África subsahariana		16	17	19

(Sigue.)

(Continuación.)

	Área geográfica	1990	1995	2000
Coef. Variación	Asia Oriental y Pacífico	0,29	0,31	0,37
	Europa y Asia Central	0,38	0,42	0,38
	América Latina y Caribe	0,38	0,30	0,28
	Medio Oriente y Norte de África	0,25	0,18	0,21
	Sudasia	0,24	0,17	0,18
	África subsahariana	0,51	0,48	0,51
Mínimo	Asia Oriental y Pacífico	10,46	6,39	5,25
Máximo		26,79	25,13	24,79
Mínimo	Europa y Asia Central	13,66	9,27	10,41
Máximo		47,15	49,32	44,88
Mínimo	América Latina y Caribe	7,88	8,37	10,15
Máximo		33,51	27,58	33,55
Mínimo	Medio Oriente y Norte de África	18,06	17,32	16,78
Máximo		38,85	34,77	39,23
Mínimo	Sudasia	8,45	10,54	10,62
Máximo		21,02	20,39	20,60
Mínimo	África subsahariana	5,57	5,35	3,74
Máximo		50,79	49,81	45,24

Fuente: Véase Anexo I.

Es evidente que parte de estas diferencias entre zonas geográficas obedece a disparidades en el nivel de desarrollo de sus miembros. Así, atendiendo sólo a los países de renta media, estas diferencias se hacen más evidentes, ofreciendo una imagen más clara de las peculiaridades regionales. Como puede observarse en el cuadro 3, los países de desarrollo medio de Europa, Asia Central, Medio Oriente y África, tanto del norte como subsahariana, tienen un nivel de ingresos públicos muy por encima de Asia, quedando América Latina en una posición intermedia.

CUADRO 3
INGRESOS PÚBLICOS EXCLUIDAS TRANSFERENCIAS EN PRM (% PIB)

	Área geográfica	1990	1995	2000
Promedio	Asia Oriental y Pacífico	18,88	18,11	16,69
	Europa y Asia Central	31,68	30,39	27,99
	América Latina y Caribe	19,21	18,98	20,38
	Medio Oriente y Norte de África	26,43	28,58	26,59
	Sudasia	21,02	20,39	16,80
	África subsahariana	33,17	29,72	31,10
Observaciones	Asia Oriental y Pacífico	5	5	4
	Europa y Asia Central	4	12	17
	América Latina y Caribe	10	9	12
	Medio Oriente y Norte de África	7	8	9
	Sudasia	1	1	1
	África subsahariana	4	4	5

Fuente: Véase Anexo I.

2.2. Los ingresos impositivos

Como es lógico, las diferencias existentes entre los distintos grupos de países en cuanto a sus ingresos públicos obedecen en buena medida a las disparidades que presentan sus ingresos



impositivos. Así, como puede observarse en el cuadro 4, mientras que en los países desarrollados estos representan en 2000 el 38 por 100 del PIB, en los países de renta baja no llegan al 14 por 100, mientras que en los de renta medio baja y medio alta eran el 19 y el 25 por cien, respectivamente. Por otro lado, también en este aspecto la heterogeneidad dentro de cada grupo es elevada, aunque muy superior en los PRB y mucho menor en los PRA. El mínimo y el máximo en los primeros son, respectivamente, el 3,5 por 100 de Myanmar y el 34 por 100 de Lesotho; en los PRMB, el 9,5 por 100 (Irán) y el 38 por 100 (Argelia); en los PRMA, el 12 por 100 (México) y el 45 por 100 (Polonia); y en los PRA, el 23 por 100 en Corea del Sur y el 54 por 100 de Suecia.

Respecto a la evolución acontecida en la última década, el único grupo donde se reducen los ingresos impositivos son los países de renta baja, aumentando tanto en los de renta media, especialmente en los de renta medio alta, como en los de renta alta. Además, como puede observarse en el coeficiente de variación, se ha producido un ligero proceso de convergencia de los ingresos impositivos, tanto en el total de países como dentro de cada grupo. Sin embargo, en lo que respecta a la convergencia total, puede decirse, observando los promedios, que sólo los países de renta medio alta se aproximan a los países de renta alta.

CUADRO 4
INGRESOS IMPOSITIVOS (% PIB)

	Nivel de renta	1990	1995	2000
Promedio	Baja	13,80	14,47	13,58
	Media	18,41	20,81	21,21
	Medio baja	17,11	18,75	18,94
	Medio alta	20,65	23,64	24,73
	Alta	35,50	36,40	38,40
Observaciones	Baja	22	24	28
	Media	38	50	51
	Medio baja	24	29	31
	Medio alta	14	21	20
	Alta	26	27	27
Coef. Variación	Baja	0,54	0,58	0,51
	Media	0,44	0,38	0,40
	Medio baja	0,46	0,36	0,39
	Medio alta	0,38	0,37	0,35
	Alta	0,24	0,23	0,20
	Todos	0,53	0,49	0,51
Mínimo	Baja	4,65	3,75	3,52
Máximo		35,05	41,79	34,41
Mínimo	Medio baja	6,90	7,79	9,51
Máximo		34,28	29,80	38,00
Mínimo	Medio alta	12,60	11,30	12,10
Máximo		44,71	44,20	44,88
Mínimo	Alta	18,03	19,40	23,60
Máximo		53,20	52,21	53,90

Fuente: Véase Anexo I.

Desde un punto de vista geográfico, también existen diferencias importantes dentro de los países en desarrollo. Así, destaca claramente el caso de Europa y Asia Central, cuyas cifras son notablemente superiores a las correspondientes al resto de zonas, mientras que ocurre lo contrario en Asia Oriental y del Sur (cuadro 5). Asimismo, existe una alta heterogeneidad dentro de cada área, en especial en Medio Oriente y África del Norte y en África subsahariana. En el primer caso, junto a países como Irán, cuyos ingresos impositivos representan el 9 por 100 del PIB, existen otros, como Argelia,

(Continuación.)

Variable	Relación con		
	Nivel de renta	Área geográfica	Otras variables
Impuestos sobre bienes y servicios (% del total de impuestos)	<ul style="list-style-type: none"> - Mayor en los PRM que en PRB y PRA. - PRM aumenta. PRB y PRA se mantienen. - Baja la dispersión en PRA y PRMA, se mantiene en PRMB y aumenta en PRB. 	<ul style="list-style-type: none"> - Mayor en EAC y ALC. Menor en MOAN y AS. - Crecen en EAC, AOP y ALC. - PRM: Respecto a PRB no hay grandes cambios, excepto subida en AOP. 	
Contribuciones sociales (% del total de impuestos)	<ul style="list-style-type: none"> - Relación clara y positiva con la renta. - Similares en PRMA y PRA. - Fuerte aumento en PRMA. - La dispersión en cada grupo cae con la renta. 	<ul style="list-style-type: none"> - Muy superiores en EAC, seguidas de ALC. Las menores en AS y AOP. - Crece la dispersión, salvo en EAC y AOP. - PRM: No hay grandes diferencias en ningún grupo respecto a PRB. 	
Impuestos al comercio internacional (% del total de impuestos)	<ul style="list-style-type: none"> - Relación clara y negativa con la renta. - Caída en todos los grupos. - La dispersión en cada grupo aumenta con la renta y en el tiempo. 	<ul style="list-style-type: none"> - Relación positiva con AS. - Muy superiores en AS y más bajos en EAC. - Fuertes caídas en AOP, AL, SA y MOAN. - Aumenta la dispersión en todos los grupos. - PRM: menores en todos los grupos respecto a PRB, salvo AS. 	<ul style="list-style-type: none"> - Relación negativa con el peso de la población urbana.
Impuestos sobre la renta (% del total de impuestos)	<ul style="list-style-type: none"> - Relación positiva con la renta, aunque fuerte diferencia entre RA y resto y mayor en PRMB que en PRMA. - Importante caída en PRMA, algo menor en PRB y sube en el resto. - Fuerte tendencia a mayor homogeneidad en PRMA y PRA. 	<ul style="list-style-type: none"> - Relación negativa con EAC; positiva con EAP y MOAN. - Superiores y similares a PRA, en MOAN y AOP. Los menores en EAC. - Caídas importantes en EAC y AS. Aumentan en MOAN y SA. - Cae la dispersión en AOP y AL. Sube en el resto, salvo AS. - PRM: No hay grandes diferencias en ningún grupo respecto a PRB, salvo aumento en AS. 	<ul style="list-style-type: none"> - Relación positiva con el peso las exportaciones de hidrocarburos en el total.
Relación entre ingresos por IRPF y sociedades	<ul style="list-style-type: none"> - Relación positiva con la renta, aunque el nivel inferior se da en PRMB. - Crece en todos, salvo PRA. - La dispersión en cada grupo se reduce con la renta. 	<ul style="list-style-type: none"> - No parece existir ningún componente regional. - Los niveles más altos en EAC y AS. El nivel menor en ALC. - Caídas en ALC y SA. Aumentos en SA y AOP. - La dispersión cae en AOP y AL. Sube en el resto, excepto AS. 	<ul style="list-style-type: none"> - Relación negativa con el peso las exportaciones de hidrocarburos en el total.

PRA: Países de renta alta. PRMA: Países de renta medio alta. PRMB: Países de renta medio baja. PRB: Países de renta baja. AOP: Asia Oriental y Pacífico. EAC: Europa y Asia Central. ALC: América Latina y Caribe. MOAN: Medio Oriente y África del Norte. SA: Sudaasia. AS; África subsahariana.

3. DEFICIENCIAS DE LOS SISTEMAS FISCALES DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO. LAS REFORMAS EMPRENDIDAS

Como se ha puesto de manifiesto en los epígrafes precedentes, existen notables diferencias entre los sistemas tributarios de los países desarrollados y en desarrollo en cuanto a sus ingresos y estructura impositiva. Estas diferencias obedecen tanto al diseño de dichos sistemas como al contexto en el que se configuran y aplican. Ello ha llevado a numerosos países en los últimos años a adoptar una serie de reformas que, pese a su lógica diversidad, dado que el mundo en desarrollo no es homogéneo, comparte objetivos y medios comunes. Es necesario recordar, además, que estas reformas han estado en buena medida auspiciadas por organismos internacionales, en especial, por el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial.

Antes de analizar lo ocurrido con las principales figuras impositivas, conviene adelantar que los objetivos generales de dichas reformas han consistido básicamente en aumentar los ingresos, reducir los déficit presupuestarios, lograr una mayor eficiencia y mejorar la administración tributaria y la eficacia recaudatoria. En realidad, puede decirse que, al menos en la fase inicial de las reformas, el primero de ellos ha sido el objetivo fundamental, convirtiéndose a menudo en una exigencia tanto de los organismos internacionales como de los donantes. De hecho, se trata de un componente principal de las estrategias para alcanzar los objetivos del Milenio, pues, por ejemplo, entre las recomendaciones del informe 2005 sobre el Proyecto Milenio de Naciones Unidas se encuentra aumentar en cuatro puntos porcentuales del PIB los recursos domésticos (Sachs *et al.*, 2005). Por el contrario, el proceso reformista apenas ha hecho hincapié en los aspectos distributivos, lo que, como se analizará posteriormente, puede convertirse en un obstáculo serio para que aquél tenga éxito, constituyendo, por tanto, una tarea pendiente.

3.1. Imposición directa

3.1.1. El impuesto sobre la renta de las personas físicas

Tradicionalmente, el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) ha sido un impuesto poco eficiente y equitativo en los países en desarrollo. Así, los principales problemas que suele presentar son los siguientes:

a) Con frecuencia, el número de personas sujetas a su pago ha sido reducido. En el caso de los tipos impositivos más elevados porque, al menos de manera formal, pocos individuos disponían de la renta necesaria. En Honduras, por ejemplo, la renta impositiva debe ser cientos de veces el PIB *per capita* para alcanzar el tipo marginal máximo (Tanzi y Zee, 2000). Por otro lado, en ocasiones el mínimo exento del IRPF es excesivo. Por ejemplo, a finales de los años noventa esa cifra era de 3,5 veces la renta *per cápita* en Brasil, de 4,1 en Kenia, de 4,2 en Uganda o de 9,3 en Nicaragua (cuadro 31).

CUADRO 31
RENTA MÍNIMA SUJETA AL IRPF

País	Renta mínima (en número de veces la renta <i>per capita</i>)
<i>Renta media</i>	
Sudáfrica	0,8
Argentina	1,6
Brasil	3,5
Chile	0,2
Costa Rica	1,3
México	0,1

(*Sigue.*)

(Continuación.)

País	Renta mínima (en número de veces la renta <i>per capita</i>)
<i>Renta baja</i>	
Kenia	4,1
Tanzania	2,1
Uganda	4,2
Zambia	1,3
Zimbabwe	0,5
Nicaragua	9,3

Fuente: Tanzi y Zee (2000). La mayoría de casos se refiere a 1997/98.

b) También ha sido habitual en buena parte del mundo en desarrollo mantener un elevado número de tramos y tipos marginales altos, con el fin de dotar de progresividad al impuesto, y, en este sentido, no debe olvidarse que se trata de un instrumento muy visible para los gobiernos de los países en desarrollo a la hora de manifestar su compromiso (real o aparente) con la justicia social. Sin embargo, lo cierto es que la progresividad real ha sido mucho menor que la nominal por el gran número de exenciones y deducciones existentes, que benefician a los tramos más altos de renta (exenciones sobre ganancias de capital, tipos reducidos para ingresos financieros, deducciones generosas por gastos médicos o educativos, entre otras). De hecho, numerosos autores han puesto de manifiesto que la progresividad real aumentaría si se redujera en los tipos nominales, disminuyese el número de tramos, descendieran las exenciones y deducciones y se trasladaran reducciones en base a deducciones en cuota (Tanzi y Zee, 2001).

c) En algunos países en desarrollo la tasa marginal del IRPF supera con amplio margen a la aplicada al impuesto de sociedades, lo que incentiva a los contribuyentes a elegir la modalidad empresarial por motivos fiscales. Es decir, los profesionales y pequeños empresarios pueden desviar en el tiempo sus rendimientos mediante la deducción de gastos y evitar de forma permanente los tipos más elevados del IRPF. Esto sucede, por ejemplo, en Camerún, Argelia, Rumania, Sudáfrica o Turquía.

d) Aunque las rentas de intereses y dividendos constituyen un campo problemático a nivel global, en los países en desarrollo sobresalen dos aspectos. Por un lado, en muchos de ellos cuando se gravan los intereses se hace mediante una retención final a un tipo sustancialmente inferior al marginal superior del IRPF. Este procedimiento puede ser aceptable en el caso de los perceptores de rentas del trabajo, pero para los que reciben rentas empresariales implica, junto al hecho de que se puedan deducir los intereses, que es posible obtener un importante ahorro mediante transacciones de arbitraje (Tanzi y Zee, 2001). Por otro lado, en el caso de los dividendos el problema es la doble imposición y para los países en desarrollo puede ser preferible, por razones de simplicidad administrativa, eximir totalmente a los dividendos del impuesto o gravarlos a una tasa relativamente baja, quizá mediante un impuesto de retención final cuyo tipo sea el mismo que se utilice para gravar los intereses (Tanzi y Zee, 2001).

A la vista, entonces, de estos problemas, de los objetivos perseguidos y de que, como se ha visto, el peso del impuesto sobre la renta de las personas físicas en la recaudación total debería ser mayor, las principales medidas adoptadas para su reforma en los países en desarrollo han sido básicamente las siguientes:

a) Se han elevado los tipos más bajos del impuesto. Por ejemplo, en el caso latinoamericano, han subido en promedio desde principios de los años noventa un punto porcentual, aunque siguen siendo significativamente menores que en los países desarrollados (Martner y Tromben, 2004). Incluso, algunos países como Bolivia han pasado a un tipo único, en este caso del 13 por 100.

b) Se han reducido los tipos marginales máximos. Como puede comprobarse en el cuadro 32, han disminuido alrededor de 20 puntos porcentuales en todos los grupos de países, aunque con algo más de intensidad en los de renta medio baja. Sin embargo, como indica el coeficiente de



variación, la dispersión, tanto en cada grupo como en el total, ha aumentado. Esto se debe a que, aunque la caída ha sido generalizada, en algunos países ha sido más intensa que en otros. Por ejemplo, dentro de los países en desarrollo las caídas han sido superiores a los treinta puntos en Rusia, la República Dominicana, Filipinas, Perú, Trinidad y Tobago y Jamaica, mientras que no ha superado los cinco puntos en Mauricio, Gabón o Sudáfrica. De hecho, las diferencias siguen siendo importantes dentro de cada grupo, Así, los máximos y mínimos en 2000 se sitúan en los países de renta baja en el 65 por 100 (Chad) y el 10 por 100 (Costa de Marfil); en los de renta medio baja en el 45 por 100 (Rumania) y el 12 por 100 (Turkmenistán); en los de renta medio alta en el 55 por 100 (Gabón) y el 25 por 100 (Costa Rica) y en los de renta alta en el 60 por 100 (Holanda) y 28 por 100 (Noruega). Con todo, conviene señalar que el tipo máximo es superior en los países de renta alta que en el resto.

