



UNIVERSIDAD DE LA RIOJA

TRABAJO FIN DE GRADO

Título
Competencia fiscal internacional
Autor/es
Sara Ochagavía Ochagavía
Director/es
Jesús Manuel Ramírez Esquibel
Facultad
Facultad de Ciencias Empresariales
Titulación
Grado en Administración y Dirección de Empresas
Departamento
Curso Académico
2014-2015



Competencia fiscal internacional, trabajo fin de grado de Sara Ochagavía Ochagavía, dirigido por Jesús Manuel Ramírez Esquibel (publicado por la Universidad de La Rioja), se difunde bajo una Licencia Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 3.0 Unported. Permisos que vayan más allá de lo cubierto por esta licencia pueden solicitarse a los titulares del copyright.

© El autor
© Universidad de La Rioja, Servicio de Publicaciones, 2015
publicaciones.unirioja.es
E-mail: publicaciones@unirioja.es



FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

Competencia fiscal internacional

Autor: Ochagavía Ochagavía, Sara
Tutor/tutores: Ramírez Esquibel, Jesús Manuel

CURSO ACADÉMICO 2014-2015

ÍNDICE:

Resumen

Abstract

1. INTRODUCCIÓN	3
2. PAÍSES DESARROLLADOS Y ESTADO DEL BIENESTAR	4
3. GLOBALIZACIÓN Y COMPETENCIA FISCAL	8
4. COMPETENCIA FISCAL Y PRINCIPIOS DE IMPOSICIÓN	10
5. EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES.....	11
5.1. Evolución de la imposición indirecta	15
5.1.1. Impuesto sobre el Valor añadido.....	15
5.1.2. Impuestos especiales	18
5.2. Evolución de la imposición directa	20
5.2.1. Impuesto sobre Sociedades	20
5.2.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	23
5.2.3. Cotizaciones Sociales.....	25
6. COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL. PARAÍDOS FISCALES.	26
7. MEDIDAS CONTRA LA COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL	31
7.2. Criterios sobre residencia	31
7.3. Transparencia fiscal internacional	32
7.4. Precios de transferencia	33
7.5. Subcapitalización.....	33
8. CONCLUSIONES	34
BIBLIOGRAFÍA.....	35

Resumen

En este trabajo se pone en relación el fenómeno de la globalización económica y la competitividad en los mercados, con la necesidad de los Estados de ofrecer sistemas fiscales atractivos que permitan reducir costes y aumentar la rentabilidad de los negocios. Es decir, la competencia de los agentes privados se traslada a los poderes públicos, dando lugar a lo que denominamos “competencia fiscal internacional” y las consiguientes reformas a la baja de los sistemas fiscales.

También tratamos de analizar como se han materializado las rebajas fiscales producidas en las últimas décadas y la relación que existe entre estas reformas, el sostenimiento del Estado del bienestar, y el cumplimiento de los principios de equidad, progresividad y redistribución de la renta, que inspiran los sistemas fiscales de los países desarrollados.

La llamada “competencia fiscal perjudicial” también es objeto de estudio en este trabajo. La competencia fiscal perjudicial y los paraísos fiscales, constituyen un peligro contra el que los Estados desarrollados tratan de tomar medidas que se exponen en la última parte del trabajo.

Abstract

This work places regarding the phenomenon of economic globalization and competitiveness in the markets, with the need for States to offer attractive tax systems that reduce costs and increase the profitability of the business. Namely, competition from private agents moved to public authorities, giving rise to what we call "international tax competition" and the consequent down reforms of tax systems.

We also try to analyze how tax cuts produced in recent decades and the relationship that exists between these reforms, the sustainability of the welfare State, and compliance with the principles of fairness, progressivity and redistribution of income, that inspire the tax systems of developed countries have materialized.

The so-called "harmful tax competition" also is under consideration in this work. Harmful tax competition and tax havens, constitute a danger against the developed States try to take measures that are exposed in the latter part of the work.

Palabras clave

Competencia fiscal, Estado del Bienestar, países desarrollados, principios de imposición, competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales, presión fiscal, tipo de gravamen.

1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo de la competencia fiscal, en los últimos años, ha generado que muchos expertos fiscales tengan posiciones diferentes ante este fenómeno, suscitando gran interés y multitud de debates.

Las posiciones más liberales defienden la competencia, ya que le otorgan la capacidad de crear un mercado eficiente de ingresos y gastos públicos. En cambio, otros autores toman una postura crítica, considerando que supone un deterioro para la salud financiera de los Estados, siendo un obstáculo para la redistribución de la renta e impidiendo que numerosos recursos puedan destinarse a la adquisición de bienes públicos.

Este fenómeno, se ha ido afianzando a medida que el proceso de globalización económica ha ido generando un marco internacional de integración entre las economías, en el cual han desaparecido las fronteras comerciales. Los agentes económicos se mueven en un escenario diferente al habitual, en el cual el factor internacional ha pasado a primer plano.

En el ámbito fiscal las fronteras están lejos de desaparecer, ya que el desarrollo, diseño y ejecución de las políticas fiscales, siguen formando parte de la autonomía estatal, ni siquiera en la Unión Europea se ha conseguido aunar una política común.

La situación económica internacional, bajo los efectos de la globalización, ha reducido las posibilidades de ejercer una soberanía fiscal, por lo que cada Estado diseña sus políticas fiscales para que se adapten a las tendencias internacionales, con el fin de ser atractivos para el resto y atraer capitales, constituyendo de este modo la competencia fiscal.

Los objetivos de este trabajo consisten en el análisis y exposición de la competencia fiscal internacional, su relación con la globalización económica, sus consecuencias sobre el Estado del Bienestar y los sistemas fiscales de los países desarrollados, además de una remisión a la idea de la competencia fiscal perjudicial y a las medidas que se plantean contra la misma.

Para lograr los objetivos propuestos se llevará cabo una revisión de la amplia bibliografía existente sobre esta materia y se consultarán distintas bases de datos con información fiscal internacional.

El trabajo se estructura del siguiente modo: comienza exponiendo la evolución del Estado del bienestar en los países desarrollados y su lógica relación con el gasto público y la presión fiscal; a continuación vemos las consecuencias de la globalización sobre la competencia fiscal; el cuarto apartado se dedica a los efectos de la competencia sobre los principios de imposición; seguimos con el estudio de la evolución de los sistemas fiscales en las últimas décadas;

acabamos con la competencia fiscal perjudicial y las medidas contra las mismas antes de, por último, exponer las conclusiones más relevantes del trabajo.

2. PAÍSES DESARROLLADOS Y ESTADO DEL BIENESTAR

Tras la finalización de la Segunda Guerra Mundial, en el año 1945, se comenzó a configurar el **Estado de Bienestar**, pero es el resultado de un proceso lento que se remonta al siglo XIX, intentando cubrir las necesidades de una sociedad en crecimiento y continua evolución. Para ello los Gobiernos desarrollan diferentes actividades, con el fin de ofrecer a los ciudadanos un alto nivel de prestaciones como pueden ser la sanidad (servicio de salud universal y gratuita), jubilaciones, educación, subsidios por desempleo, y otros servicios asistenciales que son financiadas mediante un sistema fiscal redistributivo.

De este modo el gasto público ha ido aumentando a medida que los Estados de Bienestar se han ido desarrollando y ofreciendo mayores prestaciones a los ciudadanos. En 1995, en la Unión Europea el gasto público ya alcanzaba el 51% del PIB, produciéndose un incremento importante en los siguientes años.

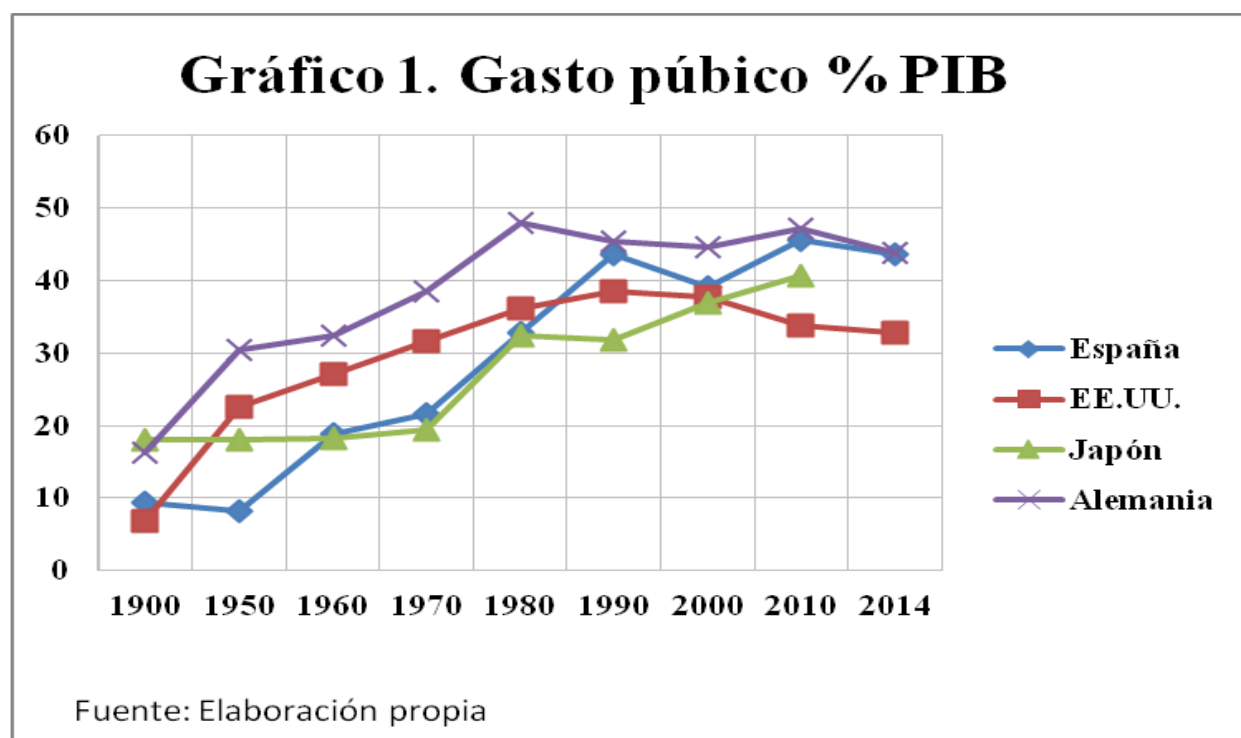
En España esta corriente llega más tarde debido a la dictadura a la que se vio sometida hasta 1975, pero en la década de los noventa ya se registraba un gasto público del 42,8% del PIB superior a la media de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) que se situaba en un 40,9% y cercana a la media de Unión Europea que se encontraba en un 50,4%.

