

Breve Curso de Teoría de la Fiscalidad

Tópicos de Hacienda Pública



Reconocimiento

CC BY

Índice

Agradecimientos

1. Introducción
2. Estructura y Dinámica Fiscal
3. Fraude Fiscal
4. Fiscalidad Internacional
5. Cuestiones de Cultura Fiscal
6. Conclusiones

Agradecimientos

- ▶ Este libro de material docente en formato presentación recopila fundamentalmente el material para la docencia de Economía Pública II que elaboré para su impartición en los cursos 2016-2017 y 2017-2018 y que ahora, a finales de 2021, ha sido revisado, completado y recopilado, otorgándole una cierta cohesión, para ser publicado en open Access. Quien quiera pueda usar de este material para sus clases o reelaborarlo si le resulta apropiado, ya que disfruta de la licencia Reconocimiento CC BY de Creative Commons 4.0 que permite esto.

Agradecimientos

- ▶ El libro se ha beneficiado, además del material bibliográfico que cito en cada capítulo, de los comentarios y sugerencias o aportaciones que me realizaron los compañeros de asignatura durante los cursos de impartición de la materia en mi paso por el Departamento de Estructura e Historia Económicas y Economía Pública (actualmente Departamento de Economía Aplicada) de la Universidad de Zaragoza mientras realicé el doctorado. En particular, quiero agradecer a profesores como Julio López Laborda, Jaime Vallés o Ángela Castillo Murciego sus apreciaciones.

INTRODUCCIÓN

Introducción

- ▶ El estudio teórico de la fiscalidad, principalmente llevado a cabo por economistas (en este caso, también llamados hacendistas, fiscalistas o economistas públicos), es parte del ámbito de la Hacienda Pública y de la Economía Pública en dimensión más amplia.

Introducción

- ▶ La ciencia de la Hacienda Pública estudia principalmente los ingresos y gastos del Estado como agente económico singular, además de los bienes públicos y otras externalidades, deuda pública o formas de gobierno y democracia.
- ▶ Este breve curso se centra en la teoría de la imposición, aquí llamada, aunque no tiene exactamente el mismo significado “Teoría de la Fiscalidad”.

Introducción

- ▶ Este breve curso de teoría de la fiscalidad está dividido, además de esta introducción, en un segundo capítulo de estructura y dinámica fiscal, un tercer capítulo de fraude fiscal, un cuarto capítulo de fiscalidad internacional, un quinto capítulo en el que se muestran unas pocas cuestiones sobre cultura fiscal que pueden ser útiles para docencia, y finalmente se concluye con unas consideraciones finales.

ESTRUCTURA Y DINÁMICA DE LOS SISTEMAS FISCALES

Grado en Economía
Guillermo Peña Blasco
gpena@unizar.es

Universidad de
Zaragoza

Prácticas P6
Diciembre 2017

GUIÓN

1. Introducción
2. Fuentes de información en Hacienda Pública: bases de datos
3. Evolución de los niveles impositivos en la OCDE
4. Evolución de la estructura impositiva
5. Cambios microeconómicos recientes en los sistemas fiscales
6. Comparación internacional
7. Conclusiones

Bibliografía

Ampliaciones

GUIÓN

1. Introducción

Introducción: los impuestos

- ▶ **Visión popular:** los impuestos financian las actividades del gobierno y del sector público, es decir, son el precio por los servicios que los ciudadanos reciben de sus gobiernos.
- ▶ **Matizaciones:**
 - Financiación con impuestos no impositivos (multas, tasas, rentas...)
 - Políticas impositivas con fines no recaudatorios (consecuencia de los grupos de presión)

GUIÓN

1. Introducción
2. Fuentes de información en Hacienda Pública: bases de datos

Fuentes de información en Hacienda Pública: bases de datos

Principales bases de datos:

- ▶ Banco Mundial: <https://datos.bancomundial.org/indicador?tab=all>
- ▶ OCDE: <http://stats.oecd.org/>
- ▶ Eurostat: <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>
- ▶ FMI: <http://www.imf.org/en/Data#global>

GUIÓN

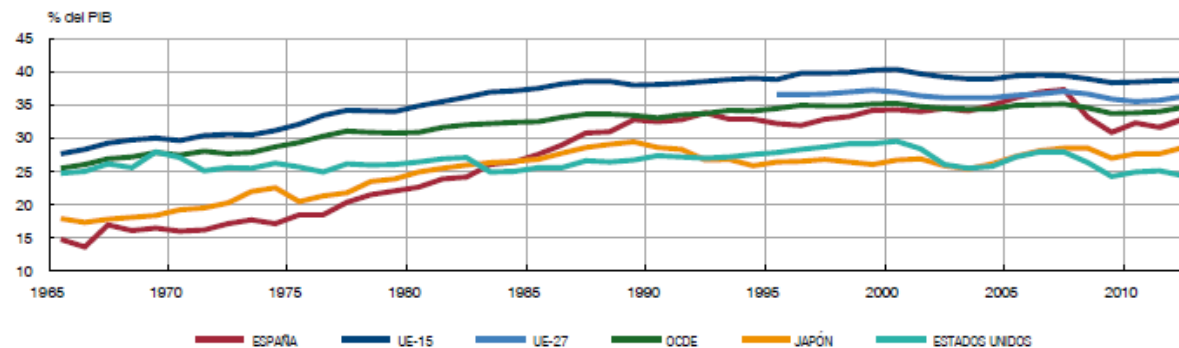
1. Introducción
2. Fuentes de información en Hacienda Pública: bases de datos
3. **Evolución de los niveles impositivos en la OCDE**

Evolución de los niveles impositivos en la OCDE

- ▶ Hasta 2000 la tendencia de los niveles impositivos es ascendente
- ▶ A partir de entonces, este crecimiento se ha detenido
- ▶ De 1965 a la actualidad, el número de países que muestran cierta disminución de la presión fiscal ha ido aumentando (Tanzi, 2010)

EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS IMPOSITIVOS EN % DEL PIB EN LA UE Y LA OCDE (1965-2012) (a)

GRÁFICO 1

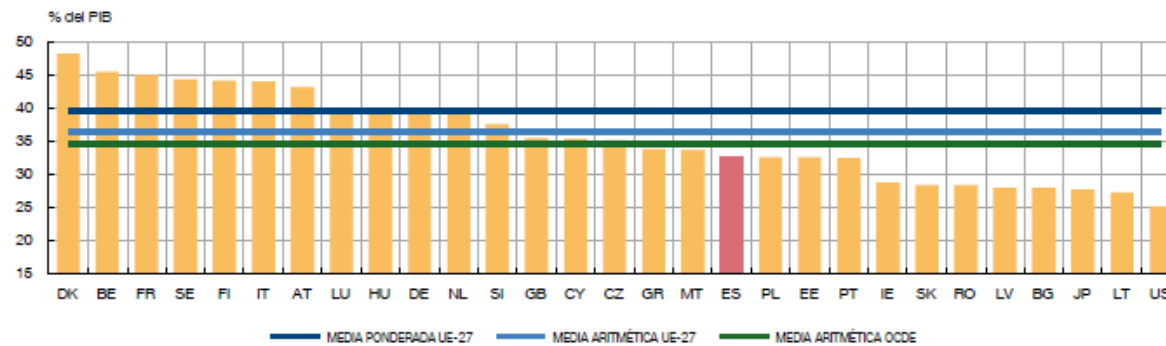


FUENTES: Eurostat (2014) y OCDE (2013).

a Medias aritméticas de los agregados UE-15, UE-27 y OCDE.

INGRESOS IMPOSITIVOS EN % DEL PIB EN EL AÑO 2012: DETALLE POR PAÍSES DE LA UE Y LA OCDE

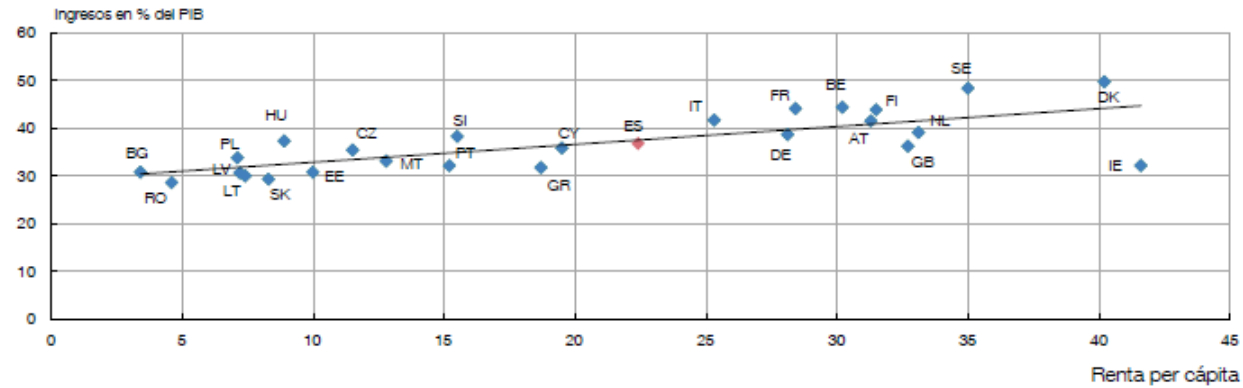
GRÁFICO 2



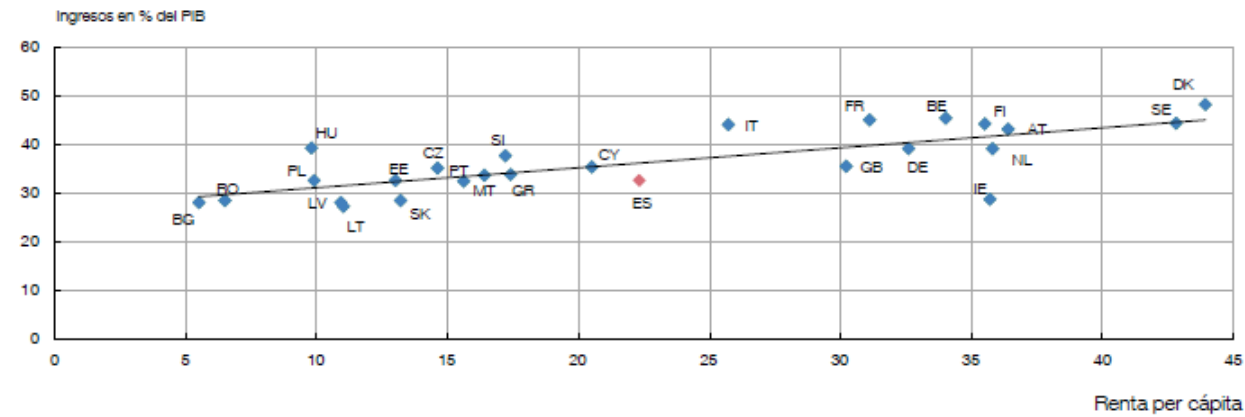
FUENTES: Eurostat (2014) y OCDE (2013).

Fuente: Banco de España (2014)

AÑO 2006



AÑO 2012



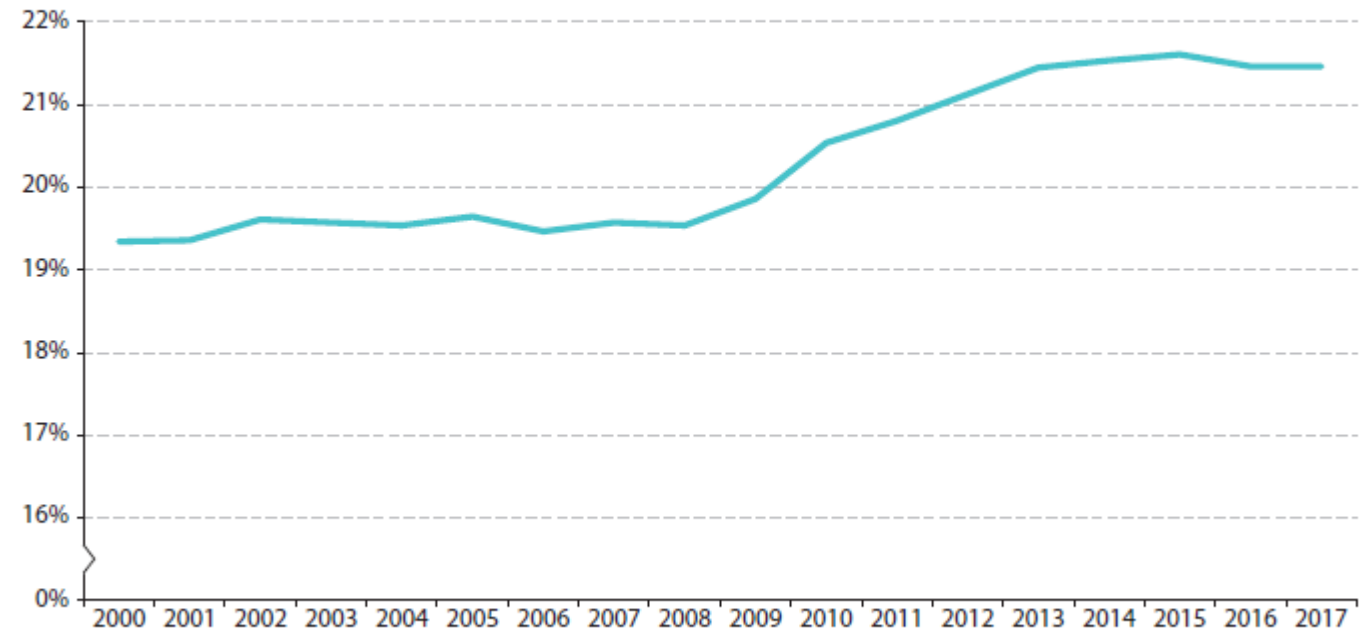
FUENTES: Comisión Europea 2012 y 2013, Eurostat 2014.

a Regresión con datos de los países de la UE en términos reales, excluyendo Luxemburgo por su condición de dato atípico.

Fuente: Banco de España (2014)

Graph 9: Development of average standard VAT rate, EU-28, 2000-2017

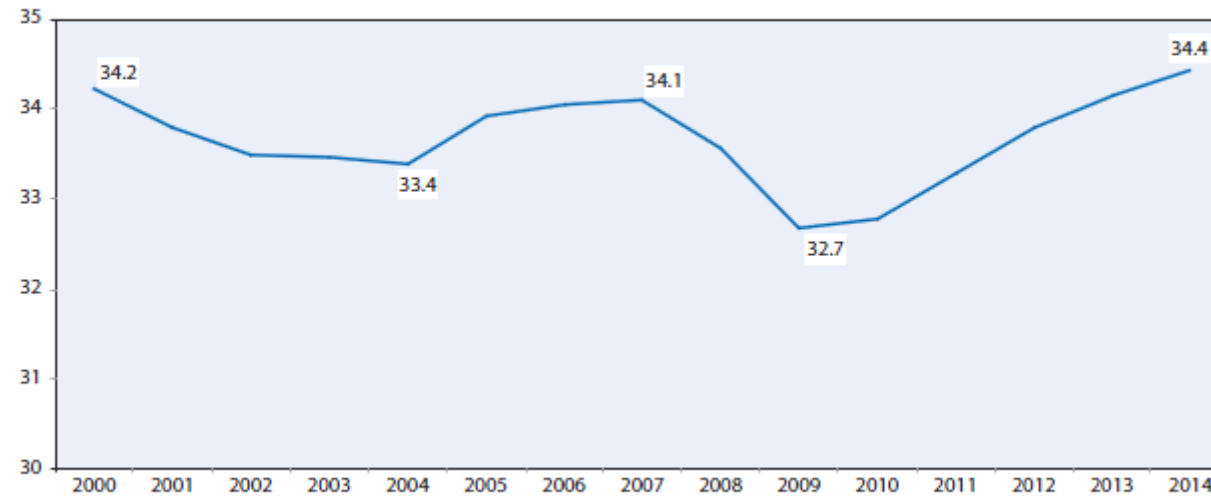
(%)



Source: DG Taxation and Customs Union

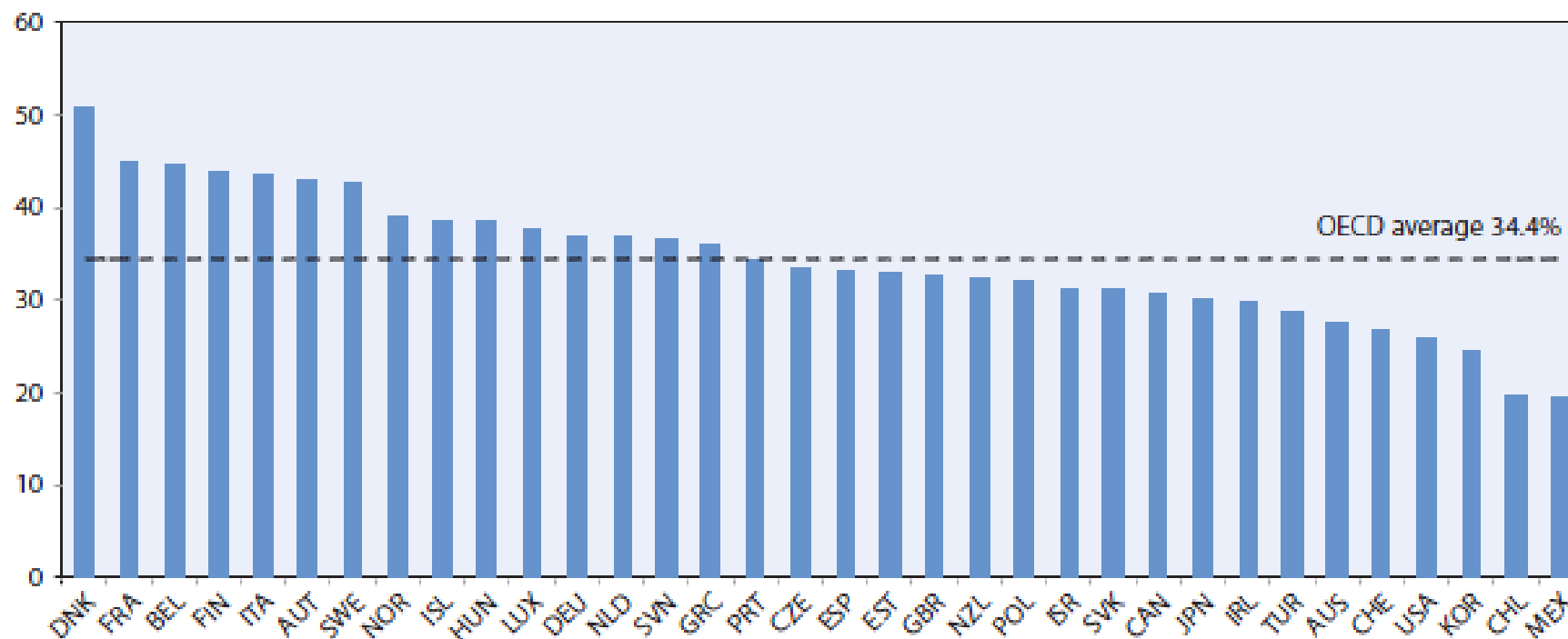
► **Comisión Europea (2017)**

Figure 2.12. OECD tax-to-GDP ratio, unweighted average, 2000-14



Source: OECD (2015), *Revenue Statistics 2015*, http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2015-en-fr.

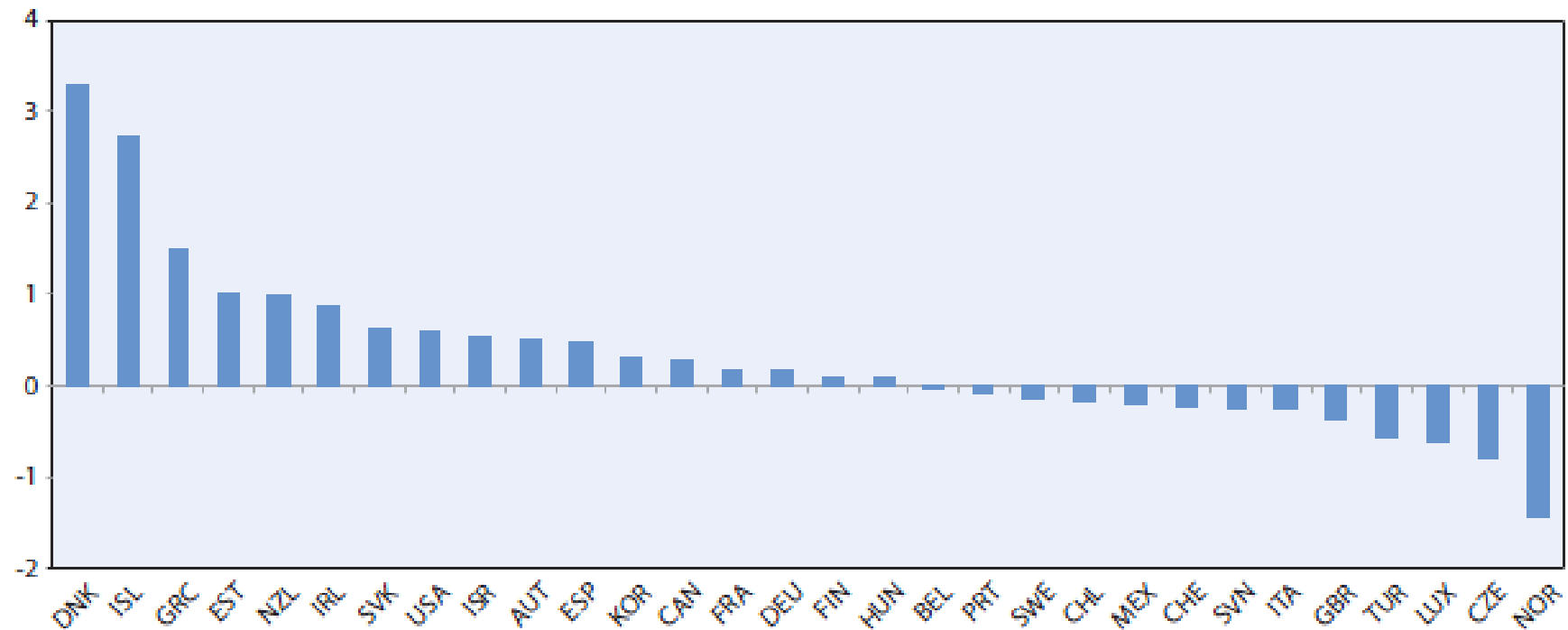
Figure 2.13. Tax-to-GDP ratios by country in 2014



Note: No 2014 data for Australia, Japan, the Netherlands and Poland. The data for Germany was revised since the publication of *Revenue Statistics 2015*.

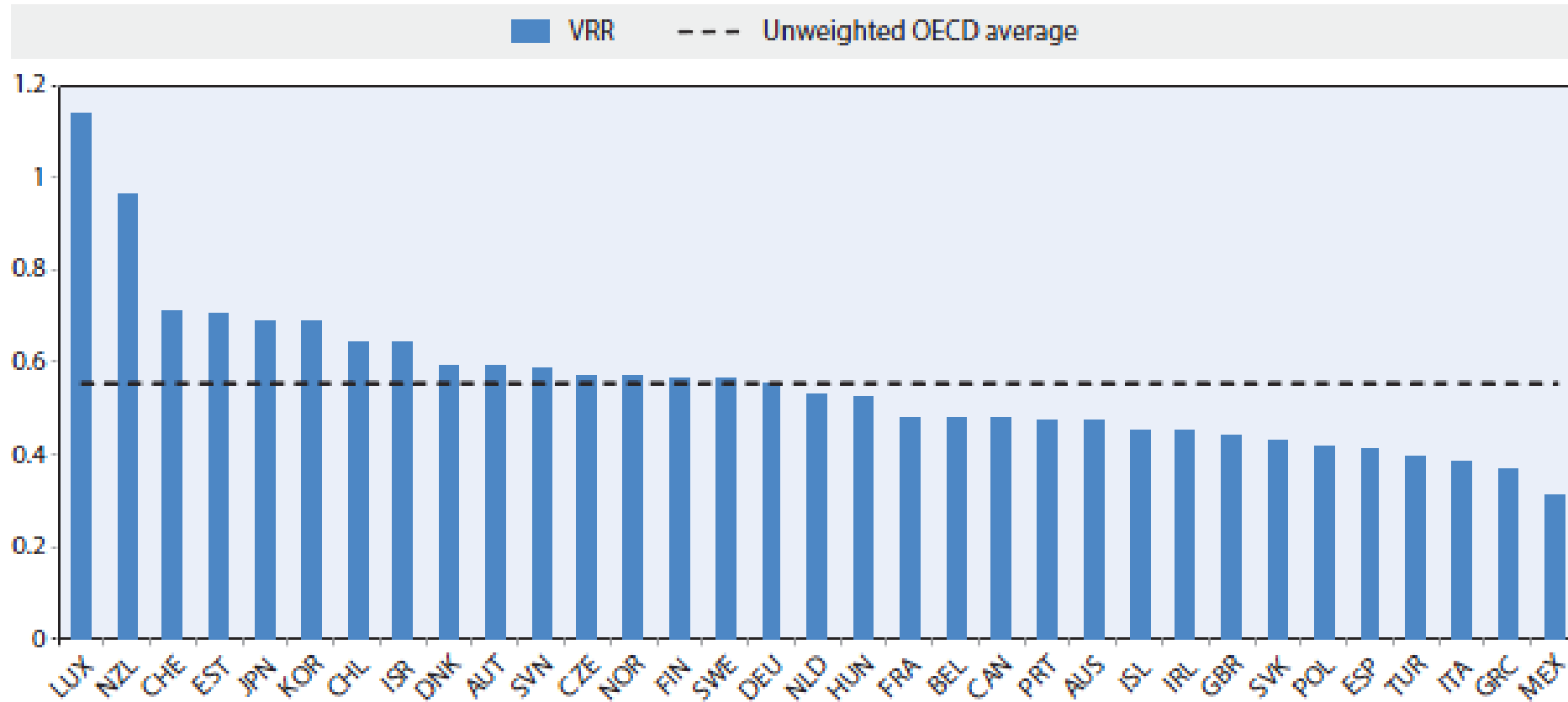
Source: OECD (2015), *Revenue Statistics 2015*, http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2015-en-fr.

Figure 2.14. Changes in tax-to-GDP ratios between 2013 and 2014, in percentage points



Note: No 2014 data for Australia, Japan, the Netherlands and Poland. The data for Germany was revised since the publication of *Revenue Statistics 2015*.