CUADRO 32
TIPO MARGINAL MÁXIMO DEL IRPF

	Nivel de renta	1980	1985	1990	1995	2000
Promedio	Baja	55,83	55,90	50,21	37,81	36,00
	Media	55,71	50,18	42,21	36,05	32,92
	Medio baja	56,60	47,84	37,70	34,47	30,79
	Medio alta	54,43	53,36	46,73	37,48	35,91
	Alta	64,16	58,90	48,63	45,65	41,46
Observaciones	Baja	6	11	14	16	43
	Media	17	26	30	40	53
	Medio baja	10	15	15	19	31
	Medio alta	7	11	15	21	22
	Alta	14	24	22	21	26
Coef. variación	Baja	0,17	0,32	0,31	0,30	0,33
	Media	0,16	0,22	0,36	0,26	0,26
	Medio baja	0,17	0,27	0,38	0,29	0,28
	Medio alta	0,15	0,14	0,32	0,22	0,20
	Alta	0,13	0,13	0,29	0,19	0,19
	Todos	0,16	0,24	0,31	0,27	0,29
Mínimo	Baja	45	8	8	10	10
Máximo		70	80	75	60	65
Mínimo	Medio baja	40	30	10	13	12
Máximo		72	73	73	60	45
Mínimo	Medio alta	45	45	25	25	25
Máximo		70	70	90	55	55
Mínimo	Alta	51	34	28	29	28
Máximo		76	80	68	64	60

Véase Anexo I.

Desde un punto de vista geográfico, la disminución del tipo marginal máximo es considerable en todos los grupos, aunque algo más, si cabe, en Sudasia, que junto a América Latina presenta el promedio menor en 2000, y algo menos en África subsahariana, cuyo promedio es el más alto de todos los grupos (cuadro 33). Asimismo, se observa un aumento de la dispersión dentro de cada grupo, correspondiendo el valor más alto en dicho año a África subsahariana y el más bajo a Sudasia. En particular, los máximos y mínimos son en Asia Oriental y Pacífico el 50 por 100 de Vietnam y el 20 por 100 de Camboya; en Europa y Asia central, el 45 por 100 de Uzbekistán y el 12 por 100 de Turkmenistán; en América Latina y Caribe, el 45 por 100 de Chile y el 13 por 100 de Bolivia; en Medio oriente y Norte de África, el 41,5 por 100 de Marruecos y el 20 por 100 de Siria; en Sudasia, el 35 por 100 de Paquistán y el 25 por 100 de Nepal; y finalmente, en África subsahariana, el 65 por 100 de Chad y el 10 por 100 de Costa de Marfil.

CUADRO 33
TIPO MARGINAL MÁXIMO DEL IRPF EN LOS PED

	Área geográfica	1980	1985	1990	1995	2000
Promedio	Asia Oriental y Pacífico	60,00	45,00	43,00	38,17	34,50
	Europa y Asia Central		55,00	63,33	42,08	32,86
	América Latina y Caribe	54,47	50,77	36,92	30,61	30,00
	Medio Oriente y África del Norte					35,25
	Sudasia		60,94	47,50	37,50	30,00
	África subsahariana	57,00	55,30	51,20	38,17	37,80
Observaciones	Asia Oriental y Pacífico	3	5	5	6	10
	Europa y Asia Central	0	1	3	12	22
	América Latina y Caribe	15	19	19	18	19
	Medio Oriente y Norte de África	0	0	0	0	6
	Sudasia	0	2	2	2	4
	África subsahariana	5	10	15	18	35
Coef. variación	Asia Oriental y Pacífico	0,14	0,24	0,17	0,19	0,24
	Europa y Asia Central			0,30	0,22	0,29
	América Latina y Caribe	0,16	0,22	0,37	0,22	0,22
	Medio Oriente y Norte de África					0,21
	Sudasia		0,02	0,05	0,07	0,12
	África subsahariana	0,18	0,34	0,29	0,29	0,33
Mínimo	Asia Oriental y Pacífico	50,00	35,00	35,00	30,00	20,00
Máximo		70,00	65,00	55,00	50,00	50,00
Mínimo	Europa y Asia Central		55,00	50,00	26,00	12,00
Máximo			55,00	90,00	60,00	45,00
Mínimo	América Latina y Caribe	40,00	30,00	10,00	13,00	13,00
Máximo		72,00	73,10	73,10	45,00	45,00
Mínimo	Medio Oriente y Norte de África					20,00
Máximo						41,50
Mínimo	Sudasia		60,00	45,00	35,00	25,00
Máximo			61,88	50,00	40,00	35,00
Mínimo	África subsahariana	45,00	8,00	8,00	10,00	10,00
Máximo		70,00	80,00	75,00	60,00	65,00

Véase Anexo I.

CUADRO 34
TIPO MARGINAL MÁXIMO DEL IRPF EN LOS PRM

	Área geográfica	1980	1985	1990	1995	2000
Promedio	Asia Oriental y Pacífico	60,00	45,00	43,00	35,80	35,00
	Europa y Asia Central		55,00	63,33	42,08	33,11
	América Latina y Caribe	54,79	50,81	36,92	30,65	30,00
	Medio Oriente y África del Norte					35,30
	Sudasia					30,00
	África subsahariana		55,00	47,50	39,50	36,71
Observaciones	Asia Oriental y Pacífico	3	5	5	5	5
	Europa y Asia Central	0	1	3	12	18
	América Latina y Caribe	14	18	19	17	17
	Medio Oriente y Norte de África	0	0	0	0	5
	Sudasia	0	0	0	0	1
	África subsahariana	0	2	4	6	7

Véase Anexo I.



En lo referente a los países de renta media, como puede observarse en el cuadro 34, no existen diferencias importantes respecto a la situación del conjunto de países en desarrollo. Si acaso, cabría mencionar que en África subsahariana el tipo marginal máximo del IRPF es ligeramente inferior en sus países de renta media que en sus países de renta baja.

- c) Asimismo, ha sido frecuente desde principios de los años noventa aumentar el mínimo exento.
- d) Por último, se han eliminado determinadas deducciones y exenciones con objeto de ampliar la base del impuesto.

En definitiva, siguiendo una tendencia también existente en los países más ricos, los cambios fundamentales han consistido en una reducción de tipos máximos, elevación de mínimos y medidas encaminadas a ampliar las bases. Sin embargo, estas reformas resultan insuficientes y no se hallan exentas de problemas. Así, la mencionada tendencia general a promover la bajada de tipos, que, como se verá, también ha tenido lugar en el impuesto de sociedades, ha supuesto, entre otras razones, que el peso del IRPF en los países en desarrollo no se haya aproximado al correspondiente a los países desarrollados. Esto es más importante en los países de renta media y, en especial, medio alta, donde las diferencias con los países ricos han crecido notablemente, pero donde, además, todavía existe un margen considerable para reducir exenciones, ampliar las bases y, en consecuencia, aumentar la recaudación (Heady, 2001). Recuérdese, además, que dentro de la imposición directa, en estos países, como en el resto del mundo en desarrollo, existe un sesgo a favor de los impuestos sobre la renta de sociedades, contrariamente a lo que sucede en los países más ricos. Asimismo, también debe hacerse hincapié en que, pese al avance registrado, aún queda mucho por hacer respecto a las discriminaciones que existen dentro del impuesto en función del tipo de renta. Por ejemplo, en un buen número de países, (muy frecuente en Latinoamérica) el IRPF no tiene carácter global, sino que cada modalidad de ingreso está vinculado a un régimen distinto, con tipos diferentes y numerosas exenciones según la fuente generadora (intereses, dividendos, etc.), lo que determina que en la práctica la casi totalidad de la carga tributaria recaiga sobre los trabajadores dependientes (Agosin *et al.*, 2005). Además, también es frecuente que se grave la renta territorial, y no la mundial, por lo que no quedan sujetas al impuesto las rentas generadas en el exterior. Por otro lado, aunque se ha producido una clara tendencia a la reducción del mínimo exento del IRPF en el mundo en desarrollo, en muchos casos continúa siendo demasiado elevado (Tanzi y Zee, 2000). Finalmente, conviene subrayar que el IRPF no sólo incide en la recaudación, sino que a menudo este impuesto es el único componente del sistema fiscal con capacidad redistributiva (Heady, 2001).

3.1.2. *El impuesto sobre la renta de las sociedades*

En términos generales, el impuesto sobre la renta de las sociedades presenta un buen número de problemas, a menudo complejos, siendo, de hecho, una de las figuras impositivas que más transformaciones está experimentando a nivel mundial. La mayor movilidad del capital, el crecimiento de las relaciones comerciales y financieras entre las distintas filiales y sucursales de la misma empresa matriz y el creciente uso de este impuesto como herramienta para atraer inversión extranjera, han dado lugar, entre otros factores, a una fuerte presión para reformarlo. En el caso de los países en desarrollo, los problemas que tradicionalmente ha presentado podrían resumirse en los siguientes:

- a) Tasas marginales máximas muy elevadas.
- b) La existencia de tasas múltiples, diferenciadas por sectores de actividad.
- c) Las incoherencias de los sistemas de depreciación. Es habitual que exista un número excesivo de categorías de bienes y tasas de depreciación, que, además, suelen ser excesivamente bajas y cuya estructura no responde a las tasas de obsolescencia de los bienes correspondientes.
- d) La existencia de moratorias fiscales, populares en los países en desarrollo por ser fáciles de administrar pero que presentan numerosos inconvenientes (Tanzi y Zee, 2001). Primero, al eximirse los beneficios, independientemente de su magnitud, tienden a beneficiar más al inversor que espera grandes rendimientos y que hubiera realizado la inversión en cualquier caso. Segundo, incentivan la elusión del pago de impuestos mediante relaciones entre empresas exentas y no exentas a través de precios de transferencia. Tercero, la duración de la moratoria puede extenderse de forma

abusiva convirtiendo inversión efectuada por inversión nueva, por ejemplo, mediante el cambio de nombre de la empresa. Cuarto, las moratorias por periodo fijo fomentan proyectos a corto plazo en detrimento de proyectos a largo plazo. Finalmente, el coste fiscal de las moratorias rara vez es transparente.

e) La existencia de incentivos fiscales a la inversión mediante desgravaciones y deducciones. En principio, presentan respecto a las moratorias las ventajas de ser más útiles para promover ciertos tipos de inversión y más transparentes en cuanto a su coste fiscal (Tanzi y Zee, 2001). Sin embargo, tienen dos graves inconvenientes. Por un lado, tienden a distorsionar la elección de activos de capital a favor de los de vida corta, ya que se dispone de una desgravación o deducción nueva cada vez que se reemplaza un activo. Por otro, puede surgir la compraventa de beneficios fiscales entre aquellas empresas que tienen derecho a ellos y las que no (Tanzi y Zee, 2001).

f) La inversión extranjera directa. En el caso de empresas extranjeras los problemas que tradicionalmente han aparecido son de varios tipos. En primer lugar, al operar en dos jurisdicciones distintas, las de los países emisor y receptor de la inversión, puede surgir el problema de la doble imposición, penalizando el comercio y la inversión. En el seno de los países desarrollados para evitar este hecho existe toda una red de acuerdos impositivos basados en la *OECD Model Tax Convention*, que supone aplicar el principio de imposición en residencia, de modo que, aunque las filiales paguen en el país donde se origina la renta, después se establece un mecanismo de deducción en el país de la empresa matriz. En este sentido, parece aconsejable para los países en desarrollo la firma de acuerdos de este tipo con objeto de eliminar la doble imposición. Sin embargo, un problema importante que surge al respecto es que el énfasis otorgado al principio de residencia puede desincentivarles a ello, pues no son los residentes de las multinacionales. Aunque en los acuerdos internacionales se discuten las retenciones a aplicar en el país de origen de la renta, el resultado dependerá de la capacidad de negociación de cada parte (Heady, 2002).

El segundo problema que se origina con las multinacionales es el contrario, que paguen menos impuestos de los debidos mediante el uso de precios de transferencia y subcapitalización. Aunque se trata de un problema global, en el mundo en desarrollo es más grave por dos motivos. Por un lado, porque no todos los países cuentan con una legislación adecuada al respecto. Por otro, porque, incluso en aquellos donde estas prácticas están prohibidas, su persecución es compleja en la práctica, dadas sus limitaciones en la gestión tributaria.

El tercer problema que surge con la inversión extranjera directa se refiere a las medidas fiscales para fomentarla que se emplean en muchos países en desarrollo. Aunque este tema se comentará con mayor extensión más adelante, conviene adelantar que los inconvenientes surgen por dos vías. Por un lado, el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC prohíbe los incentivos fiscales a la exportación, lo que implica que los países en desarrollo han tenido que eliminar las exoneraciones del impuesto de sociedades de las zonas francas en 2003. Ello incluso ha entrado en conflicto con las recomendaciones de reforma fiscal realizadas por el Banco Mundial a algunos de estos países, como a Chile (1987) y Costa Rica (1988), tal como ha reconocido este organismo (Banco Mundial, 1991). Es cierto que existen algunas concesiones, como la fecha límite de 2010 para los países con renta *per capita* inferior a los 1000 dólares, pero esto no cambia sustancialmente las obligaciones de pertenecer a la OMC. El segundo problema relacionado con el uso de ventajas fiscales para atraer inversión extranjera es la posible competencia fiscal entre los países en desarrollo, es decir, que dichas ventajas únicamente acaben suponiendo una merma de los ingresos impositivos. Además, habida cuenta de lo mencionado anteriormente los acuerdos en el seno de la OMC, esta competencia no afectaría solo a las condiciones especiales de las zonas francas, sino al conjunto del impuesto de sociedades.

Pese a ser numerosos y complejos los problemas que presenta el impuesto de sociedades en los países en desarrollo, lo cierto es que las reformas de los últimos años se han centrado en reducir el número de tipos impositivos y los marginales máximos, con un énfasis mucho menor en la ampliación de las bases y las mejoras en el diseño y gestión del impuesto. Así, como puede comprobarse en el cuadro 35, el tipo marginal máximo del impuesto de sociedades ha disminuido en todos los grupos, especialmente en los de renta baja y medio alta, siendo este último grupo el que cuenta con los tipos son más reducidos. Por otro lado, conviene subrayar que a nivel mundial se ha producido un proceso de convergencia de este tipo impositivo. De hecho, mientras que a principios de los años ochenta los tipos más bajos correspondían a los países desarrollados, seguidos de los de renta media, en 2000 es en estos últimos donde los tipos impositivos son menores, mientras que los países de renta baja han redu-



cido en gran medida sus diferencias con los países más ricos. Sin embargo, al mismo tiempo, la dispersión dentro de cada grupo ha aumentado en todos ellos, excepto en los países de renta medio baja, lo que significa que siguen existiendo fuertes diferencias entre países con un nivel de renta similar. Así, los máximos y mínimos se sitúan en 2000 en los PRB en 45 por 100 (Sierra Leona y República del Congo) y 20 por 100 (Camboya); en los PRMB en 40 por 100 (Egipto) y 15 por 100 (Macedonia); en los PRMA en 35 por 100 (México, Croacia y Hungría, entre otros) y 15 por 100 (Chile, Letonia y Lituania); y en los PRA, en 39 por 100 (Bélgica) y 8,5 por 100 (Suiza). Como variaciones importantes que han tenido lugar en las dos últimas décadas en los países en desarrollo pueden destacarse, por un lado, los casos de Chile, Perú y Mauricio, con caídas superiores a 20 puntos porcentuales, y, por otro, Ecuador, Uruguay y Argentina, con aumentos de 5 puntos en los dos primeros casos y de dos puntos en el tercero.

CUADRO 35
TIPO MARGINAL MÁXIMO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS SOCIEDADES

	Nivel de renta	1980	1985	1990	1995	2000
Promedio	Baja	48,50	47,92	45,67	38,57	33,48
	Media	40,49	38,57	35,71	31,56	28,51
	Medio baja	39,34	36,87	32,71	30,99	29,23
	Medio alta	42,13	40,71	38,72	32,23	27,30
	Alta	39,82	41,53	34,78	32,84	30,27
Observaciones	Baja	13	12	15	24	45
	Media	29	27	32	48	61
	Medio baja	17	15	16	26	38
	Medio alta	12	12	16	22	23
	Alta	24	24	24	24	27
Coef. Variación	Baja	0,13	0,10	0,11	0,22	0,16
	Media	0,21	0,22	0,21	0,19	0,20
	Medio baja	0,23	0,22	0,16	0,19	0,17
	Medio alta	0,18	0,21	0,22	0,18	0,24
	Alta	0,18	0,21	0,20	0,18	0,23
	Todos	0,24	0,22	0,23	0,22	0,20
Mínimo	Baja	37,50	40,00	35,00	20,00	20,00
Máximo		60,00	55,00	50,00	60,00	45,00
Mínimo	Medio baja	20,00	20,00	25,00	20,00	15,00
Máximo		55,20	55,00	46,00	45,00	40,00
Mínimo	Medio alta	25,00	23,50	20,00	18,00	15,00
Máximo		50,00	50,00	50,00	41,00	35,00
Mínimo	Alta	11,50	11,50	9,80	9,80	8,50
Máximo		56,00	56,00	50,00	45,00	39,00

Véase Anexo I.

Desde un punto de vista geográfico, también las disminuciones del tipo marginal máximo del impuesto de sociedades son significativas en todos los grupos, destacando el caso de Sudasia, con una caída muy superior al resto, aunque partía de niveles más elevados (cuadro 36). En la actualidad los tipos más altos corresponden a África subsahariana y Sudasia, y los más reducidos a Europa y Asia Central. Asimismo, se observa una disminución de la dispersión a lo largo del tiempo en América Latina y Asia Oriental, que se ha convertido en la región más homogénea. Finalmente, cabe mencionar que los máximos y mínimos van en Asia Oriental y Pacífico del 35 por 100 de Laos al 20 por 100 de Camboya; en Europa y Asia central, del 35 por 100 de Croacia al 15 por 100 de Letonia, Lituania y Macedonia; en América Latina y Caribe del 35 por 100 de Argentina, Colombia o México al 15 por 100 de Chile; en Medio Oriente y Norte de África, del 40 por 100 de Egipto al 25 por 100 de Jordania y Djibouti; en Sudasia, del 40 por 100 de Bangladesh al 25 por 100 de Nepal; y finalmente, en África subsahariana, del 45 por 100 de Sierra Leona y República del Congo al 25 por 100 de Botswana.