En la Tabla 1 se recoge la evolución del gasto público en porcentaje del PIB para una serie de países muy representativos. En la misma se observa que en España tiene una evolución más tardía, pero, pronto se alcanzan los niveles de los países de su entorno.

Tabla 1. EVOLUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO (%PIB)

PAÍS	1900	1950	1960	1970	1980	1990	2000	2010	2014
Suecia	6,8	22	31	43,2	61,6	60,4	53,6	53,3	53
Dinamarca			24,8	42	54,8	58,6	52,7	57,1	57
Alemania	16,2	30,4	32,4	38,5	48	45,3	44,7	47,2	43,9
Francia	10,4	27,6	34,6	38,1	46,6	50,6	51,1	56,4	57,2
Italia	15	30,3	30,1	32,4	42,4	53,6	45,5	49,9	51,1
Reino Unido	14	34,2	32,3	36,8	43,1	39,9	38	48,7	44,4
España	9,4	8,2	18,8	21,6	32,9	43,7	39,1	45,6	43,6
EE.UU.	6,8	22,5	27	31,7	36,1	38,6	37,8	33,88	32,88
Japón	18	18	18,3	19,4	32,5	31,9	36,9	40,6	--

Fuente: Emilio Albí (2009)



El gráfico 1 ofrece de nuevo la evolución del gasto público. Observamos lo mismo que con el análisis de la tabla 1, se ve claramente, el aumento del gasto desde 1900 hasta la actualidad. Una subida continua, que en Alemania, cambia en el año 2010, produciéndose un ligero descenso, dado por los recortes que se han realizado, con el fin de seguir una política de austeridad impulsada por la crisis económica. España ha seguido la misma dirección que Alemania, pero su evolución no ha sido la misma. En Alemania, el aumento ha sido progresivo desde 1900, en cambio en España se observa una fuerte subida desde 1970 hasta 1990, momento en el que iguala los niveles de gasto, con el resto de países de su entorno.

En Japón sigue la tendencia creciente, en cambio en Estados Unidos desde el año 2000 ha ido disminuyendo, aunque no de forma vertiginosa.

Los niveles de gasto público son más elevados en los países Europeos, que en Estados Unidos o Japón. Este último en la actualidad se encuentra con niveles próximos a los de Alemania y España.

A la par, que el Estado del Bienestar, en los países desarrollados, los sistemas fiscales evolucionaron entre 1930 y 1960, para adaptarse a las necesidades de recaudación y a las nuevas corrientes de justicia tributaria, consolidándose en la década de los setenta. A partir de esta década, se comienza a generalizar el gravamen de la renta mundial y la progresividad de los impuestos. Este hecho, se observa en el incremento de la Presión fiscal, que se produce en dichos países.

Podemos definir la presión fiscal como el cociente entre los ingresos tributarios del sector público y el producto interior bruto (PIB). Mide el sacrificio que realiza un país, así como la importancia de la actividad del Estado en el conjunto de la economía.

En Europa, desde 1965 hasta finales del siglo XX, la presión fiscal aumenta de forma progresiva. A partir de ese momento se estabiliza, con ligeras fluctuaciones que varían con dependencia de los ciclos económicos. La media Europea, es superior a la media de los países desarrollados de la OCDE. En 2012 la media ponderada de la UE15 era un trece por ciento superior a la que encontrábamos en 1965, llegando a estar cerca del 40%. La evolución en Europa ha sido heterogénea para todos los países que forman parte de la Unión Europea.

En el caso de España, la evolución de los impuestos, ha seguido el mismo camino que la europea, aunque con una incorporación más tardía, que le ha llevado a un crecimiento más rápido para poder alcanzar los niveles europeos. El aumento entre 1965 y 2012 de la presión fiscal fue de 20 puntos porcentuales, perteneciendo ocho de ellos a las cotizaciones sociales.

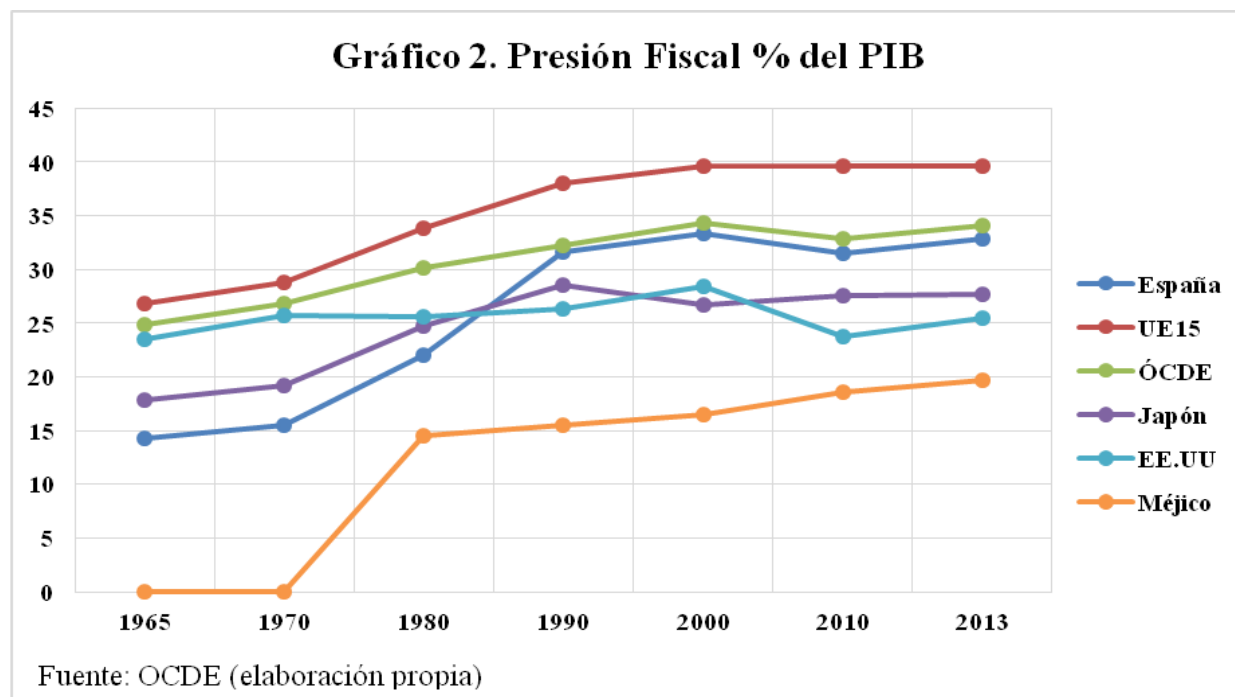
A continuación, en la tabla 2, se muestra la evolución de la presión fiscal desde 1965 hasta la actualidad en diferentes países del mundo.

TABLA 2. PRESIÓN FISCAL: INGRESOS TRIBUTARIOS/% PIB

	1965	1970	1980	1990	2000	2010	2013
Austria	33.59	33.67	38.67	39.38	42.09	40.90	42.52
Bélgica	30.63	33.30	40.57	41.24	43.78	42.37	44.64
Dinamarca	29.49	37.72	42.34	45.78	48.14	46.46	48.58
Finlandia	30.02	31.16	35.31	42.91	45.82	40.79	44.00
Francia	33.64	33.64	39.40	40.98	43.05	41.58	45.04
Alemania	31.60	31.53	36.43	34.80	36.29	35.03	36.68
Grecia	17.04	19.11	20.63	25.05	33.15	31.08	33.51
Irlanda	24.51	27.63	30.14	32.42	30.89	26.76	28.29
Italia	24.66	24.84	28.71	36.38	40.58	41.54	42.64
Luxemburgo	26.35	22.34	33.93	33.93	37.24	38.00	39.34
Países Bajos	30.87	33.53	40.42	40.37	36.79	36.15	
Portugal	15.67	17.58	21.88	26.48	30.57	30.04	33.44
España	14.29	15.50	22.00	31.62	33.38	31.44	32.58
Suecia	31.37	35.66	43.75	49.48	48.95	43.06	42.78
Reino Unido	29.28	35.30	33.48	33.92	34.70	32.81	32.88
UE15	26,86	28,83	33,84	38	39,6	39,6	39,6
Canadá	25.21	30.28	30.42	35.31	34.91	30.54	30.56
Chile				16.95	18.77	19.53	20.23
Japón	17.78	19.17	24.75	28.54	26.65	27.59	
Noruega	29.64	34.49	42.42	40.99	42.64	42.64	40.78
Méjico			14.49	15.51	16.55	18.53	19.68
EEUU	23.50	25.72	25.53	26.32	28.41	23.70	25.44
OCDE	24.83	26.79	30.13	32.23	34.31	32.83	34.13

FUENTE: OCDE Y Eurostat, Elaboración propia

La tabla 2 muestra cómo en la mayoría de los países, la presión fiscal ha aumentado a lo largo de los años, debido a que los Estados han aumentado su necesidad de ingresos para seguir manteniendo el Estado de Bienestar. Este aumento, ha sido continuo. También observamos, que en Estados Unidos el nivel de presión fiscal es menor que la media de la UE15 y de la OCDE, debido a que las prestaciones de servicios públicos es menor.



En el gráfico 2, podemos observar de nuevo la evolución de la presión fiscal. Vemos, que el aumento de la presión fiscal, es más acusado en los primeros años de los sistemas fiscales modernos, y mantiene unas cifras parecidas, con ligeras oscilaciones, en los últimos diez años.