Figure 3.11. VAT Revenue Ratios in OECD countries



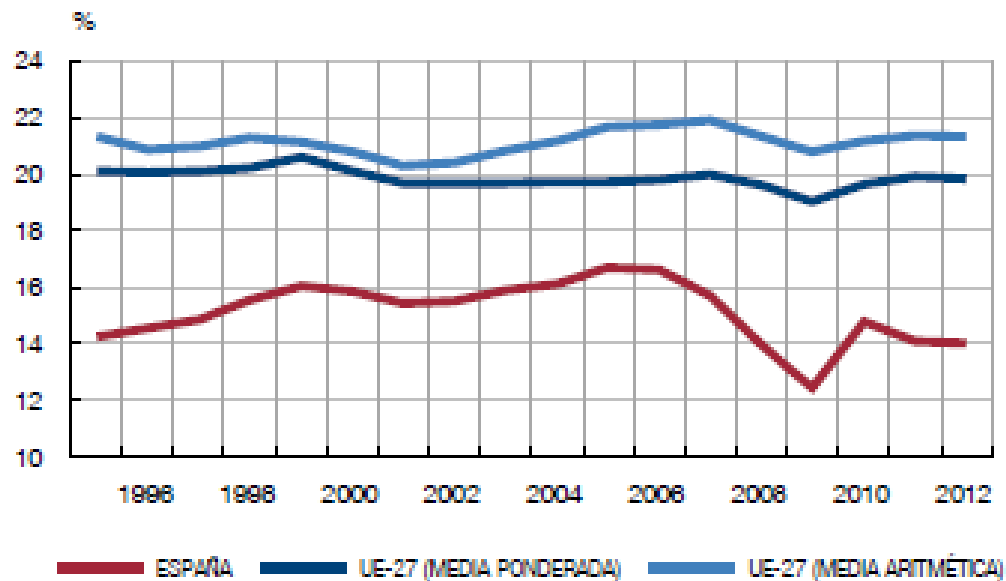
Note: Based on figures for 2012.

Source: OECD (2014a), *Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2014-en>.

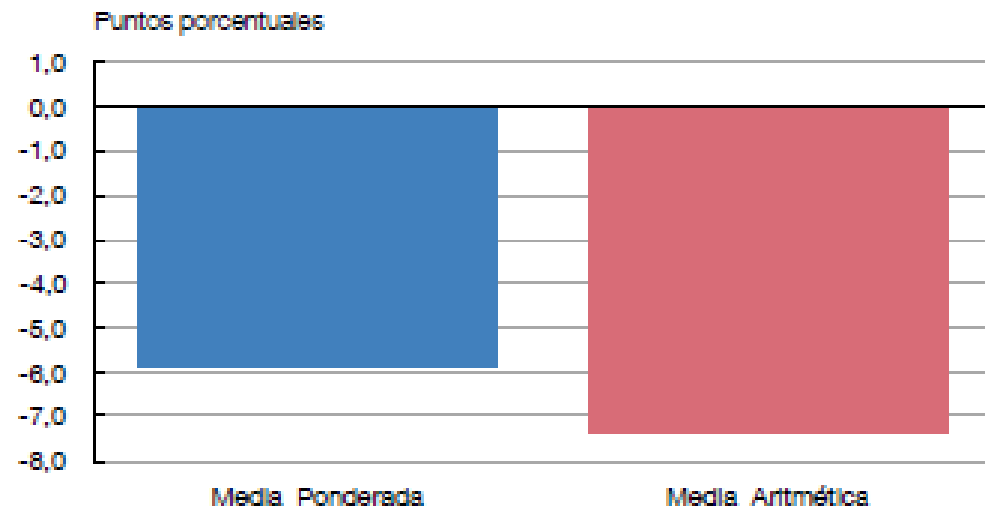
EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS IMPLÍCITOS EN ESPAÑA Y LA UE (1995-2012)

GRÁFICO 7

SOBRE EL CONSUMO



DIFERENCIA TIPOS IMPLÍCITOS SOBRE CONSUMO ESPAÑA Y UE-27. AÑO 2012

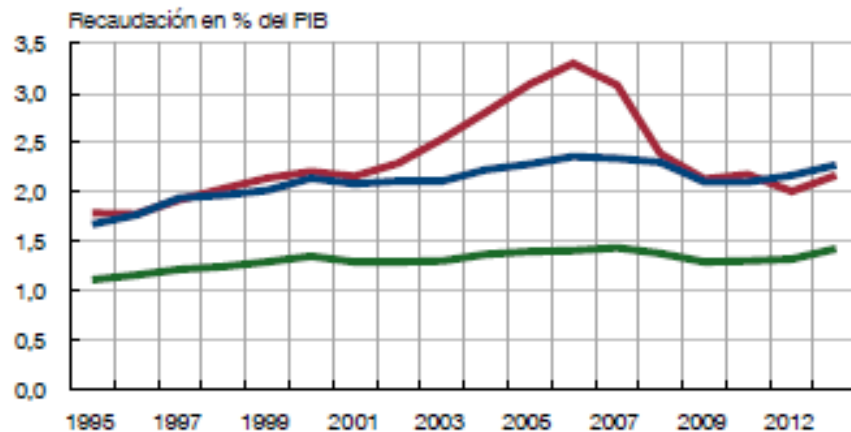


Fuente: Banco de España (2014)

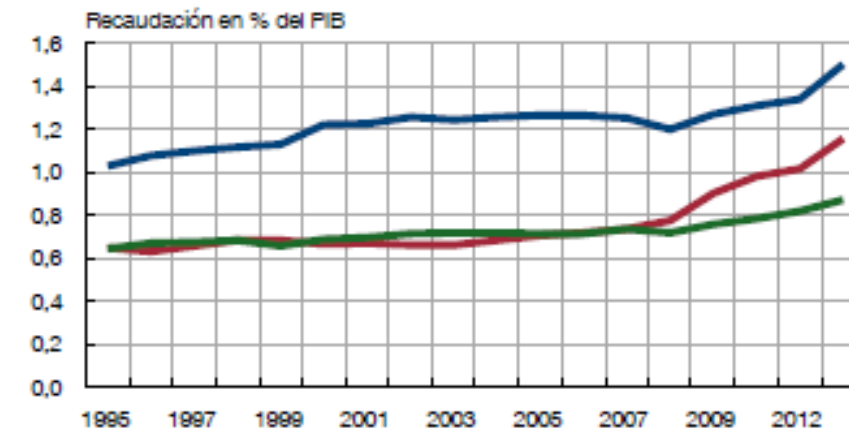
EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA PROPIEDAD EN ESPAÑA Y LA UE (1995-2012)

GRÁFICO 29

INGRESOS POR IMPUESTOS SOBRE LA PROPIEDAD



INGRESOS RECURRENTE SOBRE LA PROPIEDAD INMOBILIARIA



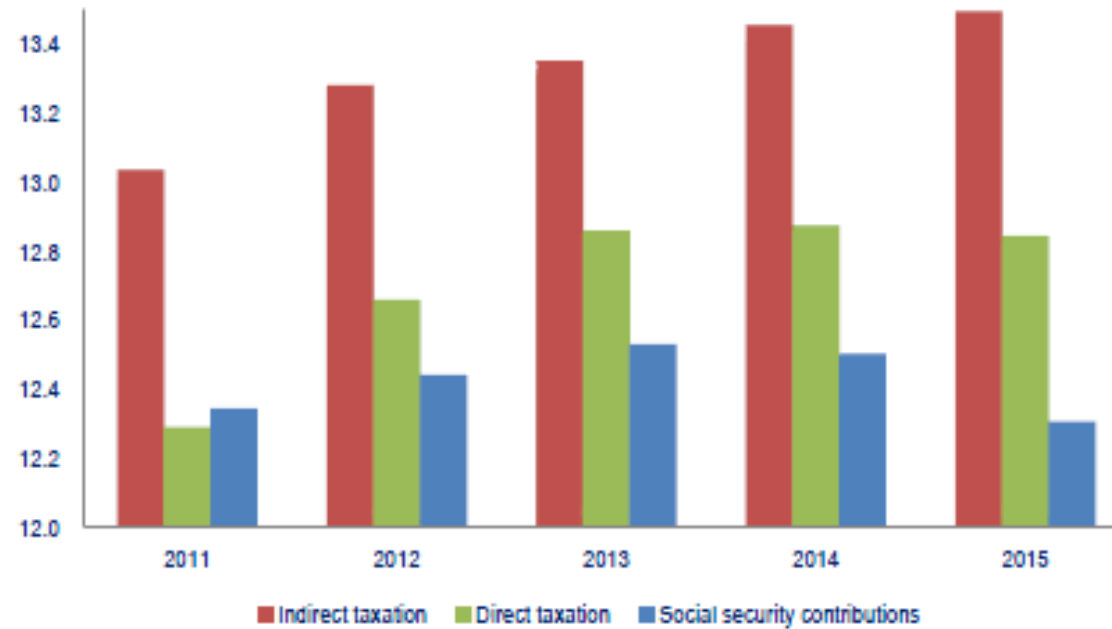
ESPAÑA UE-27 (PONDERADA) UE-27 (ARITMÉTICA)

FUENTES: Eurostat (2013) y Eurostat (2014).

► Fuente:
Banco de
España (2014)

Guillermo Peña Blasco

Graph 1.1: Change in tax revenue (EU, percentage of GDP)



Note: 2015 data is based on the Commission's 2015 spring forecast. Data refers to general government tax revenue and excludes indirect taxes levied by national governments on behalf of EU institutions. Data is based on the ESA 2010 methodology.

Source: European Commission annual macroeconomic database.

► Comisión Europea (2015)

GUIÓN

1. Introducción
2. Fuentes de información en Hacienda Pública: bases de datos
3. Evolución de los niveles impositivos en la OCDE
4. **Evolución de la estructura impositiva**

Evolución de la estructura impositiva

- ▶ Desde los 70' y 80', la importancia del IRPF, impuestos específicos al consumo e impuestos sobre el capital inmobiliario disminuye.
- ▶ Algunos autores afirman que el IS está destinado a desaparecer a causa de la competencia fiscal global.
- ▶ En los últimos años se ha producido una mayor dependencia del IVA.

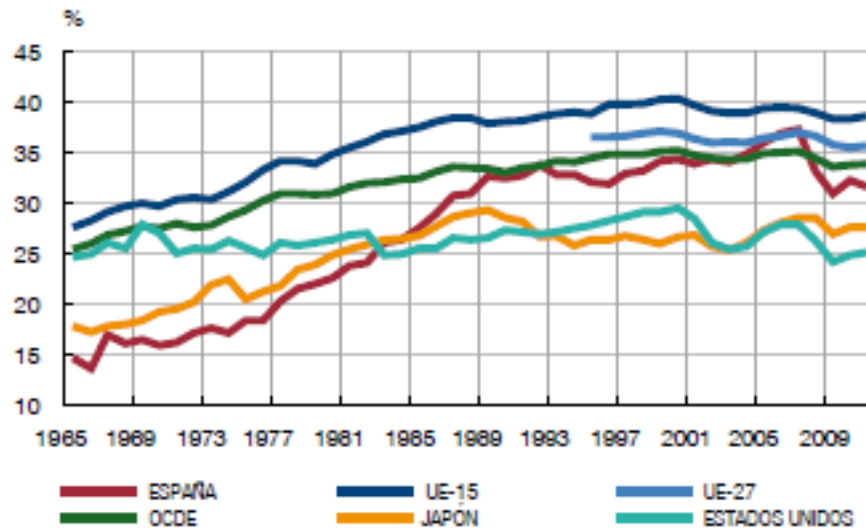
Evolución de la estructura impositiva

- ▶ Desarrollos relacionados con el IRPF:
 - Abandono de los impuestos sobre la renta sintéticos debido a la globalización y la competencia fiscal
 - Introducción de impuestos duales, primero en los países nórdicos y después en países como España
 - Popularidad de los impuestos lineales, aplicados en países como Turquía y Rusia

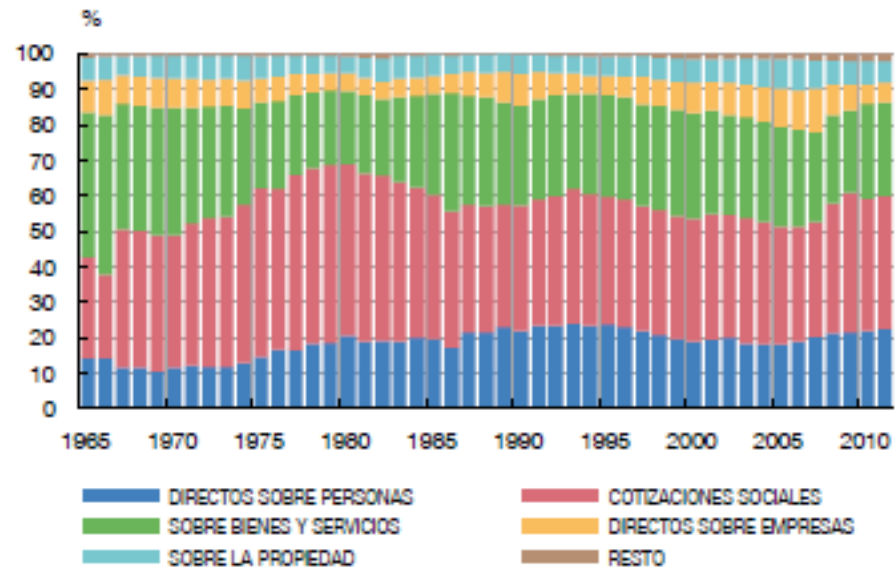
EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN LA UE Y LA OCDE (1965-2012)

GRÁFICO 4

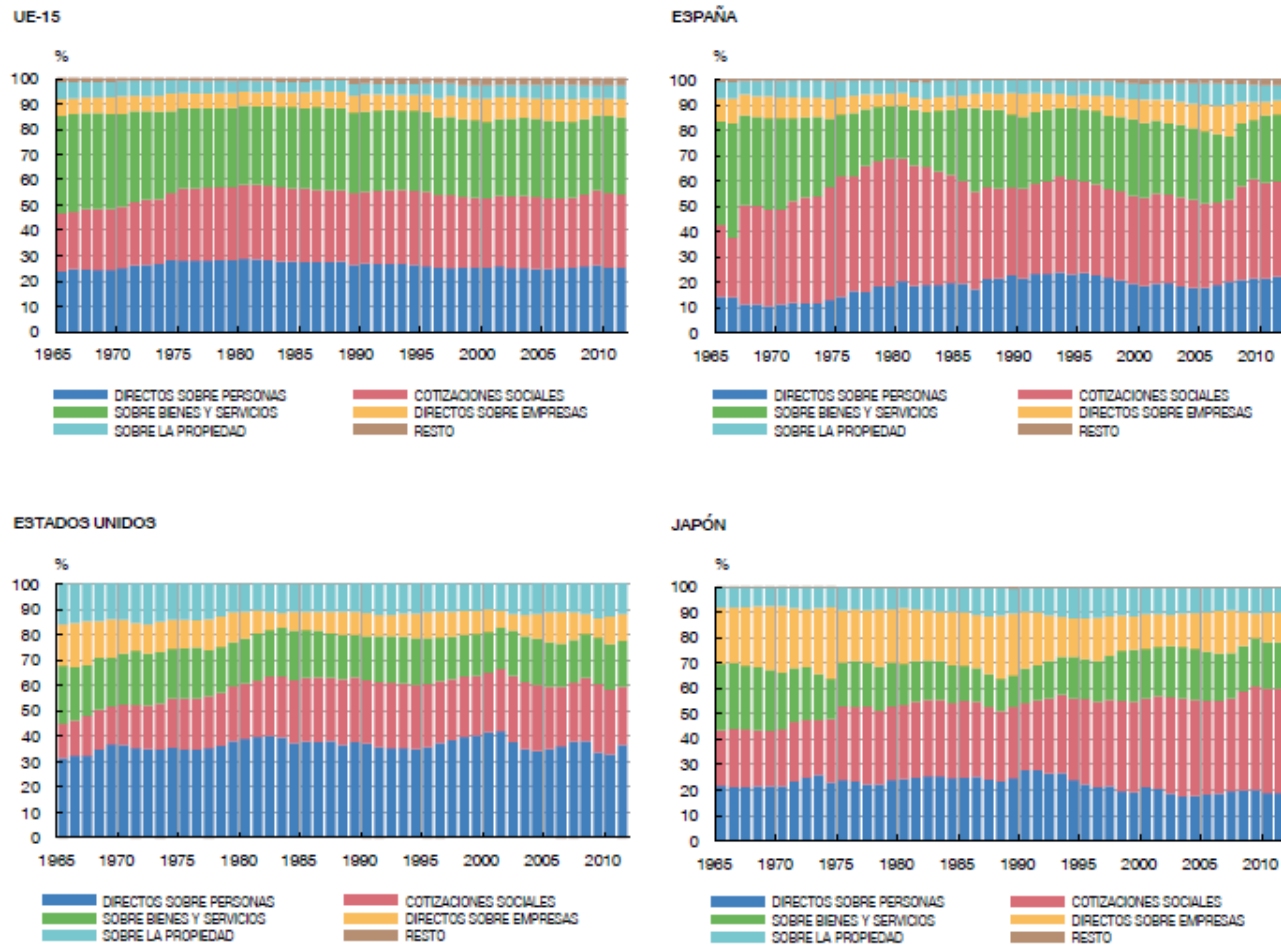
TOTAL INGRESOS IMPOSITIVOS EN % DEL PIB



OCDE



Fuente: Banco de España (2014)



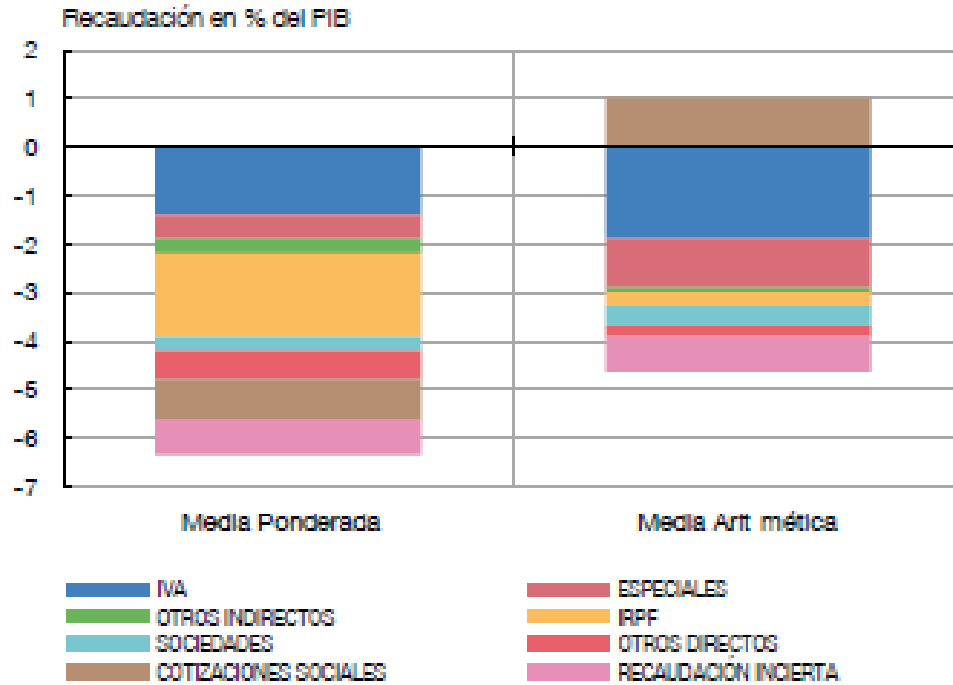
FUENTE: OCDE (2013).

Fuente: Banco de España (2014)

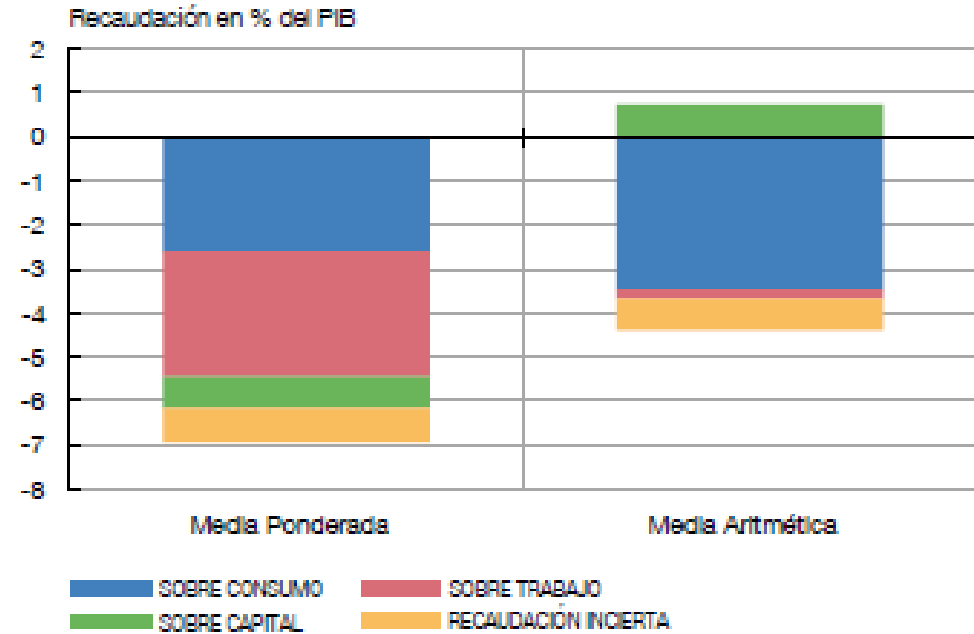
DIFERENCIAS ENTRE LA ESTRUCTURA IMPOSITIVA DE ESPAÑA Y LA MEDIA DE LA UE EN EL AÑO 2012

GRÁFICO 5

POR FIGURA IMPOSITIVA



POR FUENTES DE IMPOSICIÓN



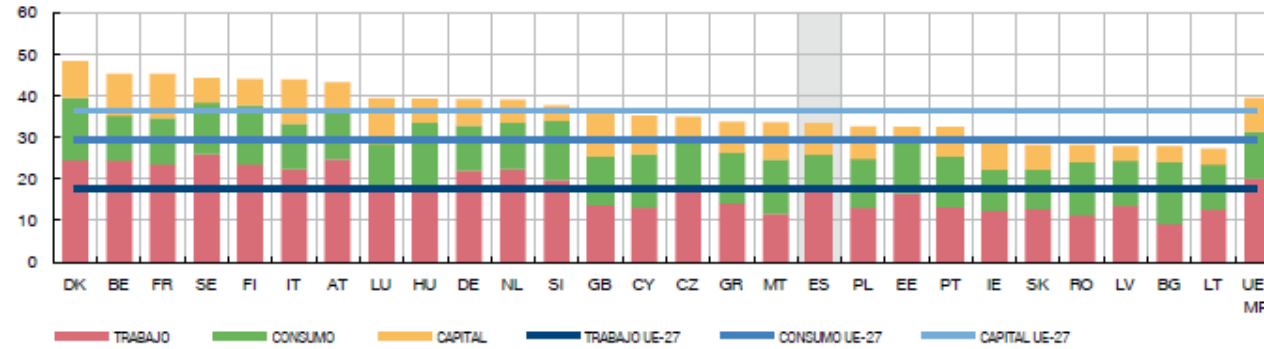
FUENTE: Eurostat (2014).

Fuente: Banco de España (2014)

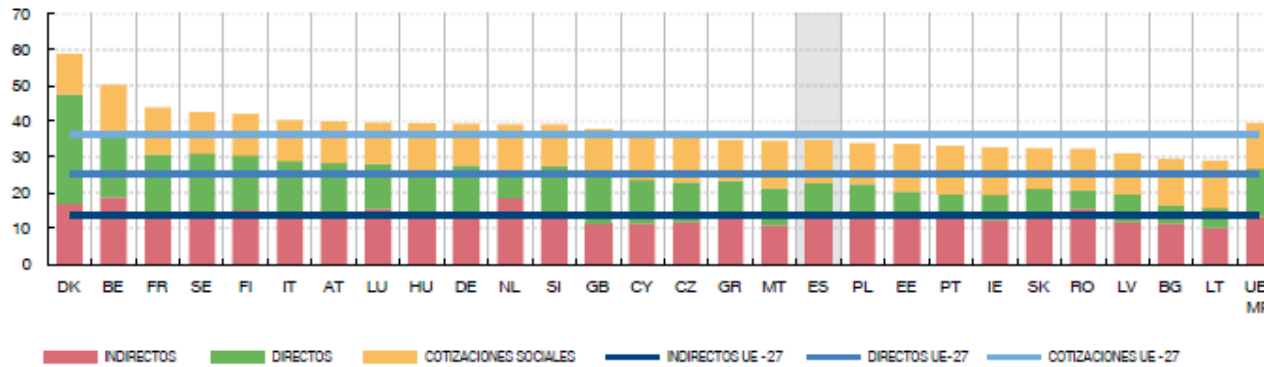
ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN LOS PAÍSES DE LA UE EN EL AÑO 2012

GRÁFICO 6

CLASIFICACIÓN FUNCIONAL DE LOS IMPUESTOS: RECAUDACIÓN EN % DEL PIB



CLASIFICACIÓN POR FIGURAS IMPOSITIVAS: RECAUDACIÓN EN % DEL PIB

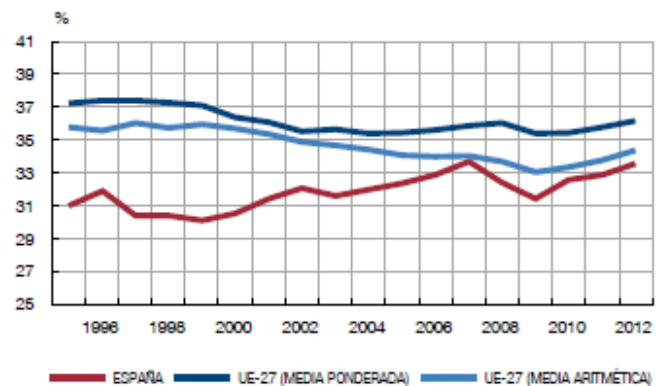


FUENTE: Eurostat (2014).

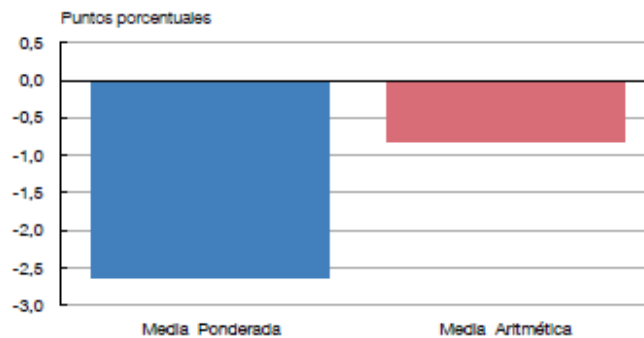
NOTA: Las líneas horizontales representan las medias aritméticas de la estructura impositiva en la UE-27.