CUADRO 36
IMPUESTO DE SOCIEDADES. TIPO MARGINAL MÁXIMO EN LOS PED

	Área geográfica	1980	1985	1990	1995	2000
Promedio	Asia Oriental y Pacífico	42,04	36,00	35,00	28,57	29,70
	Europa y Asia Central		40,00	37,75	30,56	25,44
	América Latina y Caribe	39,98	38,83	33,84	30,63	29,21
	Medio Oriente y África del Norte					32,50
	Sudasia	55,00	55,00	47,50	42,75	34,00
	África subsahariana	45,00	46,36	45,63	39,05	34,30
Observaciones	Asia Oriental y Pacífico	5	5	5	7	10
	Europa y Asia Central	0	1	4	16	25
	América Latina y Caribe	20	20	20	21	21
	Medio Oriente y Norte de África	0	0	0	0	8
	Sudasia	3	2	2	4	5
	África subsahariana	14	11	16	24	37
Coef. Variación	Asia Oriental y Pacífico	0,18	0,10	0,09	0,15	0,12
	Europa y Asia Central			0,16	0,24	0,22
	América Latina y Caribe	0,23	0,24	0,22	0,13	0,17
	Medio Oriente y Norte de África					0,15
	Sudasia	0,07	0,00	0,05	0,06	0,14
	África subsahariana	0,14	0,10	0,11	0,19	0,13
Mínimo	Asia Oriental y Pacífico	35,00	30,00	30,00	20,00	20,00
Máximo		55,20	40,00	40,00	35,00	35,00
Mínimo	Europa y Asia Central		40,00	30,00	18,00	15,00
Máximo			40,00	46,00	41,00	35,00
Mínimo	América Latina y Caribe	20,00	20,00	20,00	25,00	15,00
Máximo		55,00	55,00	50,00	38,00	35,00
Mínimo	Medio Oriente y Norte de África					25,00
Máximo						40,00
Mínimo	Sudasia	50,00	55,00	45,00	40,00	25,00
Máximo		60,00	55,00	50,00	46,00	40,00
Mínimo	África subsahariana	35,00	35,00	35,00	25,00	25,00
Máximo		60,00	50,00	50,00	60,00	45,00

Véase Anexo I.

CUADRO 37
IMPUESTO DE SOCIEDADES. TIPO MARGINAL MÁXIMO EN LOS PRM

	Área geográfica	1980	1985	1990	1995	2000
Promedio	Asia Oriental y Pacífico	42,04	36,00	35,00	31,00	30,00
	Europa y Asia Central		40,00	37,75	30,56	24,90
	América Latina y Caribe	39,45	38,76	33,78	30,44	29,12
	Medio Oriente y África del Norte					32,14
	Sudasia	50,00			45,00	35,00
	África subsahariana	41,13	42,50	43,75	35,36	31,56
Observaciones	Asia Oriental y Pacífico	5	5	5	5	5
	Europa y Asia Central	0	1	4	16	21
	América Latina y Caribe	19	19	19	19	19
	Medio Oriente y Norte de África	0	0	0	0	7
	Sudasia	1	0	0	1	1
	África subsahariana	4	2	4	7	8

Véase Anexo I.



En el caso de los países de renta media, como puede observarse en el cuadro 37, no existen diferencias importantes respecto a la situación del conjunto de países en desarrollo, excepto en África subsahariana, donde el tipo marginal máximo del impuesto de sociedades es inferior en sus países de renta media que en sus países de renta baja. Con todo, conviene subrayar que se trata de un resultado lógico, ya que esta última región es prácticamente la única donde el número de observaciones cambia de forma significativa.

Como se ha mencionado, las reformas de los últimos años del impuesto de sociedades se han centrado en reducir el número de tipos impositivos y los marginales máximos, con un énfasis mucho menor en la ampliación de bases y las mejoras en el diseño y gestión del impuesto. Ello ha supuesto que, pese a cierto avance registrado en su modernización, este impuesto sigue adoleciendo de viejos problemas en los países en desarrollo. Entre ellas, cabría citar, en primer lugar, que, como señalan Keen y Simone (2004), si bien se ha producido un proceso de convergencia en los tipos del impuesto entre los países desarrollados y en desarrollo, mientras que en los primeros la recaudación ha aumentado por la ampliación de las bases, en los segundos se ha reducido al no modificarse éstas. Recuérdese, en este sentido, que mientras el peso de la imposición total sobre la renta había aumentado en los países más ricos, en el resto había disminuido, especialmente en los países de renta medio alta. De este modo, aunque los tipos nominales son más parecidos, los tipos efectivos difieren sustancialmente entre los países desarrollados y en desarrollo (cuadro 38). Por ejemplo, en el caso de la imposición sobre el capital, que comprende propiedad, ganancias de capital y beneficios, la tasa efectiva en América Latina es tres veces menor que en la Unión Europea (Martner y Tromben, 2004)

CUADRO 38
TIPOS NOMINALES Y EFECTIVOS EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN 2005

	Tipo nominal	Tipo efectivo	Diferencia
Estados Unidos	39,2	37,7	1,5
Alemania	38,4	36,9	1,5
Japón	41,9	33,6	8,3
España	35,0	27,3	7,7
Reino Unido	30,0	21,7	8,3
Suecia	28,0	12,1	15,9
India	33,0	24,3	8,7
México	30,0	16,7	13,3
Turquía	30,0	6,4	23,6

Fuente: C. D. Howe Institute.

En segundo lugar, otro problema importante de este impuesto en el mundo en desarrollo es que aún existen países con estructuras claramente diferenciadas de tipos impositivos en función del sector, como son los casos de Honduras o Paraguay. En tercer lugar, los viejos problemas derivados de los precios de transferencia, subcapitalización y transferencias de renta desde y hacia paraísos fiscales siguen siendo graves, no sólo desde el punto de vista práctico, sino que incluso un buen número de países aún no ha incorporado normas al respecto en sus legislaciones. En cuarto lugar, también siguen siendo habituales las incoherencias de los sistemas de depreciación. En este sentido, autores como Tanzi y Zee (2001) han señalado que sería preferible clasificar los activos en tres o cuatro categorías, de corta y larga vida y una o dos categorías intermedias, asignando a cada una de ellas una sola tasa de depreciación. Por último, a la vista de los problemas derivados del uso de incentivos como moratorias fiscales, desgravaciones o deducciones por inversión, y dadas las limitaciones de gestión existentes en los países en desarrollo, se ha propuesto la sustitución de estos mecanismos por la depreciación acelerada (Tanzi y Zee, 2001).

En definitiva, pese a la convergencia en cuanto a tipos nominales, las reformas del impuesto de sociedades en los países en desarrollo siguen siendo necesarias. Como se pondrá de manifiesto posteriormente, uno de los problemas importantes que existen para poder llevarlas a cabo es

que la aplicación de un diseño moderno del impuesto requiere una importante capacidad administrativa. Por este motivo, al igual que sucede en el IRPF, seguramente las posibilidades al respecto son mayores en los países de renta media que en los países más pobres.

3.1.3. *Los impuestos sobre la propiedad*

En los países desarrollados la importancia de los impuestos sobre la propiedad ha disminuido a lo largo del tiempo. Aunque este hecho puede resultar sorprendente, ya que tradicionalmente han sido considerados como impuestos no distorsionantes y difíciles de evadir en el caso de inmuebles o tierra, las principales razones que lo explican son que se trata de impuestos políticamente impopulares, por ser muy visibles, y, en ocasiones, percibidos como injustos (Heady, 2002). Sin embargo, en los países en desarrollo, puede suceder lo contrario, especialmente en el caso de la tierra, dada la elevada concentración de su propiedad, siendo además una forma de gravar la agricultura, proclive a la evasión fiscal. No obstante, lo cierto es que también en muchos países en desarrollo su importancia en términos recaudatorios ha sido reducida, aunque existen excepciones, como Brasil o Colombia. Al margen del problema generalizado en estos países de la resistencia a pagar impuestos por parte de los grupos sociales de mayor renta y fuerza política, existen obstáculos técnicos importantes para aumentar la imposición sobre la propiedad. El principal de ellos es la valoración de la misma. Por un lado, pocos países cuentan con catastros amplios y actualizados. Por otro, en el caso de la tierra, su valoración es compleja por su diferente calidad. En este sentido, algunos países, como China, utilizan datos sobre rendimientos en grano para solventar este problema, pero su eficacia ha sido limitada al surgir cambios en el tipo de cultivo que han aumentado la rentabilidad sin que se haya modificado el sistema de imposición (por ejemplo, en las tierras más cercanas a las ciudades ha sido relativamente habitual la sustitución de granos por flores). Además, puede darse el caso de que el impuesto no lo pague realmente el propietario, sino el arrendatario de baja renta.

Por todo ello, excepto casos puntuales, los impuestos sobre la propiedad no han sido un pilar importante de las reformas. De hecho, las recomendaciones de las instituciones internacionales al respecto han consistido en o bien racionalizarlos mediante una actualización de las valoraciones y desarrollo de los catastros, o en eliminarlos si esto no es posible.

3.2. **Imposición indirecta**

3.2.1. *Impuestos generales*

La imposición indirecta es la que más transformaciones ha experimentado en el mundo en desarrollo. En el caso de los impuestos sobre bienes y servicios, como se ha visto anteriormente, mientras que a finales de la década de los años ochenta, su peso en el total era muy parecido en todos los niveles de renta, en la actualidad es superior en los países en desarrollo y, en especial los de renta medio alta, a excepción de Medio Oriente y Norte de África y África subsahariana. El cambio más relevante que ha tenido lugar ha sido la sustitución de impuestos generales sobre ventas por impuestos sobre el valor añadido, que ha provocado que países como Argentina, Chile o Uruguay sean muy dependientes de este tributo. De hecho, esta transformación ha sido generalizada a nivel mundial, pues si a finales de los años ochenta eran unos cincuenta países los que contaban con este impuesto, en la actualidad, esta cifra se halla en torno a ciento veinte. En el caso del mundo en desarrollo, los pioneros fueron los países latinoamericanos (por ejemplo, Brasil lo adoptó a nivel regional en 1967 y Ecuador en 1970), mientras que en África subsahariana y Asia este proceso ha tenido lugar fundamentalmente desde la década pasada.

Como puede observarse en el cuadro 39, el tipo normal del IVA es en promedio ligeramente superior en los países de renta baja y medio alta. Sin embargo, conviene subrayar que la dispersión es más elevada en los países más ricos que en los demás grupos de renta. Desde un punto de vista geográfico, dentro de los países en desarrollo, los niveles superiores corresponden a Europa y Asia Central, Medio Oriente y el conjunto de África, mientras que, con diferencia, los niveles más bajos se hallan en Asia Oriental (cuadro 40). En el caso de América Latina, aunque los tipos son bajos comparados con otras regiones, ha tenido lugar en los últimos años un aumento en numerosos países de la región. Por



ejemplo, el tipo inicial en Argentina en el año de introducción del impuesto era del 16 por 100, mientras que en la actualidad es del 21 por 100; en Honduras del 3 por 100 y del 12 por 100, respectivamente; y en Colombia del 10 por 100 y del 16 por 100, respectivamente. Al mismo tiempo, conviene subrayar que la dispersión es más elevada en esta región y, con diferencia, es más reducida en Sudasia.

CUADRO 39
TIPO NORMAL DEL IVA. 2005

Nivel de renta	Promedio	Observaciones	Coef. var	Máximo	Mínimo
Baja	17,28	17	0,22	28,00	10,00
Media	16,14	44	0,28	23,00	5,00
Medio baja	15,40	25	0,28	21,00	6,00
Medio alta	17,11	19	0,26	23,00	5,00
Alta	16,86	27	0,35	25,00	5,00
Todos	16,58	88	0,29	28,00	5,00

Véase Anexo I

CUADRO 40
TIPO NORMAL DEL IVA. 2005

Área geográfica	Promedio	Obs.	Coef. var	Máximo	Mínimo
Asia Oriental y Pacífico	11,29	7	0,28	17	7
Europa y Asia Central	19,50	20	0,13	28	15
América Latina y Caribe	14,40	15	0,34	23	5
Medio Oriente y África del Norte	17,25	4	0,25	21	10
Sudasia	14,38	4	0,08	15	13
África subsahariana	17,47	11	0,10	20	14

Véase Anexo I.

La introducción del IVA, que en un buen número de países ha tenido lugar en el marco de las reformas auspiciadas por los organismos internacionales, ha perseguido ampliar la base de la imposición indirecta, incluyendo servicios que no habían estado tradicionalmente sujetos, lo que creaba distorsiones en precios relativos, reducir el número de impuestos específicos y aprovechar las ventajas que presenta el IVA frente a otros impuestos generales. Entre ellas, la eliminación del efecto cascada presente en los antiguos tributos, la desaparición de los incentivos a la integración empresarial para reducir el pago de impuestos, su neutralidad desde el punto de vista del comercio exterior, la importante información tributaria que proporciona y el mayor grado de cumplimiento por su mecanismo de liquidación.

Sin embargo, pese a sus claras ventajas, es de sobra conocido que el IVA presenta importantes problemas en su aplicación, que se agravan en el caso de los países en desarrollo. Entre ellos, cabe destacar los siguientes:

a) Se trata de un impuesto cuya gestión es compleja y costosa, tanto para el contribuyente como para la administración.

b) Es frecuente en muchos países en desarrollo que sectores importantes, como los servicios o el comercio minorista no estén sujetos al IVA. Un caso especial lo constituye la agricultura, sector cuyas transacciones son incapaces de gravar muchos gobiernos de países en desarrollo, pero cuyo peso en la producción total es muy elevado. De hecho, ante esta incapacidad, se ha llegado a proponer gravar las transacciones de este sector con el resto del mundo (véase, Stiglitz y Dasgupta, 1971; y Heady y Mitra, 1982).

c) También es frecuente que el mecanismo de deducción sea excesivamente restrictivo, negándose o retrasándose la deducción del IVA soportado, especialmente en el caso de los bienes de capital. Por ejemplo, en algunos países africanos se estableció que no debía gravarse la compra de bienes de equipo de las industrias petrolera, minera y maderera. La razón se hallaba en que, al ser fundamentalmente exportadoras, su liquidación resultaba negativa, pero como la devolución del IVA soportado se realizaba con mucho retraso, se generaban problemas de liquidez a estas empresas.

d) Una de las preocupaciones habituales del IVA se refiere a su regresividad. Para reducirla, es habitual emplear tipos menores para aquellos productos que ocupan un lugar importante en la cesta de consumo de las rentas más bajas, como, por ejemplo, sería el caso de México o Colombia, donde existen numerosos productos a tipo cero. Sin embargo, ello introduce complejidades administrativas, que en los países en desarrollo pueden ser excesivas (Tanzi y Zee, 2001). Una posible solución, aplicada en varios de estos países, como Uganda y Zambia, ha sido la exención para pequeños agricultores que cultivan principalmente productos consumidos por los más pobres. Este procedimiento, además, reduce los costes administrativos del impuesto (Gray y Chapman, 2001). Sin embargo, conviene recordar que, desde un punto de vista distributivo, es preferible realizar transferencias directas a las familias en lugar de indirectas vía menores impuestos, ya que esto último beneficia también a los individuos de mayor renta. Por este motivo, se ha defendido que, sólo cuando las transferencias no sean posibles, los países en desarrollo establezcan tipos diferenciados, menores para los bienes de baja elasticidad renta, lo que seguramente es bastante específico de cada país (Heady, 2001). Otra justificación existente para los tipos diferenciados se refiere a la incapacidad de gravar en el IRPF a los individuos que desarrollan su actividad en la economía sumergida, de modo que podrían fijarse tipos más elevados para los bienes que más consumen (Heady, 1987). Con todo, debe tenerse en cuenta que, desde el punto de vista distributivo, en numerosos países en desarrollo las deficiencias seguramente se encuentran más en el impuesto sobre la renta de las personas físicas que en el IVA, como señala Shome (1999) para el caso latinoamericano. Asimismo, otro problema importante a la hora de utilizar tipos diferenciados es que acaben siendo empleados no con objetivos distributivos, sino en beneficio de determinados grupos de presión. Por todo ello, en las conclusiones de la Conferencia sobre el IVA organizada por el Dialogo Fiscal Internacional en Roma en marzo de 2005, se aconsejó limitar las exenciones a servicios básicos educativos, de salud y financieros.

e) Otro problema fundamental a la hora de establecer el IVA es el umbral de negocio a partir del cual éste debe pagarse. Así, por ejemplo, cuando se introdujo por primera vez en Ghana en 1995 con un umbral de 20.000 dólares el IVA constituyó un fracaso, que se convirtió en éxito cuando se reintrodujo en 1999 con el umbral de 75.000 dólares. Algo parecido sucedió en el caso de Uganda, donde se introdujo en 1996 con un umbral de 20,000 dólares y más tarde se amplió a 50,000 (Ebrill *et al.*, 2002).

f) Por último, aunque el IVA es neutral desde el punto de vista del comercio exterior, en grupos de países pequeños y con una elevada integración de sus economías, es necesario un alto grado de armonización en bases y tipos. Así, por ejemplo, en los años noventa los países de la Unión Económica y Monetaria de África occidental, por un lado, y los de la Comunidad Económica y Monetaria de África Central, por otro, decidieron armonizar sus sistema de IVA: las bases, los umbrales a partir del cual la empresa está sujeta a IVA, las exenciones y los tipos⁵.