3. GLOBALIZACIÓN Y COMPETENCIA FISCAL

El proceso de globalización, es resultado de una apertura progresiva e integración económica, que comienza en los años 60, pero es en la década de los 80 cuando se intensifica y desde ese momento no ha parado de crecer.

El crecimiento de la economía en la década de los 60, es elevado y el entorno económico que encontramos, presenta una estandarización de los procesos productivos, a la vez que se está produciendo un importante desarrollo de las telecomunicaciones y se observa que los consumidores comienzan a seguir ciertas tendencias, advirtiendo de este modo los primeros signos de Globalización económica.

Es en la década de los 70, dónde observamos las limitaciones que tienen los Gobiernos a la hora de diseñar políticas que logren mantener un crecimiento económico auto sostenido y equilibrado. A pesar de encontrar un comercio económico internacional más reforzado, las dos crisis que tienen lugar, la crisis energética y la crisis del sistema monetario internacional de Breton Woods, dejan en entredicho, la capacidad de los gobiernos, como acabamos de mencionar, para solucionar los fallos de mercado.

En los 80 se comenzará a corregir la situación originada en la década de los 70. La liberación de los mercados inducida por la Ronda de Uruguay del GATT y el desarrollo de procesos de integración regional como la UE, MERCOSUR o NAFTA, provocó un aumento sin precedentes del comercio con el consiguiente aumento de la competencia internacional.

Este proceso se convierte en imparable cuando en la década de los 90, el desarrollo tecnológico da un vuelco con internet, siendo así el paso definitivo para llegar al concepto de aldea global.

Por lo tanto, la globalización da lugar a una situación en la cual hay una alta movilidad de capitales, se liberan los intercambios comerciales y encontramos un elevado desarrollo de las tecnologías, que entre otras cosas nos permite un fácil acceso a la información.

Los datos reflejan perfectamente este proceso:

- La Organización mundial del comercio, señala que el comercio internacional ha aumentado más de diez veces desde 1945.
- La OCDE en 2002 que la producción mundial en las tres últimas décadas ha aumentado en un 300%.
- La media anual de crecimiento en los últimos años de la producción ha sido del 3.6%, según el Banco Mundial, y la media anual de crecimiento del comercio internacional la cifra en un 8.5%. Constatando así el proceso de Globalización.

Para las empresas, que su fin último es el aumento de la rentabilidad y de sus beneficios, el proceso de globalización y las nuevas características que este ha aportado al entorno, les concede la posibilidad de ampliar los mercados y por lo tanto el aumento de la demanda. Además, les permite reducir los costes de producción, trasladando los procesos productivos a otros países en los que exista una ventaja competitiva.

Esta ventaja competitiva, está motivada al sopesar variables como los costes laborales, los costes generados por el respeto a las leyes medioambientales y en general, un marco legal menos exigente que en los países desarrollados, sin olvidar la importancia que tiene la fiscalidad del país en el que se desarrolle la actividad, que influirá en la rentabilidad neta de las empresas en mayor o menor medida.

Como hemos mencionado en párrafos anteriores, la globalización económica, ha supuesto que la competencia internacional aumente, tanto para los agentes privados, cómo para los poderes públicos. Que unos sistemas fiscales influyan en otros de forma recíproca, ha inducido a que las medidas fiscales que se adoptan en cada uno de ellos, estén condicionadas por las que acatan el resto de los países, apareciendo de este modo una competencia internacional en el entorno de la

política fiscal.

Bajo estas premisas, observamos que los Estados, ejerciendo su soberanía fiscal, plantean sus sistemas tributarios, de forma que resulten más atractivos para atraer y retener inversiones. Esto es lo que se conoce como Competencia fiscal.

Por lo que, los sistemas fiscales de los países desarrollados han sufrido reformas a la baja, intentando evitar la deslocalización de capitales, mejorar la competitividad de la empresas y conseguir ser más atractivos con el fin de atraer nuevos inversores. Dependiendo de la orientación que tomen estas reformas, se pueden ver afectados algunos principios de imposición sobre los cuales se crearon los sistemas fiscales modernos.

4. COMPETENCIA FISCAL Y PRINCIPIOS DE IMPOSICIÓN

Los sistemas fiscales de los países desarrollados, no son sólo un mero instrumento dedicado a recaudar, sino que también deben cumplir otros objetivos, contribuyendo a la mejora del nivel de justicia social existente en los países

De acuerdo con lo anterior las estructuras fiscales de estos países se sustentan en los principios de igualdad, equidad, progresividad y redistribución de renta, y sus sistemas fiscales se han convertido en un signo de identidad de muchos de ellos.

Para que estos principios puedan respetarse, las estructuras fiscales deben otorgar una mayor importancia a los impuestos que gravan la renta y la riqueza, es decir los impuestos directos, que a los impuestos indirectos. Estos, contribuyen a una mayor redistribución de la renta, pero a su vez, son los impuestos que resultan menos neutrales y hacen que las empresas sean menos competitivas.

Dependiendo de la orientación que adquieran las reformas fiscales, los principios antes mencionados, se pueden ver afectados.

Pero, con el fin, de evitar la pérdida de competitividad y por tanto la deslocalización de empresas, en la medida de lo posible, los países desarrollados, han orientado sus reformas hacia una bajada de los impuestos directos, aumentando de este modo los impuestos indirectos, que aportan una mayor neutralidad.

Este cambio de orientación, ha generado diversas opiniones, debido a que, como hemos mencionado en el párrafo anterior, la progresividad y la redistribución de la renta, se han visto disminuidas por el aumento de los impuestos indirectos.

La OCDE ha realizado un estudio¹, en el cual, analiza este cambio en la tendencia de los impuestos y cómo este, ha afectado a la progresividad de los mismos.

Según este estudio el aumento de los impuestos indirectos, es bueno para los consumidores, ya que son menos perjudiciales para el desarrollo económico, que los impuestos que gravan la renta y los beneficios.

Sin embargo, el mismo estudio, menciona que los impuestos sobre el consumo son regresivos en la mayoría de los países, ya que las personas que tiene unos mayores ingresos, destinan menos dinero de su renta total al consumo. En cambio, si se mide como un porcentaje sobre el gasto de los hogares, podemos decir que son progresivos.

No encontramos entonces en una situación contradictoria, los impuestos directos son redistributivos pero no son neutrales y perjudican a la competitividad, en cambio, los impuestos indirectos son más neutrales pero son regresivos.

Todo lo anterior no puede suponer la renuncia a los principios de imposición mencionados, que como hemos dicho suponen la seña de identidad de los países desarrollados y además están recogidos en la constitución de muchos de ellos como por ejemplo en nuestro país. Pero si que quizás haga necesaria una redefinición de los mismos.

En cualquier caso debemos tener presente que la redistribución de renta y la justicia social también se puede lograr a través de políticas de gasto público, es decir puede recaudarse de forma eficiente y gastar de forma solidaria.

5. EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES

En la Unión Europea, los ingresos tributarios se obtienen principalmente mediante los impuestos indirectos, que representan el 38.9% del total de los ingresos, seguidos de las cotizaciones sociales y los impuestos directos que simbolizan un 30.9% y un 30.4%

¹ Estudios Económicos de la OCDE España, Septiembre 2014, Visión general

respectivamente.

En el sistema tributario español, el mayor porcentaje de los ingresos se recaudan mediante las cotizaciones sociales, que están un 6% por encima de la media de la UE27 en 2012, siendo un 36.8% del total.

En la tabla 3, se establece una relación entre los impuestos indirectos y el total de impuestos recaudados por los países de la Unión Europea (15 miembros). La importancia relativa de los impuestos indirectos ha aumentado a lo largo de los años en la mayoría de los países de la Unión Europea, como podemos ver en el aumento de la media de la UE15 en un 3,6% desde 1990. En países como Grecia, Portugal e Irlanda, han disminuido.

En el resto de los países han aumentado considerablemente, sobre todo en Suecia que han aumentado en un 17,4%. También en Reino Unido, Italia o Francia han sufrido un aumento relevante de los impuestos indirectos, siguiendo el curso de las reformas fiscales de los últimos años.

TABLA 3. IMPUESTOS INDIRECTOS/TOTAL IMPUESTOS (%)

	1990	2000	2005	2012	DIFERENCIA 2012-1990
Alemania	26,9	27,3	28,2	29,2	2,3
Austria	31,6	35,3	35,1	34,4	2,8
Bélgica	26,0	30,2	30,2	29,4	3,4
Dinamarca	33,1	34,9	35,3	35,0	1,9
España	28,3	35,1	35,5	32,9	4,6
Francia	28,3	35,8	35,8	34,9	6,6
Finlandia	32,4	29,5	32,0	33,3	0,9
Grecia	44,5	40,9	37,5	37,6	-6,9
Irlanda	42,2	42,9	44,6	39,1	-3,1
Italia	28,0	36,4	35,9	34,5	6,5
Luxemburgo	25,2	35,8	35,6	33,0	7,8
Países Bajos	26,4	31,4	34,4	30,4	4,0
Portugal	44,2	43,5	47,0	42,9	-1,3
Reino Unido	30,9	37,8	36,0	38,5	7,6
Suecia	24,9	31,9	34,0	42,3	17,4
UE15	31,5	35,2	35,8	35,2	3,6

Fuente: Eurostat, elaboración propia

Suecia es un caso singular, debido a que es un ejemplo de política fiscal admirado por muchos países, debido a el superávit que mantiene en sus cuentas públicas ,ya que mantiene un sistema de límite de gastos anuales entre otras características particulares del propio sistema fiscal. Aun así, los impuestos indirectos han aumentado considerablemente, 17,4 puntos porcentuales desde 1990, disminuyendo los impuestos directos, siguiendo así la tendencia de las reformas fiscales europeas.

Tomando como referencia los países de la UE 28 se recoge en la tabla 4 la relación entre la recaudación de impuestos Directos e indirectos en el año 2012. Este cociente indica la cantidad

recaudada de impuestos directos, por cada euro de impuestos indirectos. Alemania recauda 2,4 euros de impuestos directos, por cada euro de impuestos indirectos, en cambio en Bulgaria, solamente se recaudan ochenta céntimos por cada euro.