Fuente: Banco de España (2014)

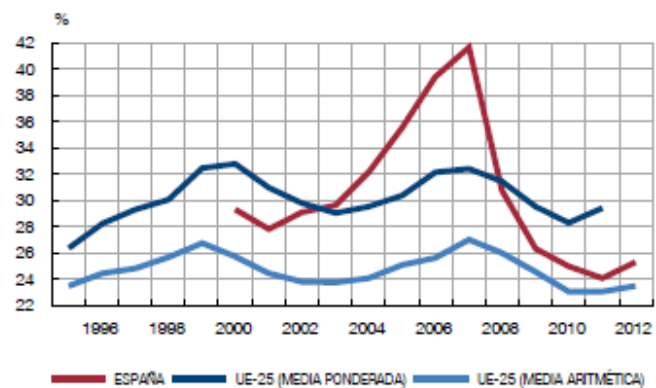
SOBRE EL TRABAJO



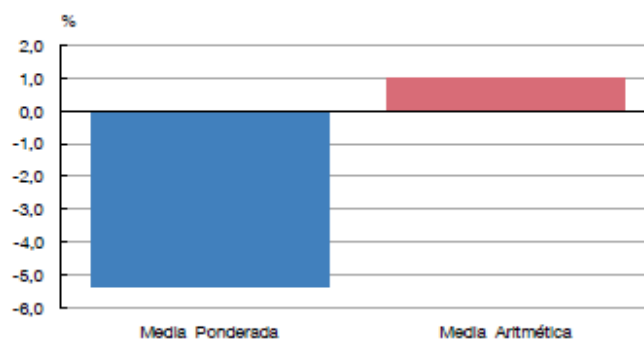
DIFERENCIA TIPOS IMPLÍCITOS SOBRE TRABAJO ESPAÑA Y UE-27. AÑO 2012



SOBRE EL CAPITAL



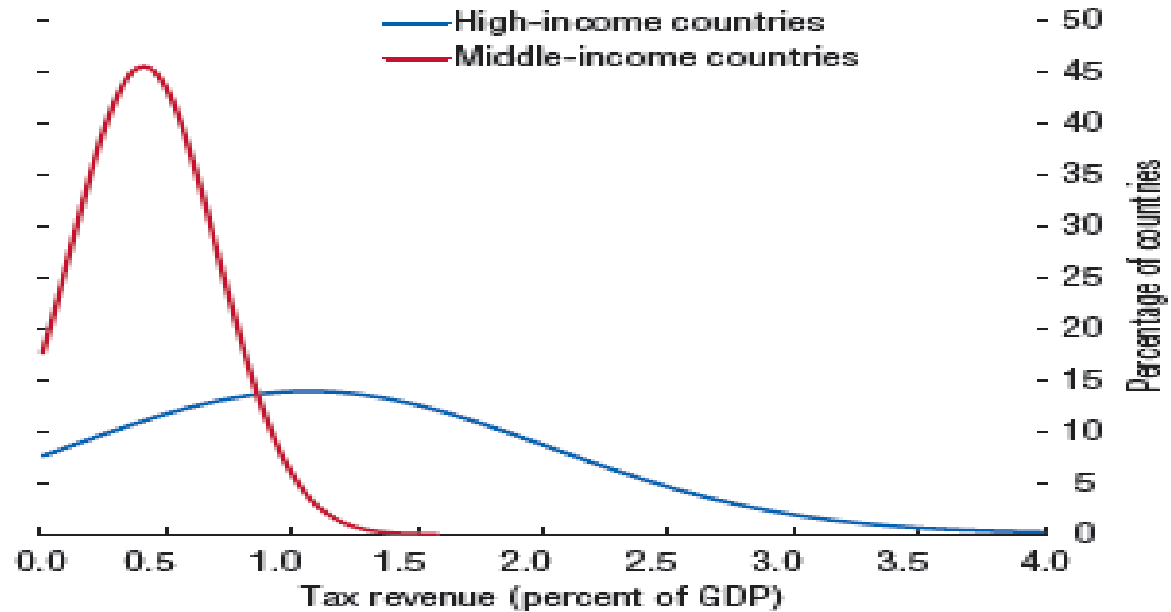
DIFERENCIA TIPOS IMPLÍCITOS SOBRE CAPITAL ESPAÑA Y UE-25. AÑO 2011 (g)



FUENTE: Eurostat (2013 y 2014).

Fuente: Banco de España (2014)

Figure A.3.1. Distribution of Yields from Real Property Taxes, 2009

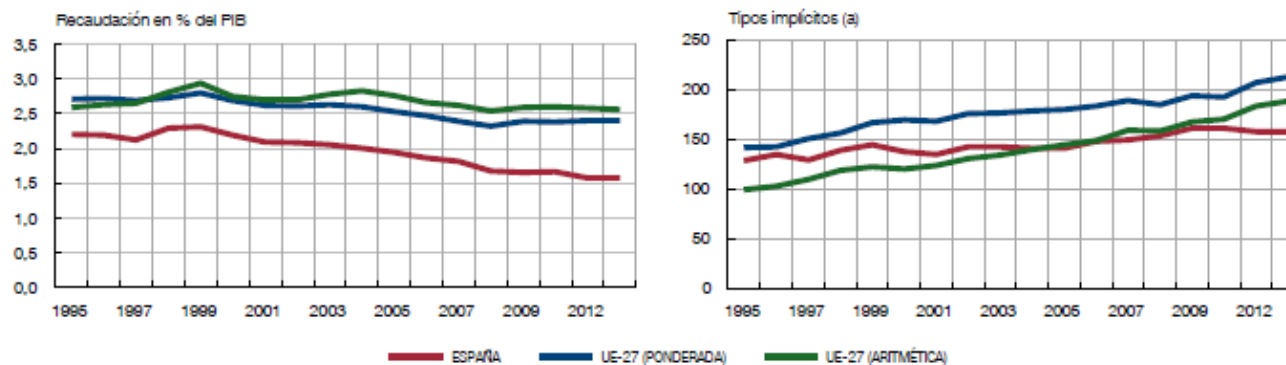


Sources: IMF, *Government Finance Statistics*; Organisation for Economic Co-operation and Development; and IMF staff estimates.

► Fuente: FMI (2013)

EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES EN ESPAÑA Y LA UE (1995-2012)

GRÁFICO 22

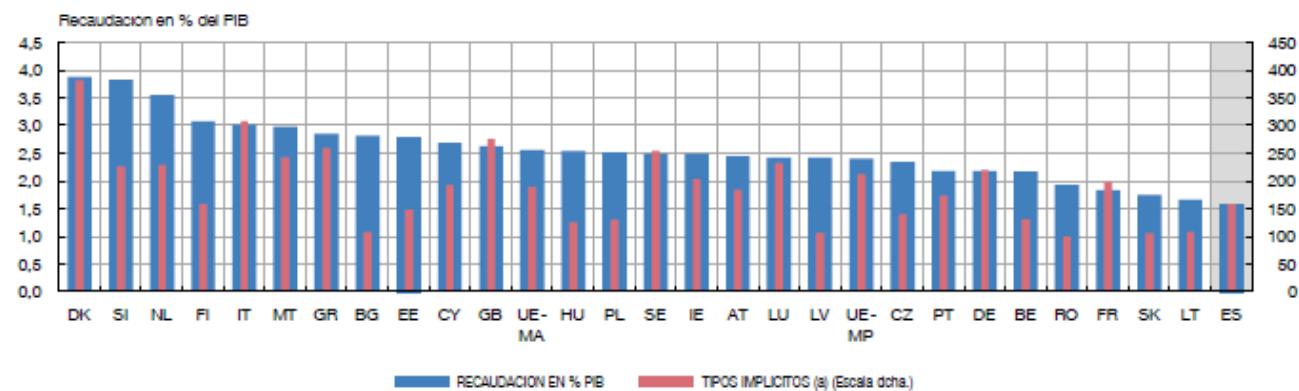


FUENTES: Eurostat (2013) y Eurostat (2014).

a Expresado en euros por tonelada de petróleo equivalente (TOE).

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES EN EL AÑO 2012 EN LA UE

GRÁFICO 23



FUENTE: Eurostat (2014).

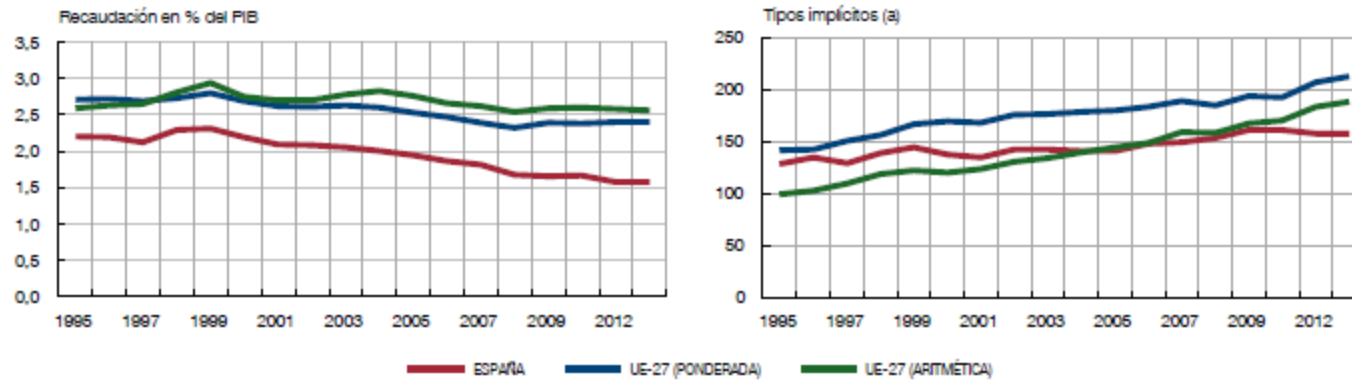
a Eje de la derecha. Expresado en euros por tonelada de petróleo equivalente (TOE).

► Fuente:
Banco de
España (2014)

Guillermo Peña Blasco

EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES EN ESPAÑA Y LA UE (1995-2012)

GRÁFICO 22

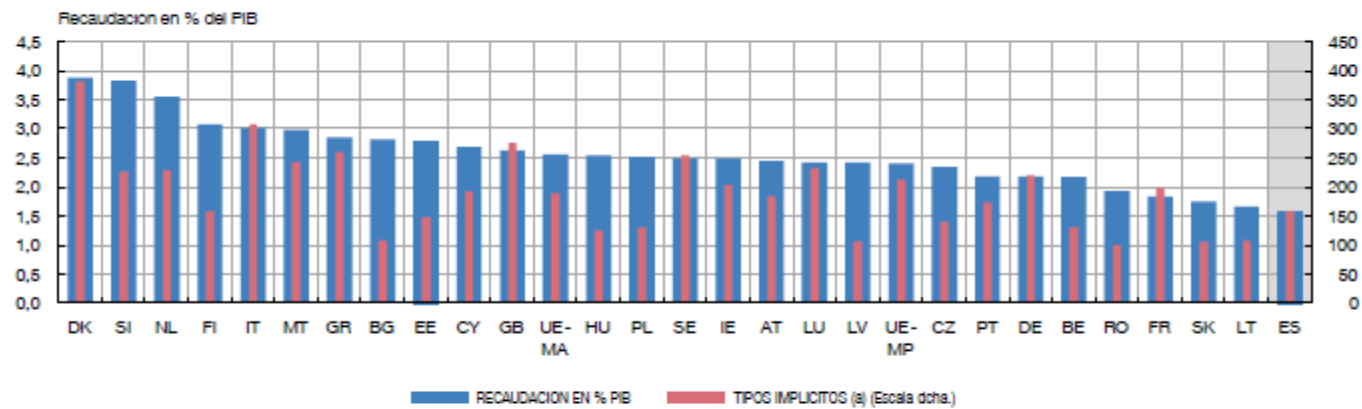


FUENTES: Eurostat (2013) y Eurostat (2014).

a Expresado en euros por tonelada de petróleo equivalente (TOE).

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES EN EL AÑO 2012 EN LA UE

GRÁFICO 23



FUENTE: Eurostat (2014).

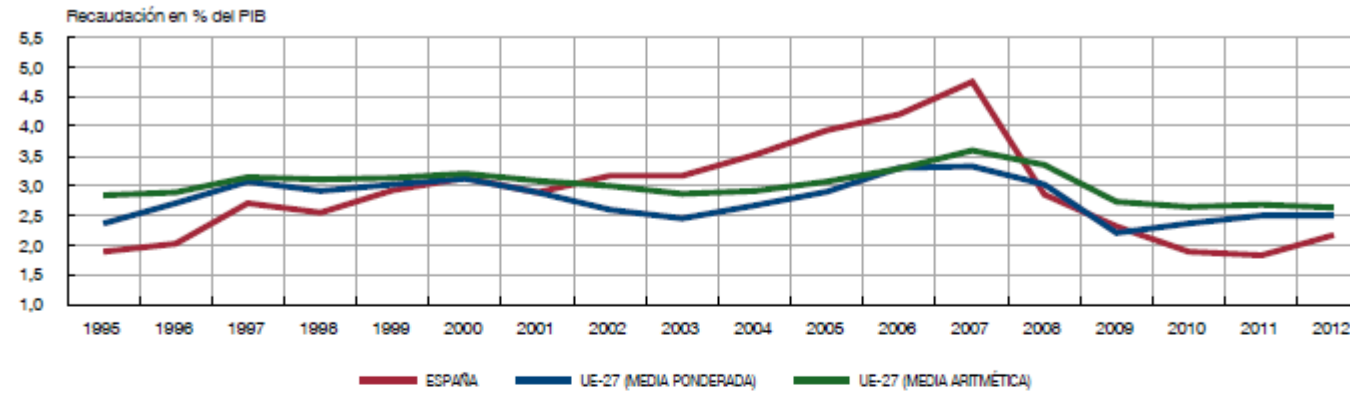
a Eje de la derecha. Expresado en euros por tonelada de petróleo equivalente (TOE).

► Fuente:
Banco de
España (2014)

Guillermo Peña Blasco

EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN ESPAÑA Y LA UE (1995-2012)

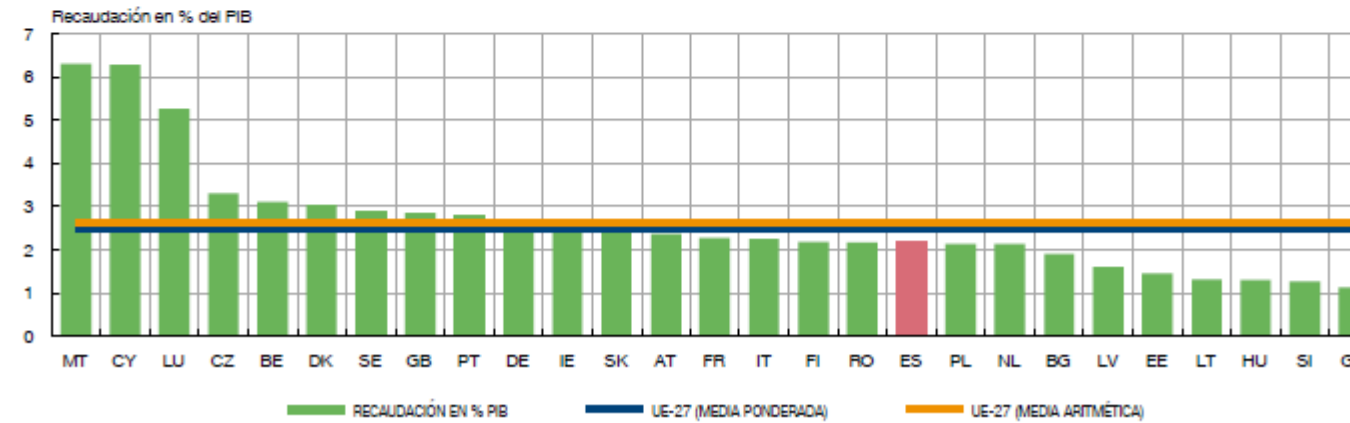
GRÁFICO 24



FUENTE: Eurostat (2014).

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL AÑO 2012 EN LA UE

GRÁFICO 25



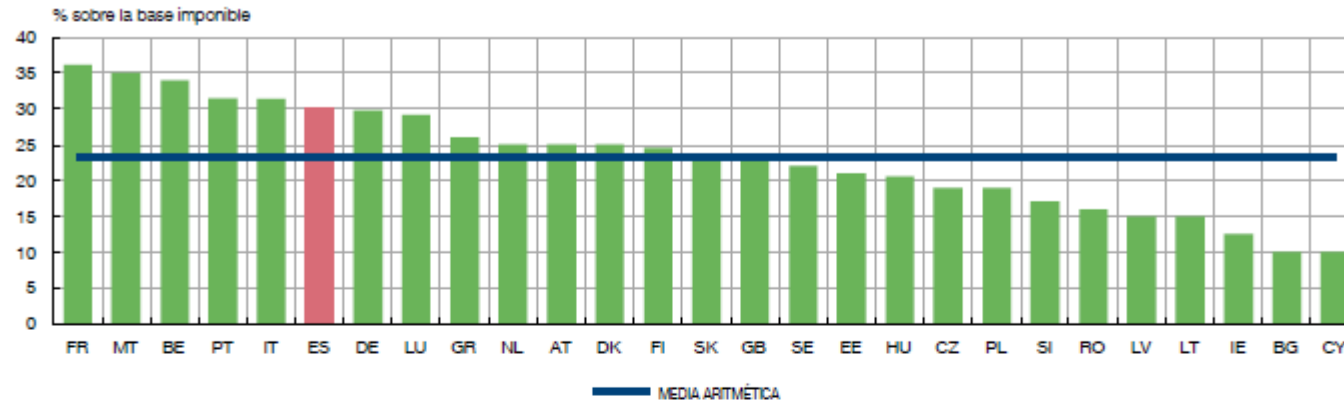
FUENTE: Eurostat (2014).

► Fuente:
Banco de
España (2014)

Guillermo Peña Blasco

TIPOS LEGALES DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN ESPAÑA Y LA UE EN EL AÑO 2013

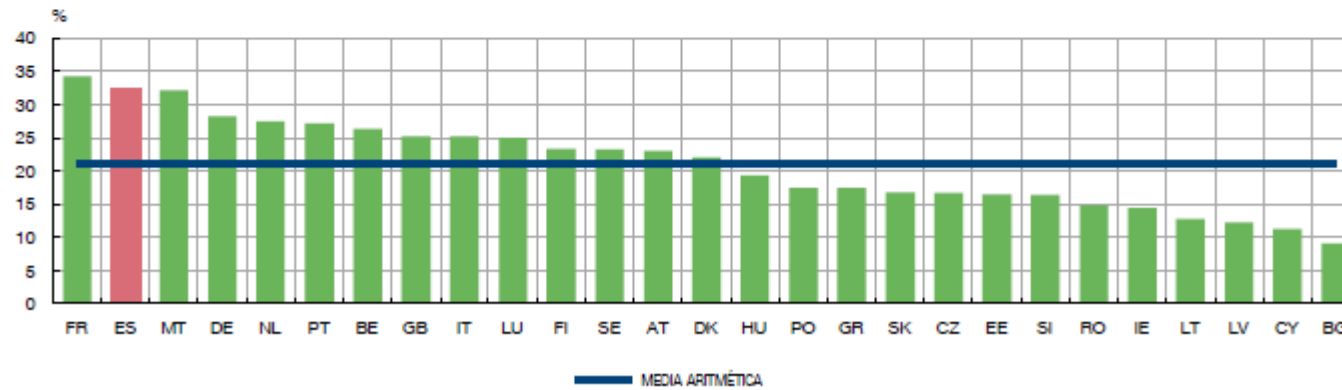
GRÁFICO 26



FUENTE: Comisión Europea (2013).

TIPOS EFECTIVOS SOBRE LA INVERSIÓN EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN ESPAÑA Y LA UE EN EL AÑO 2011

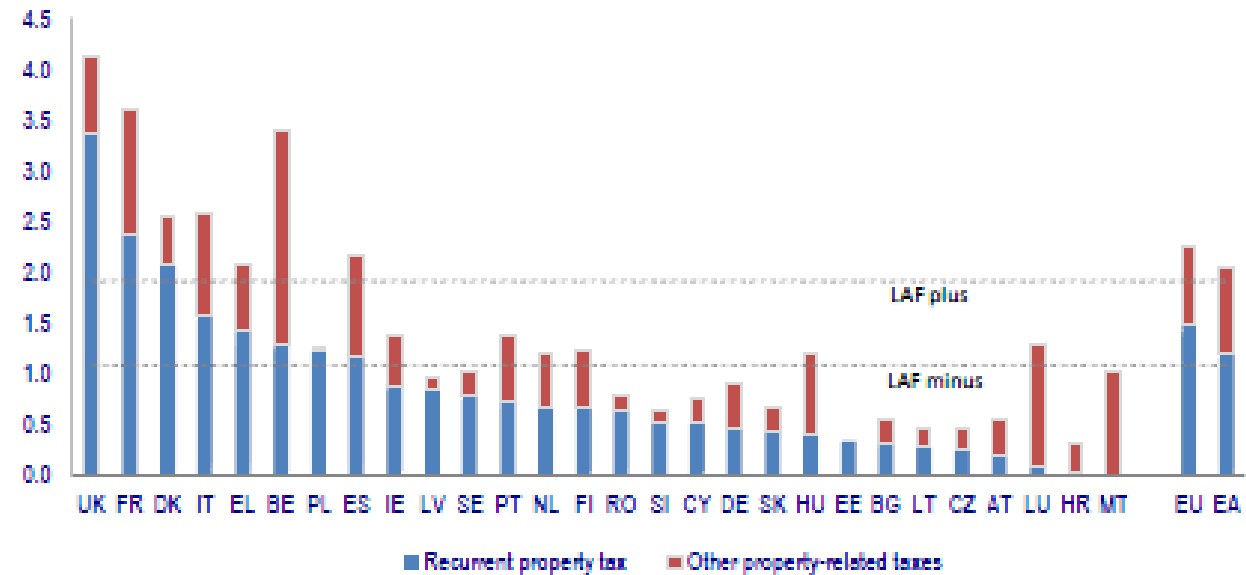
GRÁFICO 27



FUENTE: ZEW (2012).

► Fuente:
Banco de
España (2014)

Graph 3.4: Revenue from property taxation, 2012 (as a percentage of GDP)



Note: Member States are ordered by their revenue from recurrent property taxes. ‘Other property-related taxes’ includes taxes on net wealth, inheritance, gifts and other property items, and on financial and capital transactions. Data does not include personal income tax on imputed rent. Details on the screening methodology behind the benchmarking (‘LAF plus’ and ‘LAF minus’ reference points) are in Annex 2.

Source: Commission services.

► Comisión Europea (2015)

GUIÓN

1. Introducción
2. Fuentes de información en Hacienda Pública: bases de datos
3. Evolución de los niveles impositivos en la OCDE
4. Evolución de la estructura impositiva
5. **Cambios microeconómicos recientes en los sistemas fiscales**

Cambios microeconómicos recientes en los sistemas fiscales

- ▶ Desarrollos **positivos** en los sistemas fiscales:
 - Se ha producido una reducción del número de tipos impositivos en el IRPF.
 - La inflación se ha reducido, lo que ha eliminado su distorsión sobre los sistemas fiscales.
 - Se ha producido una convergencia internacional de estructuras fiscales y niveles impositivos.

Cambios microeconómicos recientes en los sistemas fiscales

- ▶ Desarrollos **negativos** en los sistemas fiscales:
 - Los gobiernos sub-centrales toman decisiones fiscales, quitando poder de decisión a los gobiernos nacionales.
 - Solapamiento entre las bases imponibles nacionales y globales
 - Competencia fiscal en bases móviles (capital), en menor medida trabajo (rentas altas con poco beneficio de servicios públicos)

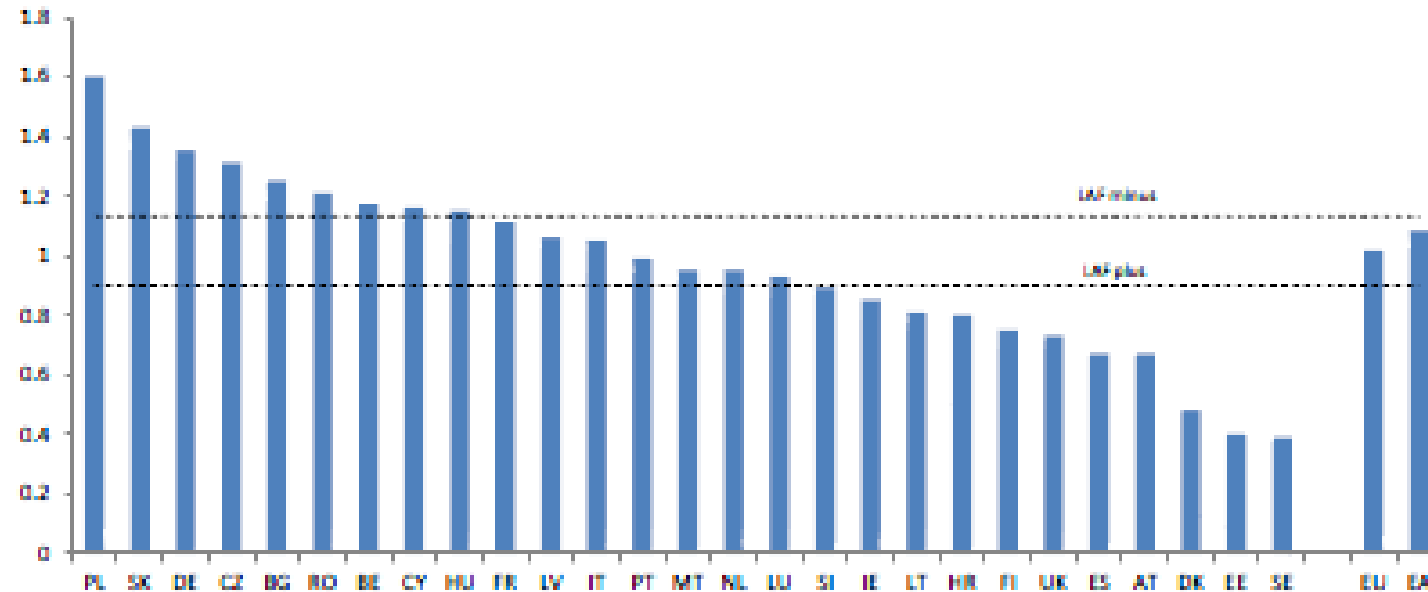
Cambios microeconómicos recientes en los sistemas fiscales

- ▶ Desarrollos **negativos** en los sistemas fiscales:
 - Diferentes matices en la competencia fiscal: transparente (a través de tipos impositivos), o desleal (a través de leyes de secreto bancario).
 - Globalización de la evasión y elusión fiscal
 - Creciente complejidad fiscal: la sencillez en tributación es un bien público puro.

Cambios microeconómicos recientes en los sistemas fiscales

- ▶ Desarrollos **negativos** en los sistemas fiscales:
 - La complejidad se convierte en un impuesto regresivo, y afecta al crecimiento de la economía.
 - 1) Costes indirectos:
 - a) Planificación fiscal
 - b) Auditorías y litigios fiscales
 - c) Cumplimiento tributario
 - 2) Coste de oportunidad: tiempo y esfuerzo dedicado a los asuntos fiscales.