En definitiva, aunque la introducción del IVA en el mundo en desarrollo puede calificarse de positiva en la medida en que ha sustituido a esquemas de imposición indirecta de peor calidad, aún persisten numerosos problemas. En muchos países es necesaria la ampliación de las bases del impuesto (sobre todo con la incorporación de los servicios), la racionalización de tipos y las mejoras administrativas. Todo ello hace que la tasa de cumplimiento, que expresa el IVA recaudado en porcentaje de la tasa de IVA multiplicada por el consumo final, sea inferior en los países en desarrollo. Así, según Ebrill *et al.* (2002), dicha tasa es del 38 por 100 en África subsahariana, 58 por 100 en Asia-Pacífico, 57 por 100 en América, 62 por 100 en Centro Europa y los antiguos países de la URSS, 57 por 100 en el Norte de África y Medio Oriente, mientras que en la Unión Europea asciende al 64 por 100. Con todo, no conviene olvidar que existen diferencias muy importantes entre los propios países en desarrollo, pues mientras en Nicaragua, Venezuela o México es solo del 32 por 100, 39,8 por 100 y 34,3 por 100, respectivamente, en Ecuador es del 86,5 por 100, en Brasil, del 71 por 100, y en Chile, del 69,8 por 100 (Martner y Tromben, 2004).

⁵ Véase Doe (2006)



3.2.2. Los impuestos al comercio internacional

Como se ha visto anteriormente, los impuestos al comercio internacional se han reducido de forma significativa en los países en desarrollo a lo largo de los últimos años. Este hecho tiene su origen no sólo en las reformas impositivas, sino de manera importante en las políticas comerciales de los distintos países, embarcados en un generalizado proceso de apertura, tanto global como regional, como, por ejemplo, es el caso de México en relación con el Tratado de Libre Comercio Norteamericano o el acuerdo impositivo bilateral firmado con Estados Unidos. La adopción de medidas como la conversión de restricciones cuantitativas en aranceles, la disminución del número de estos y de su tipo medio o la eliminación de impuestos a la exportación han supuesto una fuerte caída de los ingresos por este concepto.

Sin embargo, pese a ello, lo cierto es que estos impuestos aún suponen un porcentaje elevado del total de ingresos impositivos en el mundo en desarrollo. Así, en los países de renta baja alcanzan el 20 por 100 y en los países de renta media alrededor del 11 por 100. Por ello, la reducción de ingresos que ha tenido lugar hasta la fecha y la previsible continuación de este proceso en el futuro afectarán de forma importante a los países en desarrollo y, aunque en mayor medida a los países de renta baja, también a no pocos países de renta media, como la República Dominicana (donde representan alrededor del 45 por 100 de los ingresos impositivos), Líbano (33 por 100), Suazilandia (50 por 100), Namibia (40 por 100), Jordania (22 por 100), Filipinas (20 por 100) Mauricio (30 por 100) o Malasia (10 por 100).

En los modelos teóricos más simples, esta reducción de los ingresos por impuestos al comercio internacional no supone un problema, ya que basta con sustituirlos por impuestos indirectos generales, logrando mejoras de eficiencia e incluso un posible aumento de los ingresos al aumentar la base impositiva (véase, por ejemplo, Keen y Ligthart, 2001)⁶. Por desgracia, en la práctica la cuestión no es tan sencilla. Mientras los aranceles son fáciles de recaudar, el IVA requiere una complejidad administrativa mucho mayor. De hecho, buena parte de los ingresos por IVA se recaudan en frontera en los países en desarrollo, en muchos de ellos más de la mitad del total, como es el caso de los países centroamericanos (Baunsgaard y Keen, 2005; Agosin *et al.*, 2005). Por tanto, si las reformas implican una sustitución de aranceles por IVA y ello supone una pérdida de recaudación, puede surgir un grave problema, pues aunque existan mejoras de eficiencia, no debe olvidarse que uno de los objetivos fundamentales de las reformas es aumentar los ingresos fiscales. Los análisis empíricos al respecto no son demasiado optimistas. Por ejemplo, Baunsgaard y Keen (2005) han analizado hasta qué punto en los últimos veinticinco años los distintos países han sido capaces de recuperar por otras vías impositivas las pérdidas derivadas de la reducción de los impuestos al comercio internacional, encontrando que, mientras que los países desarrollados han podido efectuar esta sustitución, los de renta media sólo lo han conseguido en un 45-60 por 100 y los de renta baja ni siquiera llegan al 30 por 100 en el mejor de los casos. De hecho, según estos autores, si para los países de rentas alta y medio alta la adopción del IVA ha sido útil a la hora de recuperar lo perdido por aranceles, en los de renta baja y medio baja aquellos países que disponen del IVA no presentan un comportamiento mejor que los que no cuentan con este impuesto, aunque sí parece haber sido positiva la adopción de un IVA bien diseñado. Por ejemplo, mientras que Uganda con un IVA de este tipo ha sido capaz de recuperar completamente lo perdido por aranceles, Egipto, con un IVA muy deficiente, se halla muy lejos de conseguirlo. En un sentido parecido, Agbeyegbe *et al.* (2004) concluyen que la liberalización comercial puede no suponer una caída de los ingresos impositivos totales si se acompaña de las políticas monetaria y cambiaria adecuadas, mientras que Abed (1998), en un estudio sobre lo ocurrido en países norteafricanos, encuentra que aquellos, como Jordania, Marruecos o Túnez, que habían adoptado medidas correctas en las reformas habían conseguido que no se redujeran los ingresos totales. Es decir, que aunque la evidencia no es concluyente, parece ser importante acompañar el proceso de sustitución de impuestos con diseños tributarios y políticas económicas adecuadas⁷. Por tanto, como señala Kowalski (2005), de los éxitos no debe deducirse que el cambio es sencillo, ni de los fracasos que es imposible.

⁶ Sin embargo, también hay reflexiones teóricas críticas con esta perspectiva. Por ejemplo, Emran y Stiglitz (2005) muestran que una sustitución de este tipo que suponga los mismos ingresos puede reducir el bienestar si existe un sector informal importante. Haque y Mukherjee (2004, 2005), Keen y Ligthart (2005) y Mujumder (2004) discuten las complejidades que se derivan de una sustitución semejante en marcos de competencia imperfecta.

⁷ Por ejemplo, países que han reducido el peso de los ingresos por impuestos al comercio exterior a la par que han aumentado los ingresos tributarios sobre el PIB son Colombia, Túnez, Costa Rica, o Argentina. Países donde la reducción del peso de dichos impuestos ha venido acompañada de una caída de los ingresos totales son Nicaragua, Paquistán, Sri Lanka, Tailandia o Mauricio.

Finalmente, conviene recordar que las consecuencias sobre los ingresos de las rebajas arancelarias se han convertido en un asunto importante de las negociaciones multilaterales en la Ronda de Doha. De hecho, el propio FMI ha reconocido que no enfrentarse a este problema puede ser una de las principales causas de la falta de éxito en las reformas comerciales.

3.2.3. *Los impuestos específicos*

Como es sabido, la justificación de los impuestos específicos es muy diferente de la correspondiente a los impuestos generales, ya que se trata de gravar bienes con externalidades negativas, con muy baja elasticidad o, en algunos casos, por razones de equidad. Sin embargo, lo cierto es que en los países en desarrollo es habitual que abarquen un número demasiado amplio de productos, y no por estar justificados con los argumentos anteriores, sino simplemente por su facilidad recaudatoria (Tanzi y Zee, 2001). Es por ello, que otra de las direcciones de las reformas impositivas de los últimos años ha sido la reducción del número de impuestos específicos, aunque aún sigue siendo demasiado elevado. Con todo, conviene subrayar que en el caso de los impuestos medioambientales, los países en desarrollo pueden otorgar un mayor énfasis al respecto, sobre todo aquellos que gravan a los combustibles, dado que son fáciles de administrar, su recaudación es elevada y mejoran la calidad ambiental (Heady, 2002).

3.3. **Las contribuciones sociales**

Como se ha visto anteriormente, las contribuciones sociales son una de las grandes diferencias entre los países desarrollados y en desarrollo. Mientras que en los primeros suponen alrededor del 27 por 100 de los ingresos impositivos, en los países de renta baja representan el 8 por 100; en los de renta medio baja, el 15 por 100; y en los de renta medio alta, el 25 por 100. Sin embargo, en realidad lo que ocurre es una dualidad en el mundo en desarrollo, ya que o prácticamente no existen contribuciones sociales o su nivel es muy parecido al de los países más ricos, como en el caso de Europa y Centro de Asia o de algunos países de América Latina, como Brasil. Es decir, se trata más bien de elegir si se tiene o no un sistema de seguridad social, aunque conviene recordar que también existen países con un nivel significativo de protección social pero que no se financian con contribuciones sociales, sino con los ingresos impositivos generales, como Australia, Dinamarca o Nueva Zelanda. Esto no ocurre en los países en desarrollo, donde un nivel reducido de contribuciones sociales implica una cobertura muy limitada de la población.

Por tanto, y dados los bajos niveles de ingresos impositivos en buena parte de los países en desarrollo, parece inevitable que ampliar la cobertura social requerirá un aumento de las contribuciones sociales. Esto además presenta ventajas respecto a un sistema basado en la financiación mediante los ingresos generales. Por un lado, las contribuciones sociales son más fáciles de introducir desde el punto de vista político, ya que las compensaciones son más visibles, y, por otro, su administración es más sencilla, pues suelen aplicarse sólo a las rentas del trabajo y sin deducciones por circunstancias personales. Sin embargo, al mismo tiempo se plantean dos problemas importantes: el aumento del coste del factor trabajo y que su sencillez también significa ausencia de efectos redistributivos. Ambos problemas deberán ser tenidos en cuenta en los países en desarrollo (Heady, 2002). Es evidente, al igual que sucedía con otras figuras impositivas, que las posibilidades al respecto difieren en estos países, siendo más sencilla su introducción en aquellos con un cierto nivel de desarrollo, donde la economía informal sea menor y la capacidad de gestión mayor.

4. **LOS OBSTÁCULOS A LAS REFORMAS**

La extensa literatura existente sobre los éxitos y fracasos de las reformas fiscales del mundo en desarrollo ha puesto de manifiesto que sus resultados son dispares (Dean *et al.*, 1994;

Patel, 1997; Thirsk, 1997; Barbone *et al.*, 1999; Chu *et al.*, 2000; y Tanzi y Zee, 2000, entre otros). Ello se explica porque, más allá de los problemas tradicionales de las principales figuras impositivas, han surgido una serie de obstáculos inherentes a los países en desarrollo y que han condicionado dichos resultados. Entre ellos, los más relevantes son los que se especifican a continuación.

4.1. La rigidez y la aplicación efectiva de las reformas

Como se ha mencionado anteriormente, buena parte de las reformas fiscales llevadas a cabo en los países en desarrollo han estado auspiciadas por las instituciones internacionales o los donantes, cuyas recomendaciones o exigencias han estado basadas en un esquema teórico muy homogéneo, sin tener en cuenta en muchos casos ni las insuficiencias de estos países ni las particularidades de cada uno de ellos. Dicho esquema ha pretendido en general imitar los sistemas fiscales de los países desarrollados, sin considerar que los impuestos que funcionan bien en la OCDE no tienen por qué hacerlo en todos los países en desarrollo (Heady, 2002). Así, por ejemplo, en algunos de ellos que padecen graves deficiencias administrativas, la introducción de un impuesto simple sobre las ventas puede ser preferible al IVA, un impuesto mucho más complejo.

Entre otras consecuencias, esta rigidez ha supuesto que la aplicación real de las reformas tributarias haya sido menos intensa de lo esperado. Así, ha sido relativamente común la vuelta atrás en el proceso reformista, mediante, por ejemplo, la introducción de nuevos impuestos específicos o el aumento de sus tipos, cuando uno de los objetivos explícitos había sido la reducción de ambos (Tanzi y Zee, 2000). Quizá, el caso de África subsahariana sea el más significativo. A pesar de las reformas, muchos países africanos siguen caracterizándose por un número excesivo de impuestos, difíciles de gestionar para los contribuyentes y la administración y con muchas lagunas legales, que suponen un excesivo poder por parte de la administración y los funcionarios a la hora de decidir sobre exenciones, determinación de las obligaciones fiscales o auditorías (Fjeldstad y Rakner, 2003). Además, en no pocos casos las autoridades se han centrado más en cumplir los objetivos impuestos por los organismos internacionales sobre ingresos mediante una mayor presión sobre los contribuyentes ya existentes que en ampliar su número. Ello ha llevado a algunos autores, como, por ejemplo Gemmell y Morrissey (2003), a calificar las reformas en África como una mera sustitución de los viejos sistemas deficientes por los nuevos ligeramente más eficientes.

4.2. Los aspectos distributivos

Las reformas fiscales emprendidas en los países en desarrollo en los últimos años se han centrado en aumentar los ingresos y lograr mejoras de eficiencia, sin apenas tener en cuenta los aspectos distributivos. Esto supone un problema importante, no sólo porque la equidad sea uno de los principios impositivos fundamentales, sino porque en el caso de los países en desarrollo los aspectos distributivos resultan cruciales de cara a lograr la legitimidad social del sector público, habida cuenta de que la distribución del ingreso es muy desigual. Así, como puede observarse en el cuadro 41, el índice de Gini es claramente inferior en los países de renta alta que en el resto, donde el promedio es muy parecido para todos los niveles de renta. Asimismo, también la dispersión dentro de cada grupo es claramente inferior en los países más ricos, aunque en este caso los países de renta baja forman un grupo bastante más homogéneo que los países de renta media. En concreto, para los más pobres los valores máximo y mínimo se sitúan en 63,2 en Lesotho y 26,8 en Uzbekistán, respectivamente; en los de renta medio baja en 70,7 en Namibia, el valor más elevado a nivel mundial, y 26,15 en Bosnia y Herzegovina; en los de renta medio alta en 63 en Botswana y 25,4 en la República Checa; y en los de renta alta en 42,48 en Singapur y 24,7 en Dinamarca.

Desde el punto de vista geográfico, la situación se caracteriza por la existencia de regiones con distribuciones parecidas a las de los países ricos (Europa y Asia Central y Sudasia), un grupo intermedio (Medio Oriente y África del Norte y Asia Oriental y Pacífico) y, finalmente, el grupo de más elevada desigualdad, compuesto por África subsahariana y América Latina y Caribe, la región del mundo donde la renta está más desigualmente distribuida (cuadro 42). Además, ésta última es de las áreas más homogéneas, de modo que no sólo es la menos equitativa, sino que las grandes diferencias de

renta que existen entre sus habitantes se hallan presentes en casi todos sus países. De hecho, América Latina y Caribe cuenta con el valor mínimo más elevado del índice de Gini de todas las regiones, perteneciente a Jamaica. Por otro lado, atendiendo únicamente a los países de renta media, puede resultar un tanto sorprendente que para aquellas regiones donde el número de observaciones cambia significativamente, Sudasia, Asia Oriental y Pacífico y África subsahariana, en los dos últimos casos y especialmente en el último de ellos, la desigualdad es mayor en sus países de renta media que en los de renta baja (cuadro 43). Es decir, que en parte del mundo en desarrollo, el nivel de renta *per capita* no está relacionado de forma positiva, sino negativa, con la igualdad en la distribución del ingreso.

CUADRO 41
ÍNDICE DE GINI (ÚLTIMO AÑO DISPONIBLE)

Nivel de renta	Promedio	Observaciones	Coef. var	Máximo	Mínimo
Baja	41,14	40	0,19	63,20	26,84
Media	42,27	57	0,27	70,66	25,40
Medio baja	42,46	36	0,27	70,66	26,15
Medio alta	41,94	21	0,27	63,00	25,40
Alta	32,41	26	0,15	42,48	24,70
Todos	39,82	123	0,25	70,66	24,70

Fuente: Banco Mundial. *World Development Indicators*.

CUADRO 42
ÍNDICE DE GINI EN LOS PED (ÚLTIMO AÑO DISPONIBLE)

Área geográfica	Promedio	Obs.	Coef. var	Máximo	Mínimo
Asia Oriental y Pacífico	42,54	10	0,19	57,10	30,27
Europa y Asia Central	32,10	26	0,14	40,76	25,40
América Latina y Caribe	50,26	20	0,13	59,87	37,90
Medio Oriente y África del Norte	37,41	7	0,09	43,00	33,44
Sudasia	33,43	5	0,05	36,66	31,79
África subsahariana	46,92	29	0,21	70,66	28,90

Fuente: Banco Mundial. *World Development Indicators*.

CUADRO 43
ÍNDICE DE GINI EN LOS PRM (ÚLTIMO AÑO DISPONIBLE)

Área geográfica	Promedio	Observaciones
Asia Oriental y Pacífico	45,96	5
Europa y Asia Central	31,97	22
América Latina y Caribe	50,63	19
Medio Oriente y África del Norte	38,07	6
Sudasia	33,20	1
África subsahariana	63,08	4

Fuente: Banco Mundial. *World Development Indicators*.