La presión fiscal sueca ha disminuido 7,3 puntos porcentuales desde el año 2000 y se recaudaban 2,1 euros de impuestos directos por cada euro de impuestos indirectos, por lo que se ve una clara evolución de la tendencia recaudatoria, dando mayor protagonismo a la imposición sobre el consumo, ya que en la actualidad solamente recauda 1,4 por cada euro.

TABLA 4. RELACIÓN IMPUESTOS DIRECTOS/ IMPUESTOS INDIRECTOS (2012)

Alemania	2,4		Hungría	1,1
Austria	1,9		Irlanda	1,6
Bélgica	2,4		Italia	1,9
Bulgaria	0,8		Letonia	1,4
Chipre	1,3		Lituania	1,4
Croacia	1		Luxemburgo	2
Dinamarca	1,9		Malta	1,5
Eslovaquia	1,8		Países Bajos	2,3
Eslovenia	1,6		Polonia	1,5
España	2,1		Portugal	1,3
Estonia	1,3		Reino Unido	1,6
Finlandia	2		República Checa	1,9
Francia	1,9		Rumanía	1,1
Grecia	1,7		Suecia	1,4

Fuente: Eurostat, elaboración propia

A continuación, se expone, cómo influye la imposición directa e indirecta en el comercio internacional y en las exportaciones y una evolución de los ingresos totales respecto al PIB en diferentes años para poder ilustrar como han influido los diferentes acontecimientos en ellos y en las decisiones de los diferentes países ante hechos como la globalización.

5.1. Evolución de la imposición indirecta

La imposición indirecta recae sobre el consumo y no sobre la renta, sin tener en cuenta las características personales del contribuyente. En los sistemas fiscales modernos convive un impuesto general sobre las ventas junto con otros impuestos que gravan consumos específicos.

En lo que se refiere al primero, se ha generalizado la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, cumpliendo lo previsto en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, con la abolición de los impuestos aduaneros entre países miembros y el establecimiento de un impuesto indirecto que no supusiera una distorsión para el libre comercio, asimismo se aplica en más de 140 países en el mundo, siendo de obligado cumplimiento en los países de la UE. En 1993 la creación de un mercado único supone la desaparición de las barreras fiscales entre los Estados Miembros y se regula un régimen definitivo de IVA.

La neutralidad del IVA en el comercio internacional justifica que paulatinamente haya sustituido a los impuestos sobre el valor pleno o "en cascada".

Los impuestos en cascada, se suman como un coste del proceso productivo, por lo que aumenta el precio de compra, no diferenciando entre el precio de compra e impuesto, suponiendo una desventaja competitiva para los países que lo apliquen.

El método utilizado para que este efecto influya lo menos posible, es asignar subvenciones a las empresas exportadoras. Esta asignación supone un problema, ya que es difícil cuantificar cuál es la parte del precio del producto, que pertenece al impuesto, por lo que las subvenciones se deben calcular a tanto alzado, derivando en una competencia desleal.

En cambio el IVA no influye en el precio de los productos, ya este no supone un aumento en dicho precio, por lo que no supone un problema para la competitividad de las exportaciones siendo más neutral que el impuesto en cascada.

Por lo que la imposición indirecta, debido a su neutralidad en el comercio internacional, es la que cumple los objetivos implantados por la Unión Europea de que los sistemas fiscales no deben frenar el libre comercio.

5.1.1. Impuesto sobre el Valor añadido

El impuesto sobre el valor añadido es el impuesto indirecto por excelencia, que grava el consumo y la prestación de servicios. Es una de las principales figuras tributarias en Europa, y representa el 7,9% del PIB en la media de la UE27 en 2012.

El IVA es un impuesto armonizado en la UE, pero los Estados miembros han ido ampliando poco a poco su capacidad en las decisiones de la normativa, por lo que se ha generado una gran heterogeneidad en los tipos marginales que se aplican, como en la amplitud de la base sujeta a tributación.

La crisis económica en la que nos encontramos inmersos ha contribuido al aumento de los tipos generales del IVA, en 2009 oscilaban entre un 25% en Dinamarca y Suecia a un 15% en Luxemburgo. En algunos Estados miembros se aplican tipos reducidos y superreducidos, que gravan el consumo de determinados bienes.

Las reformas fiscales han priorizado las subidas del tipo general del IVA. Debido a ello, la media de la UE28 ha aumentado en 2,25% desde 1990 hasta 2013 y un 3.4% la media de la UE15.

A pesar de las reformas que se han producido, el IVA en España sigue teniendo la capacidad recaudatoria en uno de los niveles más bajos de la Unión Europea, siendo un 5,5% del PIB en 2012 y el 6% del PIB en 2013.

El ratio que mide la capacidad recaudatoria del IVA se llama VAT Revenue Ratio (VRR). Este ratio compara los ingresos que se recaudan con el IVA en comparación con los que se obtendrían en teoría si el impuesto se aplicara al consumo privado al completo. De esta forma medimos lo que se pierde debido a la existencia de los tipos reducido, al fraude fiscal y al tipo de estructura de consumo de cada país.

En 2012 y 2013 la recaudación del IVA en la Unión Europea fue solo del 50% de los ingresos teóricos que se preveían, si no existiese la evasión fiscal y los tipos reducidos. Dentro de los países de los países de la Unión Europea, España, Italia, Grecia o Portugal sobresalen por conseguir los niveles más bajos de VRR, recaudando solamente el 45% de los ingresos que pueden llegar a obtenerse. Esto se debe a que por ejemplo en España, la aplicación de los tipos reducidos afecta a más del 40% del consumo, porcentaje superado por Grecia, Irlanda y Portugal.

Fuera de la Unión Europea, se puede observar que el impuesto sobre el valor añadido tiene unos tipos generales inferiores, siendo por ejemplo en Australia del 10% en 2015 o del 8% en Corea. En Méjico el tipo general no es tan bajo acercándose más a las tasas de europeas.

La media de la OCDE es inferior en más de 2 puntos porcentuales a la de la UE15 y más de 4 puntos a la de la UE28, ya que los países que han entrado a formar parte de la Unión Europea, como antes hemos visto en la tabla de relación de los impuestos directos sobre impuestos

indirectos, tienen unos impuestos indirectos más elevados, de ahí, otro de los factores que contribuye a la competencia fiscal.

En Estados Unidos, no existe un impuesto equiparable con el IVA. Los impuestos sobre ventas son determinados de forma individual por cada estado y ciudad. Cada estado tiene la total autonomía para administrar sus impuestos. Además se puede solicitar el reembolso del impuesto de ventas del estado. Para ello debe dirigirse a la oficina de impuestos del estado donde las compras fueron hechas. Luisiana es el único estado que reembolsa el impuesto sobre ventas a los visitantes internacionales para los bienes comprados en las franquicias, y en otros estados no se carga tal impuesto si el visitante no toma directamente posesión de los artículos comprados pero se envían inmediatamente fuera del estado.

A continuación, en la tabla 5, se expone la evolución del tipo máximo de IVA en la Unión Europea y la OCDE. Los datos corroboran lo expuesto anteriormente, ya que vemos un claro aumento del tipo máximo de IVA, que es el impuesto indirecto por excelencia.

TABLA 5. EVOLUCIÓN DE TIPO GENERAL DE IVA

ESTADOS MIEMBROS	TIPO GENERAL DE IVA %					DIFERENCIA 1990-2015	DIFERENCIA 2000-2015
	1990	2000	2007	2013	2015		
Austria	20	20	20	20	20	0	0
Bélgica	19	21	21	21	21	2	0
Canadá	-	7	6	5	5	--	-2
Chile	16	18	19	19	19	3	1
Dinamarca	22	25	25	25	25	3	0
Finlandia	-	22	22	24	24	--	2
Francia	18,6	20,6	19,6	19,6	20	1,4	-0,6
Alemania	14	16	19	19	19	5	3
Grecia	18	18	19	23	23	5	5
Irlanda	23	21	21	23	23	0	2
Italia	19	20	20	22	22	3	2
Japón	3	5	5	5	8	5	3
Luxemburgo	12	15	15	15	17	5	2
Méjico	15	15	15	16	16	1	1
Países Bajos	18,5	17,5	19	21	21	2,5	3,5
Noruega	20	23	25	25	25	5	2
Portugal	17	17	21	23	23	6	6
España	12	16	16	21	21	9	5
Suecia	23,46	25	25	25	25	1,5	0
Suiza	-	7,5	7,6	8	8	--	0,5
Reino Unido	15	17,5	17,5	20	20	5	2,5
OCDE	16,7	18	17,8	19	19,2	2,5	1,1
UE15	18,3	19,4	20	21,4	21,6	3,4	2,3

FUENTE: OCDE Y Eurostat, elaboración propia.

5.1.2. Impuestos especiales

Los impuestos especiales tienen una doble función, por un lado pretenden recaudar dinero y por otro lado, desincentivar el consumo de determinados productos que generan costes sociales (sanitarios, medioambientales....)

A nivel europeo, los Impuestos Especiales están armonizados, debido a que todos los sistemas fiscales de la Unión Europea, deben establecer estos impuestos que graven el consumo de alcohol, bebidas, productos energéticos, electricidad y labores del tabaco.