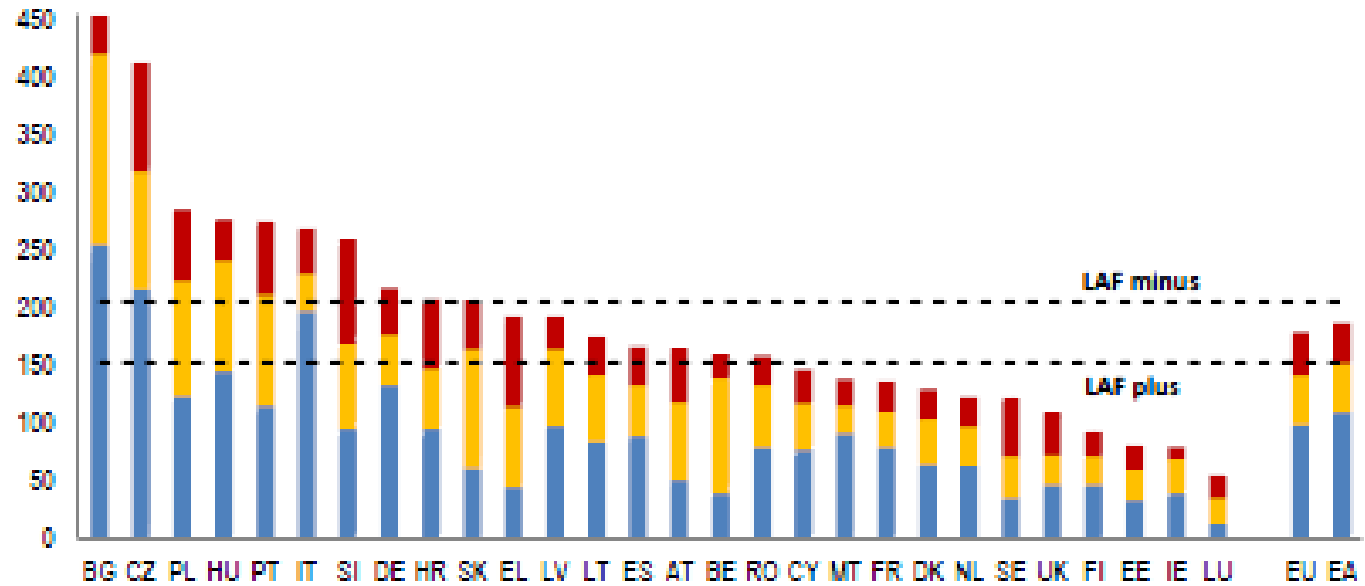
Graph 4.2: Cost of collection ratio (administrative costs/net revenue), 2013



Source: OECD (2015b).

► Comisión Europea (2015)

Graph 4.3: Time to comply (hours) with tax obligations for a medium-sized company, 2013



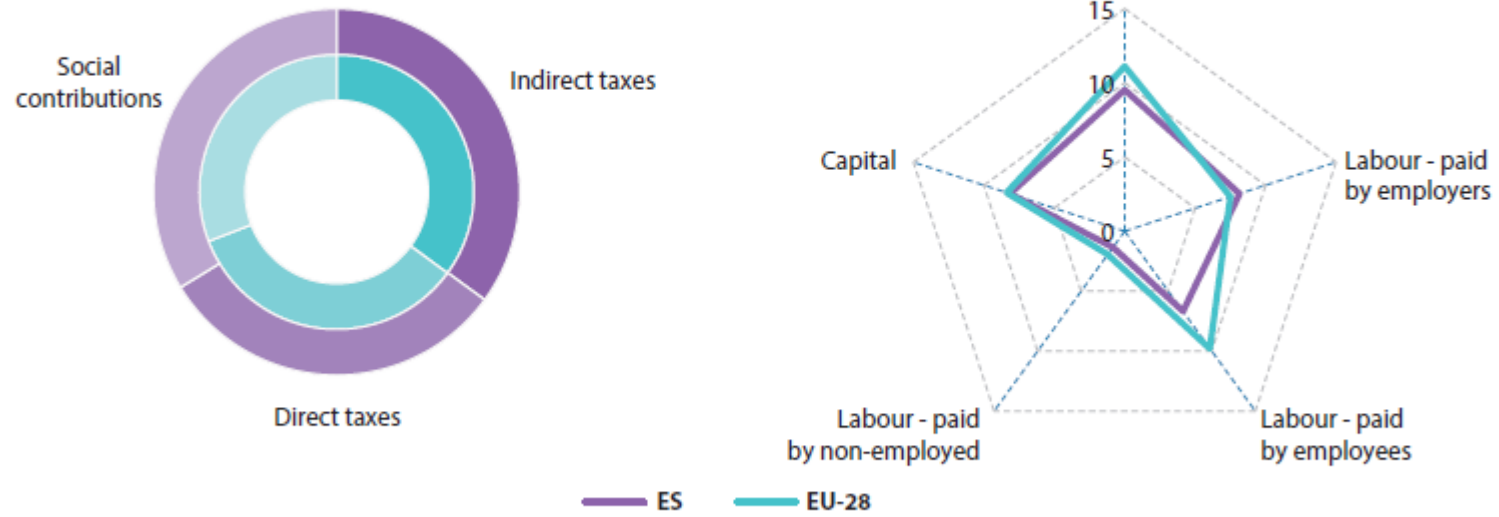
Source: World Bank (2014).

► **Comisión Europea (2015)**

GUIÓN

1. Introducción
2. Fuentes de información en Hacienda Pública: bases de datos
3. Evolución de los niveles impositivos en la OCDE
4. Evolución de la estructura impositiva
5. Cambios microeconómicos recientes en los sistemas fiscales
6. **Comparación internacional**

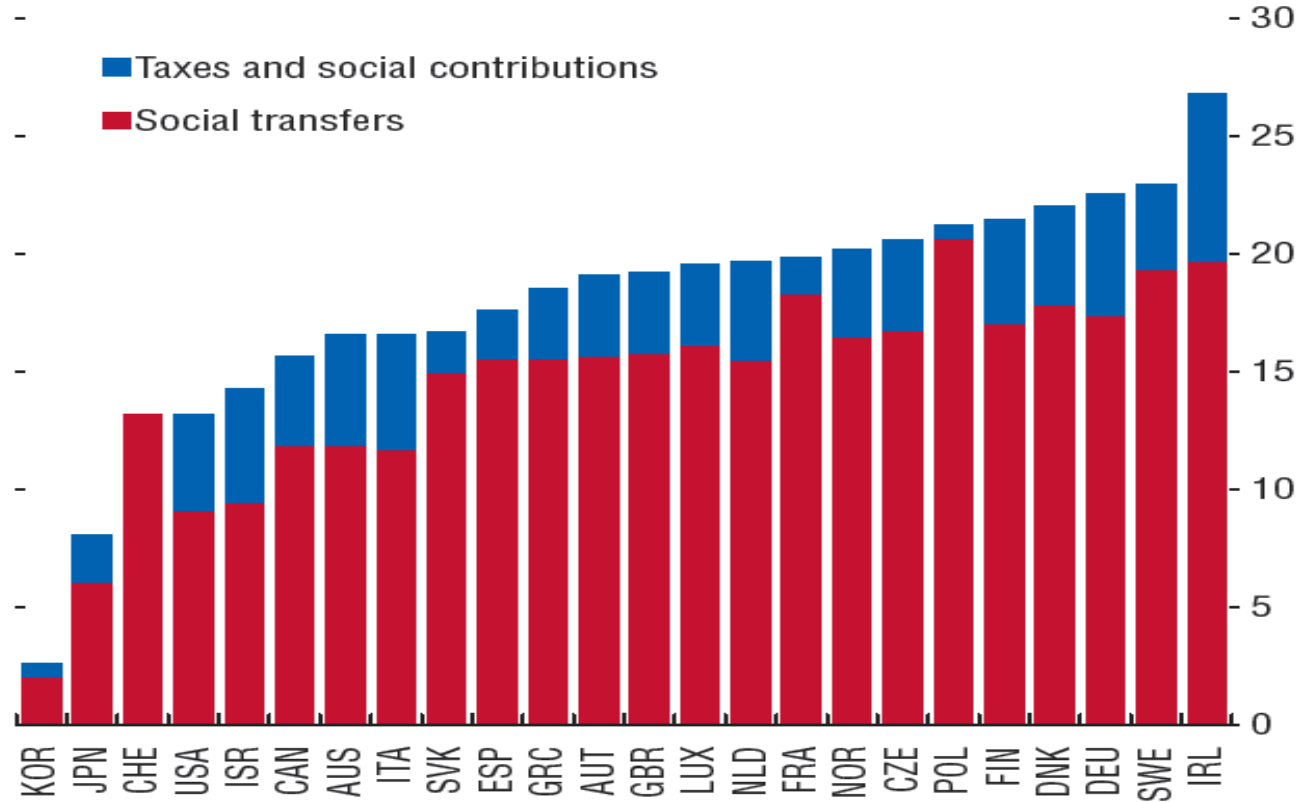
Figure ES.1: Tax revenues by main taxes, compared to EU-28, 2015 (in % of total taxation (left graph) and in % of GDP (right graph))



Source: DG Taxation and Customs Union, based on Eurostat data.

► **Comisión Europea (2017)**

Figure 13. Redistribution through Direct Taxes and Social Transfers



Sources: IMF staff estimates using (equivalized) household-level data from the Luxembourg Income Study database.

Table 9. Tax Measures in Selected Countries, 2010–13

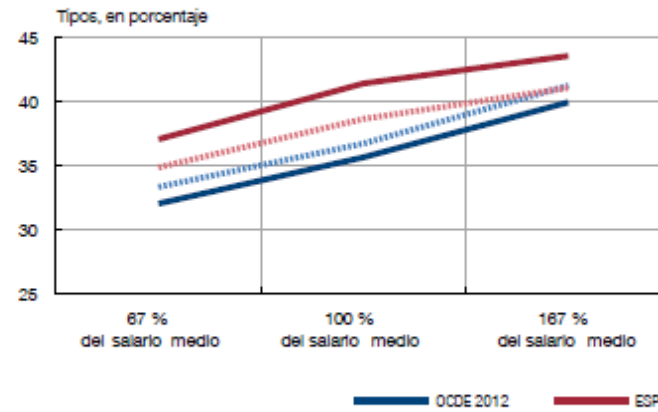
Country	Personal Income Taxation		Corporate Income Taxation		Value-Added Tax		Social Security Contributions		Excises		Property	
	Rate	Base	Rate	Base	Rate	Base	Rate	Base	Rate	Base	Rate	Base
Advanced economies												
Australia		↑		↓								
Austria		↑		↑		↑		↑	↑			
Belgium	↑	↑		↑		↑	↑	↑	↑		↑	↑
Canada	↑	↑	↓						↑			
Czech Republic	↑	↑		↑	↑		↓	↓	↑			
Denmark	↑	↑		↑		↑			↓	↑		
Finland	↑	↑	↓		↑				↑			
France	↑	↑	↑		↑	↑	↑	↑	↑			
Germany		↓					↓	↑	↑			
Greece	↑	↑	↑		↑	↑	↑	↑	↑		↑	
Hong Kong SAR												
Iceland		↑	↑			↑	↑	↑	↑			
Ireland	↑	↓			↑	↓	↓	↑	↑		↑	
Israel	↑	↑		↓	↑		↑		↑			
Italy	↑			↓	↑				↑			↑
Japan			↓									
Korea	↑	↑	↑									
Netherlands	↑	↓	↓		↑				↑		↓	
New Zealand	↓		↓		↑				↑			
Norway												↑
Portugal	↑	↑	↑		↑	↑	↑		↑		↑	
Singapore			↓		↑			↑	↑		↑	
Slovak Republic	↑	↑	↑		↑		↑		↑		↑	
Slovenia	↑		↓						↑			
Spain	↑	↑	↑	↑	↑	↑			↑		↑	
Sweden		↓	↓						↑			
Switzerland		↓			↑							
United Kingdom	↓	↑	↓	↓	↑		↑		↑		↑	
United States	↑	↑					↑		↑			
Emerging market economies												
Brazil						↑	↓	↓	↓			
Bulgaria					↑	↑	↑		↑			
Chile	↓		↑	↑								
China	↓	↓			↓	↑		↑			↑	↑
Estonia									↑	↑	↑	
Hungary	↓	↓	↓		↑		↑		↑	↑	↑	
Latvia	↓	↓		↓	↑	↑	↑		↑	↑	↑	↑
Lithuania	↓		↓	↓		↓		↑	↑		↑	↑
Mexico	↓		↓									
Philippines						↓			↑			
Poland					↑	↑	↑		↑	↑	↑	
Romania					↑				↑		↑	
South Africa				↑					↑	↑	↑	
Turkey									↑	51	↑	

Sources: European Commission; Organisation for Economic Co-operation and Development; and IMF staff.

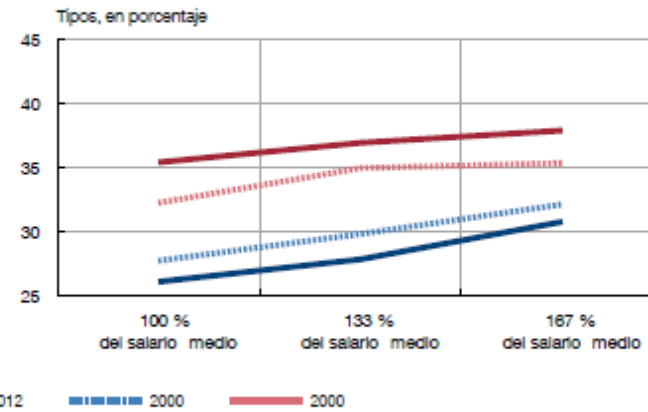
Note: An upward (downward) arrow indicates a revenue-increasing (-decreasing) change.

► Fuente: FMI (2013)

CUÑA FISCAL MEDIA PARA UN CONTRIBUYENTE SIN HIJOS



CUÑA FISCAL MEDIA PARA UN CONTRIBUYENTE CASADO Y CON DOS HIJOS

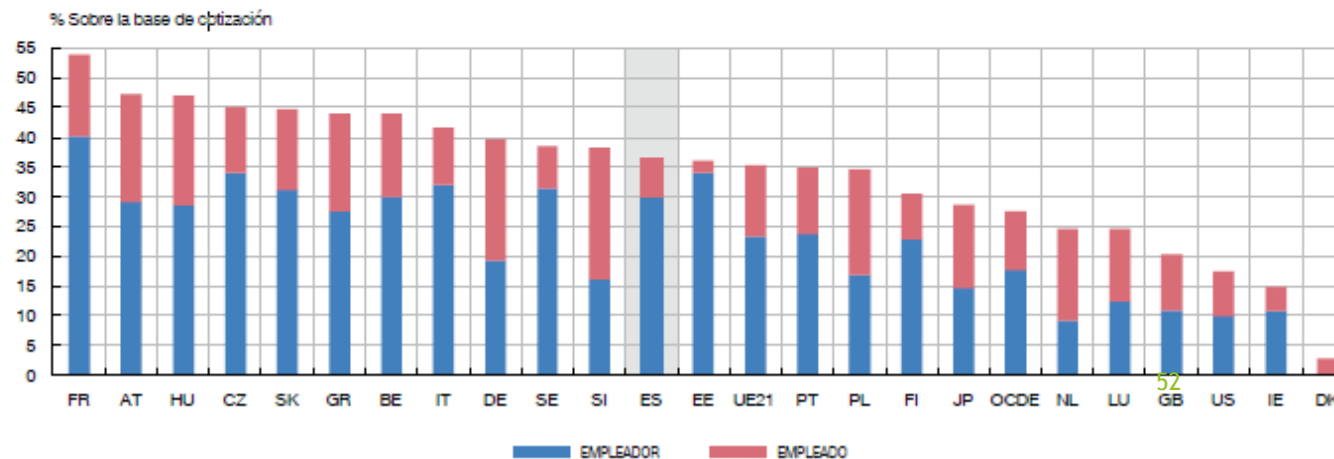


FUENTE: OCDE Taxing Wages Database (2013).

- a La cuña fiscal media sobre las rentas del trabajo para cada individuo tipo se obtiene como el cociente entre la suma de los impuestos sobre la renta personal derivada de las rentas del trabajo más las cotizaciones sociales soportadas por el empleado y el trabajador, por un lado, y el correspondiente salario medio bruto de los empleados a tiempo completo en el sector privado, por otro.

TIPOS MEDIOS DE LAS COTIZACIONES SOCIALES EN LA UE Y LA OCDE EN EL AÑO 2013 (a)

GRÁFICO 10

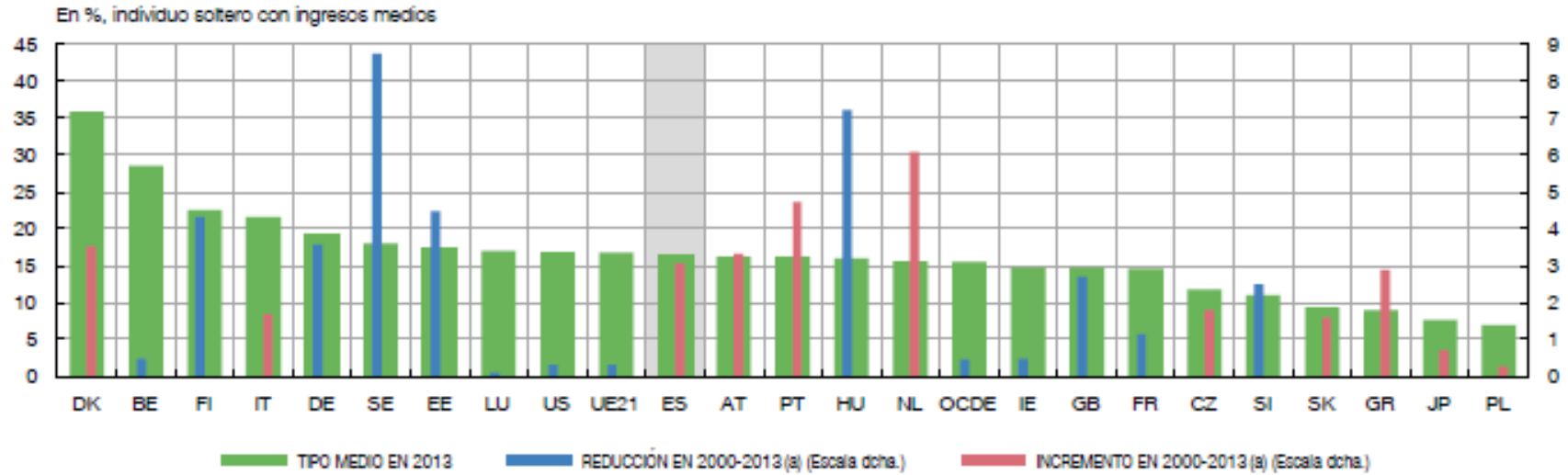


► Fuente:
Banco de
España
(2014)

Guillermo Peña Blasco

TIPO MEDIO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL EN LA UE Y LA OCDE

GRÁFICO 17



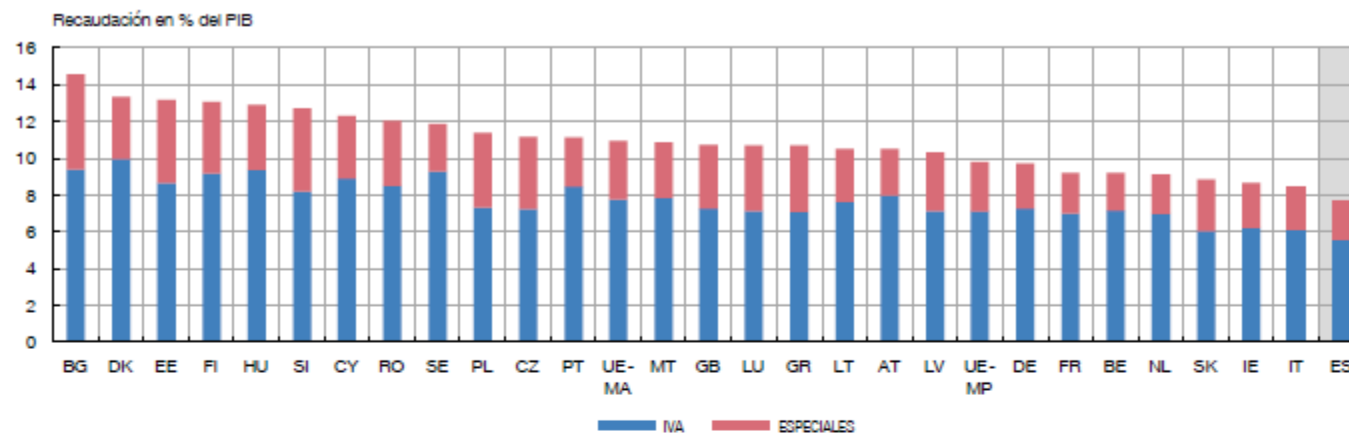
FUENTE: OCDE (2014).

a Eje de la derecha: variación del tipo medio expresado en %.

► Fuente: Banco de España (2014)

INGRESOS POR IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO EN 2012 EN LA UE

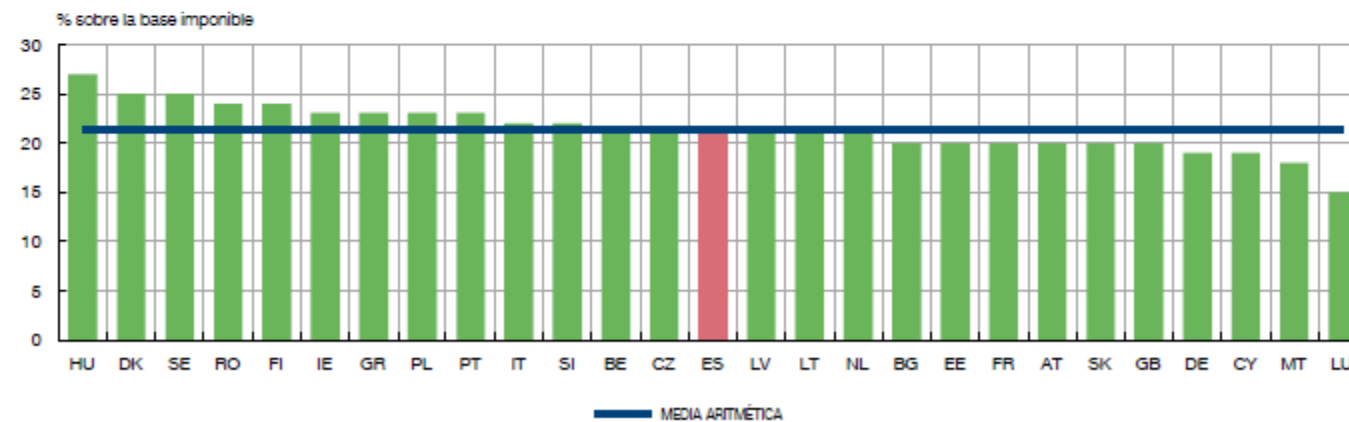
GRÁFICO 18



FUENTE: Eurostat (2014).

TIPO GENERAL DEL IVA EN ESPAÑA Y LA UE EN EL AÑO 2014

GRÁFICO 19

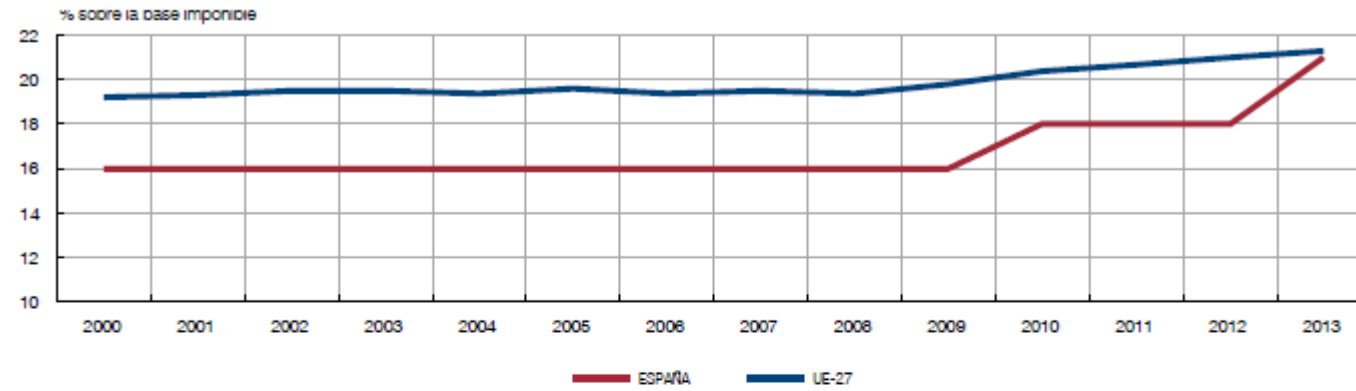


FUENTE: Comisión Europea (2014).

► Fuente:
Banco de España (2014)

EVOLUCIÓN DEL TIPO GENERAL DEL IVA EN ESPAÑA Y LA UE (2000-2014)

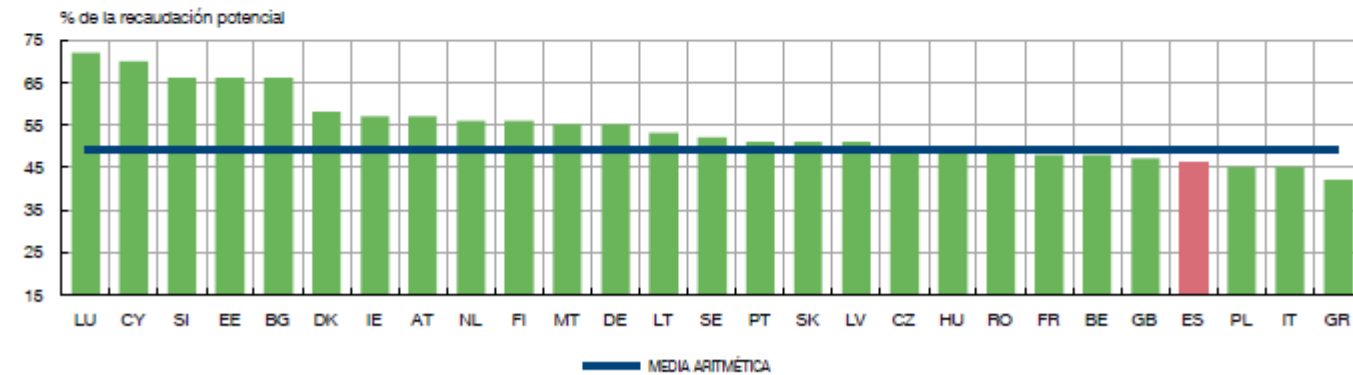
GRÁFICO 20



FUENTE: Comisión Europea (2014).

VAT REVENUE RATIO EN LA UE (2000-2011)

GRÁFICO 21



FUENTE: Comisión Europea (2013).

► Fuente:
Banco de
España (2014)

GUIÓN

1. Introducción
2. Fuentes de información en Hacienda Pública: bases de datos
3. Evolución de los niveles impositivos en la OCDE
4. Evolución de la estructura impositiva
5. Cambios microeconómicos recientes en los sistemas fiscales
6. Comparación internacional
7. **Conclusiones**

Conclusiones

- ▶ La estructura y el nivel impositivo de los sistemas fiscales ha cambiado a lo largo del tiempo.
- ▶ Incluso en periodos de aparente estabilidad, se han producido cambios microeconómicos que en muchos casos acaban provocando posteriores cambios macroeconómicos.
- ▶ En la actualidad, los principales retos son la creciente complejidad fiscal y la competencia fiscal.

GUIÓN

1. Introducción
2. Fuentes de información en Hacienda Pública: bases de datos
3. Evolución de los niveles impositivos en la OCDE
4. Evolución de la estructura impositiva
5. Cambios microeconómicos recientes en los sistemas fiscales
6. Comparación internacional
7. Conclusiones

Bibliografía

Bibliografía

BRYN, B., S. PERRET, A. THOMAS y P. O'REILLY (2016): "Tax Design for Inclusive Economic Growth", OECD Taxation Working Papers, 26, París: OCDE. (<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5jlv74ggk0g7.pdf?expires=1469780855&id=id&accname=guest&checksum=A769C961F85A516592177F0E3312C0E7>) (OCDE 2016a)

EUROPEAN COMMISSION (2015): "Tax Reforms in EU Member States 2015", European Economy, 8. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_58.pdf)

EUROPEAN COMMISSION (2017): Taxation trends in the European Union, Luxemburgo: Unión Europea. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf)

FMI (2013): "Taxing Times", Fiscal Monitor, octubre 2013, Washington DC: FMI (<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fm/2013/02/pdf/fm1302.pdf>).