A la vista de estos resultados, la capacidad redistributiva de los sistemas fiscales de los países en desarrollo cobra especial importancia si se pretende que estos cumplan uno de sus objetivos primordiales, la equidad, y no sólo se orienten a la suficiencia recaudatoria y a la eficiencia. Pues bien, los estudios disponibles muestran que no sólo los antiguos sistemas no desempeñaban esta función, sino que tampoco lo hacen los actuales. Así, los trabajos realizados en los años setenta so-

bre la progresividad de los sistemas fiscales de los países en desarrollo (Bird y de Wulf, 1973; de Wulf, 1975; McLure, 1977) encontraron que, en general, dichos sistemas eran o muy poco progresivos o directamente regresivos. En particular, en el caso latinoamericano, que, como se ha visto, es la región más desigual del mundo, según el estudio clásico de Bird y de Wulf (1973), solo cuatro de los diecisiete países latinoamericanos analizados en el estudio era medianamente progresivos.

La aparición de técnicas más sofisticadas ha permitido posteriormente obtener resultados más detallados, modificando en algunos casos las conclusiones originales. Así, por ejemplo, Mweha (1986) encontró que para Kenya los impuestos sobre la renta personales y societarios aparecían como regresivos en los modelos de equilibrio parcial y, sin embargo, progresivos en los de equilibrio general, mientras que Devarajan y Hossein (1998) encontraron que los impuestos indirectos en Filipinas eran neutrales si se analizaban desde esta perspectiva. Otros estudios, basados en el análisis de curvas de concentración antes y después del pago de impuestos (Younger, 1996; Sahn y Younger, 1998; Younger *et al.*, 1999; Rajemison y Younger, 2001; Chen *et al.*, 2001) han puesto de manifiesto que los impuestos sobre transporte privado (coches, gasolina) son más equitativos que los impuestos sobre ventas o valor añadido, que a su vez, son preferibles desde este punto de vista a los impuestos sobre importaciones o específicos; que los impuestos sobre exportaciones son muy regresivos; y que la imposición uniforme sobre el combustible puede ser problemática, porque siendo progresiva sobre la gasolina resulta regresiva sobre el queroseno. Una conclusión parecida se ha derivado de los estudios basados en la metodología del coste marginal de la imposición. Por ejemplo, Ahmed y Stern (1987, 1991), examinando posibles reformas impositivas en India y Paquistán, encontraron que la incidencia sobre bienes del mismo grupo puede ser muy distinta, pues si los impuestos sobre el azúcar tienen un coste social alto, sobre la leche o el pescado es reducido.

Con todo, el empleo de nuevas técnicas no ha modificado la conclusión fundamental sobre el escaso papel que desempeñan los sistemas fiscales de los países en desarrollo en la redistribución del ingreso. Chu *et al.* (2000), en una revisión de los estudios realizados desde que se publicaron los trabajos originales de los años setenta, han encontrado que de los diecinueve países analizados en sus impuestos directos e indirectos, sólo trece de treinta y seis casos son progresivos, mientras que siete son proporcionales, otros siete regresivos y el resto muestran resultados contradictorios o insignificantes. En el caso de los impuestos sobre la renta, doce de los catorce casos analizados son progresivos, aunque ocho muestran una caída de la progresividad en el tiempo. En el caso de los impuestos indirectos, un resultado interesante derivado de los análisis recientes es que, debido a la economía sumergida, quizá no sean tan regresivos como se pensaba en los años setenta (Houghton, 2004; Jenkins *et al.*, 2006; Sahn y Younger, 2000). Cabe subrayar, además, que en el caso latinoamericano, las conclusiones obtenidas por Bird y de Wulf (1973) sobre la muy insuficiente progresividad de sus sistemas fiscales ha sido confirmada por estudios posteriores, como Gómez-Sabaini (2005), Centro de Estudios Bonairense (1997) para Argentina, Engel *et al.* (1997) para Chile, Santana y Rathe (1992) para la República Dominicana, o Bahl *et al.* (1996) para Guatemala. En el caso específico de las reformas, aunque trabajos como el de Escaith y Morely (2001) encontraron que en esta región han tenido un impacto positivo sobre el crecimiento y, según el BID (1997), también han reducido la volatilidad de los déficit fiscales, Behrman *et al.* (2000) o Moreley (2000) concluyen que han empeorado la desigualdad.

Por otra parte, el trabajo de Chu *et al.* (2000) pone de manifiesto un resultado sumamente llamativo y que refleja de forma nítida esta incapacidad de los sistemas fiscales de los países en desarrollo como mecanismo de redistribución. Comparando distribuciones de la renta antes y después del pago de impuestos, encuentran que la primera es más igualitaria en los países en desarrollo y transición que en los países desarrollados. Sin embargo, después del pago de impuestos la situación se invierte completamente, siendo más equitativa en los países ricos. Con todo, conviene subrayar que, como los mismos autores reconocen, estas conclusiones deben tomarse con precaución debido a las insuficiencias estadísticas existentes.

En definitiva, tanto los estudios más antiguos como los más recientes han señalado el escaso papel de los sistemas fiscales de los países en desarrollo a la hora de cumplir su función redistributiva. Ello parece implicar que las reformas emprendidas desde los años ochenta en buena parte de estos países no han significado una mayor capacidad redistributiva de dichos sistemas, resultado lógico a la vista del énfasis otorgado al aumento de los ingresos y la eficiencia. De hecho, una de las recomendaciones generales en las reformas ha sido la necesidad de primar los impuestos

indirectos sobre los directos, considerando que al gravar al consumo y no a los factores de producción, favorecen un mayor nivel de ahorro, inversión y empleo. Además, pueden ser más fáciles de administrar y son más flexibles. Como consecuencia de ello y como se comprobó anteriormente, a lo largo de los últimos años se ha producido un aumento del peso de los impuestos sobre bienes y servicios y una disminución del correspondiente a los impuestos sobre la renta en los países en desarrollo, especialmente en los de renta media. Pues bien, Chu *et al.* (2000), analizando los determinantes del Índice de Gini, encontraron que un aumento de la ratio de impuestos directos sobre indirectos favorece su disminución, aunque el resultado depende del país. Así, de la muestra utilizada, observaron que Filipinas, Indonesia y Malasia han reducido sustancialmente dicho índice desde los años ochenta a la par que han aumentado la ratio de impuestos directos sobre indirectos. En el mismo sentido, Jiménez (1986) en una revisión de diversos estudios sobre incidencia impositiva en varios países en desarrollo, todos de renta media excepto Kenia y Paquistán, encontró que en los países donde los sistemas fiscales son progresivos existe un sesgo a favor de la imposición directa.

Por otro lado, resulta llamativo que el mencionado estudio de Chu *et al.* (2000) haya señalado que los resultados de las reformas fiscales están condicionados por la situación socioeconómica de cada país, algo que también se ha puesto de manifiesto en otros trabajos. Así, por ejemplo, Shah y Whalley (1991), en un análisis sobre Paquistán encontraron que los supuestos sobre las condiciones económicas e institucionales alteraban significativamente el resultado en términos de progresividad de las simulaciones de posibles reformas. Algo similar halló Clarete (1991) en su estudio sobre Filipinas, siendo en este caso los supuestos clave las restricciones a las importaciones, el acceso a moneda extranjera y la migración rural, aunque sólo en relación al IVA, impuestos específicos y aranceles, no en impuestos directos. Otros trabajos donde se pone de manifiesto la importancia de estas variables son, por ejemplo, Ghia *et al.* (2000) para Costa de Marfil o Lora y Herrera (2000) para Colombia.

Finalmente, conviene recordar que, pese a todo, diversos autores, como Tanzi (1998) o Harberger (1998), han defendido que la redistribución de la renta en los países en desarrollo debe llevarse a cabo mediante el gasto público, mientras que los impuestos deben orientarse únicamente a objetivos de eficiencia y a proporcionar los ingresos necesarios para llevar a cabo esta tarea. Las razones alegadas para ello estriban en que, en realidad, los pobres pagan pocos impuestos en estos países y, además, existen serios problemas de corrupción, evasión impositiva, economía sumergida e influencia de grupos de presión que dificultan la tarea redistributiva de los impuestos. Por desgracia, tampoco la redistribución mediante el gasto es sencilla, pues, por ejemplo, Coady y Harris (2001) muestran que en el caso de México aumentar los ingresos por IVA para financiar transferencias a las familias de baja renta puede aumentar el bienestar de los pobres pero reducir el de los muy pobres.

4.3. El problema de la calidad institucional

Como se ha indicado anteriormente, buena parte de las reformas fiscales en los países en desarrollo han estado auspiciadas por las instituciones internacionales, lo que ha provocado un diseño muy homogéneo de las mismas, reproduciendo los sistemas tributarios de los países más avanzados, sin tener en cuenta en muchos casos ni las insuficiencias de los países en desarrollo, ni las particularidades de cada uno de ellos. Entre estas insuficiencias destaca la baja calidad institucional del mundo en desarrollo, es decir, escasez de recursos materiales y humanos, excesiva influencia en la toma de decisiones de determinados grupos sociales o corrupción.

Así, como muestra de las ineficiencias del diseño y la administración tributaria, el cuadro 44 indica que el número total de impuestos pagados (medido según el indicador correspondiente), el tiempo que se destina a ello, la carga impositiva sobre los beneficios brutos de las empresas nacientes y el obstáculo a la inversión que suponen los tipos impositivos y la administración tributaria son muy superiores en los países en desarrollo que en los países desarrollados. Dicho de otro modo, aunque la recaudación relativa es mucho menor en los primeros, los costes de gestión para los contribuyentes son mucho mayores. Conviene subrayar, sin embargo, que los países de renta medio alta muestran un comportamiento mucho mejor que el resto de países en desarrollo. Por su parte, desde un punto de vista geográfico destacan, en sentido positivo, los casos de Medio Oriente y África del Norte y Asia Oriental y Pacífico, con los mejores resultados en dos y tres de los indicadores considerados, respecti-



vamente, y, en sentido negativo, América Latina y Caribe y África subsahariana, con los peores resultados en dos y cuatro de dichos indicadores (cuadro 45). Sin embargo, si se analizan sólo los países de renta media, mientras que esta última región no sólo mejora notablemente, sino que muestra los mejores resultados en tres de los cuatro indicadores donde está presente, América Latina aparece en el último lugar en cinco de los seis indicadores, lo que muestra que su calidad institucional es sensiblemente menor a lo que corresponde a su nivel de renta (cuadro 46). Con todo, existen importantes diferencias entre los países de la región, pues si Chile presenta buenos resultados, en algunos casos comparables a los de los países desarrollados, en Brasil la situación es muy deficiente.

CUADRO 44
CALIDAD INSTITUCIONAL (I)

	Nivel de renta	Pagos	Tiempo (1)	Tiempo (2)	Imp. totales	Tipos	Admón.
Promedio	Baja	45,30	422,93	4,62	56,39	43,69	36,51
	Media	40,25	457,98	3,18	47,53	35,20	26,79
	Medio baja	46,27	521,83	3,77	48,91	37,43	30,08
	Medio alta	30,14	348,52	2,36	45,21	31,35	21,10
	Alta	18,30	178,93	1,62	40,87	11,20	5,90
Obs.	Baja	47	45	18	47	16	16
	Media	59	57	36	59	30	30
	Medio baja	37	36	21	37	19	19
	Medio alta	22	21	15	22	11	11
	Alta	30	27	7	30	1	1
Coef. var.	Baja	0,47	0,68	0,53	0,56	0,40	0,39
	Media	0,51	1,00	0,66	0,48	0,41	0,48
	Medio baja	0,45	1,04	0,66	0,50	0,41	0,42
	Medio alta	0,53	0,64	0,31	0,41	0,38	0,51
	Alta	0,60	0,80	0,21	0,39		

Pagos: Indicador que mide el número total de impuestos pagados y retenidos, su método, frecuencia y número de organismos implicados en el segundo año de operación de una empresa tipo. *Fuente:* Banco Mundial, *Doing Business Indicators 2005*. Tiempo (1): horas por año que lleva estimar, contabilizar y hacer efectiva la deuda tributaria del impuesto de sociedades, del valor añadido y las contribuciones sociales. *Fuente:* Banco Mundial, *Doing Business Indicators 2005*. Tiempo (2): Días al año empleados en reuniones con funcionarios de la administración tributaria. *Fuente:* Banco Mundial, *Investment Climate Surveys*, años 2002-2005, depende del país. Imp. Totales: Total de impuestos que deben pagarse, excepto impuestos al empleo, como porcentaje del beneficio bruto en el segundo año de operación de una empresa tipo. *Fuente:* Banco Mundial, *Doing Business Indicators 2005*. Tipos: Porcentaje de encuestados que considera los tipos impositivos como un obstáculo importante a la inversión. *Fuente:* Banco Mundial, *Investment Climate Surveys*, año 2004. Admón: lo mismo que lo anterior pero referido a la administración tributaria.

CUADRO 45
CALIDAD INSTITUCIONAL EN LOS PED (I)

	Región	Pagos	Tiempo (1)	Tiempo (2)	Imp. totales	Tipos	Admón.
Promedio	Asia Or. y P.	39,58	403,20	4,55	33,84	27,40	21,76
	Eur. y Asia C.	47,65	464,52	2,90	50,90	32,46	26,16
	A. Latina y C.	48,70	562,53	3,73	56,16	49,88	34,14
	M. O. y Af. N.	29,56	315,44	3,35	45,26	44,80	36,20
	Sudasia	33,83	448,40	3,38	42,58	36,43	41,07
	África sub.	41,39	407,00	4,87	58,11	57,56	42,13
Obs.	Asia Or. y P.	12	10	6	12	5	5
	Eur. y Asia C.	23	23	24	23	25	25
	A. Latina y C.	20	19	6	20	5	5
	M. O. y Af. N.	9	9	3	9	1	1
	Sudasia	6	5	3	6	3	3
	África sub.	36	36	12	36	7	7

(Sigue.)

(Continuación.)

	Región	Pagos	Tiempo (1)	Tiempo (2)	Imp. totales	Tipos	Admón.
Coef. Var.	Asia Or. y P.	0,25	0,87	0,86	0,29	0,24	0,22
	Eur. y Asia C.	0,63	1,03	0,48	0,37	0,37	0,45
	A. Latina y C.	0,35	0,94	0,41	0,48	0,38	0,50
	M. O. y Af. N.	0,50	0,65	0,58	0,76	0,00	0,00
	Sudasia	0,40	0,30	0,18	0,27	0,20	0,26
	África sub.	0,46	0,70	0,57	0,55	0,25	0,35

Fuentes y definiciones: Véase cuadro 44.

CUADRO 46
CALIDAD INSTITUCIONAL EN LOS PRM (I)

	Región	Pagos	Tiempo (1)	Tiempo (2)	Imp. totales	Tipos	Admón.
Promedio	Asia Or. y P.	41,00	272,33	4,39	32,69	29,60	22,03
	Eur. y Asia C.	41,95	503,90	2,90	49,56	32,29	25,09
	A. Latina y C.	47,61	580,44	3,37	57,62	53,68	38,15
	M. O. y Af. N.	29,25	323,88	3,35	34,81	44,80	36,20
	Sudasia	42,00		4,20	49,40		
	África sub.	23,20	270,80	2,37	42,26		
Obs.	Asia Or. y P.	7	6	4	8	4	4
	Eur. y Asia C.	20	20	20	20	21	21
	A. Latina y C.	18	18	5	18	4	4
	M. O. y Af. N.	8	8	3	8	1	1
	Sudasia	1	0	1	1	0	0
	África sub.	5	5	2	5	0	0

Fuentes y definiciones: Véase cuadro 44.

CUADRO 47
CALIDAD INSTITUCIONAL (II)

	Nivel de renta	Corrupción	Ventas declaradas	Economía sumergida
Promedio	Baja	2,43	78,88	37,43
	Media	3,52	84,32	36,07
	Medio baja	3,01	80,82	45,03
	Medio alta	4,28	89,92	26,16
	Alta	7,28	93,63	14,28
Obs.	Baja	39	16	4
	Media	62	39	40
	Medio baja	37	24	21
	Medio alta	25	15	19
	Alta	34	7	24
Coef. var.	Baja	0,20	0,25	0,67
	Media	0,34	0,14	0,47
	Medio baja	0,28	0,15	0,33
	Medio alta	0,30	0,09	0,49
	Alta	0,24	0,03	0,54

Corrupción: *Corruption Perception Index 2004*. El rango se sitúa entre 0 y 10, siendo mayor la corrupción cuanto menor es el valor del indicador. Fuente: *Transparency International*. Ventas declaradas: ventas declaradas por una empresa tipo a efectos tributarios (% del total). Año 2002-2005, depende del país Fuente: Banco Mundial, *Investment Climate Surveys*. Economía sumergida: en porcentaje del PIB. Fuente: Friedman *et al.* (2000).



Respecto a las actividades relacionadas con prácticas corruptas e ilegales, los datos también indican que la situación de los países en desarrollo es bastante mala. Como indica el cuadro 47, tanto los niveles de corrupción, como las ventas declaradas por las empresas a efectos tributarios y el peso de la economía sumergida muestran valores notablemente mejores en los países ricos. Además, aunque los países de renta media ofrecen mejores resultados que los de renta baja, resulta llamativo que en el caso de la corrupción ni siquiera aquellos de renta medio alta se hallan cerca de los países desarrollados. Desde un punto de vista geográfico no puede decirse que destaque de forma clara ninguna región en particular, quizá ligeramente Asia Oriental en sentido negativo (cuadro 48). Los mejores valores en corrupción, ventas declaradas por las empresas y economía sumergida pertenecen, respectivamente, a Medio Oriente y Norte de África, Sur de Asia y Europa y Asia Central. Los peores corresponden a Sur de Asia, en el primer caso, y Asia Oriental, en los otros dos. Cabe subrayar, además, que América Latina no ofrece resultados particularmente malos en este terreno, contrariamente a lo que sucedía con el diseño y la administración tributaria, aunque permanecen las grandes diferencias dentro de la región, pues junto a países como Ecuador o Haití, con resultados muy deficientes, Uruguay y, sobre todo, Chile muestran valores equiparables a los de los países más ricos. Por otro lado, llama la atención que si se observan únicamente los datos de los países de renta media, se produce un claro empeoramiento relativo de Europa y Asia central y una mejora relativa y absoluta de África subsahariana.