Estos impuestos son un tercio de la imposición sobre el consumo en la Unión Europea, pero hay

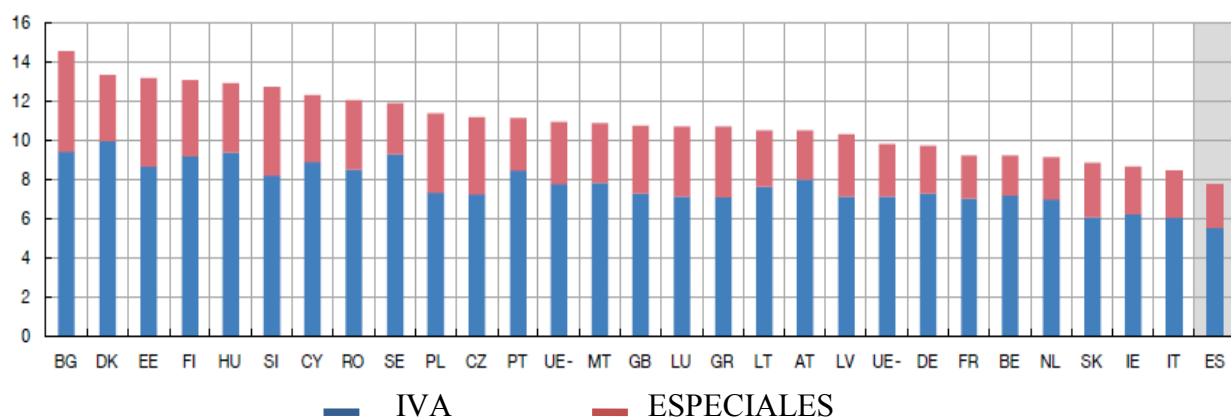
diferencias entre los países y su capacidad recaudatoria sobre el PIB. Debido a que a pesar de que estos impuestos se encuentran armonizados en el seno de la Unión Europea, los Estados tienen capacidad normativa, por lo que adoptan diferentes tipos impositivos, que oscilan entre el 26% en Suecia, al 40% en Grecia, Holanda e Italia.

En España la recaudación de los impuestos especiales es inferior a la de la media europea, en un punto porcentual, del 2,2% al 3,2% de la UE27. En el caso del tabaco tras los sucesivos incrementos en los últimos años, podemos afirmar que está acorde a la media de la Unión Europea. También podemos destacar que los impuestos sobre las bebidas alcohólicas, ya que solamente representa el 0,1% del PIB, debido a que los tipos que gravan bebidas como la cerveza, el vino o productos intermedios son más bajos que en el resto de los países de la UE27.

Los hidrocarburos son los que tienen mayor capacidad recaudatoria, representando en España el 1% del PIB en el año 2012, aun así es menor que el nivel de recaudación de la Unión Europea, que esta 0,6 puntos porcentuales por encima.

Gráfico 4. Ingresos por Impuestos sobre el Consumo en 2012 en la UE

Recaudación en % del PIB



FUENTE: Banco de España, Documento N° 1406, Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: Un análisis comparado con la UE.

5.2. Evolución de la imposición directa

Los principales impuestos directos, podemos decir que son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre sociedades y las Cotizaciones Sociales.

Los impuestos directos gravan directamente las rentas, por lo que suponen un gasto para las empresas y para los consumidores, siendo menos neutrales y afectando por ello a la competitividad de las empresas.

- El IRPF, aplica un gravamen progresivo sobre las rentas de los consumidores. Un impuesto elevado puede desmotivar e influir en el modo en el que las personas distribuyan sus rentas, por lo que para que este impuesto sea más neutral y eficiente se debe aplicar un gravamen que no sea muy elevado.
- Con el Impuesto sobre Sociedades sucede lo mismo que con el IRPF, pero este grava la renta obtenida por las empresas, influyendo directamente en su beneficio neto.
- Las cotizaciones sociales, suponen un nuevo gasto para las empresas, aumentando el coste de los salarios e influyendo en el valor del factor trabajo.

5.2.1. Impuesto sobre Sociedades

El impuesto sobre sociedades grava la obtención de renta de las sociedades y demás entidades jurídicas con independencia de su origen y es una de las principales figuras impositivas de los países desarrollados. Su capacidad recaudatoria está fuertemente ligada a los ciclos económicos, por lo que resulta complicado realizar una comparación entre países.

En la UE27 hasta el año 2007, dicho impuesto tenía una trayectoria creciente, alcanzando niveles de recaudación del 3,6% del PIB, pero la grave crisis económica que afecta a las economías mundiales, ha supuesto una fuerte disminución de dicha recaudación mediante este impuesto, llegando hasta un 2,6% del PIB en 2010, manteniéndose hasta el año 2012. En España la caída fue desde el 4,8% en 2007 hasta el 1,9% del PIB en 2010 con una leve subida hasta 2012 en 2,2%.

En la OCDE la recaudación de la media de los países pertenecientes, también ha disminuido. Ha pasado de 3,66% de PIB en el año 2007, marcando un máximo, a un 2,88% del PIB de 2012.

En Estados Unidos la recaudación del impuesto se encontraba en un 3,28% del Producto Interior Bruto en 2006, disminuyendo hasta un 1,71% en 2009. A partir de este año aumento hasta llegar a un 2,29% en 2013.

Los niveles de recaudación en Japón son más elevados que en los casos anteriores, en 1990 la recaudación era de un 6,39% del PIB. Durante la década de los 90 disminuye hasta niveles equiparables a los de la media de la OCDE, siendo en el año 2000, de un 3,67% del PIB. Este nivel se mantiene a lo largo de esta década, siendo en 2013 de un 3,88%.

Luxemburgo y Noruega tienen niveles de recaudación elevadísimos. Luxemburgo ha tenido una evolución más regular, y aunque los niveles recaudatorios son más elevados que en el resto de países, se mantienen entre el 5 y el 7% en los últimos años, siendo su nivel más bajo en 2013 con un 4,89% del PIB. Noruega, en cambio en 2006 recauda un 12,76% del PIB, con el Impuesto sobre Sociedades. Este porcentaje disminuye situándose en un 8,54% en 2013, siendo aún así más elevado que en el resto de los países.

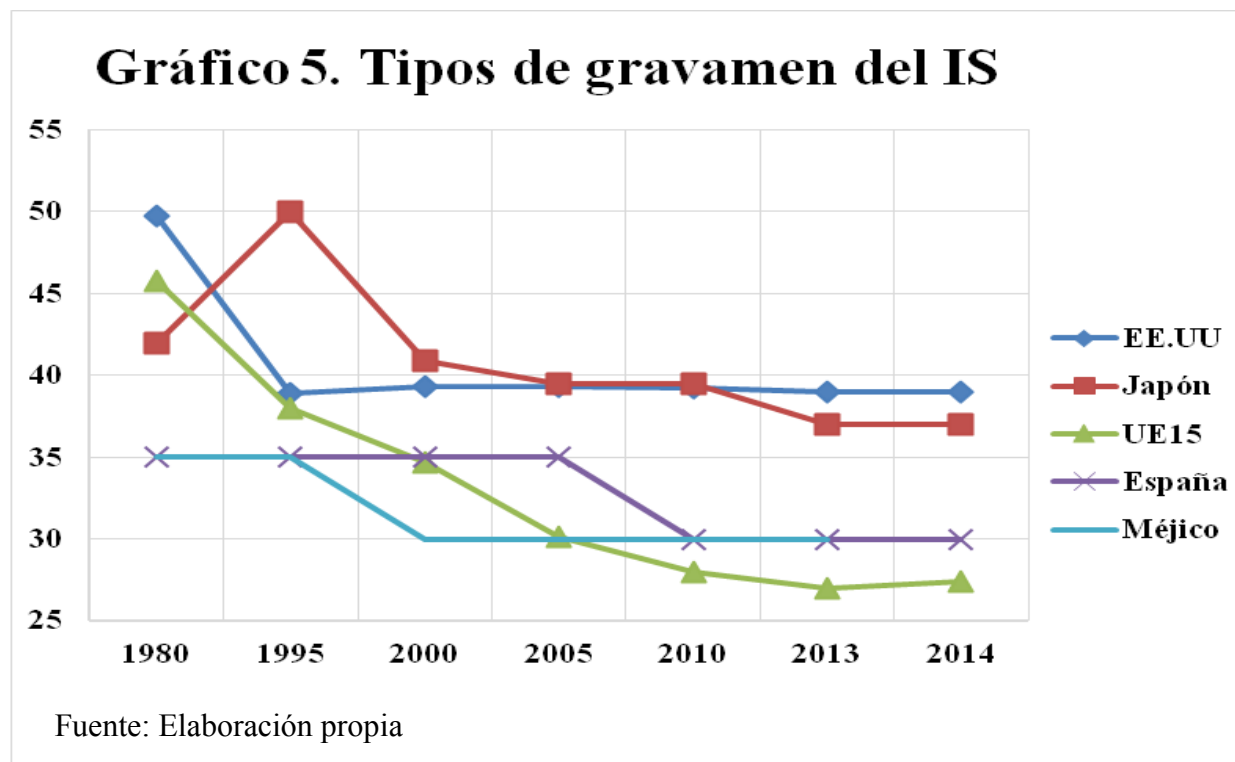
La tendencia del tipo de gravamen de este impuesto es la esperada, con las reformas de los sistemas fiscales, los impuestos directos tienden a la baja. En la tabla 6 aparece la evolución del tipo de gravamen.

Tabla 6. TIPOS DE GRAVAMEN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

	1980	1995	2000	2005	2010	2013	2014	DIFERENCIA 1980-2014
Francia	50	36,7	36,7	33,8	34,4	36,1	38	-12
Bélgica	43	40,2	40,2	34	34	34	34	-9
Italia	36	40	24	12,5	31,4	31,4	31,4	-4,6
España	35	35	35	35	30	30	30	-5
Alemania	56	56,8	51,6	38,6	29,8	29,8	30,2	-25,8
Luxemburgo	40	40,9	30	30,4	28,6	29,2	29,2	-10,8
Reino Unido	50	33	30	30	28	23	21	-37,5
Portugal	47	39,6	35,2	27,5	29	31,5	31,5	-15,5
Suecia	58	28	28	28	26,3	22	22	-36
Finlandia	33	25	29	26	26	24,5	20	-13
Países Bajos	43	35	35	31,5	25,5	25	25	-18
Dinamarca	40	34	30	30	25	25	24,5	-15,5
Austria	55	34	34	25	25	25	25	-30
Grecia	49	40	40	32	25	26	26	-23
UE15	45,8	38	34,7	30,1	28	27	27,4	-18,4
Canadá	51,8	44,3	42,4	34,18	29,4	26,3	26,3	-25,5
Irlanda	45	42	24	12,5	12,5	12,5	12,5	-32,5
Israel			36	34	25	25	26,5	26,5
Japón	42	50	40,9	39,5	39,5	37	37	-5
Corea			30,8	27,5	24,2	24,2	24,2	24,2
Méjico	n.a.	35	35	30	30	30	30	--
Turquía			33	30	20	20	20	20
Suiza	33	28	24,9	21,3	21,2	21,1	21,1	-11,9
EE.UU	49,7	38,9	39,3	39,3	39,2	39	39	-10,7

Fuente: OCDE, Elaboración propia

En la tabla 6, se ve la clara disminución los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades desde el 1980 hasta 2000. A partir de este año, continua disminuyendo, pero con menor intensidad, manteniéndose más o menos constante desde 2005 hasta 2014 en la mayor parte de los países o con una ligera disminución. En cambio, en Italia y Francia, ha aumentado. En Estados Unidos la evolución ha seguido la misma dirección, al igual que en Japón, o Méjico.