HERNÁNDEZ DE COS, P. y D. LÓPEZ RODRÍGUEZ (2014): "Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE", Documentos Ocasionales, 1406, Madrid: Banco de España.

(<http://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSeriadas/DocumentosOcasionales/14/Fich/do1406.pdf>). (Banco de España 2014).

OCDE (2016b): Tax Policy Reforms in the OECD 2016, París: OCDE.

(http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-policy-reform-in-the-oecd-2016_9789264260399-en#.V-O8pjXNlSk#page1).

TANZI, V. (2010): "Sistemas fiscales en la OCDE: evolución reciente, competencia y convergencia", Papeles de Economía Española, 125/126: 1-17. (https://portal.uah.es/portal/page/portal/epd2_asignaturas/asig200025/informacion_academica/art.13.sistemas%20fiscales.ocde.2010.pdf).

GUIÓN

1. Introducción
2. Fuentes de información en Hacienda Pública: bases de datos
3. Evolución de los niveles impositivos en la OCDE
4. Evolución de la estructura impositiva
5. Cambios microeconómicos recientes en los sistemas fiscales
6. Comparación internacional
7. Conclusiones

Bibliografía

Ampliaciones

Ampliaciones

Tipología de los impuestos sobre la renta:

- ▶ Sintético: impuesto sobre la renta global, extensivo y progresivo (50', 60').
- ▶ Cedular: impuesto que trata de forma individual cada tipo de renta (finales S.XIX, principios S.XX).
- ▶ Dual: caso particular del anterior, en el que se considera un tipo fijo bajo para las rentas del capital y un tipo alto y progresivo para las rentas del trabajo. Primero países nórdicos, después países como España (actualidad)
- ▶ Lineal: impuesto sencillo y progresivos gracias a una exención hasta un límite de renta, a partir del cual se aplica un tipo fijo para todas las rentas. Hijo de “la revolución por el lado de la oferta”: 1986, Thatcher, Reagan y Friedman (Tanzi, 2010).

Table 10. Measuring VAT Gaps

Country	VAT Revenue, 2006 (percent of GDP)	C-Efficiency	Compliance Gap	Policy Gap	Revenue Gain (percent of GDP) from Closing Half of	
					Compliance gap	Policy gap
Advanced economies						
Austria	7.6	59	14	31	0.6	1.7
Belgium	7.2	52	11	42	0.4	2.6
Denmark	10.3	64	4	33	0.2	2.5
Finland	8.7	61	5	36	0.2	2.4
France	7.3	51	7	45	0.3	3.0
Germany	6.4	57	10	37	0.4	1.9
Greece	7.1	47	30	33	1.5	1.7
Ireland	7.6	66	2	33	0.1	1.9
Italy	6.2	43	22	45	0.9	2.5
Luxembourg	5.8	87	1	12	0.0	0.4
Netherlands	7.4	60	3	38	0.1	2.3
Portugal	8.6	53	4	45	0.2	3.5
Spain	6.5	57	2	29	0.1	1.6
Sweden	9.0	56	3	42	0.1	3.3
United Kingdom	6.6	48	17	42	0.7	2.4
Emerging market economies						
Argentina	...	60	35	8
Colombia	4.5	45	46	16	1.9	0.4
Chile	7.0	68	28	6	1.4	0.2
Ecuador	0.0	74	9	19	0.0	0.0
Guatemala	5.4	47	23	37	0.8	1.6
Hungary	7.6	49	23	37	1.1	2.2
Latvia	8.4	49	22	38	1.2	2.5
Mexico	3.7	33	18	60	0.4	2.8
Peru	5.7	55	36	14	1.6	0.5
Dominican Republic	4.5	30	61	23	3.5	0.7
Uruguay	9.9	56	33	17	2.4	1.0

Sources: EU data as in Keen (2013), with policy gaps calculated as a residual from compliance gaps in Reckon LLP (2009) and C-efficiency from OECD (2008). Data for Latin American countries calculated using policy gaps and C-efficiency in Barreix and others (2013), with compliance as the residual; data for other emerging market economies from IMF (2010a). Data on VAT revenue are from the IMF's Revenue Mobilization database.

Note: C-efficiency (E^C) is related to the policy gaps (P) and compliance gaps (T) as $1 - E^C = (1 - P)(1 - T)$; see IMF (2010a) and Keen (2013). VAT = value-added tax.

► Fuente: FMI (2013)

Table 11. Empirical Evidence on the Growth Effects of Different Taxes

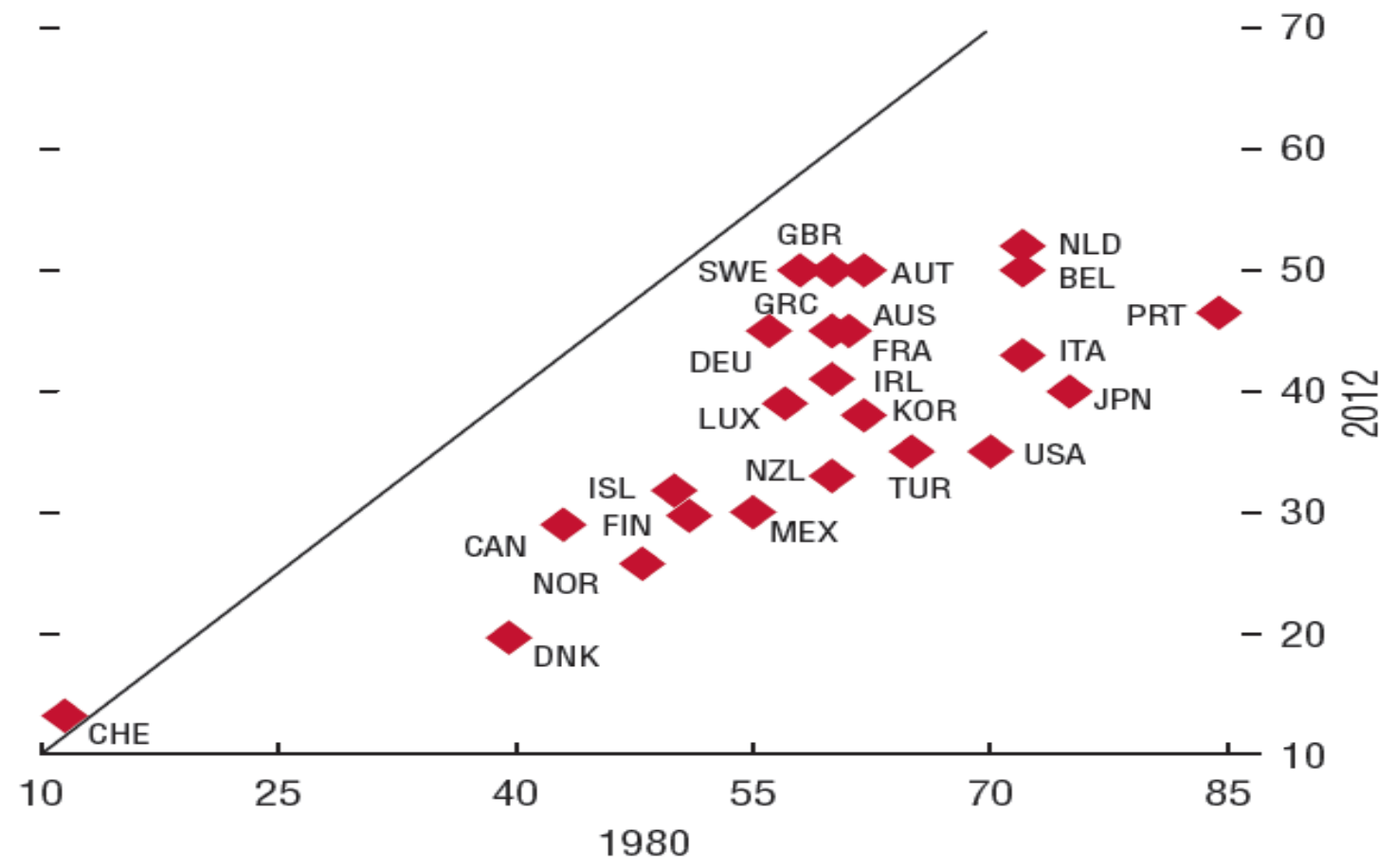
	Tax Instrument					Details
	PIT	SSC	CIT	CT	PT	
Studies on long-term impact						
Arnold and others (2011)	-1.1		-2.0	0.7	1.5	21 OECD countries, 1974–2004; error correction model, pooled mean group (PMG) estimator. The coefficients measure the effect on long-run GDP per capita of a 1 percent increase in income taxes (consumption and property taxes) which is offset by a decrease in consumption and property taxes (income taxes).
Xing (2012)	-2.7 -1.1 -1.6		-2.9 -0.9 -1.7	-1.6 -1.4 -1.4	1.6	17 OECD countries, 1970–2004; methodologies include PMG, mean group, pooled ordinary least squares, and fixed effects. Top row of data relates to specification with five-year dummies, second row to that with alternative five-year dummies (covering different years), and third row to that with linear trends (all using PMG estimates). The coefficients measure the long-run effect on income per capita of a 1 percent shift in tax revenue away from property taxes and toward income or consumption taxes. The fourth row measures the effect on long-run GDP per capita of a 1 percent shift away from income and consumption taxes toward property taxes.
Acosta-Ormaechea and Yoo (2012)						69 countries, 1970–2009; PMG. The coefficients measure the effect on the growth rate of long-run GDP per capita of a 1 percent increase in income taxes (consumption and property taxes) which is offset by a decrease in consumption and property taxes (income taxes).
Full sample	-0.1	-0.2	0 ¹	0 ¹	0.2	
High-income countries	-0.2	-0.2	0	0.1	0.3	
Middle-income countries	-0.2	-0.2	-0.1	0 ¹	0.4	
Low-income countries	0.1 ¹	0.2 ¹	0	0 ¹	0.1 ¹	
Gemmell, Kneller, and Sanz (2011)	"Distortionary" -0.1	"Nondistortionary" 0.2				17 OECD countries, early 1970s–2004; PMG. The coefficients measure the effect on long-run GDP per capita of a 1 percent decrease in the budget deficit financed by increases in distortionary or nondistortionary taxation.
Studies on short-term impact						
Mertens and Ravn (2013)						Narrative data set on tax shocks, 1950–2006, structural vector autoregression (SVAR) estimation, quarterly data, United States. Impact of a 1 percent cut in the average tax rate on real GDP per capita.
Impact	1.4	0.4				
3–4 quarters	1.8	0.6				
Arin, Helles, and Reich (2010)						SVAR estimation, quarterly data, 1972–2008, United States. Impact of a 1 percent decrease in tax revenues on real GDP.
First year	0.2	0.05	0.2			
$t + 40$	0	0.04	-0.3			
Riera-Crichton, Veigh, and Vultein (2012)						14 advanced economies, 1980–2009; quarterly database on value-added tax rate changes. Effect of a one-unit shock decrease in value-added tax revenue collection on output.
Impact			1.0			
Max effect (3 quarters)			2.7			

Note: CIT = corporate income taxes; CT = consumption taxes; PIT = personal income taxes; PT = property taxes; SSC = social security contributions; Distortionary = income taxes, social security contributions, and property taxes; nondistortionary = consumption taxes.

¹ Not significant at 5 percent level.

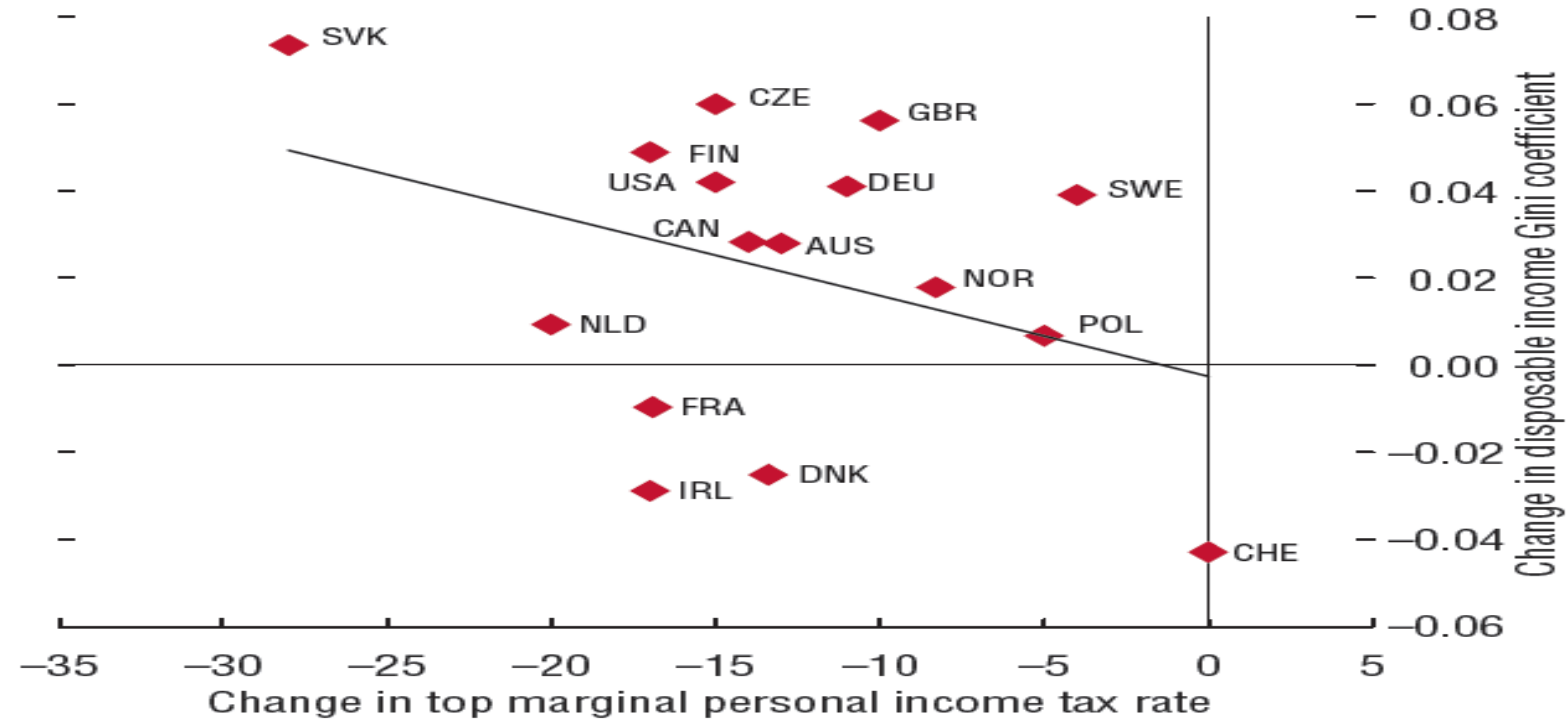
► Fuente: FMI (2013)

2. Top Marginal Personal Income Tax Rate, 1980 and 2012¹ (Percent)



► Fuente: FMI (2013)

Figure 14. Changes in Top Marginal Personal Income Tax Rate and Disposable Income Inequality between the Mid-1980s and the Late 2000s



► Fuente: FMI (2013)

Table 4.1. VAT Decomposition and Growth

Dependent variable: GDP per capita growth	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Physical capital	0.290*** (0.039)	0.175*** (0.040)	0.178*** (0.041)	0.279*** (0.041)	0.224*** (0.041)
Population growth	-1.342*** (0.258)	-1.638*** (0.252)	-1.666*** (0.253)	-1.303*** (0.262)	-1.246*** (0.255)
Human capital	0.087*** (0.023)	0.100*** (0.022)	0.103*** (0.022)	0.087*** (0.023)	0.086*** (0.023)
Year	-0.002*** (0.000)	-0.003*** (0.000)	-0.003*** (0.000)	-0.002*** (0.000)	-0.002*** (0.000)
Total tax as a share of GDP	0.256*** (0.055)	0.292*** (0.057)	0.365*** (0.057)	0.277*** (0.059)	0.168*** (0.056)
Total tax excluding VAT and income taxes, as a share of total taxes	0.122*** (0.030)	0.157*** (0.030)	0.149*** (0.029)	0.125*** (0.031)	0.159*** (0.031)
VAT as a share of total taxes	0.167*** (0.038)	0.153*** (0.045)	0.225*** (0.039)	0.180*** (0.040)	0.048 (0.044)
log(C-efficiency ratio)		0.022** (0.011)			0.051*** (0.010)
log(Consumption as a share of GDP)		-0.202*** (0.028)	-0.225*** (0.026)		
log(VAT standard rate)			-0.014 (0.011)	-0.011 (0.012)	
Constant	4.333*** (0.661)	5.290*** (0.641)	5.180*** (0.656)	4.196*** (0.677)	4.419*** (0.650)
Number of observations	797	797	797	797	797
R^2	0.17	0.25	0.25	0.17	0.20
Number of countries	49	49	49	49	49
Adjusted R^2	0.11	0.20	0.19	0.11	0.14
F -test		27.85	27.47		
Prob. > F		0.00	0.00		

Source: IMF staff.

Note: Standard errors in parentheses. VAT = value-added tax.

*** $p < 0.01$, ** $p < 0.05$, * $p < 0.1$.

► Fuente: FMI (2013)

► Comisión Europea (2015)

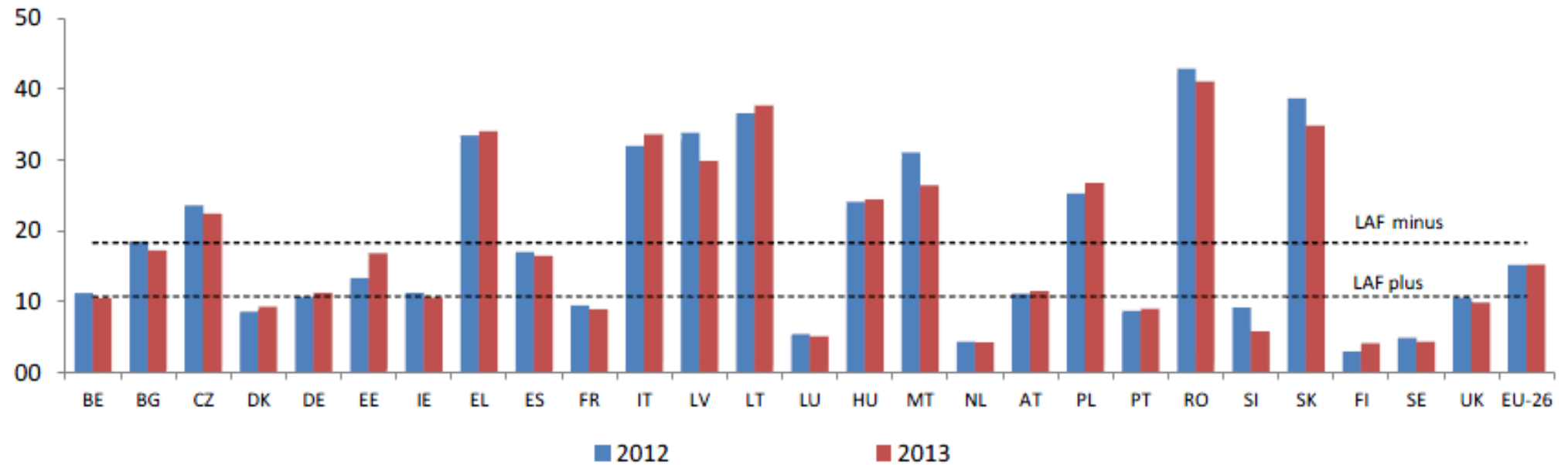
Table 3.3: Taxes on real estate transactions in EU Member States, 2015

Tax level	Member State
≥10%	BE, UK*
5-9%	DE, FR, ES, LU, HR, IT, MT, PT*
<5%	AT, EL, IE, NL, SI, FI, CZ, DK, LV, PL, SE, HU, RO
None	EE, SK, BG, LT

Note: * indicates a progressive or multiple rate structure. In the UK, the top rate of 12 % applies to properties with a value above GBP 1.5 million. In Scotland, the stamp duty land tax has been replaced by a land and buildings transaction tax. In Italy, some rates may apply to cadastral values rather than transaction values and the main residence of first time buyers is subject to a special rate of 2 %. In Germany, the rate is set by the individual federal states with rates ranging from 3.5 % to 6.5 %, with a median rate of 5 %. In Spain, tax rates are set at the level of the Autonomous Regions. The average rate is 7%. In Poland, a 2 % rate applies to the sale of immovable property, which is VAT exempt. Cyprus grants a 50 % discount on the transfer fee for properties with sales registered after December 2011, while on sales registered before that date, the progressive tax (with rates from 3 % to 8 %) is levied on the full market value. In addition, there are a number of exemptions for transfer fees, in particular transfers fees for properties linked to restructured loans. In Bulgaria tax exemption is available in certain conditions (number and type of the properties sold/exchanged and years of their occupancy), otherwise a 10% rate is applicable on the gain from the immovable property sale/exchange after a discount of 10% for expenses.

Source: Commission services.

Graph 4.1: VAT gap in EU Member States, 2012-2013, as a percentage of VAT theoretical tax liability

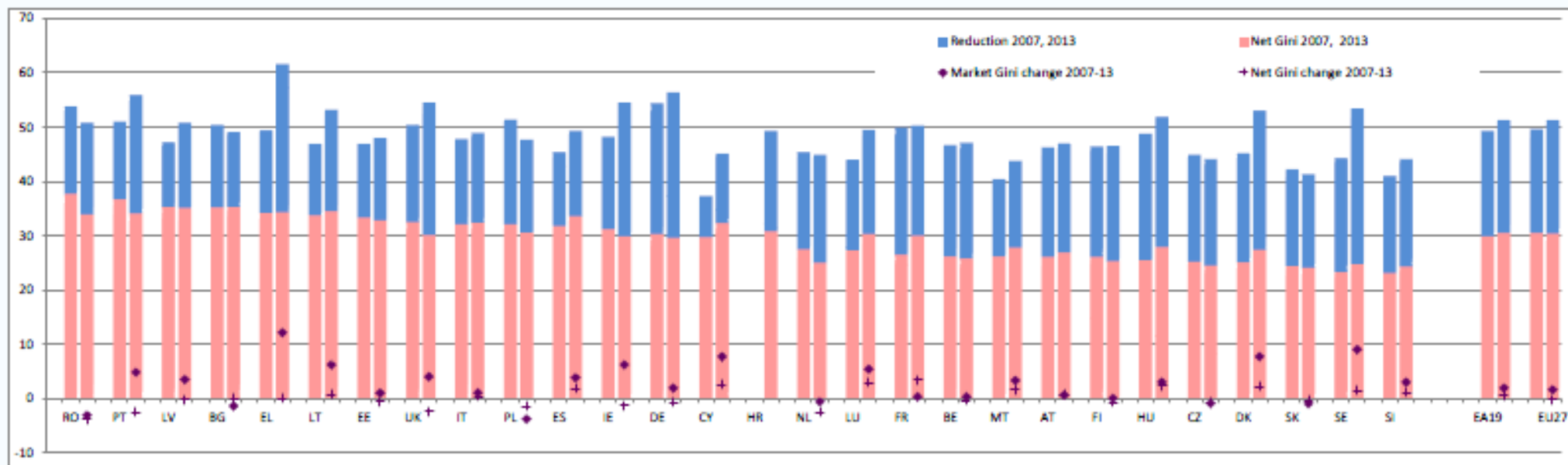


Note: No data shown for Croatia and Cyprus

Source: CPB/CASE (2015).

► Comisión Europea (2015)

Graph 1: Inequality of market and disposable (i.e. after tax and benefits) income in EU Member States, 2007 and 2013, measured by the Gini index

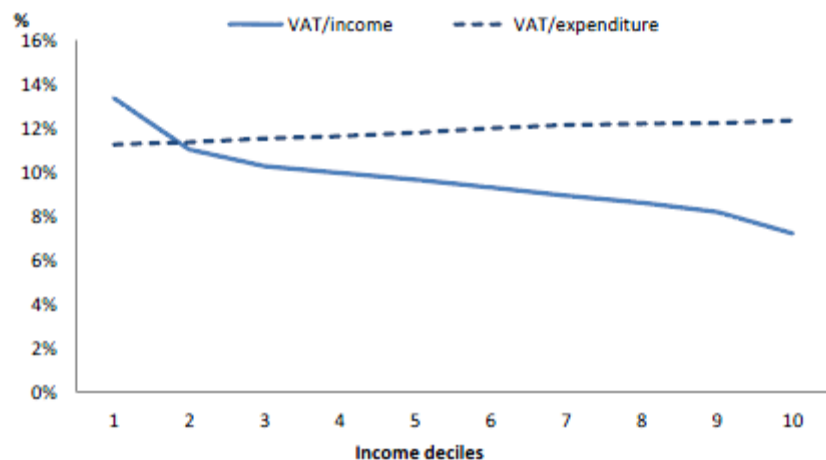


Note: The sum of the red and blue bars corresponds to the Gini index of market income inequality. The countries are shown in declining order of net income inequality in 2007. Information on market income inequality in Croatia is available as of 2010 only.

Source: Eurostat.

► Comisión Europea (2015)

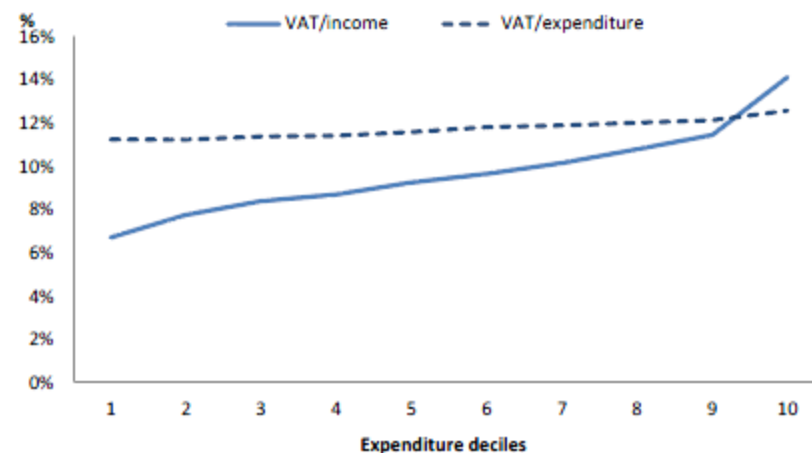
Graph 4.5: Average VAT burden on households, by income decile (all countries, simple average)



Note: See Graph 4.4.