CUADRO 48
CALIDAD INSTITUCIONAL EN LOS PED (II)

	Área geográfica	Corrupción	Ventas declaradas	Economía sumergida
Promedio	Asia Or. y P.	2,94	70,55	53,33
	Eur. y Asia C.	3,13	90,00	28,65
	A. Latina y C.	3,41	75,70	38,01
	M. O. y Af. N.	3,67	75,13	50,67
	Sudasia	2,54	93,70	40,00
	África sub.	2,81	80,24	38,63
Observaciones	Asia Or. y P.	9	5	3
	Eur. y Asia C.	26	24	18
	A. Latina y C.	21	8	15
	M. O. y Af. N.	10	5	3
	Sudasia	5	1	1
	África sub.	30	12	4
Coef. var.	Asia Or. y P.	0,31	0,23	0,25
	Eur. y Asia C.	0,33	0,07	0,58
	A. Latina y C.	0,41	0,13	0,38
	M. O. y Af. N.	0,34	0,20	0,25
	Sudasia	0,27	0,00	0,00
	África sub.	0,33	0,25	0,57

Fuentes y definiciones: Véase cuadro 47.

CUADRO 49
CALIDAD INSTITUCIONAL EN LOS PRM (II)

	Área geográfica	Corrupción	Ventas declaradas	Economía sumergida
Promedio	Asia Or. y P.	3,32	69,82	53,33
	Eur. y Asia C.	3,30	89,60	29,59
	A. Latina y C.	3,55	77,03	38,01
	M. O. y Af. N.	3,81	75,13	50,67
	Sudasia	3,50	93,70	40,00
	África sub.	4,02	91,22	20,00

(Sigue.)

(Continuación.)

	Área geográfica	Corrupción	Ventas declaradas	Economía sumergida
Observaciones	Asia Or. y P.	5	3	3
	Eur. y Asia C.	22	20	16
	A. Latina y C.	19	7	15
	M. O. y Af. N.	9	5	3
	Sudasia	1	1	1
	África sub.	6	3	1

Fuentes y definiciones: Véase cuadro 47.

Esta baja calidad institucional de los países en desarrollo ha supuesto que las reformas impositivas se hayan encontrado con obstáculos importantes. Por un lado, surgen los problemas puramente derivados de las deficiencias administrativas producto de la escasez de medios materiales y humanos. La gestión tributaria es un asunto complejo y, en no pocos casos, los países presentan legislaciones contradictorias, dificultades para el contribuyente a la hora de cumplir sus obligaciones fiscales, escasa preparación de los trabajadores de la administración tributaria o importantes lagunas legislativas. La introducción de impuestos como el IVA, que sólo puede poner de manifiesto sus virtudes si se cuenta con suficiente capacidad administrativa, o de un impuesto de sociedades moderno, para el cual es necesario disponer de medios necesarios para evitar problemas como los precios de transferencia o la subcapitalización, sólo tiene sentido en un marco correcto. En caso contrario, los resultados pueden ser muy deficientes.

Por otro lado, existen graves problemas de corrupción y evasión, que tanto aquejan a los países en desarrollo (Das-Gupta y Mookherjee, 1998). De hecho, los proyectos de reforma tributaria auspiciados por los organismos internacionales, aunque sí han contado con un cierto componente de mejoras administrativas, apenas se han referido a este tema (Barbone *et al.* 1999). Respecto a la corrupción fiscal, las formas en que surge son numerosas. Entre las puramente burocráticas pueden mencionarse las siguientes: proveer certificados de exenciones impositivas a personas no calificadas para ello, eliminar datos y deudas tributarias, crear identificaciones fiscales falsas, manipular y concluir auditorías sin sanciones, facilitar el contrabando, subvalorar bienes o clasificarlos en categorías distintas a las que pertenecen y devoluciones de impuestos por exportaciones no realizadas (Tanzi, 1999). Entre las manifestaciones de corrupción política, que, según Bowles (1998), en muchos países en desarrollo es al menos tan seria como la burocrática, se hallarían la protección a grandes evasores, el escaso control sobre los funcionarios, las discrecionalidades o el control de la información. De hecho, de acuerdo a Asher (2001), en el caso de los incentivos fiscales, son los políticos y altos funcionarios los grupos más relacionados con prácticas de corrupción, mientras que en el caso de los impuestos al comercio se trata de funcionarios de nivel inferior.

Lo cierto es que la poca sensibilidad que han mostrado las reformas a los aspectos institucionales es algo que está cambiando en los últimos años, especialmente desde la crisis asiática de 1997. El FMI, el BM y los Bancos de desarrollo regionales, entre otras instituciones, están priorizando los cambios en este sentido. Entre las recomendaciones del propio Banco Mundial al respecto se encuentran clarificar leyes y procedimientos para reducir la discrecionalidad, fijar tipos impositivos realistas, no intentar flexibilizar en exceso la base impositiva para alcanzar objetivos de equidad o utilizar con mayor intensidad las retenciones, especialmente en rentas de capital. Aparte de estas recomendaciones generales, la creciente preocupación por los temas administrativos y de evasión y corrupción ha supuesto la aparición de experiencias novedosas en los países en desarrollo. Entre ellas destaca el establecimiento de autoridades fiscales semiautónomas, como, por ejemplo en Malawi, Tanzania o Uganda. Los resultados han sido contradictorios, pues si bien en un primer momento supuso un aumento de la recaudación, posteriormente ocurrió lo contrario (Chand y Moene, 1999); resultado parecido al observado en los países latinoamericanos (Taliervo, 2001). Según Fjeldstad y Rakner (2003), el problema consiste en que se ha perseguido un modelo de independencia de las administraciones tributarias con remuneraciones y presupuestos elevados, que, a la postre, lejos de eliminar la interferencia política, ha aumentado el atractivo de estas instituciones como lugar donde buscar rentas o utilizar sus puestos de trabajo como mecanismo de recompensa. Además, la excesi-



va independencia y poco control de los trabajadores ha aumentado en algunos casos las actividades de corrupción, pues no ha sido extraño que tras ser despedido por este motivo se tuviera garantizado un buen empleo como experto fiscal. Se han dado, incluso, casos como el de Mozambique, donde se privatizó la recaudación de los aranceles, encargándose a una empresa británica. El resultado ha sido dudoso, pues si, por un lado, la recaudación aumentó notablemente, por otro, no se transfirieron conocimientos y capacidades a personal del país, comprometiendo, así, su futuro dentro del sector público, máxime al tratarse de un contrato muy costoso.

Otros esfuerzos notables han sido el avance en la llamada administración o gobierno electrónico, sobre todo en Chile y en algunos estados de India, la mejora de la transparencia presupuestaria, la introducción de mecanismos de competencia entre departamentos de la administración o la adopción de métodos específicos al país para aumentar el número de contribuyentes. Por ejemplo, India introdujo en 1998 una legislación por la que si un individuo cumple al menos uno de seis criterios debe cumplimentar un impreso del impuesto sobre la renta, incluso si se encuentra por debajo del mínimo, lo que ha proporcionado mucha información de cara a otros impuestos. Algo similar se estableció para las empresas. Asimismo, en algunas regiones en desarrollo, como Latinoamérica, se han creado institutos de formación de personal, se ha procedido a reorganizaciones internas por funciones en vez de por figuras impositivas, estableciendo unidades especiales para los grandes contribuyentes o para la inspección, y se ha impulsado el uso de la red bancaria para el pago de impuestos (BID, 1996; Barreix y Villela, 2003).

Con todo, los resultados de estas transformaciones institucionales aún están por ver y debe recordarse que, como señala Rodrik (2000), se trata de un proceso largo y lento, donde, además, el conocimiento sobre la manera de construir las instituciones apropiadas aún se halla en una fase primaria.

4.4. El problema de la competencia fiscal

A lo largo de la década de los años noventa la competencia por atraer inversión extranjera ha llevado a un número cada vez mayor de países en desarrollo a ofrecer beneficios fiscales destinados a este fin (Vernon, 1998; UNCTAD, 1996). Así, en un trabajo sobre esta materia, Keen y Simone (2004) encontraron que alrededor de la mitad de los cuarenta países en desarrollo analizados utilizaba en 1990 exenciones tributarias temporales para la inversión, el 31 por 100 concedía beneficios fiscales a la exportación, el 40 por 100 empleaba tipos impositivos reducidos y el 18 por 100 disponía de zonas francas. En 2001 esas cifras habían aumentado hasta el 58 por 100, 45 por 100, 60 por 100 y 45 por 100, respectivamente.

Sin embargo, pese a la generalización de estas herramientas fiscales en el mundo en desarrollo, lo cierto es que los análisis empíricos no son concluyentes a la hora de demostrar su eficacia como mecanismos de atracción de inversiones extranjeras. Mientras que la mayoría de los estudios realizados antes de 1990 encontraron que éstas no son muy sensibles a los diferenciales de tipos impositivos (Hartman, 1984; Boskin y Gale, 1987; o Young, 1988), en otros trabajos más recientes la evidencia es contradictoria. Algunos concluyen que la inversión extranjera directa (IED) sí responde a las condiciones impositivas del país receptor (Slemrod, 1990; Moden, 1995; Devereux y Freeman, 1995; o Devereux y Griffith, 1998). Otros trabajos señalan que muchos de los incentivos ofrecidos por los países en desarrollo desempeñan sólo un papel limitado en la determinación de las multinacionales a la hora de decidir donde instalarse (Blomström *et al.*, 2000). Incluso una encuesta elaborada por Deloitte and Touche (1996) puso de manifiesto que aunque los impuestos influyen en las decisiones de inversión, a menudo las empresas desconocen las ventajas fiscales a las que se podrían acoger, incluidas las del lugar donde ya han decidido instalarse.

Ahora bien, si los instrumentos fiscales ejercen una influencia dudosa a la hora de atraer inversión extranjera, su coste puede ser elevado, ya que pueden implicar la pérdida de unos ingresos tributarios tan necesarios en los países en desarrollo. En este sentido, debe tenerse en cuenta que para los inversores extranjeros la importancia de dichos incentivos no depende sólo de estos, sino también de su propia política de dividendos y de la legislación de su país de origen. Por ejemplo, en Estados Unidos sólo se pagan los impuestos correspondientes a las rentas obtenidas en el extranjero en el momento de transferirlas a este país, lo que proporciona a sus empresas una liquidez temporal que, de

otro modo, no hubieran tenido. Sin embargo, con legislaciones diferentes en el país de origen de la inversión, los beneficios fiscales que ofrecen los países en desarrollo pueden que no beneficien a las empresas que efectúan la inversión, sino a las haciendas de sus países de origen. Ello ocurre si los beneficios obtenidos en los países receptores son gravados en los países emisores, produciéndose, así, únicamente transferencias de renta de unos estados a otros (Tanzi y Zee, 2001). En realidad, el hecho de que la eficacia de los incentivos fiscales sea dudosa como mecanismo para atraer inversión y que su coste pueda ser elevado en caso de no cumplir sus objetivos ha llevado a algunos países en desarrollo, como Chile o Ecuador, a reducir su uso. De hecho, según Avi-Yonah (2001), en general los países en desarrollo preferirían no otorgar incentivos tributarios si se les pudiera garantizar que los demás países en desarrollo tampoco lo harían. Se trataría, por tanto, de una competencia fiscal destructiva, cuyo único efecto agregado en el conjunto del mundo en desarrollo sería reducir sus ingresos, pero que es difícil eliminar por los problemas de coordinación entre países. Para este autor, el problema podría resolverse, en un primer momento, en el seno de la OCDE, acordando todos sus miembros cobrar impuestos a sus empresas multinacionales sobre los ingresos obtenidos en el extranjero, ya que son origen del 85 por 100 de las multinacionales. A más largo plazo debería llegarse a un acuerdo en el seno de la OMC, con objeto de incluir tanto a las multinacionales como a los gobiernos de los países en desarrollo.

La necesidad de encontrar una solución a este problema se hace, si cabe, más apremiante habida cuenta de que los países en desarrollo han tenido que eliminar las exoneraciones del impuesto de sociedades de las zonas francas en 2003 (2010 para aquellos con una renta *per capita* inferior a los 1000 dólares). Esto es muy relevante para zonas como Centroamérica, donde las empresas allí instaladas representaban en 2001 el 26 por 100 del empleo total en el sector manufacturero (Gómez Sabaini, 2005). El riesgo de que la exigida armonización de tipos en todo el país suponga una reducción de los mismos y una caída de los ingresos por el impuesto de sociedades hace más necesaria la coordinación tributaria para impedir la competencia fiscal no deseada (Agosin *et al*, 2005).

4.5. La imposición local

Los aspectos tratados en los epígrafes anteriores no agotan la lista de obstáculos con que se enfrentan las reformas tributarias llevadas a cabo en el mundo en desarrollo. Aun siendo los principales, existen otros que también son relevantes y, entre ellos, no debe dejar de mencionarse el problema de la imposición local. En dichas reformas ha sido habitual que ésta apenas se haya tratado, cuando es frecuente en los países en desarrollo que exista un desequilibrio en las competencias de las autoridades locales sobre gastos e ingresos, a favor de las primeras. Así, por ejemplo, junto a países como Brasil o Argentina donde ambos están muy descentralizados, existen otros como India, Sudáfrica, Malasia o numerosos países latinoamericanos donde este desequilibrio es muy acusado, lo que supone que las autoridades locales dependan en gran medida de las transferencias del gobierno central y cuenten con escasa capacidad para obtener sus propios recursos. Como puede comprobarse, además, en el cuadro 50, la situación no ha variado tras las reformas (Aghon y Casas, 1999), lo que es lógico, habida cuenta de que apenas se ha incidido en este tema.

CUADRO 50
GASTOS E INGRESOS DE LAS AUTORIDADES LOCALES

País	Peso de las autoridades subcentrales			
	En el gasto público total		En los ingresos impositivos totales	
	1990	1997	1990	1997
India	51,1	53,3	33,8	36,1
Malasia	20,2	19,1	3,7	2,4
Sudáfrica	20,7	49,8	5,5	5,3
Argentina	46,3	43,9	38,2	41,1
Brasil	35,3	36,5	30,9	31,3

Fuente: Banco Mundial (2000).

En definitiva, dados los desequilibrios existentes entre competencias de gastos e ingresos, la relevancia que deben tener las autoridades locales en determinados impuestos, como los que gravan la propiedad, los escasos recursos materiales y humanos de que disponen y el poco protagonismo que han tenido en las reformas, es necesario que éstas se enfrenten a la problemática de la imposición local (Boadway *et al.* 2000).

5. CONCLUSIONES. LAS REFORMAS PENDIENTES

Todo lo que se ha puesto de manifiesto en las páginas anteriores indica que, pese a las reformas emprendidas en buena parte del mundo en desarrollo, sus sistemas tributarios aún adolecen de graves problemas y que, por tanto, es necesario profundizar en las mismas y acometer tareas pendientes. Entre ellas, cabría distinguir entre las de carácter general y las más específicas a los distintos tributos. Así, respecto a las primeras aún es necesario:

— Aumentar la ratio de ingresos impositivos sobre PIB. Pese a que su cuantía es, en última instancia, producto de una elección social, parece apropiado considerar insuficiente el nivel actual en muchos países a la vista de las necesidades de intervención pública en aspectos como la eficiencia o la equidad. En este sentido, baste señalar que en promedio la situación actual de los países en desarrollo es tal que si el peso de los impuestos sobre el PIB aumentara en un punto porcentual, los ingresos correspondientes supondrían una cifra algo superior al total de ingresos recibidos por la ayuda oficial al desarrollo (Aarnes, 2004). Es obvio que las posibilidades no son iguales en todos los países. De hecho, no debe olvidarse que muchas de las naciones hoy desarrolladas no alcanzaron una presión fiscal superior al 15 por 100 hasta después de la Segunda Guerra Mundial, contando con una renta superior a la que actualmente tienen muchos países de renta baja. Pero, sin duda, los países de renta media tienen suficiente margen de maniobra. En términos de presión fiscal la distancia que los separa de los países de renta alta es superior a la que mantienen con los países más pobres. Sus bases imponibles siguen estando lejos de la renta real en el IRPF y en el impuesto de sociedades. Por ejemplo, en Chile, el 23 por 100 de la base potencial del impuesto de la renta no se declara debido a la evasión y la existencia de fisuras legales (Engel *et al.*, 1997), y algo similar sucede con el IVA, donde la evasión supone alrededor del 20 por 100 de los ingresos (CEPAL, 1998). Por supuesto, no se trata de una tarea fácil pero sí posible.