En el gráfico 5, se observa como el impuesto sobre sociedades ha disminuido de forma clara, sobre todo desde 1980 y 1995. A partir de aquí, vemos que en la Unión Europea ha continuado disminuyendo de forma más acusada que en Estados Unidos, Japón o Méjico.

La reducción de este impuesto puede deberse a los menores tipos aplicados en los países que se van incorporando a la Unión Europea, como por ejemplo, Chipre y Bulgaria con un 10%. La introducción de las deducciones y bonificaciones también han supuesto una reducción del tipo efectivo y marginal del impuesto sobre sociedades.

5.2.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El impuesto sobre la renta de las personas físicas es un impuesto personal, progresivo y directo, que grava la renta de las personas obtenida en un año natural dentro del estado de residencia. El IRPF abarco el 7,7% del PIB, siendo este dato la media de la UE27 y 7,8% el dato de España en 2012.

La progresividad es la característica principal de este impuesto, y es que el tipo de gravamen aumenta a medida que aumentan los ingresos que percibe el contribuyente. Pero la tendencia que observamos es la de disminuir su complejidad del impuesto, para ello se han eliminado tramos, por ejemplo en la OCDE pasaron de 14 en 1981 a 6 en 1990, pasando a 5 tramos más adelante. En España la reducción fue más brusca, pasando de 30 tramos en los años ochenta a

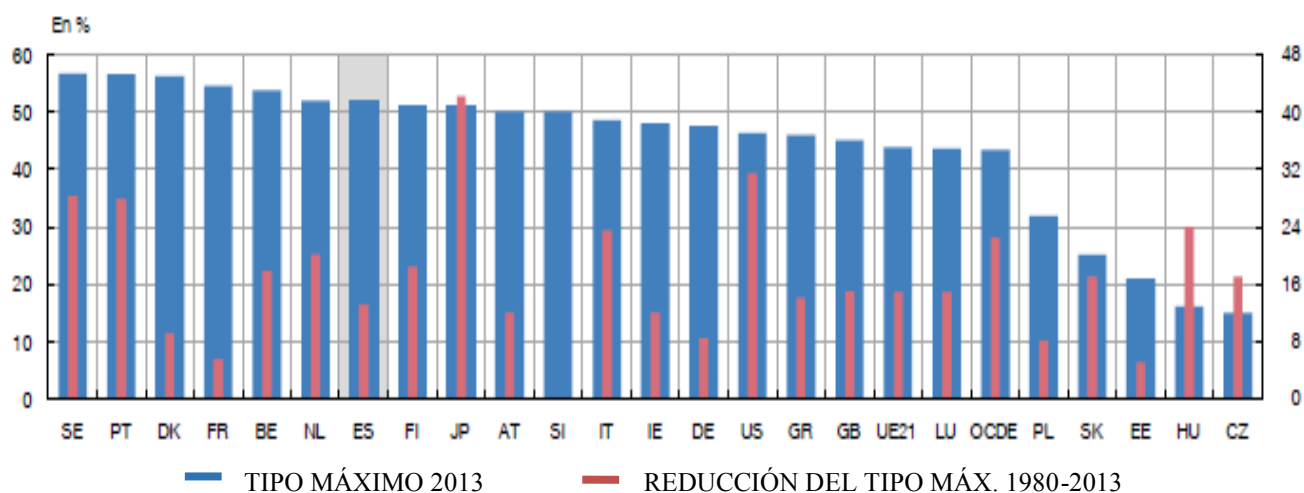
cuatro tramos en 2010, subiendo a siete en 2012.

La tendencia de reducir también se aplicó al tipo de gravamen, que ha disminuido en gran porcentaje en los últimos años. En las décadas de los ochenta y noventa la reducción supuso una caída de 25 puntos porcentuales y en el 2000 continuó bajando hasta quedar en 41,7% en 2010 en los países de la OCDE. En Europa la situación ha sido la misma. Añadir que en los últimos años de crisis, para compensar la inseguridad del panorama económico y poder corregir las diferencias fiscales, los tipos de gravamen máximos han aumentado 1,7% en la media de la UE27. En España, ha llegado al 52% el tipo máximo desde 2012, situándose entre uno de los países con un gravamen sobre la renta personal más elevado.

En España, se ha presentado una propuesta de reforma fiscal en 2014, que todavía no se ha aprobado, pero supone una modificación importante que cambiará los resultados obtenidos con este impuesto. Se plantea reducir los tramos de la tarifa general de IRPF, pasando de siete a cinco, el tipo mínimo se reduciría del 24,75% al 19% en 2016, y el tipo máximo actual del 52%, pasaría al 45% aplicándose a las rentas superiores a 60.000 euros anuales.

En el gráfico 6, se muestra el tipo máximo de IRPF en 2013 y su evolución o reducción desde 1980 a 2013.

Gráfico 6. TIPO MÁXIMO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL EN LA UE LA OCDE 1980-2013



FUENTE: Banco de España, Documento N°1406; Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE.

5.2.3. Cotizaciones Sociales

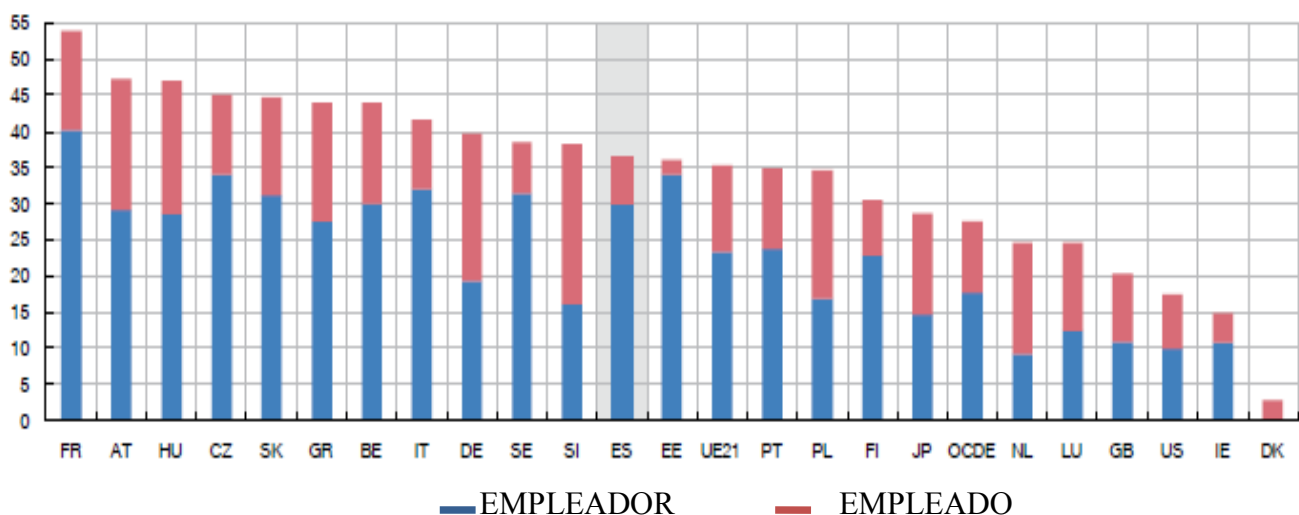
Las cotizaciones sociales son las aportaciones que realizan las empresas y los trabajadores a la Seguridad Social u otro organismo del Estado en contrapartida a las prestaciones que ellos reciben. Tienen una elevada capacidad recaudatoria se determina por los tipos impositivos que se aplican sobre las bases de cotización, que están definidas por los salarios de los trabajadores.

Las cotizaciones sociales son el principal impuesto sobre el trabajo en la Unión Europea. Representa un 11,1% del PIB y un 31% del total de la recaudación tributaria en el año 2012.

En España, la evolución de las cotizaciones sociales, se ha mantenido constante alrededor del 12% del PIB, el nivel de recaudación desde 1995. En cambio en la Unión Europea ha disminuido un 0,5% del PIB. La distribución entre empresarios y trabajadores, en nuestro país se caracteriza por un mayor peso de este impuesto sobre los empresarios, el 70% frente al 58% de la Unión Europea.

Los tipos impositivos de las Cotizaciones Sociales, se encuentran en niveles del 27,6% en la OCDE, niveles muchos más bajos que en España, que son de un 36,25%, la media de la Unión Europea se halla alrededor del 30%, siendo más bajas también en Japón con un tipo impositivo inferior al 30%.

Gráfico 7. TIPOS MEDIOS DE LAS COTIZACIONES SOCIALES EN LA UE Y LA OCDE EN EL 2013 %SOBRE LA BASE DE COTIZACIÓN



FUENTE: Banco de España, Documento N° 1406, Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE.

Como podemos observar en el gráfico 7, en gran parte de los países la parte que soporta el empresario es superior la que soportan los trabajadores.

6. COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL. PARAÍDOS FISCALES.

La globalización ha llevado a que los contribuyentes puedan acceder al resto de los sistemas fiscales, por lo que pueden comparar las diferencias existentes entre ellos y que interfieren en las distintas operaciones económicas más frecuentes y sencillas. Por ello los gobiernos han tenido que compararse con el resto de economías y adecuar sus políticas tributarias a los modelos internacionales, para poder competir con el resto de economías.