Source: OECD (2015a)

Graph 4.4: Average VAT burden on households, by expenditure decile (all countries, simple average)

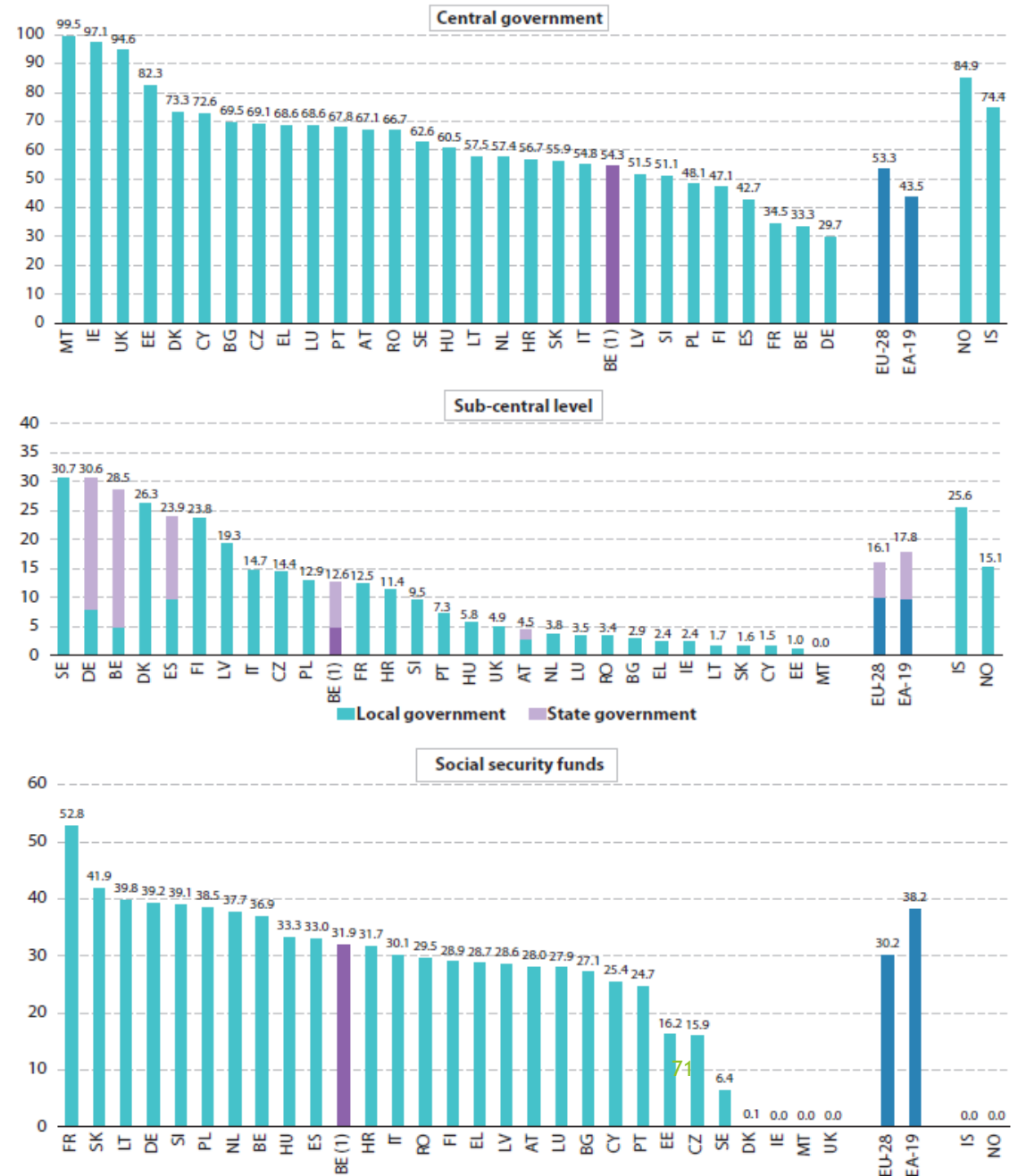


Note: In almost all countries, as income increases, VAT payments fall as a percentage of net income, and stay roughly the same or increase slightly as a proportion of pre-tax expenditure (Graph 4.4). In all countries, as expenditure increases, the VAT burden increases as a percentage of income. Similar trends are also seen for excise duties. The data relates to various years from 2008 to 2013.

Source: OECD (2015a)

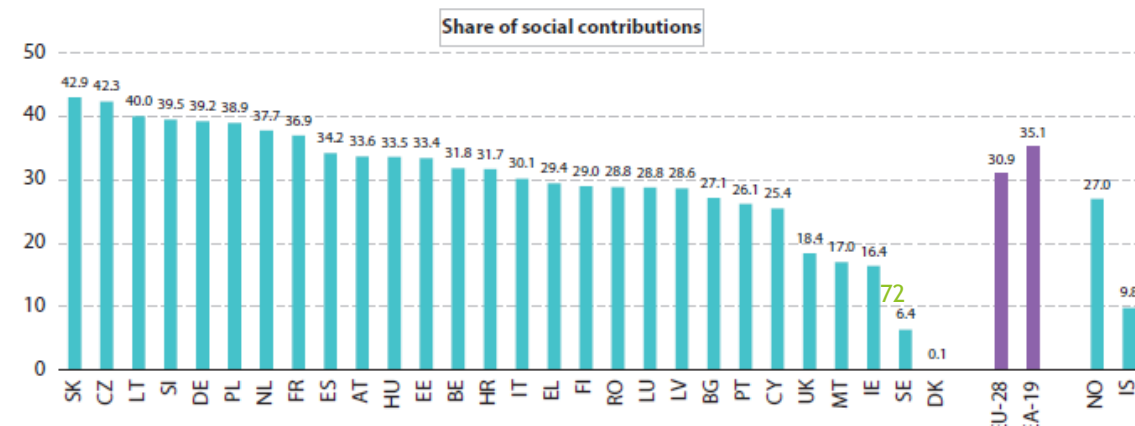
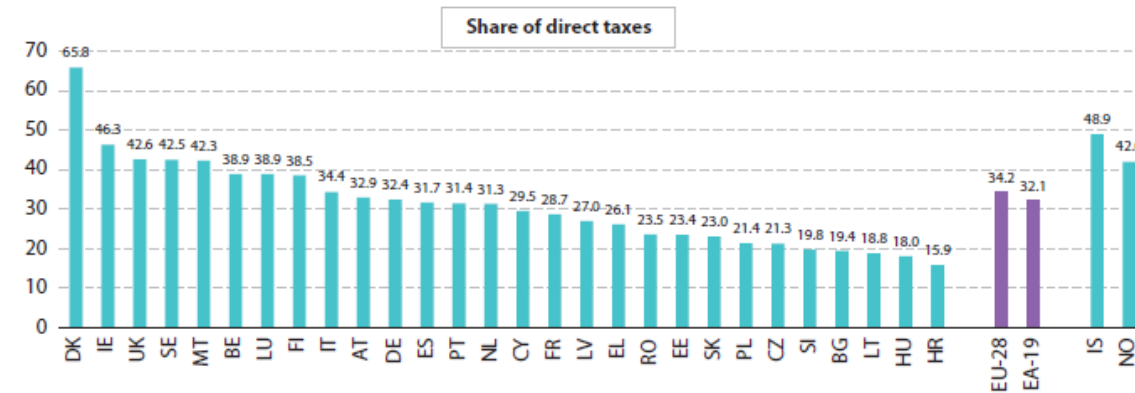
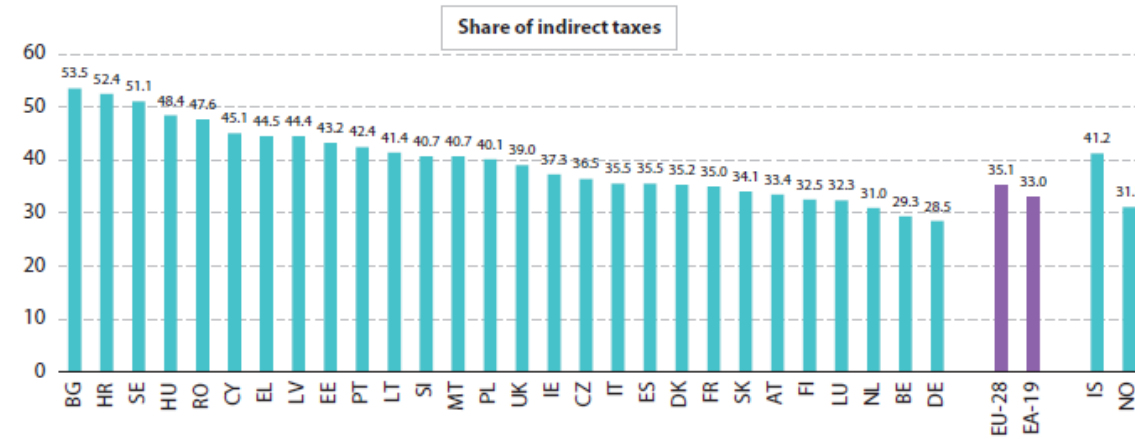
► Comisión Europea (2015)

Graph 4: Revenue structure by level of government, 2015
(% of total taxes)



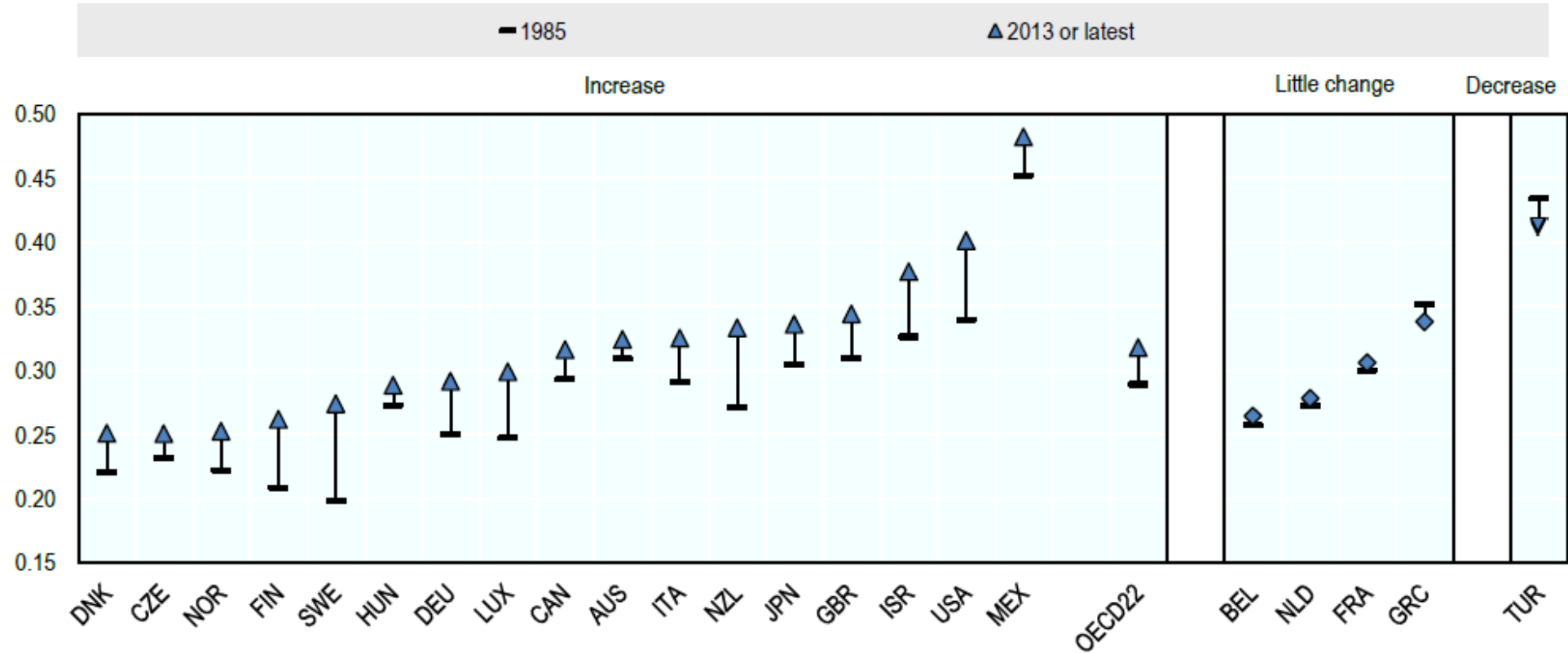
► **Comisión Europea (2017)**

Graph 5: Structure of tax revenues by major type of taxes, 2015 (%)
 (% of total taxes)



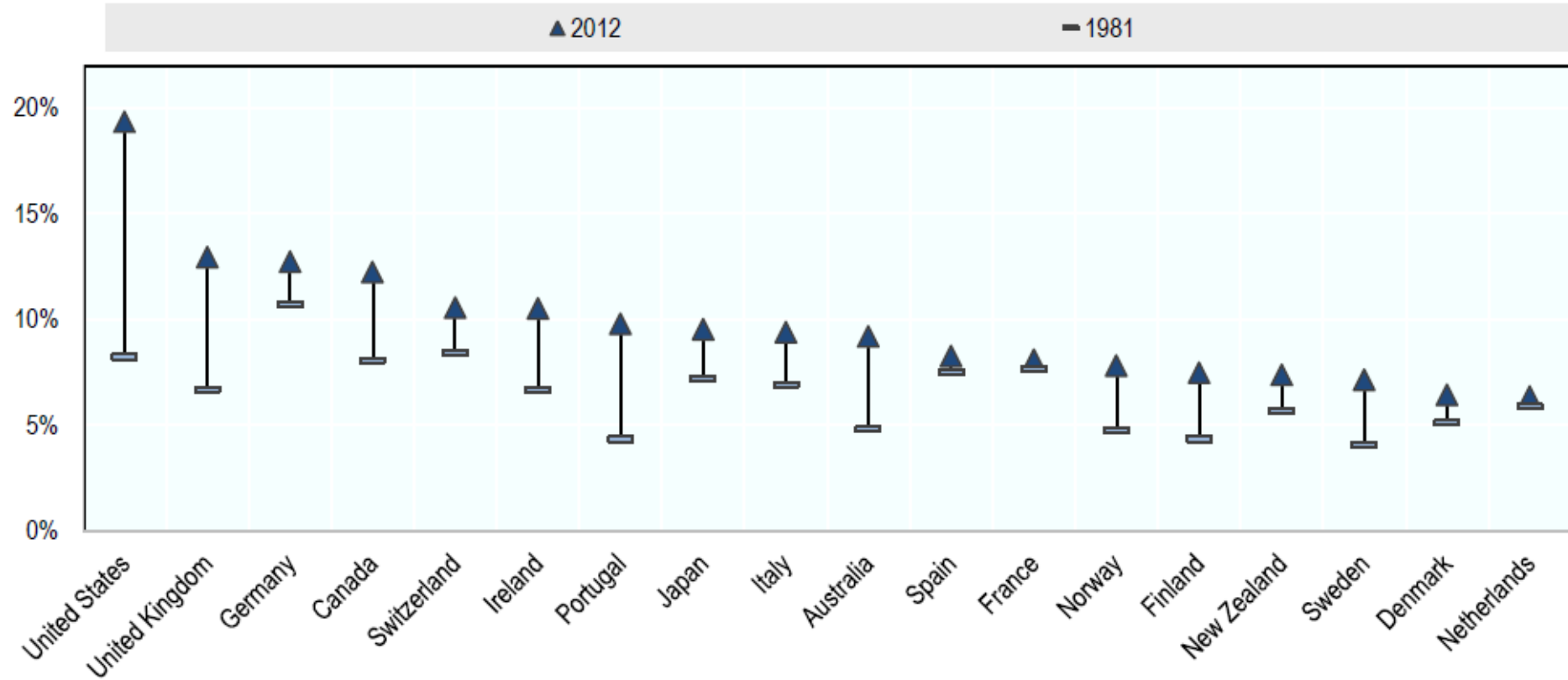
► **Comisión Europea (2017)**

Figure 1. Disposable income Gini coefficients, mid-1980s and 2013 (or latest available data)



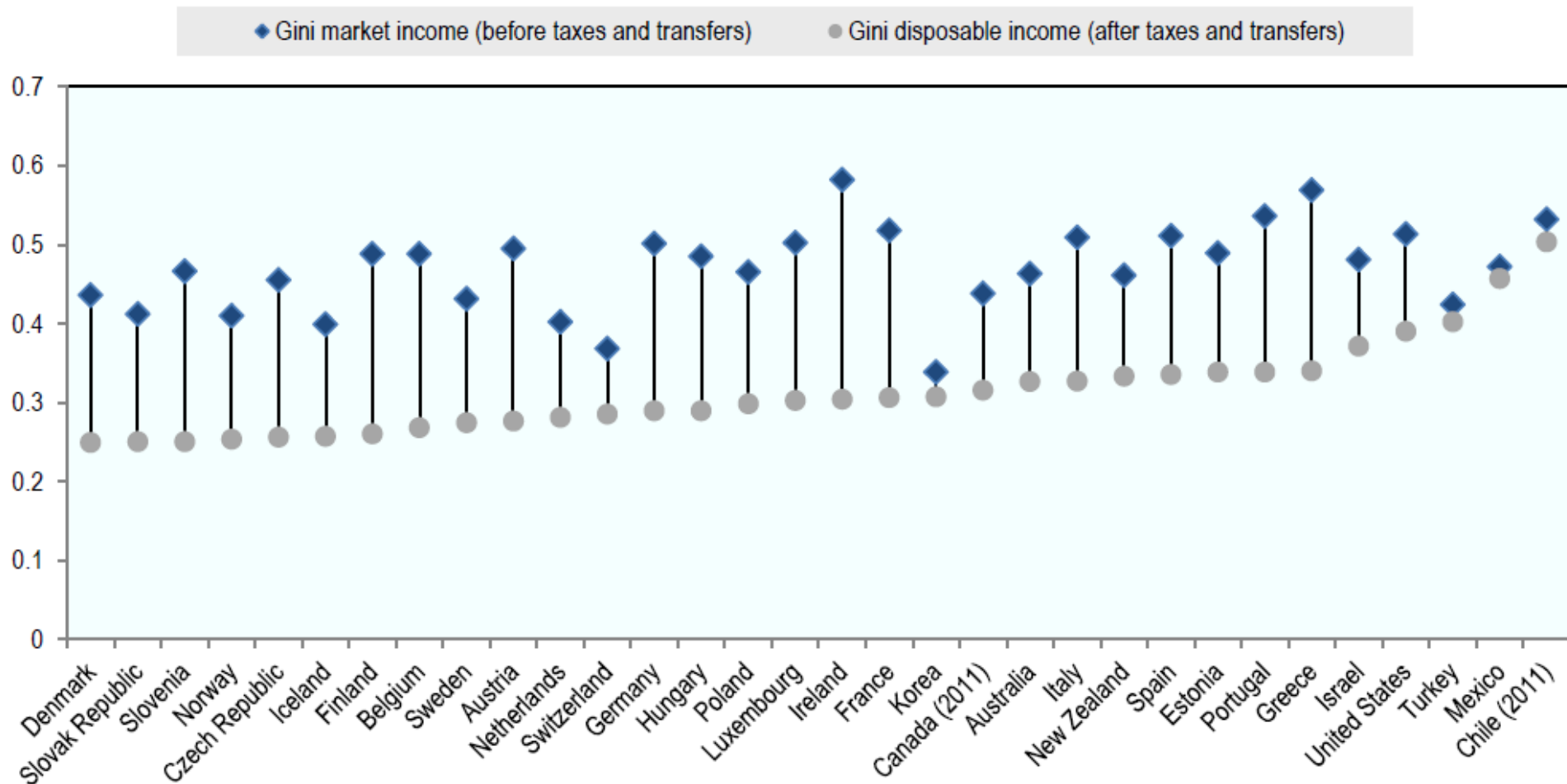
► OCDE (2016b)

Figure 2. Share of top 1% incomes in total pre-tax income, 1981-2012 (or closest)



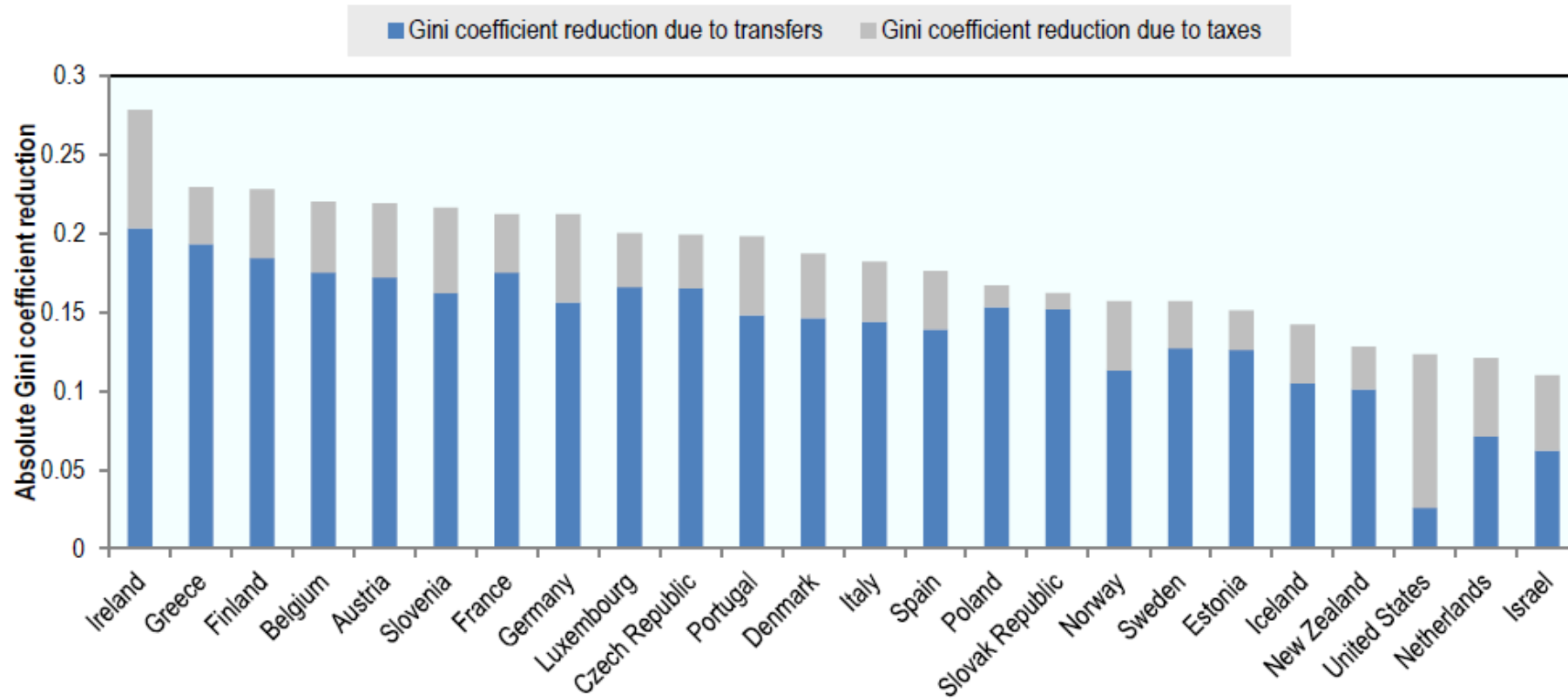
► OCDE (2016b)

Figure 4. Gini coefficients before and after taxes and transfers in OECD countries, 2012



► OCDE (2016b)

Figure 5. Redistributive impact of taxes versus cash transfers in OECD countries, 2012



► OCDE (2016b)

Fraude fiscal

Grado en Economía

Economía Pública II

Guillermo Peña: gpena@unizar.es

08/11/2016

- ▶ **Introducción**
- ▶ **Definiciones**
- ▶ **¿Por qué preocuparnos de la evasión?**
- ▶ **Economía sumergida en España**
- ▶ **¿Cuáles son los principales determinantes del fraude fiscal?**
- ▶ **La lucha contra el fraude en España**
- ▶ **Modelos de fraude fiscal**
- ▶ **Políticas contra el fraude**

► **Introducción**

Introducción

OBJETIVOS:

- ▶ Conocer los factores **determinantes** del fraude. Factores que inciden en la decisión del individuo a la hora de defraudar.
- ▶ Diseñar una **política efectiva** para combatir el fraude fiscal. Debe apoyarse en los factores anteriores.

- ▶ **Introducción**
- ▶ **Definiciones**

Definiciones

Los impuestos **alteran el comportamiento** de los consumidores. **¿CÓMO?**:

- ▶ Modificación de variables reales
- ▶ Comportamientos optimizadores: evasión y elusión fiscal

Definiciones

Diferencias entre evasión y elusión fiscal

▶ **Evasión/Fraude** fiscal:

Minimizar el pago de impuestos **infringiendo** la ley

▶ **Elusión/Planificación** fiscal:

Minimizar el pago de impuestos **respetando** la ley

“Registran las oficinas de Google en París por presunto fraude fiscal”

MARÍA D. VALDERRAMA

24/05/2016 16:57

- ▶ “Las oficinas en París de Google están siendo registradas por la policía desde las 5 am de este martes, según informa el diario *Le Parisien*, tras la recepción de una denuncia por evasión fiscal. Estas fuentes aseguran que un centenar de funcionarios del fisco y cinco magistrados se encontrarían presentes en la sede del gigante de internet llevando a cabo la inspección.
- ▶ “La operación era ultrasecreta. Fue llevada a cabo sin utilizar el servicio de mensajería de la Fiscalía para evitar filtraciones”, ha declarado una fuente al diario galo.
- ▶ El registro se enmarca en una investigación abierta en junio de 2015 por fraude fiscal y blanqueo, tras una queja de la administración fiscal gala que pretende **comprobar “si Google Europe no estará declarando una parte de su actividad realizada en territorio francés, faltando así a sus obligaciones fiscales, notablemente a título de impuesto sobre sociedades así como la tasa sobre el valor añadido”**, según la fiscalía.
- ▶ **No es la primera vez** que las oficinas de Google en París son objeto de una investigación. Ya en 2011, las autoridades trataron de comprobar un posible abuso en el precio de transferencia entre la rama francesa de Google y la sede europea, con base en Irlanda, país que ofrece claros beneficios a las sociedades con impuestos mucho más bajos que el resto de países de la Unión Europea (12,5%). En el marco de otra investigación por evasión fiscal en 2011, algunas fuentes hablaban de una reclamación de 1.600 millones de euros a Google por impuestos atrasados, aunque esta información nunca fue confirmada por el Gobierno.
- ▶ El fisco no ha mencionado tampoco la cifra de la multa a la que se enfrentaría la empresa que el pasado mes de enero acordó un pago de **130 millones de libras a la administración británica** en concepto de impuestos atrasados por un período de diez años, entre 2005 y 2015, cifra que el Parlamento británico consideró baja en relación a los ingresos de la compañía en el Reino Unido. Por su parte, el ministro de finanzas francés Michel Sapin, señaló entonces que “Francia no negociaría la cantidad de impuestos”.
- ▶ Mientras que durante años las autoridades europeas y americanas parecían dejar a empresas como Amazon o Google llevar a cabo este tipo de prácticas fraudulentas, las iniciativas para combatirlas se han endurecido en los últimos años al considerar que deben adaptarse a las leyes fiscales del país desde donde operan. “Respetamos la legislación francesa y cooperaremos plenamente con las autoridades para responder a sus dudas”, ha asegurado un portavoz de Google Francia este martes.”

Fuente: elmundo.es

Guillermo Peña Blasco

84

- ▶ **Introducción**
- ▶ **Definiciones**
- ▶ **¿Por qué preocuparnos de la evasión?**

¿Por qué preocuparnos del fraude fiscal?

1. Produce **ineficiencias**: incentivo al paso de actividad económica regular a irregular: mayor rentabilidad.
2. Afecta a la **fiabilidad** de los indicadores económicos y a la toma de **decisiones**.

¿Por qué preocuparnos del fraude fiscal?

3. Problemas de **equidad**: horizontal, los iguales no pagan los mismos impuestos; y vertical, los individuos con mayor capacidad económica son los que más facilidad tienen para evadir.
4. Problemas de **suficiencia**: la administración tiene menos ingresos fiscales para cubrir los gastos

¿Por qué preocuparnos del fraude fiscal?