— Modificar la estructura de los ingresos impositivos. Tras las reformas se ha producido un sesgo muy fuerte a favor de los impuestos indirectos, sobre todo en los países de renta medio alta. Dado el nivel alcanzado, el hecho de que los impuestos al comercio previsiblemente continuará disminuyendo y la limitada capacidad y racionalidad de algunos impuestos específicos aún existentes, necesariamente deberá aumentarse la imposición sobre la renta y las contribuciones sociales. Además, respecto a la primera también se mantiene un sesgo hacia la imposición de la renta de las sociedades, por lo que seguramente y sin perjuicio de actuar en otros terrenos, será el impuesto sobre la renta de las personas físicas donde deberán producirse los mayores cambios, profundizando en las reformas comenzadas y, no menos importante, mejorando los aspectos de gestión y control.

— Las peculiaridades y limitaciones de los países en desarrollo exigen un análisis más particularizado de cada uno de ellos, lo que significa que las recetas de los organismos internacionales no deberían tener un carácter tan universal como han tenido hasta la fecha. Ahora bien, para que ello sea posible, es necesaria una mejora sustancial de las estadísticas tributarias, entre ellas, las que se refieren a distribución de la renta, fuentes de ingresos, pautas de consumo y reparto de la carga impositiva. Sólo conociendo los impactos de las diferentes alternativas tributarias pueden tomarse decisiones correctas. Buena parte de los países en desarrollo presentan serias deficiencias en este terreno, pero seguramente el coste de su elaboración es pequeño en comparación a los beneficios que pueden generar (Heady, 2001). En el caso de los países de renta media, las deficiencias son menores, así como el coste marginal de superarlas, por lo que la rentabilidad de llevar a cabo estas

mejoras es muy elevada. Además, en este terreno tanto los organismos internacionales como los donantes pueden desempeñar un papel relevante y poco costoso.

— Los programas de reformas, especialmente los auspiciados por organismos internacionales o los donantes, deberían hacer un mayor hincapié en los aspectos institucionales y distributivos. Hasta la fecha, los objetivos fundamentales se han centrado en la suficiencia y la eficiencia, pero, al dejar a un lado los dos aspectos mencionados, se han puesto de manifiesto problemas muy importantes que han limitado la eficacia de dichas reformas. Así, por ejemplo, tanto los organismos internacionales como los donantes a menudo presionan para que se cumplan objetivos de ingresos que, en determinadas circunstancias, son verdaderamente difíciles de alcanzar y se persiguen mediante medidas sumamente injustas e impopulares, lo que conduce a consecuencias no deseadas. En el peor de los casos, a coerciones violentas sobre los contribuyentes, como es el caso de Tanzania o Uganda, donde se han utilizado impuestos de suma fija cuya recaudación se ha llevado a cabo mediante invasiones violentas de determinadas localidades por la administración tributaria o bloqueos de caminos para obligar a los contribuyentes a permanecer en ellas, lo que, a su vez, ha dado lugar a revueltas no menos violentas por parte de estos (Kelsall, 2000).

Asimismo, la escasa atención prestada a los aspectos institucionales y de equidad ha limitado en muchos casos los resultados de las reformas. Por un lado, en términos de mera recaudación y eficiencia, lo que exige, entre otros aspectos, fortalecer las administraciones tributarias y aceptar un mayor compromiso contra la corrupción y la evasión fiscal. En este terreno los organismos y los donantes internacionales pueden desempeñar también un papel importante, no sólo ayudando a fortalecer las condiciones internas, sino facilitando asimismo los necesarios acuerdos internacionales en materia de imposición. Por otro lado, el poco énfasis otorgado en las reformas a los aspectos institucionales y de equidad ha sido pernicioso a la hora de dotar de la necesaria legitimidad social a los sistemas tributarios. Así, mientras que a menudo se afirma que la falta de cultura fiscal es un obstáculo que debe eliminarse con objeto de construir un sistema eficaz sólido a largo plazo, otros autores han defendido que el problema es el contrario. Mientras el sistema esté impregnado de ineficiencias, corrupción, sectarismo y nepotismo es difícil que surja esa cultura (Fjeldstad y Rakner, 2003). De hecho, no puede ser casualidad que en buena parte de los casos analizados sobre actividades locales comunitarias se observe un alto grado de cumplimiento y una menor evasión por parte de los individuos. Esto ha llevado a que no pocos autores defiendan una relación más estrecha en los países en desarrollo entre la demanda y oferta de servicios públicos mediante tasas o precios, es decir, actividades no financiadas con los ingresos generales, sino basadas en mayor medida en el principio del beneficio. Experiencias de este tipo son, por ejemplo, muy comunes en Sudáfrica o Namibia, donde las autoridades locales intentan operar en un esquema de recuperación de costes de los servicios que prestan, aunque a menudo haya subsidios cruzados. Otras alternativas similares utilizadas con frecuencia han sido las contribuciones especiales, especialmente sobre aumentos en el valor de la propiedad debidos a la inversión pública, como, por ejemplo, en la ciudad de Medellín. No obstante, tampoco conviene olvidar que se trata de soluciones transitorias, no exentas de críticas, como el hecho de que algunos de estos bienes provistos por los gobiernos locales, como la educación, son bienes preferentes, lo que puede implicar exclusión, así como desincentivar el uso de un bien supuestamente beneficioso para la sociedad. Otra alternativa que se ha defendido en este sentido es potenciar el presupuesto participativo, que puede aumentar la capacidad fiscal de las administraciones locales, introducir progresividad a nivel local y aumentar el cumplimiento fiscal y la legitimidad (Lledo *et al.*, 2004). En definitiva, aunque se trata de una labor mucho más compleja y de más largo plazo que los clásicos recetarios de reformas fiscales, es necesario afrontar los problemas institucionales y distributivos, atendiendo, además a las particularidades de los diferentes países. Si esto no se lleva a cabo, difícilmente las reformas impositivas alcanzarán los resultados deseados y tendrán la solidez necesaria.

En lo que concierne a las principales figuras impositivas, de forma general y teniendo en cuenta la diversidad de países, los cambios más relevantes serían los siguientes:

— *Impuesto sobre la renta de las personas físicas.* Se trata de uno de los pilares fundamentales de cara al futuro. En términos estrictamente cuantitativos debe desempeñar un papel mucho más relevante del que tiene hoy en día, pues el peso de este impuesto en los países en desarrollo no sólo no se ha aproximado al correspondiente a los países desarrollados, sino que en los países de

renta medio alta ha experimentado un fuerte alejamiento. Ello se explica porque mientras que el proceso de racionalización de los tipos impositivos está bastante avanzado, todavía queda mucho por hacer en lo que respecta a las bases imponibles, que necesariamente deben ampliarse. Para alcanzar este objetivo será necesario reducir el número de deducciones y exenciones, disminuir diferencias dentro del impuesto en función del tipo de renta, bajar los mínimos exentos, aplicar el concepto de renta global en aquellos países donde aún no existe y otorgar un mayor énfasis a la lucha contra el fraude.

— *Impuesto sobre la renta de sociedades.* El problema de fondo en este impuesto es similar al que existe en el IRPF: se han racionalizado los tipos impositivos (aunque aún queda por hacer) pero apenas se han acometido los problemas de las bases imponibles. En ese terreno todavía queda un largo camino por recorrer. Aspectos como los precios de transferencia, la subcapitalización, los métodos de depreciación o los incentivos fiscales todavía necesitan una profunda reforma. Para que ésta sea efectiva, deben eliminarse dos obstáculos importantes. El primero es que todo ello exige una calidad institucional y capacitación de las administraciones tributarias superior a la hoy existente. Es necesaria, entre otras cosas, una mayor cualificación de los agentes tributarios, una mayor capacitación técnica y mejores medios. Dado que los avances en este terreno requieren tiempo, pueden estudiarse alternativas transitorias para ampliar la recaudación de este impuesto. Por ejemplo, la aplicación de un gravamen mínimo sobre la renta presunta establecida en función de los activos o las ventas brutas, por lo que actúa como un mínimo, de modo que si la obligación tributaria derivada de la renta neta arroja resultados superiores debe pagarse la diferencia (Agosin *et al.*, 2005). Es algo que se ha utilizado en países como México, Argentina, Guatemala, Costa Rica o Venezuela. No obstante, debe insistirse en que se trata de soluciones temporales, pues un impuesto semejante presenta los problemas asignativos y de eficiencia derivados del efecto cascada que genera (Sabaini, 2005). Otra posibilidad sería diferenciar contribuyentes según su tamaño y características, pues en ocasiones no resulta conveniente sujetar a los mismos criterios y normas a grandes y pequeñas empresas. Estos últimos pueden tener gran importancia numérica pero bajo impacto recaudatorio. Por tanto, se trataría de establecer un sistema de declaración y pago simplificado para microempresas y pequeñas empresas que puede incluir al IVA, el impuesto de sociedades y la seguridad social, facilitando la administración y reduciendo costes de incumplimiento e informalidad (Agosin *et al.*, 2005; Tanzi, 2000b). Existen precedentes al respecto en Argentina, Bolivia, Brasil o Perú.

El segundo obstáculo es que no debe olvidarse que el impuesto de sociedades se halla muy condicionado por el entorno exterior. La creciente integración de las economías, la movilidad del capital o la competencia fiscal hacen necesaria una mayor coordinación internacional en materia tributaria. De hecho, muchos países han sido renuentes a la modernización del impuesto de sociedades por temor a perder inversiones o a que se produzcan salidas de capital, lo que les ha llevado a no incorporar normas sobre precios de transferencia, sobre competencia tributaria nociva o a no intercambiar información.

En ambos aspectos, mejoras institucionales y coordinación internacional, los países desarrollados pueden desempeñar un papel fundamental, ayudando a los países en desarrollo a construir sistemas tributarios modernos.

— *Impuestos indirectos internos.* En el caso del IVA, debería ampliarse la base imponible a los servicios en aquellos países donde todavía no se hallan sujetos a este impuesto. Asimismo, deben mejorarse la gestión en la devolución del IVA, pues un mal funcionamiento puede generar importantes problemas de liquidez a las empresas. Por otro lado, la experiencia parece indicar que la proliferación de tipos con objetivos redistributivos requiere una administración tributaria eficiente y un análisis profundo de sus efectos. Si se cuenta con ambas cosas, la diversidad de tipos puede resultar deseable, pero, en caso contrario, parece preferible una mayor uniformidad. Algo similar sucede con los impuestos específicos. Como se ha señalado, el caso de los combustibles es muy revelador, pues la evidencia empírica parece indicar que si bien los aplicados sobre la gasolina tienen gran capacidad de recaudación y son equitativos, aplicados sobre el queroseno son regresivos. Un caso interesante lo constituye el de determinados impuestos específicos ensayados en los países en desarrollo, que, bajo ciertas condiciones y siendo muy particulares a cada país, pueden tener efectos positivos. Uno de los ejemplos más llamativos en este sentido lo constituye el impuesto sobre las transacciones bancarias, aplicado en Argentina, Perú, Brasil, Venezuela, Colombia o Ecuador. Se estableció por necesidad recaudatoria y presenta las ventajas de ser sencillo de administrar, tener un notable poten-

cial recaudatorio (en Brasil o Ecuador ha llegado al 1 por 100 del PIB), gravar la economía sumergida, proveer información y gozar de capacidad redistributiva (Coelho *et al.* 2001). Sin embargo, también presenta serias dudas sobre sus efectos a largo plazo, pues se trata de un impuesto con efecto cascada, reduce la liquidez del mercado bancario y crea distorsiones económicas. Estas figuras, por tanto, pueden estudiarse como solución a problemas puntuales y ser conveniente su introducción, pero siempre deben tratarse con carácter temporal.

— *Impuestos sobre el comercio internacional.* Lo que suceda con estos impuestos va a depender más de la política comercial que de la tributaria. Previsiblemente continuarán disminuyendo en el futuro, por lo que la problemática se va a centrar en lograr en los distintos países una sustitución de los ingresos que aporta esta figura por los derivados de otros impuestos.

En suma, a pesar de que los países en desarrollo se han embarcado en un importante proceso de reformas de sus sistemas tributarios, todavía persisten numerosos problemas, tanto de carácter general como específicos a cada impuesto. En el camino que aún queda por recorrer, los organismos internacionales y los donantes pueden desempeñar un papel importante. Por un lado, mediante ayuda financiera y técnica. Por otro, mediante la necesaria cooperación internacional para que los sistemas tributarios puedan cumplir sus objetivos.

ANEXO I. FUENTES ESTADÍSTICAS

Cuadros 1, 2 y 3.—OCDE para los países miembros de esta organización. Para el resto, Banco Mundial. En este último caso, en los países para los que no existen datos disponibles en los años mencionados en los cuadros, se han recogido los correspondientes al año más cercano a cada uno de ellos, con una diferencia máxima de tres años.

Cuadros 4, 5 y 6.—OCDE para los países miembros de esta organización. Para América Latina, Gómez Sabaini (2005), excepto Nicaragua en 1990 y Venezuela, que corresponden al Banco Mundial. Para el resto, se han utilizado dos fuentes. La primera es el Banco Mundial en los países para los que existen datos disponibles. En este sentido conviene señalar que este organismo ofrece, por un lado, datos de ingresos impositivos excluida la seguridad social y, por otro, datos de ésta última. Por ello, se ha procedido a sumar ambos. La segunda fuente, empleada en países para los que el BM no dispone de datos es *World Tax Database*, de la Universidad de Michigan (<http://www.bus.umich.edu/OTPR/otpr/>). De nuevo mencionar que en los países para los que no existen datos disponibles en los años mencionados en los cuadros, se han recogido los correspondientes al año más cercano a cada uno de ellos, con una diferencia máxima de tres años.

Cuadros 8, 9 y 10.—Los ingresos no impositivos se han construido como total de ingresos menos ingresos impositivos. Por tanto, la fuente remite a la de los cuadros anteriores.

Cuadros 12 a 20 y 22 a 24.—OCDE para los países miembros de esta organización. Para el resto, se han utilizado varias fuentes. El Banco Mundial en los países para los que existen datos disponibles. En este sentido conviene señalar que este organismo ofrece, por un lado, datos de ingresos de cada impuesto sobre el total de ingresos, y, por otro, de estos sobre el PIB. Por tanto, se han construido los datos de ingresos de cada figura impositiva sobre el total de ingresos impositivos a partir de ambos y de los ingresos impositivos sobre PIB elaborados anteriormente. Además del BM, se han empleado de forma complementaria otras dos fuentes: *World Tax Database*, de la Universidad de Michigan (<http://www.bus.umich.edu/OTPR/otpr/>) y, en América Latina, Gómez Sabaini (2005). Por último, insistir en que en los países para los que no existen datos disponibles en los años mencionados en los cuadros, se han recogido los correspondientes al año más cercano a cada uno de ellos, con una diferencia máxima de tres años.

Cuadros 26 a 28.—*World Tax Database*, de la Universidad de Michigan (<http://www.bus.umich.edu/OTPR/otpr/>).

Cuadros 32 a 37.—Se han empleado varias fuentes: de manera principal el Banco Mundial, y en los casos donde este organismo no dispone de datos, se han complementado con los que ofrecen *World Tax Database*, Heritage Foundation y <http://www.worldwide-tax.com/>.

Cuadros 39 y 40.—Se han empleado varias fuentes: OCDE para los países miembros de esta organización; <http://www.worldwide-tax.com/>; y FMI (2005).

BIBLIOGRAFÍA

- AARNES, D. (2004): "Tax Policy for Developing Countries", *Background paper for seminar in NORAD*.
- ABED, G. T. (1998): "Trade Liberalisation and Tax Reform in the Southern Mediterranean Region", *IMF Working Paper: WP/98/49*, April.
- AGBEYEGBE, T.; STOTSKY, J. G., y ASEGEDECH, W. (2004): "Trade Liberalisation, Exchange Rate Changes, and Tax Revenue in Sub-Saharan Africa", *IMF Working Paper, WP/04/178*.
- AGHON, G., y CASAS, C. (1999): "Strengthening Municipal Finances: Difficulties and New Challenges for Latin America", en K. FUKASAKU y L. R. DE MELLO Jr. (eds): *Fiscal Decentralisation in Emerging Economies: Governance Issues*, OECD, Paris.
- AGOSIN M. R.; BARREIX, A.; GÓMEZ SABAINI J. C., y MACHADO, R. (2005): "Reforma tributaria para el desarrollo humano en Centroamérica", *Revista de la CEPAL*, 87, diciembre.
- AHMED, E., y STERN, N. (1987): "Alternative Sources of Government Revenue: Examples from India, 1979-80" en NEWBERY, D., y STERN, N. (eds): *The Theory of Taxation for Developing Countries*. Oxford: Oxford University Press.
- AHMED, E. and STERN, N. (1991): *The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries*. Cambridge: Cambridge University Press.
- ASHER, M. G. (2001): "Design of Tax Systems and Corruption", Conference on *Fighting Corruption: Common Challenges and Shared Experiences* organized by the Konard Adenauer Stiftung, and the Institute of International Affairs (SIIA) Singapore, 10-11 May 2001.
- AVI-YONAH, R. S. (1997): "Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State", *Harvard Law Review*, vol. 113, núm. 7, pp. 1573-1676.
- (2001): "Globalización y competencia tributaria: implicaciones para los países en desarrollo". *Revista de la CEPAL* 74, agosto, pp. 61-69.
- BAHL, R.; MARTÍNEZ-VÁSQUEZ, J., y WALLACE, S. (1996): *The Guatemalan Tax Reform*, Boulder: Westview Press.
- BANCO MUNDIAL (1991): *Lessons of Tax Reforms*, Washington: The World Bank.
- (2000). *Entering the 21st century. World Development Report 1999/2000*. New York: Oxford University Press for the World Bank.
- BARBONE, L.; DAS-GUPTA, A.; DE WULF, L., y HANSSON, A. (1999): *Reforming Tax Systems: The World Bank Record in the 1990s*. Tax Policy and Administration Thematic Group. Washington: The World Bank.
- BARREIX, A., y VILLELA, L. (2003): *The Tax Policy Challenges Related Regional Economic Integration*, Washington. Inter-American Development Bank.
- BAUNSGAARD, T., y KEEN. M. (2005): "Tax Revenue And (Or?) Trade Liberalization", *IMF Working Paper*, núm. 05/112.