Debido a esto, se ha generado la competencia fiscal, que en principio debería ser sana. Pero que la globalización potencie la competencia fiscal, ha llevado a que aparezca la competencia fiscal perjudicial, que se genera cuando haya Estados que tengan la intención de captar capitales, y para ello ejerce la fuerza de las ventajas que pueden ofrecer los sistemas fiscales, reduciendo el tipo de gravamen acompañada de opacidad sobre las acciones que se realizan en dichos Estados. Destacar que porque haya un tipo de gravamen diferente entre dos países, no implica la competencia perjudicial, sino que aparece cuando las ventajas fiscales que ofrecen son excesivas o infundadas y llevan a que actividades o rentas se localicen en un determinado lugar.

En 1776 Adam Smith en su Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, avisó de los resultados que se podían esperar debido a la existencia de impuestos elevados, ya que los factores móviles podían irse a otros países dónde los impuestos sean más bajos, llevando a la pérdida de empleos y de actividad.

El primer trabajo sobre la competencia fiscal perjudicial, fue realizado en 1998 por la OCDE, y es en la última década cuando la Unión Europea y la OCDE han comenzado a adoptar medidas para intentar evitar que se lleve a cabo este tipo de competencia fiscal. El aumento de este fenómeno ha coincidido con el incremento de capitales móviles que puedan ser llevados a otros países que tengan regímenes fiscales más atractivos.

Este problema es creciente y de alcance mundial, sobre el cual cada vez existe mayor conciencia social, debido a que es un fenómeno que genera gravísimas consecuencias y que a largo plazo imposibilitará el mantenimiento de los sistemas públicos modernos, es decir, llevando a que no puedan mantenerse los llamados Estados de Bienestar que actualmente conocemos. Organizaciones humanitarias, como INTERMÓN OXFAM, han denunciado esta situación, y ofrecen detallados informes sobre la importancia y las posibles consecuencias económicas que la existencia y popularización de los paraísos fiscales pueden llegar a generar

al ser usados como mecanismos de elusión fiscal, ya que no se exige las empresas que desarrollen una actividad económica sustancial allí, es solo una pantalla para poder desviar beneficios obtenidos desde otros países que tienen los impuestos más elevados. Los datos que podemos obtener sobre este fenómeno varían en función de la fuente a la que acudamos, pero reflejan las dimensiones del mismo, ya que la mitad del comercio mundial pasa por paraísos fiscales y anualmente pasan por los sectores financieros de dichos lugares 7 billones de dólares, calculándose un valor total de los activos depositados de unos 11 billones de dólares aproximadamente.

La competencia fiscal perjudicial, alcanza su máxima expresión con la aparición de los paraísos fiscales. La definición de paraíso fiscal como concepto universal es muy complicada, debido a que los paraísos fiscales en la actualidad, tienen características o rasgos diversos. Por lo que escogeremos la definición de la OCDE y es la siguiente:

Los paraísos fiscales son territorios que intencionadamente han adoptado un marco legal que cuenta con las siguientes características:

- Baja o nula tributación
- Ventajas fiscales para los no residentes, sin necesidad de justificar una actividad económica sustancial y real
- Falta de cooperación con otras administraciones tributarias
- Opacidad: marcos legales que permiten la no identificación de las entidades registradas ni de sus titulares o propietarios de los activos

OXFAM INTERMÓN es una de las organizaciones más beligerantes con los paraísos fiscales. En los estudios realizados por esta ONG, se ofrecen datos que nos dan a conocer las dimensiones que está adquiriendo este fenómeno, y los costes que supone para las economías tanto desarrolladas como para las no desarrolladas.

"Los abusos fiscales de grandes empresas cuestan cada año 100.000 millones de dólares a los países en desarrollo.

La recaudación que podría generarse al gravar los rendimientos de los capitales que los ricos latinoamericanos esconden en paraísos fiscales sería más que suficiente para que 32 millones de latinoamericanos salieran de la pobreza. Es decir, todas las personas que viven en pobreza en Bolivia, Colombia, Ecuador, El Salvador y Perú juntos.

Si Perú pudiera auditar todas las operaciones con riesgo de abuso en precios de transferencia, podría recaudar el equivalente al 84% del presupuesto nacional de educación.

Desde Ecuador salieron 4.000 millones de dólares hacia paraísos fiscales en 2014, de los que la mitad (el 51,14%) son operaciones de préstamos y el 12,5% por pagos de patentes y marcas. África pierde 50.000 millones de dólares al año en flujos ilícitos de capital.

Chad tardará 104 años en reducir en dos terceras partes la mortalidad infantil en los menores de cinco años con los niveles actuales de fugas fiscales, cuando podría lograrlo en 12 años sin el lastre de los flujos ilícitos."

Como hemos mencionado al definir paraíso fiscal, la consideración, es diferente según la fuente consultada. La lista que presenta los países, considerados como paraíso fiscal, es diferente si es realizada por la OCDE, por el Parlamento Europeo, por la legislación Española según el Real Decreto 1080/91 o el por Tax Justice Network (TJN).

La OCDE, considera que hoy en día, no hay territorios que puedan determinarse como paraísos fiscales. Esta elaboró en 2009 una lista negra en la cual aparecen territorios "no cooperadores" y otra lista gris en la cual hace mención a los territorios con intenciones de cooperar, pero que no lo hace todavía por falta de un marco para poder colaborar. Debido a que se puede salir de la lista de paraísos con la firma de 12 acuerdos de intercambio de información con cualquier autoridad mundial, la lista de paraísos fiscales de la OCDE ha quedado vacía, exceptuando una pequeña isla del pacífico. A pesar de que hay 3.000 acuerdos firmados, la información que se intercambia es escasa, siguiendo de este modo la opacidad y secretismo típicos de los paraísos fiscales, sigue vigente.

TABLA 7. LISTA DE PARAÍDOS FISCALES

PAÍSES	REAL DECRETO 1980/91	OCDE (25/03/10)	TAX JUSTICE NETWORK	PARLAMENTO EUROPEO
ÁFRICA DEL SUR				×
ANDORRA	×		×	×
ANGUILLA	×		×	×
ANTIGUA Y BARBUDA	×		×	×
ARUBA	×		×	×
BAHAMAS	×		×	×
BAHAREIN	×		×	×
BARBADOS	×		×	×
BELIZE		×	×	×
BERMUDAS	×		×	×
BRUNEI	×	×	×	×
CHIPRE	×		×	
DJIBUTI				×
DOMINICA	×	×	×	×
DUBAI			×	
EMIRATOS ÁRABES UNIDOS	×			×
EEUU DELAWARE			×	×

PAÍSES	REAL DECRETO 1980/91	OCDE (25/03/10)	TAX JUSTICE NETWORK	PARLAMENTO EUROPEO
ISLAS CAYMAN	×		×	×
KIRIBATI				×
LABUAN			×	×
ANTILLAS HOLANDESAS	×		×	×
LIECHTENSTEIN	×		×	×
LUXEMBURGO	×		×	
MACAO	×		×	×
MADEIRA			×	
MALDIVAS			×	×
MALTA	×		×	
MAURICIO	×		×	×
MICRONESIA				×
MÓNACO	×		×	×
MONTSERRAT	×	×	×	×
MYANMAR		×		
ISLAS MARIANAS DEL NORTE	×			×
POLINESIA FRANCESA				×

PAÍSES	REAL DECRETO 1980/91	OCDE (25/03/10)	TAX JUSTICE NETWORK	PARLAMENTO EUROPEO
GIBRALTAR	x		x	
NAURU	x	x	x	x
JORDANIA	x			
LIBERIA	x	x	x	
GRANADA	x	x	x	
GUAM				x
GUERNESEY	x		x	x
HONG KONG	x		x	x
ISLAS FIJI	x			x
ISLA DE MAN	x		x	x
ISLAS MALVINAS	x			
SAN MARINO	x			x
SAN VICENTE Y GRANADINAS	x		x	x
ISLAS MARSHALL		x	x	x
SEYCHELLES	x		x	x
SINGAPUR	x		x	x
SUIZA			x	x
TONGA				x
ISLAS VÍRGENES AMERICANAS	x		x	x
TUVALU				x
URUGUAY		x	x	x

PAÍSES	REAL DECRETO 1980/91	OCDE (25/03/10)	TAX JUSTICE NETWORK	PARLAMENTO EUROPEO
OMÁN	x			
NIUE		x		x
LÍBANO	x		x	x
SANTA LUCÍA	x	x	x	x
PALAUOS				x
PANAMÁ	x	x	x	x
PAÍSES BAJOS			x	
FILIPINAS		x	x	x
PUERTO RICO				x
ISLAS COOK	x	x	x	x
SAN KITTS Y NEVIS			x	x
SAMOA			x	x
ISLAS TURKS Y CAICOS	x		x	x
ISLAS SOLOMON	x			x
IRLANDA			x	
JAMAICA	x			
JERSEY	x		x	x
VANUATU	x	x		
ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS	x		x	x
TRINIDAD Y TOBAGO	x			

FUENTE: INFORME N°36 OXFAM INTERMÓN MARZO

7. MEDIDAS CONTRA LA COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL

La OCDE y la Unión Europea son conscientes de la magnitud que alcanza el problema de la competencia fiscal perjudicial, por lo que se han tomado medidas en distintos ámbitos con el fin de evitar dicho fenómeno. Podemos clasificarlas en tres tipos, si atendemos al nivel de autoridad fiscal que se otorga a dichas medidas:

1. Medidas multilaterales: abarcan distintos ámbitos, como la búsqueda de una armonización tributaria, también se pueden utilizar para reducir la competencia fiscal, mediante la homogenización de los diferentes sistemas fiscales y como a la elaboración de códigos de buena conducta que se adoptan en la UE o los tratados multilaterales de intercambio de información de la OCDE.
2. Medidas bilaterales: son medidas que se incluyen en los Convenios de doble imposición internacional, en los cuales se descartan de los beneficios incluidos a aquellas actividades que se benefician de regímenes preferenciales.
3. Medidas unilaterales: medidas de prevención, que se adoptan en la legislación interna, cuyo objetivo es complicar o impedir, cualquier comportamiento de elusión de los residentes de ese Estado. La falta de información dificulta enormemente que se puede garantizar la efectividad de estas medidas. Entre ellas encontramos las siguientes:
 - Criterios sobre residencia
 - Transparencia fiscal internacional
 - Precios de transferencia
 - Subcapitalización

A continuación pasamos a explicar estas medidas, que son las que se utilizan con mayor frecuencia contra las estrategias fiscales agresivas

7.2. Criterios sobre residencia

Los países desarrollados se están encontrando con diversas dificultades para impedir la evasión fiscal en operaciones a nivel internacional, por lo que cada vez se están imponiendo criterios de residencia menos flexibles.