5. **Pérdida de confianza** en la ley y las instituciones.
6. La **globalización** favorece los movimientos de capitales y umentan las probabilidades de fraude fiscal.

- ▶ **Introducción**
- ▶ **Definiciones**
- ▶ **¿Por qué preocuparnos de la evasión?**
- ▶ **Economía sumergida en España**

Economía sumergida en España

- ▶ **Economía sumergida:**
actividad económica que
practica el fraude fiscal.

Economía sumergida en España

FUNCAS (2011): *DOS ENSAYOS DE ACTUALIDAD
SOBRE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA,*
“LA ECONOMÍA SUMERGIDA EN ESPAÑA”:

María Arrazola, José de Hevia,
Ignacio Mauleón, Raúl Sánchez

Economía sumergida en España

DISTORSIONES:

- ▶ **Equidad.** Por el lado del gasto público, estos problemas provienen del menor esfuerzo de provisión de bienes públicos que el sector público es capaz de realizar. Además, por el lado del ingreso público la economía sumergida no está sujeta a imposición, o lo está en menor grado, y los agentes dedicados a actividades enmarcadas dentro de la economía sumergida se benefician del resto que sí soportan la imposición.

Economía sumergida en España

DISTORSIONES:

- ▶ **Eficiencia.** En primer lugar afecta a la asignación de recursos públicos si, como frecuentemente ocurre, éstos se asignan en función de la renta declarada. En segundo lugar afecta a la asignación que el mercado provee de recursos productivos entre sectores económicos. En tercer lugar, afecta a la cantidad y calidad de la provisión pública de servicios públicos.

Economía sumergida en España

DISTORSIONES:

- ▶ Pérdidas **recaudatorias**.
- ▶ Distorsión de la **competencia** empresarial
- ▶ Distorsiones en las **estadísticas** económicas oficiales:
 - Detección inadecuada de problemas
 - Distorsión en el diseño de políticas económicas
 - Distorsión en las comparaciones internacionales

Economía sumergida en España

- ▶ **Estimaciones medias** para el período 1980-1985 de alrededor del **12,5%** sobre el PIB oficial, se ha pasado a unos niveles para el período 2005-2008 de 20 al **23,7%**.

- ▶ **Introducción**
- ▶ **Definiciones**
- ▶ **¿Por qué preocuparnos de la evasión?**
- ▶ **Economía sumergida en España**
- ▶ **¿Cuáles son los principales determinantes del fraude fiscal?**

Determinantes fraude fiscal

Jackson and Milliron (1986)

Demográficos: edad, género, educación y ocupación

Económicos: renta, fuente de ingresos, tipos impositivos marginales, sanciones y probabilidad de detección.

De comportamiento: complejidad, nivel de contacto con la administración, entorno cumplidor, percepción de la justicia y moral fiscal

- ▶ **Introducción**
- ▶ **Definiciones**
- ▶ **¿Por qué preocuparnos de la evasión?**
- ▶ **Economía sumergida en España**
- ▶ **¿Cuáles son los principales determinantes del fraude fiscal?**
- ▶ **La lucha contra el fraude en España**

La lucha contra el fraude en España

► Expansión, 22-02-2016:

*“Los ingresos contra el fraude alcanzan la cifra récord de **15.600 millones**”*

Los ingresos de la lucha contra el fraude han alcanzado la cifra récord de más de 15.600 millones de euros en 2015, según ha anunciado Santiago Menéndez, director de la Agencia Tributaria (AEAT). Se trata de un **crecimiento** de cerca del **27%**, desde los 12.300 millones que se recaudaron en 2014, que supone un 1,5% del PIB.

La lucha contra el fraude en España

- ▶ AEAT, 22-02-2016 : La Agencia Tributaria eleva un 27% sus resultados de lucha contra el fraude hasta alcanzar los 15.664 millones

Balance anual de resultados de control tributario

- ▶ El Área de Inspección liquidó deuda por importe de 7.129 millones de euros, un 43% más, de la cual un 44% se corresponde con actuaciones de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes
- ▶ Se realizaron 107.580 actuaciones inspectoras, un 8% más que el año anterior y un 46% más que en 2011
- ▶ Entre las 21.810 visitas presenciales realizadas, destaca el incremento del 28,7% en las efectuadas en el marco del plan contra la economía sumergida y también las destinadas a aflorar alquileres opacos
- ▶ Han aumentado un 28% las investigaciones de movimientos financieros para detectar insolvencias ficticias y se han adoptado 3.785 medidas cautelares para evitar vaciamientos patrimoniales

- ▶ **Introducción**
- ▶ **Definiciones**
- ▶ **¿Por qué preocuparnos de la evasión?**
- ▶ **Economía sumergida en España**
- ▶ **¿Cuáles son los principales determinantes del fraude fiscal?**
- ▶ **La lucha contra el fraude en España**
- ▶ **Modelos de fraude fiscal**

Modelos de fraude fiscal

MODELOS DE:

- ▶ Allingham y Sandmo (1972): IRPF
- ▶ Yitzhaki (1974): modificación del anterior
- ▶ Economía sumergida: IVA

Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

Se basa en:

- ▶ Teoría económica del crimen (Bécker, 1968).
- ▶ Teoría del riesgo, de la incertidumbre (Arrow, 1970)

Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

- ▶ W : renta total; x : renta que declara.
- ▶ Si hay evasión: P : probabilidad de ser detectado, $1-p$ de no ser detectado.
- ▶ Renta detectado: Z , renta no detectado: Y .
- ▶ $Y=W-tx$
- ▶ $Z=W-tx-F(W-x)$; F : sanción, $F>t$

Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

- ▶ Simplificación importante: F sobre renta evadida ($W-x$).
- ▶ Se suelen establecer sobre el impuesto no pagado, no sobre la renta evadida.

Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

Hipótesis del modelo:

1. Los individuos tienen aversión al riesgo: $U'(W) > 0$, $U''(W) < 0$.
2. La aversión absoluta al riesgo es decreciente: $RA(W) = -U''(W)/U'(W)$; $dRA(W)/dW < 0$

Aversión relativa: en relación a la renta:

$$RR(W) = - [U''(W)/U'(W)] * W$$

Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

$$\text{Max } E(U) = (1-p) \cdot U(Y) + p \cdot U(Z)$$

$$\frac{\partial E(U)}{\partial x} = 0 \rightarrow x^*$$

$$\frac{\partial^2 E(U)}{\partial x^2} < 0$$

Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

Gráfico

$$\underline{X=W}$$

$$Y=W(1-t)$$

$$Z=W(1-t)$$

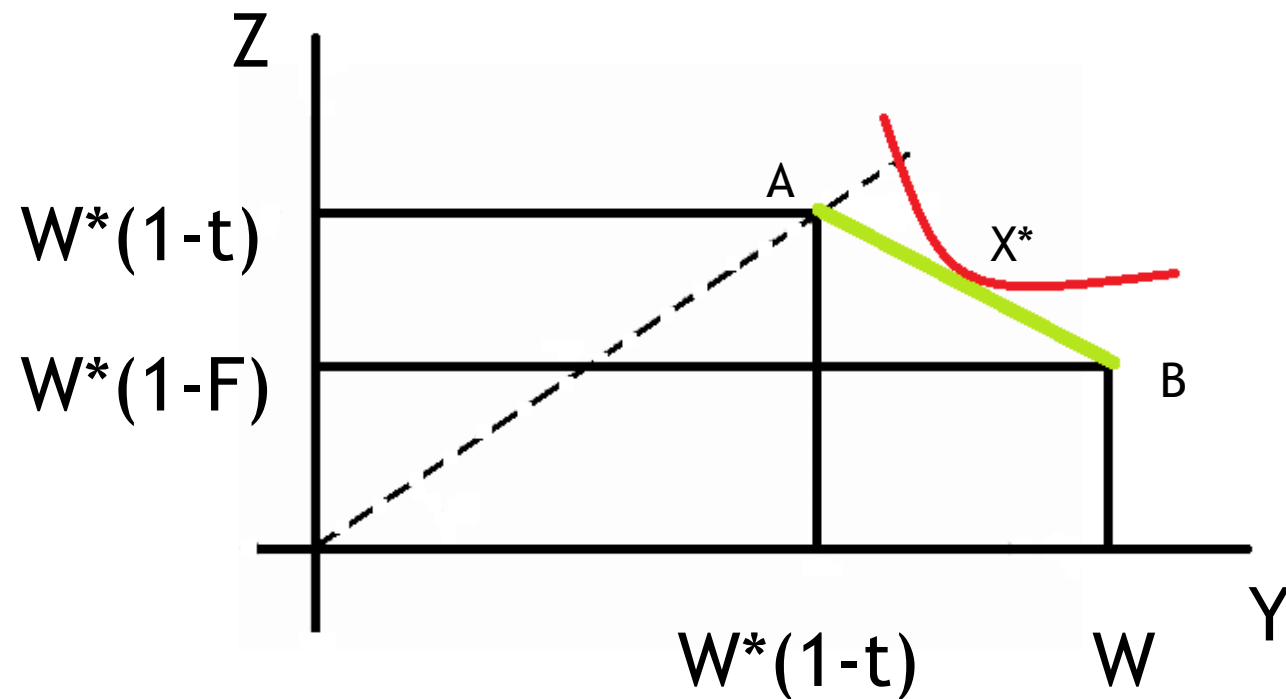
$$\underline{x=0}$$

$$Y=W$$

$$Z=W(1-F)$$

Modelos de fraude fiscal

- ▶ Allingham y Sandmo (1972): IRPF



Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

Pendiente de la curva de indiferencia:

Combinaciones de Y y Z en las que no cambian la utilidad del individuo.

$$dE(U) = (1-p)U'(Y)dY + pU'(Z)dZ = 0$$

$$\rightarrow \frac{dZ}{dY} = \frac{-(1-p)U'(Y)}{pU'(Z)}$$

Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

Pendiente de la restricción presupuestaria:

$$-\frac{W(1-t-1+F)}{W(1-1+t)} = \frac{-(F-t)}{t} = \frac{t-F}{t}$$

Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

Equilibrio:

Declarar toda la renta: $x=W \rightarrow$ Indiferente entre evadir o no:

$Y=Z \rightarrow U(Y)=U(Z) \rightarrow U'(Y)=U'(Z)$

$\frac{-(1-p)}{p} = \frac{t-F}{t} \rightarrow pF = t \rightarrow$ Decidirá cumplir, no defraudar

- ▶ $pF \geq t \rightarrow x = W \rightarrow$ Declara toda su renta
- ▶ $pF < t \rightarrow x < W \rightarrow$ Fraude

Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

pF : “Sanción esperada”

¿Cuánto defrauda? Según el punto de tangencia

¿De qué depende? De la aversión al riesgo, F , P ...

¿Cómo varía x cuando...?

Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

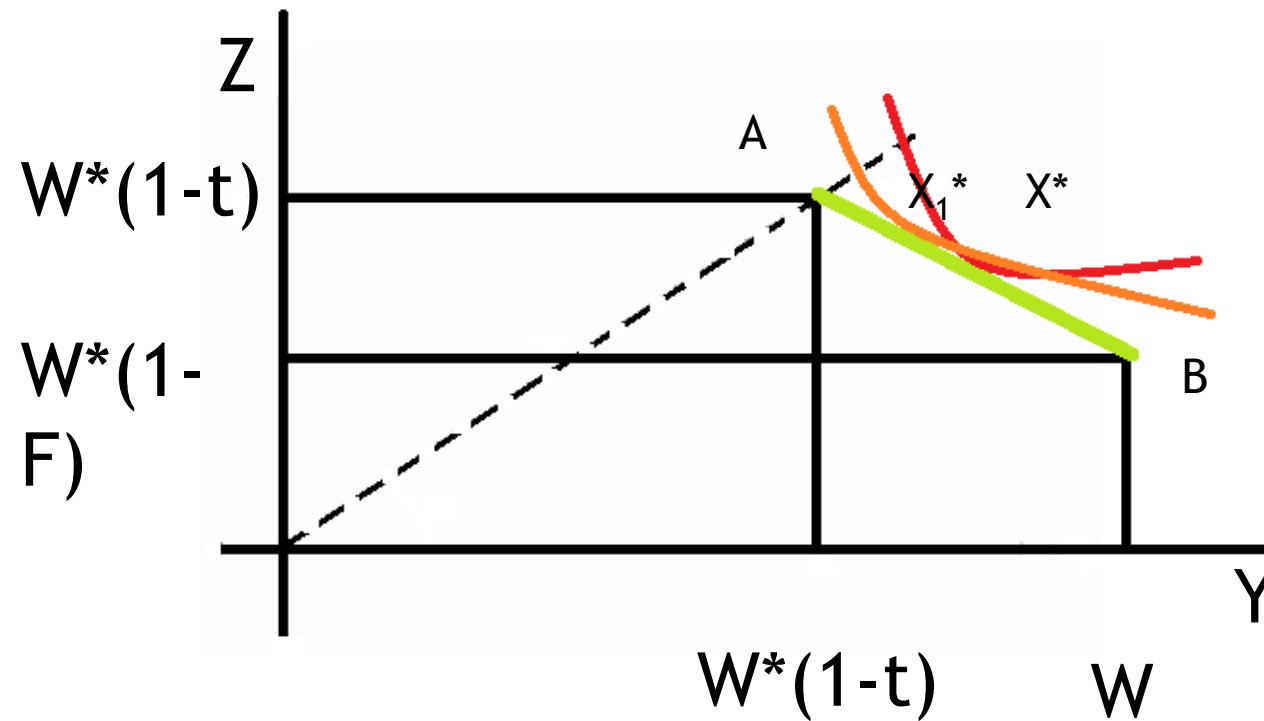
¿Cómo varía x cuando...? Gráficos

- ▶ $\uparrow p \rightarrow \frac{\partial x}{\partial p} > 0$: Curva de indiferencia más plana
- ▶ $\uparrow F \rightarrow \frac{\partial x}{\partial F} > 0$: Aumenta el cumplimiento
- ▶ $\uparrow W \rightarrow \frac{\partial x}{\partial W} > ? < 0$

Modelos de fraude fiscal

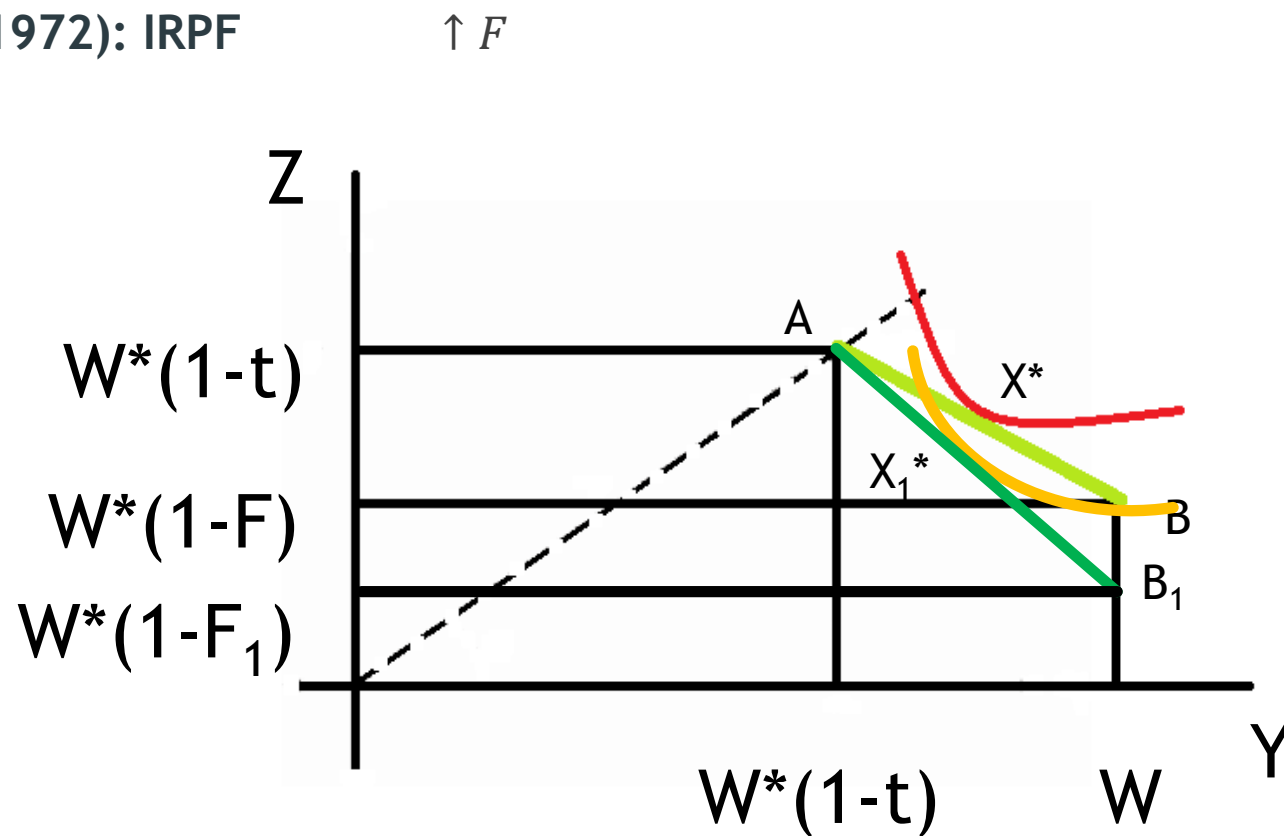
Allingham y Sandmo (1972): IRPF

$\uparrow p$



Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF



Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

¿Cómo varía x cuando...? Gráficos

► $\uparrow W \rightarrow \frac{\partial x}{\partial W} >? < 0$

Aversión absoluta al riesgo decreciente: defraudará más si aumenta su renta:

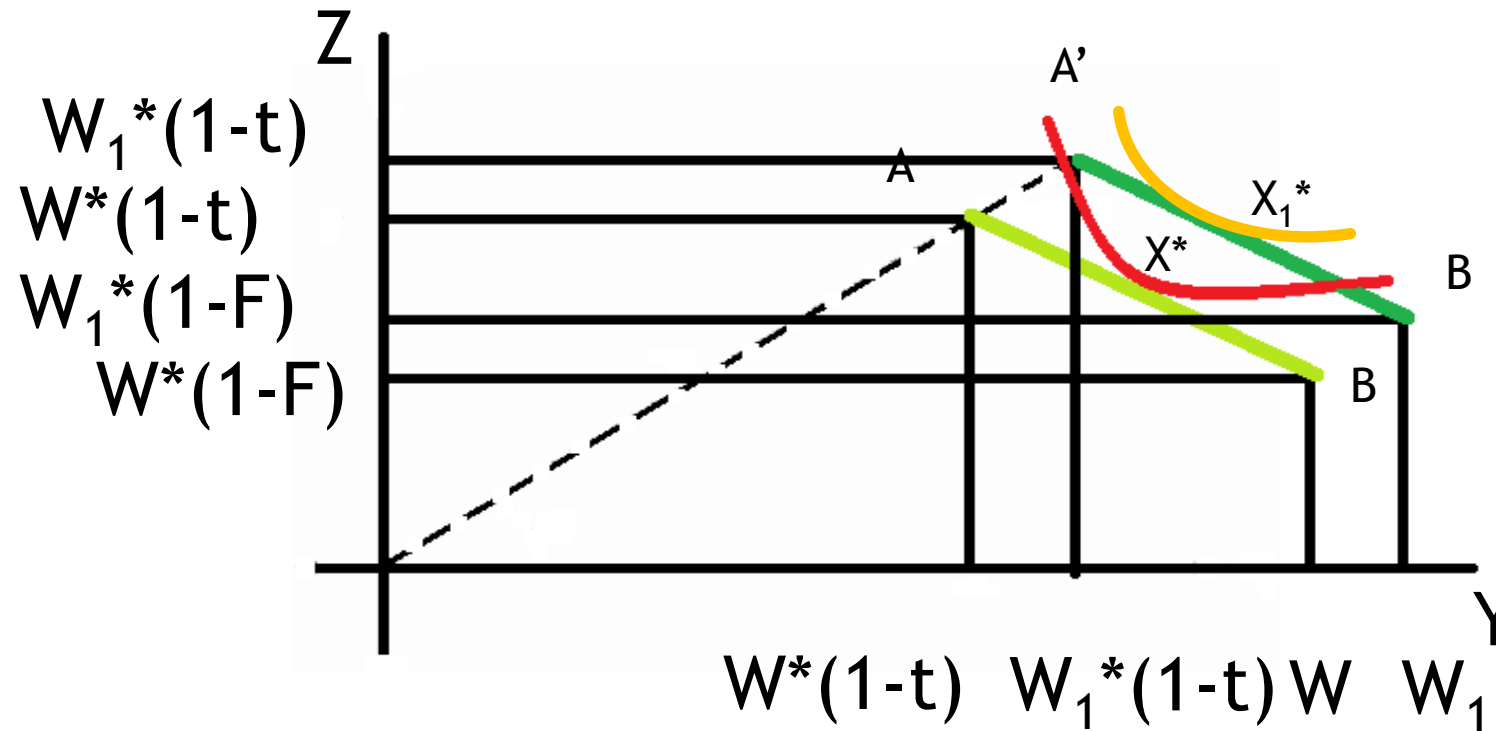
$$\frac{\partial(W-x)}{\partial W} > 0$$

Haría falta saber la aversión relativa al riesgo

Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

$\uparrow W$



Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

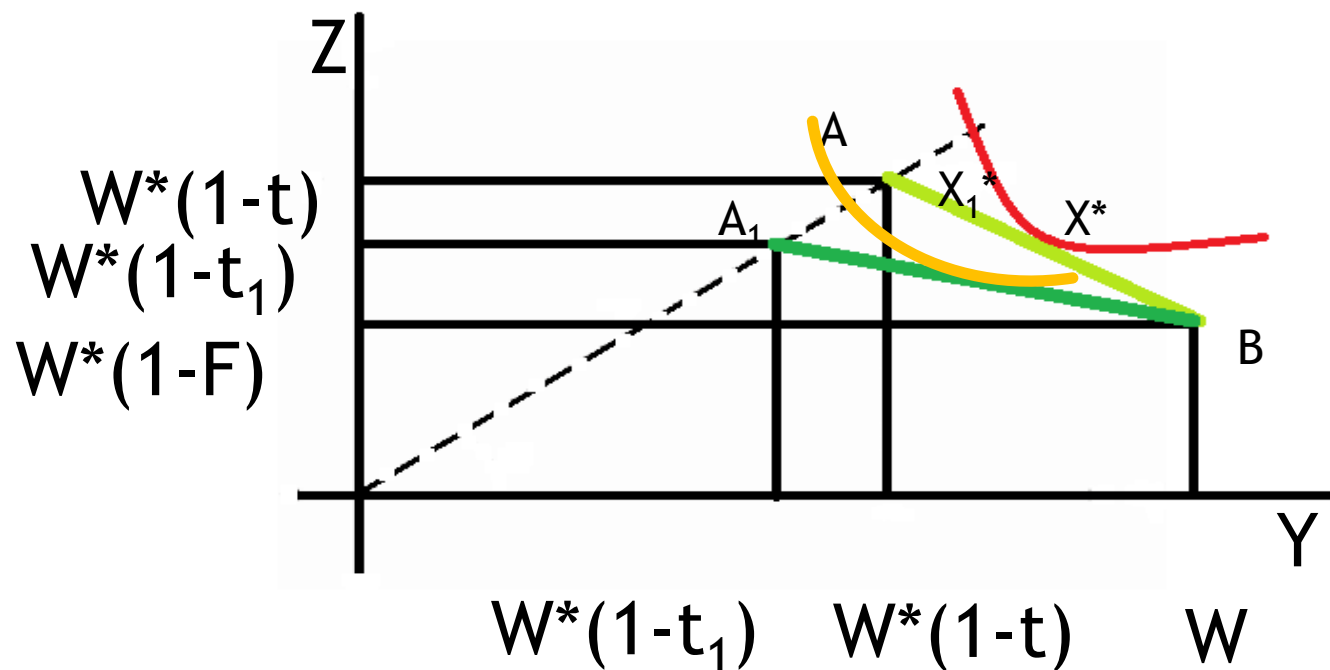
¿Cómo varía x cuando...? Gráficos

- ▶ $\uparrow t \rightarrow \frac{\partial x}{\partial t} >? < 0$
- **Efecto renta:** $\frac{\partial x}{\partial t} > 0$, Aversión al riesgo decreciente: $\uparrow t \rightarrow \downarrow \text{renta} \rightarrow \uparrow \text{riesgo} \rightarrow \downarrow \text{fraude} \rightarrow \uparrow \text{cumplimiento}$
- **Efecto sustitución:** $\frac{\partial x}{\partial t} < 0$, más barato evadir

Modelos de fraude fiscal

Allingham y Sandmo (1972): IRPF

$\uparrow t$



Modelos de fraude fiscal

Yitzhaki (1974)

- ▶ Sanción según los autores anteriores: $F(W-x) \rightarrow$ No realista
- ▶ Yitzhaki modificó el modelo de Allingham y Sandmo (1972)
- ▶ Sanción: $F^*t(W-x)$

Modelos de fraude fiscal

Yitzhaki (1974)

- **Efecto renta:** $\frac{\partial x}{\partial t} > 0$
- **Efecto sustitución:** $\frac{\partial x}{\partial t} = 0$, encarecemos el cumplimiento y el fraude en la misma proporción

Resultado final: $\frac{\partial x}{\partial t} > 0$

Modelos de fraude fiscal

ASY: Allingham y Sandmo (1972) Yitzhaki (1974)

AMPLIACIONES:

- ▶ Impuesto progresivo (no proporcional)
- ▶ Problema dinámico (no estático)
- ▶ Impuestos indirectos
- ▶ Gasto público

Modelos de fraude fiscal

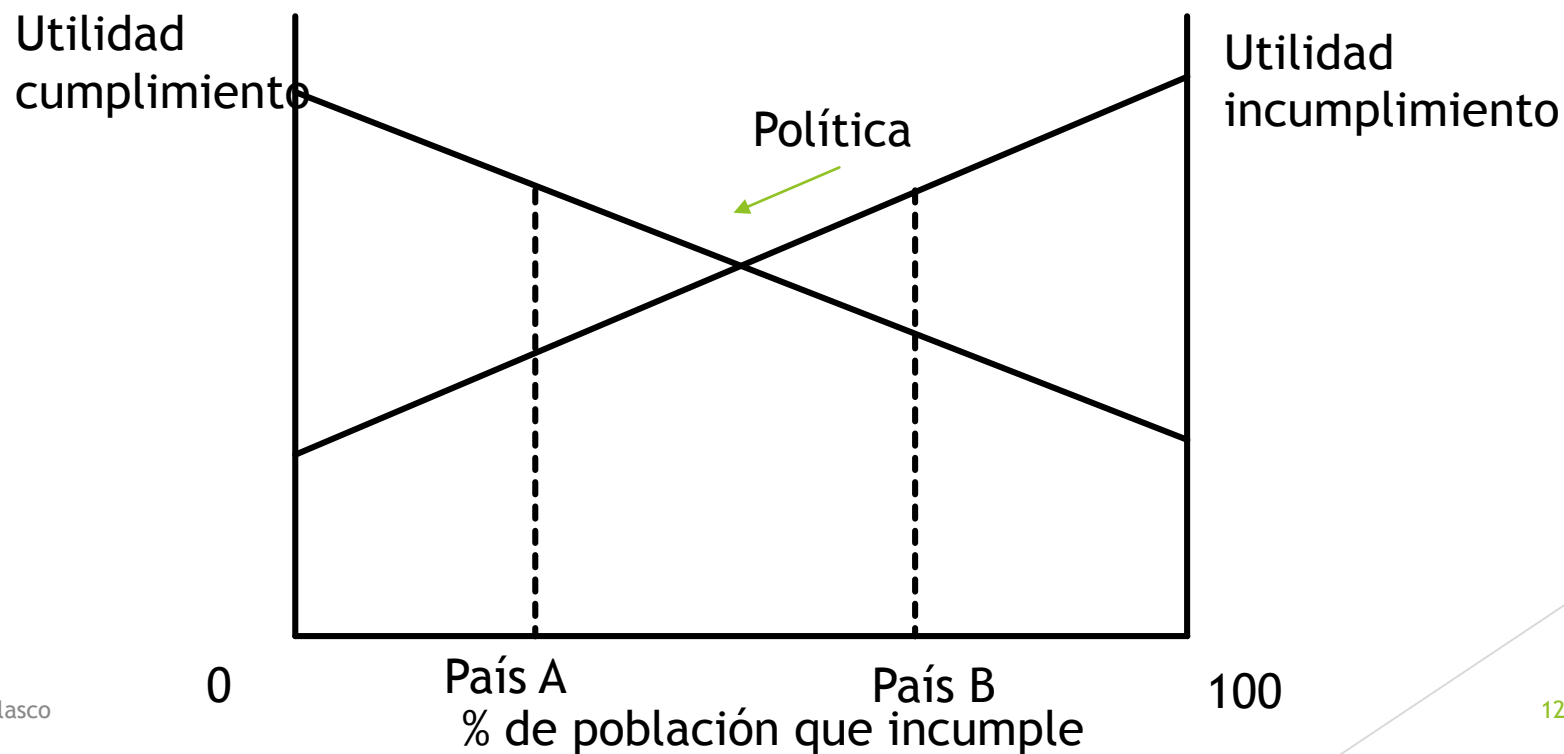
ASY: Allingham y Sandmo (1972) Yitzhaki (1974)

AMPLIACIONES:

- ▶ Altruismo, moral, justicia social, reputación.
- ▶ Amnistías fiscales: ningún efecto, **INÚTIL**.
- ▶ Comportamiento de los demás: muy importante en España (Gráfico)
Objetivo: hacer ver que el cumplimiento de los demás es generalizado.