- BEHRMAN, J. R.; BIRDSALL, N., y SZÉKELY, M. (2000): "Economic Reforms and Wage Differentials in Latin America", *Working Paper* 435, Washington, D.C. Inter-American Development Bank.
- BID (1996): *Economic and Social Progress in Latin America*, Washington, D.C.: Johns Hopkins University Press
- (1997): *Economic and Social Progress in Latin America*, Washington, D.C.: Johns Hopkins University Press
- (1998): *La experiencia del BID en programas de modernización de las administraciones tributarias de los países latinoamericanos*, Washington, D. C. Manuscript, Fiscal Division.
- BIRD, R. M., y DE WULF, L. (1973): "Taxation and Income Distribution in Latin America: A Critical Review of Empirical Studies", *IMF Staff papers*, vol. 20, núm. 3, pp. 639-82.
- BLOMSTRÖM, M.; KOKKO, A., y ZEJA, M. (2000): *Foreign Direct Investment: Firm and Host Country Strategies*, MacMillan, Londres.
- BOADWAY, R.; ROBERTS, S., y SHAH, A. (2000): "Fiscal Federalism Dimensions of Tax Reform In Developing Countries", en PERRY, WHALLEY y MCMAHON (eds.): *Fiscal Reform and Structural Change in Developing Countries*, vol. 1. Basingstoke: Macmillan Press Ltd.
- BOSKIN, M., y GALE, W. (1987): "New Results on the Effects of Tax Policy on the International Location of Investment" en FELDSTEIN. M. (ed.): *The Effects of Taxation on Capital Accumulation*, Chicago University Press, Chicago.
- BOWLES, R. (1998): "Minimizing Corruption in Tax Affairs", en SANFORD, C. (ed.): *Further Issues in Tax Reform*, Bath: Fiscal Publications.
- BRAUTIGAM, D., y BOTCHWEY K. (1999): "The Institutional Impacts of Aid Dependence on Recipients In Africa", *CMI Working Paper* 1:99. Bergen. Chr. Michelsen Institute.
- CENTRO DE ESTUDIOS BONAERENSE (1997): *Informe de Coyuntura* 7(65/66), La Plata, Argentina.
- CEPAL (1998): *The Fiscal Covenant: Strengths, Weaknesses and Challenges*, Santiago de Chile.
- CLARETE, R. L. (1991): "A General Equilibrium Analysis of the Tax Burden and Institutional Distortions in the Philippines" en KHALILZADEH-SHIRAZI, J., y SHAH A. (eds): *Tax Policy in Developing Countries*. Washington DC: World Bank.
- COADY, J., y HARRIS, R. L. (2001): "Evaluating Transfer Programs within a General Equilibrium Framework", *FCND Discussion Paper*, núm. 100, Washington DC: IFPRI.
- COELHO, I.; EBRILL, L., y SUMMERS, V. (2001): "Bank Debit Taxes in Latin America: an Analysis of Recent Trends", *IMF Working Paper* 01/67, Washington, D.C.
- CHAND, S. K., y MOENE, K. O. (1999): "Controlling Fiscal Corruption", *World Development*, vol. 27, número 7, pp. 1129- 1140.
- CHEN, D.; MATOVU, J. M., y REINIKKA, R. (2001): "A Quest for Revenue and Tax Incidence in Uganda", Washington DC: *IMF Working Paper* WP/01/24.
- CHU, K.; DAVOODI, H., y GUPTA, S. (2000): "Income Distribution and Tax and Government Social Spending Policies in Developing Countries", *IMF working paper* 00/62.
- DAS-GUPTA A., y MOOKHERJEE, D. (1998): *Incentive and Institutional Reform in Tax Enforcement: An Analysis of Developing Country Experience*. Oxford University Press: New York/Oxford.
- DE WULF, L. (1975): "Fiscal Incidence in Developing Countries: Survey and Critique", *IMF Staff papers*, volumen 22, núm. 1, pp. 61-131.
- DEAN, J.; DESAI, S., y RIEDEL, J. (1994), "Trade Policy Reform in Developing Countries Since 1985: A Review of the Evidence", Washington DC: *World Bank Discussion Paper* 267.
- DELOITTE AND TOUCHE (1996): *European Investment Decisions, the Impact of Tax Legislation on Investment in the European Union*, London, Deloitte and Touche.

- DEVARAJAN, S., y HOSSEIN, S. (1998): "The Combined Incidence of Taxes and Public Expenditures in the Philippines", *World Development*, vol. 26 núm. 3, pp. 963-977.
- DEVEREUX, M. P., y FREEMAN, H. (1995): "The Impact of Tax Reform on Foreign Direct Investment: Empirical Evidence and Implications for Tax Integration Schemes", *International Tax and Public Finance*, vol. 2, pp. 85-106.
- DEVEREUX, M. P., y GRIFFITH, R. (1998): "Taxes and the Location of Production, Evidence from a Panel of US Multinationals", *Journal of Public Economics*, vol., 68, pp. 335-67.
- DOE, L. (2006): "Harmonization of Domestic Consumption Taxes in Central and Western African Countries", *IMF Working Paper WP/06/8*.
- EASTERLY, W., y REBELO, S. (1993): "Fiscal Policy and Economic Growth: an Empirical Investigation", *Journal of Monetary Economics*, vol. 32. pp. 417-458.
- EBRILL, L.; KEEN, M.; BODIN, J. P., y SUMMERS, V. (2002): "The Allure of the Value-Added Tax", *Finance and Development*, June, vol. 39, núm. 2.
- EMRAN, M. S., y STIGLITZ, J. E. (2005): "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries", *Journal of Public Economics*, vol. 89, pp. 599-623.
- ENGEL, E.; GALETOVIC, A., y RADDATZ, C. (1997): "Taxes and Income Redistribution in Chile: Some Unpleasant Redistributive Arithmetic", paper presented at the *10th annual Inter-American Economic Seminar*, Santiago de Chile.
- ESCAITH, H., y MORLEY, S. (2001): "El efecto de las reformas estructurales en el crecimiento económico de la América Latina y el Caribe: Una estimación empírica", *El Trimestre Económico* 68: 469-513.
- FJELDSTAD, O.H., y RAKNER, L. (2003): "Taxation and Tax Reforms in Developing Countries: Illustrations from sub-Saharan Africa", Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights, *CMI Reports* 2003:6.
- FMI (2005): "Monetary and Fiscal Policy Design Issues in Low-Income Countries", *Policy Development*, Review Department and the Fiscal Affairs Department. August 8.
- FRIEDMAN, E.; JOHNSON, S.; KAUFMANN, D., y ZOIDO-LOBATÓN, P. (2000): "Dodging the Grabbing Hand: The Determinants of Unofficial Activity in 69 Countries", *Journal of Public Economics*, June.
- GEMMELL, N., y MORRISSEY, O. (2003): "Tax Structure and the Incidence on the Poor in Developing Countries", *CREDIT Research Paper*, 03/18.
- GHIA, N.; WAHBA, S., y WHALLEY, J. (2000) "Analysing the Incidence of Taxes in the Côte d'Ivoire" en BEVAN, D.; COLLIER, P.; GEMMELL, N., y GREENAWAY, D. (eds.): *Trade and Fiscal Adjustment in Africa*. London: Macmillan.
- GÓMEZ SABAINI, J. C. (2005): *Evolución y situación tributaria actual en AL: Una serie de temas para la discusión*. CEPAL.
- GORDON, R., y LI, W. (2005): "Tax Structure in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation", *NBER Working Paper*, núm. 11267.
- GRAY, J., y CHAPMAN, E. (2001): "Evaluation of Revenue Projects Synthesis Report Volume 1", *Evaluation Report EV636* (London: Department for International Development).
- HAQUE, M. E., y MUKHERJEE, A. (2005): "On the Revenue Implications of Trade Liberalization Under Imperfect Competition", *Economics Letters*, vol. 88, pp. 27-31.
- HAQUE, M. E., y MUKHERJEE, A. (2004): "Free Entry and Government Revenue Under Trade Liberalization," *University of Nottingham Research Paper* 2004/38.
- HARBERGER, A. C. (1998): "Monetary and Fiscal Policy for Equitable Economic Growth" en TANZI, V., y CHU, K. Y. (eds.): *Income Distribution and High Quality Growth*, The MIT Press, Cambridge.

- HARTMAN, D. (1984): "Tax policy and Foreign Direct Investment in the United States", *National Tax Journal*, vol. 37, pp. 474-87.
- HEADY, C. (1987): "Designing Taxes with Migration" *Economic Journal*, vol. 97, pp. 87-98.
- (1993): "Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy: a Survey", *Fiscal Studies*, vol. 14, núm. 1, pp. 15-41.
- HEADY, C., y MITRA, P. K. (1982): "Restricted Redistributive Taxation, Shadow Prices and Trade Policy", *Journal of Public Economics*, vol. 17, pp.1-22.
- (2001): "Taxation Policy in Low-Income Countries", *WIDER Discussion Paper*, núm. 2001/81.
- (2002): "Tax Policy In Developing Countries: What Can Be Learned From OECD Experience?" paper presented at the seminar *Taxing Perspectives: A Democratic Approach to Public Finance in Developing Countries*, at the Institute of Development Studies, University of Sussex on 28-29 October.
- HOUGHTON, J. (2004): *An Assessment of Tax and Expenditure Incidence in Perú*, Boston, Suffolk University/Beacon Hill Institute for Public Policy, December, inédito.
- JENKINS, G.; JENKINS, H., y KUO, C. Y. (2006): "Is the Value Added Tax Naturally Progressive?", Queen's University, Department of Economics, *Working Paper*, núm. 1059.
- JIMENEZ, E. (1986): "The Public Subsidisation of Education and Health in Developing Countries: A Review of Equity and Efficiency", *World Bank Research Observer*, 1, 111-130.
- KEEN, M., y SIMONE, A. (2004): "Tax Policy in Developing Countries, Some Lessons from the 1990, and Some Challenges Ahead", en GUPTA, S.; CLEMENTE, B., e INCHAUSTE, G. (eds.): *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy*, FMI, Washington.
- KEEN, M., y LIGTHART, J. (2001): "Coordinating Tariff Reductions and Domestic Tax Reform", *Journal of International Economics*, vol. 56 (2001), pp. 407-425.
- (2005): "Coordinating Tariff Reduction and Domestic Tax Reform Under Imperfect Competition", *Review of International Economics*, vol. 13, pp. 385-90.
- KELSALL, T. (2000): "Governance, Local Politics and «Districtization» in Tanzania: the 1998 Arumeru Tax Revolt", *African Affairs*, vol. 99, pp. 397:533-551.
- KOWALSKI, P. (2005): "Impact of Changes in Tariffs on Developing Countries' Government Revenue", *OECD Trade Policy working paper*, núm. 18.
- LLEDO, V.; SCHNEIDER, A., y MOORE M. (2004): "Governance, Taxes, and Tax Reform in Latin America", *IDS Working Paper 221*, March.
- MARTNER, R., y TROMBEN, V. (2004): *Tax Reforms and Fiscal Stabilisation in Latin American Countries*, CEPAL, Santiago de Chile.
- MCLURE, C. E (1977): "Taxation and the Urban Poor in Developing Countries", *World Development*, volumen 5, núm. 3, pp. 169-88.
- MODEN K. M. (1995): "The Impact of Tax Reform on Foreign Direct Investment", *Tax Reform Evaluation Report*, núm. 17, Uppsala University.
- MOORE, M. (1998): "Death without Taxes: Democracy, State Capacity, and Aid Dependency in the Fourth World", en WHITE G., y ROBINSON M. (eds.): *Towards a Democratic Developmental State*. Oxford University Press.
- MORLEY, S. (2000): *Efectos del crecimiento y las reformas económicas sobre la distribución del ingreso en América Latina*, Santiago de Chile: CEPAL
- MUJUMDER, S. (2004): "Revenue Implications of Trade Liberalization Under Imperfect Competition", *Economics Letters*, vol. 82, pp. 83-89.
- MUSGRAVE, R. A. (1969): *Fiscal Systems*, New Haven: Yale University Press.

- MWEGA, F. M. (1986); "Incidence of Taxes and Transfers in Kenya: A General Equilibrium Analysis", *Eastern African Economic Review*, vol. (2) June, pp. 6-13.
- PATEL, C. K. (ed.) (1997): *Fiscal Reforms in the Least Developed Countries*, Cheltenham: Edward Elgar.
- RAJEMISON, H., y YOUNGER, S. D. (2001): "Indirect Tax Incidence in Madagascar: Estimations Using the Input-Output Table", *Cornell University Food and Nutrition Program*, mimeo.
- RODRIG, D., (2000). "Institutions for High Quality Growth: What They Are and How To Acquire Them", *NBER Working Paper 7540*.
- SACHS, J. (dir.) (2005): *UN Millennium Development Project-Investing in Development: A Practical Plan to Achieve the Millennium Development Goals*. New York: United Nations.
- SAHN D., y YOUNGER, S. (2000): "Expenditure Incidence in Africa: Microeconomic Evidence," *Fiscal Studies* 21(3): pp. 329-347.
- SAHN, D. E., y YOUNGER, S. D. (1999): "Dominance Testing of Social Expenditures and Taxes in Africa", Washington DC: *IMF Working Paper*, núm. WP/99/172.
- SANTANA, I., y RATHE, M. (1992): *El Impacto Distributivo de la Gestión Fiscal en la República Dominicana*, Santo Domingo: Ediciones de la Fundación Siglo 21.
- SHAH, A., y WHALLEY, J. (1991): "The Redistributive Impact of Taxation in Developing Countries", en KHALILZADEH-SHIRAZI, J., y SHAH, A. (eds.): *Tax Policy in Developing Countries*. Washington DC: World Bank.
- SHOME, P. (1999): "Taxation in Latin America: Structural Trends and Impact of Administration" *IMF Working Paper WP/99/19*.
- SLEMROD, J. (1990): "Tax Effects on Foreign Direct Investment in the United States: Evidence from a Cross-country Comparison", en RAZIN, A., y SLEMROD, J. (eds.): *Taxation in the Global Economy*, Chicago University Press, Chicago.
- STIGLITZ, J. E., y DASGUPTA, P. S. (1971): "Differential Taxation, Public Goods and Economic Efficiency", *Review of Economic Studies*, vol. 38, pp.151-74.
- TAIT, A.; WILFRID A.; GRATZ L. M., y EICHENGREEN, B. J. (1979): "International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries, 1972-76," *IMF Staff Papers*, vol. 26 (I 979), pp. 123-156.
- TALIERCIO, R. R. (2001): "Unsustainable Autonomous: Challenges to The Revenue Authority Reform Model in Latin America", paper presented at the *2001 Meeting of the American Political Science Association*. San Francisco.
- TANZI, V. (1987): "Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries" en NEWBERRY, D., y STEM, N. (eds.): *The Theory of Taxation for Developing Countries*. New York: Oxford University Press.
- (1998), "Fundamental Determinants of Inequality and the Role of Government", *IMF Working Paper 98/178*. Washington.
- (1999): "Corruption and the Budget: Problems and Solutions" en JAIN A. K. (ed.): *Economies of Corruption*, Boston: Kluwer Academic Publishers.
- (2000): "Taxation in Latin America in the Last Decade", *Working Paper 76*, Stanford: Center for Research on Economic Development and Policy Reform, Stanford University.
- (1992): "Structural Factors and Tax Revenue in Developing Countries: A Decade of Evidence," in GOLDIN, I., y WINTERS, L. A. (eds.): *Open Economies: Structural Adjustment and Agriculture*, New York: Cambridge University Press.
- TANZI, V., y ZEE, H. (2000): "Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries", *IMF Working Paper 00/35*.
- (2001): "La política tributaria en los países en desarrollo", FMI, *Serie Temas de Economía*. Washington.

- THIRSK, W. (ed.) (1997): *Tax Reform in Developing Countries*. Washington DC: World Bank.
- TILLY, C. (1992): *Coercion, Capital and European States, AD 990-1992*. Oxford: Blackwell.
- UNCTAD (1996): *World Investment Report 1996*. Investment, Trade and International Policy Arrangements, Ginebra.
- VERNON, R. (1998): *In the Hurricane's Eye*, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press.
- WHITE, H. (1994): "Foreign Aid, Taxes and Public Investment: a Further Comment", *Journal of Development Economics*, vol. 45, pp. 155-163.
- YOUNG, K. (1988): "The Effects of Taxes and Rates of Return on Foreign Direct Investment in the United States", *National Tax Journal*, vol. 37, pp. 109-21.
- YOUNGER, S. D. (1996): "Estimating Tax Incidence in Ghana Using Household Data", en SAHN, D. (ed.): *Economic Reform and the Poor in Africa*. Oxford Clarendon Press.
- YOUNGER, S. D.; SAHN, E. S.; HAGGBLADE, S., y DOROSH, P. A. (1999): "Tax Incidence in Madagascar: An Analysis Using Household Data", *World Bank Economic Review*, 13, pp. 303-331.
- ZEE, H. (1996): "Empirics of Cross-country Tax Revenue Comparisons", *World Development*, vol. 24, número 10, pp. 1659-1671.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006..
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.