Poniendo de ejemplo el sistema tributario español, las normas o criterios por los que se rige la obligación personal de tributar en dicho territorio, han tratado de estrechar el círculo tanto en IRPF como en el IS, para evitar de este modo los cambios de residencia hacia paraísos fiscales fundamentalmente, pero también a países con estructuras fiscales más laxas.

Primero fue en el IRPF, en el que se han añadido medidas nuevas sobre el criterio de residencia, como por ejemplo, la permanencia durante más de 183 días, núcleo principal de actividades o intereses económicos, residencia del cónyuge y los hijos. Desde 1999 se mantiene que las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, durante el periodo del cambio y los cuatro siguientes.

En el impuestos sobre Sociedades, la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal modifica el artículo 8 del TRIS para poder incluir una presunción, según la cual, la Administración tributaria podrá presumir que una entidad que radica en un país o territorio de nula tributación o en un paraíso fiscal tiene su residencia en territorio español, cuando se den determinadas circunstancias. Situaciones en las cuales se puede suponer que el motivo de la deslocalización es sólo por motivos fiscales, no habiendo motivos económicos que puedan justificar que la residencia se traslade a un paraíso fiscal.

7.3. Transparencia fiscal internacional

Se trata de un régimen fiscal cuyo objetivo es que las personas o entidades que residen en un país, tributen por las rentas que han obtenido entidades residentes en otro país, siempre y cuando cumplan unos requisitos que lleven a pensar que dicha sociedad tiene como único fin la intención de eludir el pago de impuestos.

El Estado se refiere a las rentas obtenidas por entidades no residentes, siguiendo el principio de tributación, según el cual los residentes deben tributar por su renta mundial. Este principio puede ser fácilmente burlado, poniendo los patrimonios bajo la titularidad de entidades jurídicas residentes en el extranjero.

Sabiendo que son entidades con personalidad jurídica, independientes de los socios, de acuerdo con el principio de tributación independiente, cada uno de ellos deberá tributar por las rentas que le correspondan. Las rentas obtenidas por la sociedad interpuesta sólo tributarán en el Estado en el cual los socios residan si fuesen repatriadas.

Las normas de transparencia fiscal internacional, se aprueban para evitar lo expuesto anteriormente, intentando equilibrar los principios de tributación independiente y el principio de renta mundial.

La aplicación de dichas normas basa su aplicación en la existencia de tres circunstancias reguladas mediante la legislación de cada país con unos criterios más o menos objetivos:

- Que exista un control sobre la entidad no residente.
- Que la entidad no residente goce de un Régimen fiscal privilegiado, como por ejemplo los paraísos fiscales, o los territorios con sistemas fiscales con tributaciones bajas.
- Que las rentas obtenidas por la entidad no residente se puedan calificar como rentas pasivas, es decir que no se obtengan debido a que se hayan realizado actividades económicas. También se aplica a las entidades que tienen actividades productivas cuando no repatrian los beneficios.

7.4. Precios de transferencia

Los precios de transferencia dan lugar a un área en la cual se aprecia de forma destacada el impacto y las alteraciones a las que ha dado lugar la globalización.

Los Precios de transferencia, son aquellos mediante los cuales las empresas asociadas o vinculadas, valoran las transacciones que realizan entre ellas. Es un principio aceptado internacionalmente, que estas transacciones se tienen que valorar al mismo precio que se hubiera aplicado a otras empresas independientes entre sí.

Mediante ellos, las Administraciones fiscales intentan asegurar que las empresas que residen en su Estado, pero vinculadas entre sí, fijen su base imponible en función a este principio, conocido como principio de libre competencia.

En definitiva, los precios de transferencia intentan evitar que haya recursos fiscales que se trasladen de un país a otro, si se valoran las operaciones con precios diferentes al de mercado.

7.5. Subcapitalización

Las sociedades pueden utilizar recursos propios o ajenos para financiarse. Esta decisión afecta a las empresas de muchas formas distintas, también de carácter tributario.

Si se financian mediante fondos ajenos, los intereses que tienen que satisfacer, se consideraran

un gasto deducible para determinar la base imponible. En cambio si la sociedad se financia mediante capitales propios, la retribución de la misma tendrá consideración de dividendo, pudiendo generar problemas de doble imposición.

Debido a ello, las normas fiscales de subcapitalización, llevan a evitar que la base imponible se pueda reducir a través de un endeudamiento con una entidad no residente, superior al que pudiera obtener la sociedad residente en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

8. CONCLUSIONES

Después de la realización de presente trabajo, se desprenden las siguientes conclusiones:

1. El desarrollo de los Estados del Bienestar de los países desarrollados, ha supuesto un aumento del gasto público y por lo tanto de la presión fiscal para poder mantener el nivel de servicios que ofrecen los Estados, teniendo su mayor auge en la década de los noventa.
2. La Globalización ha supuesto un aumento de la competencia internacional de los agentes privados que se ha trasladado a los poderes públicos, dando lugar a la competencia fiscal internacional.
3. La competencia fiscal, ha derivado en reformas a la baja de los sistemas fiscales de los países desarrollados. Las reformas han consistido en un cambio de la relación entre impuestos directos e indirectos. Los impuestos indirectos son más neutrales y no afectan a los costes de producción ni tampoco a la rentabilidad de las empresas. Por este motivo adquieren mayor importancia frente a los directos.
4. La disminución de los impuestos directos, con el consiguiente aumento de los indirectos, ha supuesto que los principios de imposición que inspiran los sistemas fiscales modernos se vean afectados. La progresividad y la redistribución de la renta que alcanza el sistema fiscal se verá reducida.
5. Una posible solución para no rebajar el nivel de redistribución de renta y de justicia social sería desarrollar políticas de gasto social más activas. Es decir recaudar de forma eficiente y gastar de forma solidaria.
6. En el estudio de los principales cambios de los impuestos se observa claramente, que han seguido la tendencia esperada. Por ejemplo el Impuesto sobre Sociedades ha disminuido, al igual que el IRPF, en cambio, el tipo general de IVA ha aumentado de forma considerable en la mayoría de los países.
7. La competencia fiscal perjudicial, aparece cuando un Estado decide ofrecer ventajas a través tipos de gravamen muy reducidos o nulos y opacidad informativa.

8. Los paraísos fiscales, suponen un gran peligro para el mantenimiento de los Estados del Bienestar, ya que la evasión de impuestos supone una menor recaudación impositiva, imposibilitando de este modo continuar con el nivel de gasto público.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBÍ, E.; GONZÁLEZ PÁRAMO, J.M.; ZUBIRI, I. (2009): *Economía Pública*, Editorial Ariel (3ª edición actualizada).
- MARTÍN J. (2006): *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch.
- CORDÓN, T.(2007): *Manual de fiscalidad internacional* ,Volumen I, Instituto de Estudios fiscales (3ª edición revisada y ampliada).
- KARMAKAR, K.; MATÍNEZ, J.(2014): "Competencia fiscal "versus" armonización fiscal: una revisión de los argumentos", *Papeles de economía española*, 86-98.
- HERNÁNDEZ, P.; LÓPEZ, D. (2014): "Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE", *Banco de España, documentos ocasionales*,Nº 1406.
- INTERMÓN, O.(2015): "La ilusión fiscal: Demasiadas sombras en la fiscalidad de las grandes empresas", *Informe de Oxfam Intermón Nº 36*.
- ROSEMBUJ, T. (2013): *Principios globales de fiscalidad internacional*, Barcelona, El fisco (2ª edición).
- PALLMALL, A. (2015): *Globalización y gobierno local*, Editorial Alfar.
- MARÍN, M. (2013): " Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo", *Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales*.
- OCDE (2014): "Estudios económicos de la OCDE", España; *Septiembre 2014, visión general*.
- DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, (2010):"Fiscalidad en la Unión Europea durante la presidencia Española del consejo de la UE", *Boletín económico del ICE Nº 2996*.
- SERRANO, F. (2013): *Fiscalidad Internacional*, Volumen 1, Centro de Estudios Financieros (5ª edición).
- SERRANO, F. (2013): *Fiscalidad Internacional*, Volumen 2, Centro de Estudios Financieros (5ª edición).
- LEFEBVRE, F. (2015): *Memento práctico Impuesto sobre sociedades 2015*, Guaflex.
- ALTAMIRANO, A. (2005): *Estudios sobre fiscalidad y comunitaria*, S.A. Colex. Editorial constitución y leyes.
- <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#D_TaxesConsumption> [Consulta: 1 de junio 2015]
- <<https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart>> [Consulta: 1 de junio 2015]
- <<http://www.oecd.org/eco/surveys/Spain-Overview-Spanish.pdf>> [Consulta: 28 de abril 2015]
- <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2014/tax-levels-and-tax-structures-1965-2013_rev_stats-2014-5>[Consulta: 2 de junio 2015]
- <<http://ec.europa.eu/eurostat/web/labour-market/earnings/database>> [Consulta: 30 de abril 2015]
- <<https://data.oecd.org/government.htm>> [Consulta: 10 de junio 2015]

<http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/taxing-wages-2015_tax_wages-2015> [Consulta: 5 de junio 2015]

<http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1>[Consulta: 5 de junio 2015]