Modelos de fraude fiscal

ASY: Allingham y Sandmo (1972) Yitzhaki (1974)



Modelos de fraude fiscal

Economía sumergida: fraude en el IVA

HIPÓTESIS Y VARIABLES:

q : precio de venta output, x : output, $c(x)$: coste, t : tipo repercutido del IVA.

Neutral al riesgo: no hay utilidades, se defrauda todo o nada

Modelos de fraude fiscal

Economía sumergida: fraude en el IVA

► Cumplidor: $B = qx(1+t) - c(x)(1+t) - t(qx - c(x)) =$
 $= qx - c(x)$

Max $B = qx - c(x) \rightarrow q = c'(x)$

► Incumplidor: $E(B) = (1-p)[qx(1+t) - c(x)(1+t)] + p[qx(1+t) - c(x)(1+t) - Ft(qx - c(x))]$

Max $E(B) \rightarrow q = c'(x)$

Modelos de fraude fiscal

Economía sumergida: fraude en el IVA

$E(B) > B \longrightarrow \text{Fraude} \longrightarrow pF < 1$ (Como en ASY)

► Cumplidor:

$\uparrow t \rightarrow \downarrow \text{Demanda}$

$\uparrow t \rightarrow = B \rightarrow \downarrow x$

► Incumplidor:

$\uparrow t \rightarrow \uparrow E(B) \rightarrow \uparrow x$: Aumenta la economía informal, sumergida, y se reduce la formal.

- ▶ **Introducción**
- ▶ **Definiciones**
- ▶ **¿Por qué preocuparnos de la evasión?**
- ▶ **Economía sumergida en España**
- ▶ **¿Cuáles son los principales determinantes del fraude fiscal?**
- ▶ **La lucha contra el fraude en España**
- ▶ **Modelos de fraude fiscal**
- ▶ **Políticas contra el fraude**

Políticas contra el fraude

Políticas para eliminar la economía sumergida

1. Reducir el tipo del IVA (de la venta) relacionado con la economía sumergida. Ejemplo: reparación de viviendas.

$\downarrow t \rightarrow \downarrow E(B) \rightarrow \downarrow x$ Caso de **defraudador**

2. Mejor alternativa: Aumentar el tipo del IVA de la compra (aumentar el precio de las materias primas)

Políticas contra el fraude

Políticas para eliminar la economía sumergida

2. Mejor alternativa: Aumentar el tipo del IVA de la compra (aumentar el precio de las materias primas): $\uparrow t_c$

1^{er} efecto: $\downarrow t \rightarrow \downarrow E(B) \rightarrow \downarrow x$

2^o efecto: se recupera parte de la recaudación

Similar al recargo de equivalencia

Políticas contra el fraude

Amnistías fiscales

- ▶ Procedimiento por el cual se facilita el cumplimiento a los individuos que han incumplido.
- ▶ Se conceden para incrementar los ingresos a corto y largo plazo
- ▶ Qué dice la teoría:

Políticas contra el fraude

Amnistías fiscales

► Qué dice la teoría:

No tienen ningún efecto: a corto plazo (p.) beneficios reducidos, a largo p. ninguno, quizás hasta negativos: los formales se ven incentivados a incumplir, ya que al cabo de unos años habrá amnistía

Políticas contra el fraude

Amnistías fiscales

► Qué dice la teoría:

- Defraudar si: $pF < t$

En España a los 4 años los fraudes proscriben: $\downarrow p$

- Amnistía, defraudar si: $pF < t$

No cambia la elección: no debe acogerse nadie

Políticas contra el fraude

Amnistías fiscales

► Qué dice la teoría:

- Defraudar si: $pF < t$

En España a los 4 años los fraudes proscriben: $\downarrow p$

- Amnistía, defraudar si: $pF < t$

No cambia la elección: no debe acogerse nadie

Políticas contra el fraude

Amnistías fiscales

- ▶ ¿Quién se acoge?
 - Evasores ocasionales: incumplen porque les han asesorado mal o se han confundido.
 - Aquellos que están siendo sometidos a inspección o van a ser sometidos a sanción.

Políticas contra el fraude

Amnistías fiscales

- ▶ Políticas complementarias al final de la amnistía para hacerla eficaz:
 - Avisar que $\uparrow F$, o que se van a hacer más inspecciones: $\uparrow p$
 - Amnistía: $p_1 F_1 > t$
 - Si $\uparrow t$: depende de la aversión al riesgo, para algunos $pF > t_1$, otros incumplen más: **ambiguo**

Políticas contra el fraude

Para combatir el fraude, basarse en p y F.

En p están las retenciones: útil para controlar la economía: poco coste, incrementan p.

Políticas contra el fraude

Otros factores

- ▶ Aumentar la cultura fiscal
- ▶ Racionalizar el gasto público (“gastar mejor”)
- ▶ Mejorar la asistencia a los contribuyentes
- ▶ Mejorar y simplificar la normativa fiscal
- ▶ Que los ciudadanos participen en las decisiones fiscales.

Políticas contra el fraude

Políticas de p y F

a) Eliminación del fraude (fraude 0)

Conociendo t , buscar combinación de p y F para no defraudar, que cumpla: $t=pF$

- Recomendación teórica: como F no tiene coste, y p sí: sanciones altas con inspecciones poco frecuentes (ejemplo EE.UU).
- Problema: debe existir una proporción entre delito y pena: existe un F^* máximo.

Políticas contra el fraude

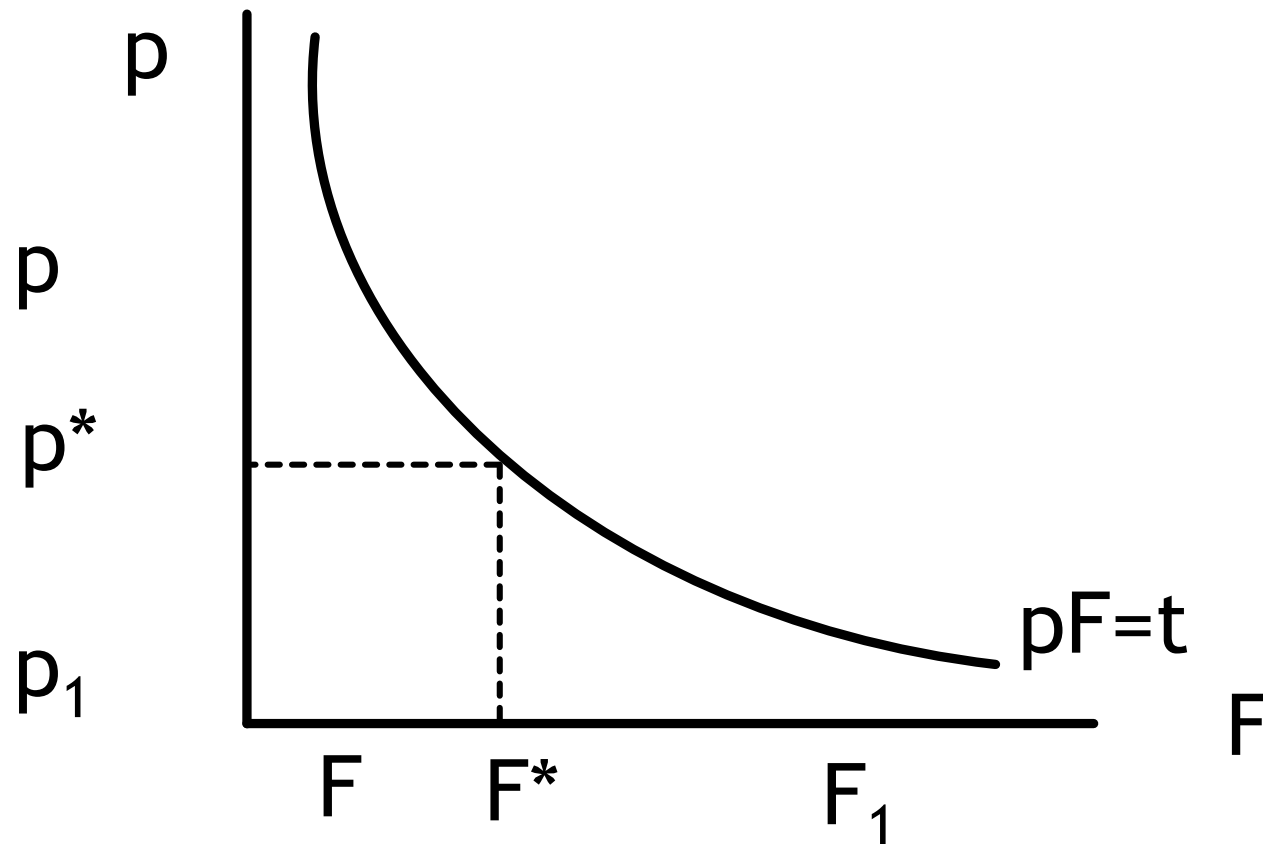
Políticas de p y F

a) Eliminación del fraude (fraude 0)

¿Es eficiente una política de eliminación del fraude?

NO, ya que se llegará a un punto en el que habrá más costes adicionales que beneficios adicionales.

Políticas contra el fraude



Políticas contra el fraude

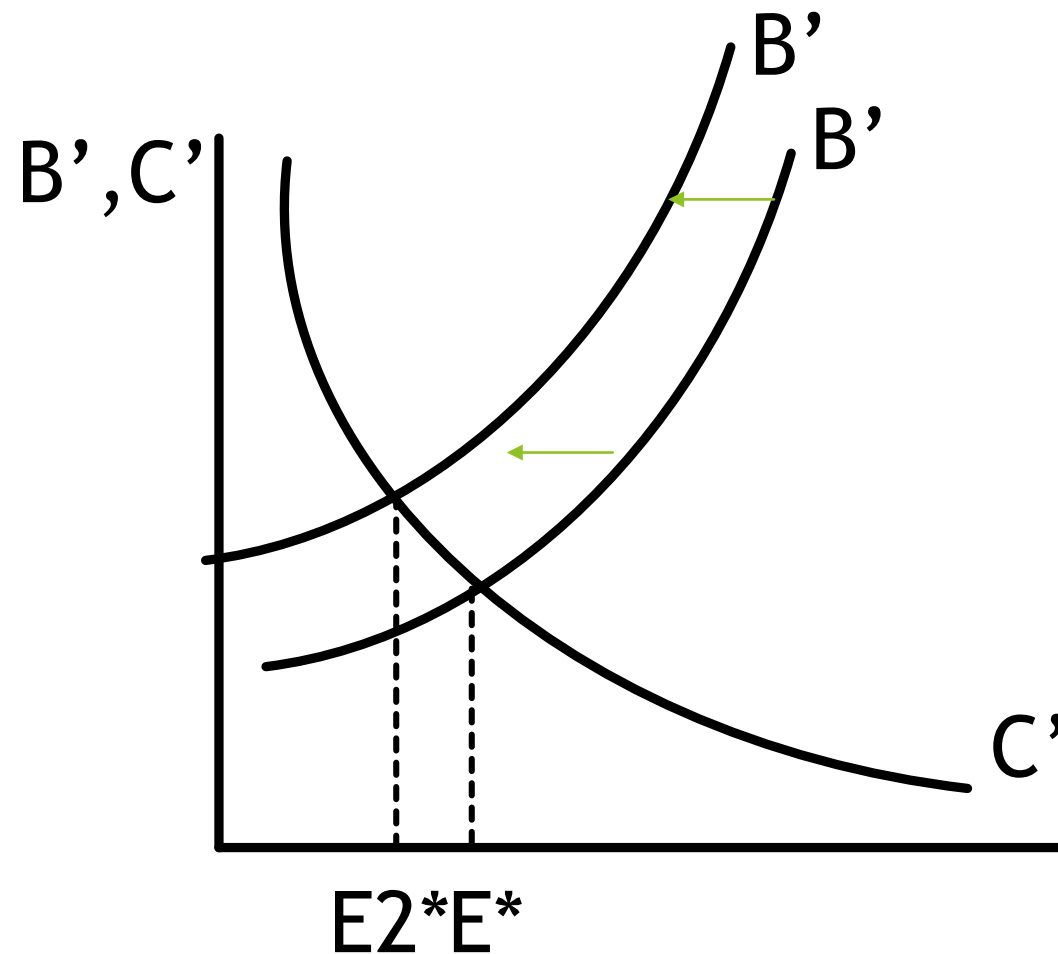
Políticas de p y F

a) Evasión óptima

Gráfico

Lo óptimo, eficiente: $B'=C'$

Políticas contra el fraude



Evasión

EJERCICIOS (58, 52) Y DUDAS

Ejercicio 58

- ▶ La Agencia Tributaria española detecta la identidad de una serie de individuos que ocultan sus rentas en Liechtenstein y no las declaran en el IRPF español. Algunos de dichos individuos deciden declarar voluntariamente la renta que habían ocultado. Según la legislación española, se ven obligados a pagar el impuesto y un recargo por la renta evadida, pero evitan la sanción. Suponiendo $t=0'5$; $F=0'75$; $\text{recargo}=0'10$.
 - a) ¿Por qué individuos ocultaron su renta?
 - b) ¿Por qué algunos de ellos pagaron voluntariamente antes de ser sometidos a inspección por la Agencia Tributaria?

Ejercicio 58

Solución

a) Defraudar, porque la sanción esperada era menor que el impuesto: $pF < t$
 $p < t/F = 0,5/0,75 = 0,67$

b) Ahora $p = 1 > 0,67$: cambio

$pF > t+r$ $F > t+r$ $0,75 > 0,5+0,1 = 0,6$



Ejercicio 52

Datos:

Función utilidad individuo: $U = W^{1/2}$

2 opciones:

Trabajo a) $W_0 = 82.000€$; sin posibilidad de evadir

Trabajo b)

$W_1 = 75.000€$; con posibilidad de evadir

$p = 0'5$; $F = 0'8$; $t = 0'5$

Ejercicio 52

- a) Dado el modelo de A-S ¿Qué trabajo elegirá el individuo?
- b) Recaudación esperada por la Administración Tributaria si el coste de inspección es $C(p)=1000 \cdot p$
- c) Cantidad declarada por el individuo bajo: $t=0'45$, $t=0'6$, $p=0'4$, $p=0'6$, $F=0'7$, $F=0'9$
- d) Determinar, sucesivamente, los valores de p , F y t que aseguran que el individuo declarará el salario íntegro percibido.
- e) Dados los datos iniciales, calcular la renta declara por el individuo si:
 $W_3 = 50.000\text{€}$, $W_4 = 100.000\text{€}$

Ejercicio 52

a) $U(W_0) = (82000 - 0,5 \cdot 82000)^{1/2} = 202,48 > ? <$

$> ? < EU(W_1)$, depende de x

Aversión al riesgo:

$$U(W) = W^{1/2}$$

$$U'(W) = (1/2) \cdot (W^{-1/2}) > 0$$

$$U''(W) = -(1/4) \cdot (W^{-3/2}) < 0$$

Aversión absoluta al riesgo decreciente:

$$RA(W) = -U''(W) / U'(W) =$$

$$= -[(1/4) \cdot (W^{-3/2})] / [(1/2) \cdot (W^{-1/2})] = (1/2)W > 0$$

$$dRA(W) / dW = -(1/2)(W^2) < 0$$

Ejercicio 52

a) Aversión relativa al riesgo:

$$RR(W) = W \cdot RA(W) = W[-U''(W) / U'(W)] = 1/2 > 0$$

$dRA(W)/dW = 0$, ARR constante

Si aumenta W defraudará más y el porcentaje de renta que defrauda y que declara se mantendrá.

¿Defrauda con W_1 ? Sí: $pF = 0,5 \cdot 0,8 = 0,4 < t = 0,5$

¿Cuánto defrauda? $\text{Max } E(U) = (1-p)U(Y) + pU(Z)$

$$E(U) = 0,5 \cdot (75000 - 0,5x)^{1/2} + 0,5 \cdot [75000 - 0,5x - 0,8(75000 - x)]^{1/2}$$

Si fuera Yitzhaki: $-0,8 \cdot 0,5(75000 - x)$

Ejercicio 52

$$a) \quad \frac{\partial E(U)}{\partial x} = 0;$$

$$\frac{\partial E(U)}{\partial x} = 0,5 \cdot 0,5 \cdot 0,5 (75000 - 0,5x)^{-1/2} -$$

$$- 0,5 \cdot 0,5 \cdot 0,3 (15000 - 0,3x)^{-1/2} = 0$$

$$0,5 (75000 - 0,5x)^{-1/2} = 0,3 (15000 - 0,3x)^{-1/2}$$

$$3^2 (75000 - 0,5x) = 5^2 (15000 - 0,3x)$$

$$3 (15000 - 0,1x) = 5 (5000 - 0,1x)$$

$$45000 - 25000 = 0,5x + 0,3x = 0,8x$$

$$20000 = 0,8x$$

$$X^* = 25000$$

Ejercicio 52

a) ¿Qué prefiere, el primer o segundo trabajo?

$U(W_0) > EU(W_1)$, porque sustituyendo:

$202,48 > 200$: Prefiere la renta en la que no evade

b) $c(p) = 1000p$

1er caso: $R = 0,5 * 82000 = 41000$

2º caso: $R = (1-p)x^*t + p[x^*t + F(W-x)] - c(p) =$

$= 0,5(25000 * 0,5) + 0,5(25000 * 0,5 + 0,8 * 50000) -$

$- 1000 * 0,5 = 32000$

c) Volviendo a hacer el ejercicio:

Ejercicio 52

c) Volviendo a hacer el ejercicio:

$T=0,5$

Con $t=0,45$; $x=48809,52$

Con $t=0,6$; $x=0$ (efecto sustitución > efecto renta)

$P=0,5$

Con $p=0,4$; $x=0$

Con $p=0,6$; $x=64843,62$

$F=0,8$

Con $F=0,7$; $x=0$

Con $F=0,9$; $x=56250$

Ejercicio 52

d) $p, F, t: pF=t$

$$p=t/F=0,5/0,8=0,625$$

$$F=t/p=0,5/0,5=1$$

$$t=pF=0,4$$

e) $W_1=50000; x^*=16666,6$

$$W_1=75000; x^*=25000$$

$$W_1=100000; x^*=33333,3$$

Manera larga: rehacer el ejercicio. Manera corta: como la ARR es constante, la renta declarada y la total mantendrán la misma proporción.

Vídeos

- ▶ Economía sumergida (3 min):
▶ <https://www.youtube.com/watch?v=V0MJH6URGE8>

- ▶ Paraísos fiscales (7 primeros min):
▶ <https://www.youtube.com/watch?v=x9NbpMYZY0g>

Bibliografía

- ▶ AEAT (2016)
- ▶ Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical perspective. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338.
- ▶ Arrow, K. J. (1970). *Essays in the theory of risk-bearing* (No. 04; HB615, A7.).
- ▶ Becker, G. (1968). Crimen y castigo: un enfoque económico. W. Breit & H. Hochman (comps.), *Microeconomía*, 272-297.
- ▶ Comentarios de profesores de Economía Pública de la Universidad de Zaragoza
- ▶ FUNCAS (2011): DOS ENSAYOS DE ACTUALIDAD SOBRE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA, “LA ECONOMÍA SUMERGIDA EN ESPAÑA”: María Arrazola, José de Hevia, Ignacio Mauleón, Raúl Sánchez
- ▶ Jackson, B. R., & Milliron, V. C. (1986). Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. *Journal of accounting literature*, 5(1), 125-165.
- ▶ www.elmundo.es
- ▶ www.expansion.com
- ▶ YITZHAKI, S. (1974). A note on income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*, 3, 201-202.

Fiscalidad internacional

Grado en Economía

Economía Pública II

Guillermo Peña: gpena@unizar.es

14/12/2017

- ▶ **Introducción (T. 9)**
- ▶ **Conceptos teóricos fundamentales (T. 9)**
- ▶ **Otros conceptos teóricos**
- ▶ **Principios de asignación internacional de impuestos**
- ▶ **Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional**
- ▶ **Valoración de criterios internacionales de impuestos**
- ▶ **Asignación internacional de impuestos en la práctica**
- ▶ **Introducción a la planificación fiscal internacional**

- ▶ **Introducción (T. 9)**
- ▶ **Conceptos teóricos fundamentales (T. 9)**
- ▶ **Otros conceptos teóricos**

Otros conceptos teóricos

IRNR:

- ▶ Impuesto sobre la renta de los no residentes
- ▶ Tributan los no residentes que están en España

- ▶ Introducción (T. 9)
- ▶ Conceptos teóricos fundamentales (T. 9)
- ▶ Otros conceptos teóricos
- ▶ **Principios de asignación internacional de impuestos**

Principios de asignación internacional de impuestos

- ▶ Fiscalidad Internacional (FI): problemas sobre todo en IRPF e IS, quienes han obtenido rentas en un país distinto al de residencia
- ▶ Afecta sobre todo a las rentas de capital y capital mobiliario
- ▶ Menos frecuentemente con las rentas del trabajo
- ▶ Problema con otras operaciones: ISD

Principios de asignación internacional de impuestos

- ▶ Operación en un país distinto ¿dónde tributa?
- ▶ 3 Principios estudiados a partir de un ejemplo
- ▶ Residente en España { Renta en España: R_{EE}
Renta en Francia: R_{EF}
- ▶ Residente en Francia { Renta en España: R_{FE}
Renta en Francia: R_{FF}

RESIDENCIA

FUENTE

Principios de asignación internacional de impuestos

R_{XY}

X: Residencia, Y: Fuente

► Casos:

- R_{EE} : **NO** hay problema de FI
- R_{EF} : **Problema** de FI
- R_{FE} : **Problema** de FI
- R_{FF} : **NO** hay problema de FI

Principios de asignación internacional de impuestos

RESIDENCIA
(DESTINO)

$$E: R_{EE} + R_{EF}$$

$$F: R_{FE} + R_{FF}$$

FUENTE
(ORIGEN,
TERRITORIO)

$$R_{EE} + R_{FE}$$

$$R_{FF} + R_{EF}$$

MIXTO
(Renta+Fuente)

$$R_{EE} + R_{EF} + R_{FE}$$

$$R_{FF} + R_{FE} + R_{EF}$$

Principios de asignación internacional de impuestos

PRINCIPIO DE RESIDENCIA (DESTINO)

Sólo tributa en el país de residencia

Consecuencias:

- ▶ Si todos los países lo pagaran, se evitaría la Doble Imposición Internacional (+)
- ▶ España renuncia a las rentas de **no** residentes obtenidas en España (Francia igual: renuncia a rentas españolas en Francia)(-)
- ▶ Se mantiene la soberanía tributaria (+)

Principios de asignación internacional de impuestos

PRINCIPIO DE FUENTE (ORIGEN, TERRITORIO)

Sólo tributa donde se obtiene la renta

Consecuencias:

- ▶ No hay Doble Imposición Internacional (DII)
- ▶ España renuncia a las rentas de residentes obtenidas en Francia (Francia igual: renuncia a rentas francesas en España)
- ▶ **COMPETENCIA FISCAL:** ↓ Tipos para ↑ Inversión

Principios de asignación internacional de impuestos

PRINCIPIO MIXTO (R+F)

En cada país tributan los residentes de ese país por su renta mundial y además tributan quienes tengan renta en ese país.

Consecuencias:

- ▶ Hay **Doble Imposición Internacional (DII)**: Renta de **1 mismo Sujeto Pasivo** sujeta a 2 sistemas fiscales distintos

Principios de asignación internacional de impuestos

ASPECTOS IMPORTANTES

- ▶ No se refiere a la nacionalidad. Lo relevante es la residencia. Único país con principio de nacionalidad: EE.UU.
- ▶ **DII** \equiv **Doble imposición jurídica** (1 Sujeto Pasivo)
 \neq **Doble imposición económica** (ej.: dividendos tributan en IRPF e IS, involucrando a 2 sujetos pasivos)

Principios de asignación internacional de impuestos

ASPECTOS IMPORTANTES

- ▶ Un no residente que obtenga rentas en España tributará en el **IRNR** (Impuesto sobre la Renta de los No Residentes)
- ▶ Cómo sabe cada individuo dónde debe tributar
 - 1º Acudir al Convenio de Doble Imposición (CDI)
 - 2ª Si no lo hay, acudir a la legislación fiscal de ambos países en este caso suele ser P. Mixto

- ▶ **Introducción (T. 9)**
- ▶ **Conceptos teóricos fundamentales (T. 9)**
- ▶ **Otros conceptos teóricos**
- ▶ **Principios de asignación internacional de impuestos**
- ▶ **Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional**

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

EJEMPLO NUMÉRICO

Residente en España: Renta total=100000

$$R_{EE}=80000$$

$$R_{EF}=20000$$

Mixto:

$$t_F=40\%$$

$$t_E: 0 \dots 80000 \longrightarrow 30\%$$

$$\text{En adelante} \longrightarrow 55\%$$

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

A) MÉTODO DE EXENCIÓN

A.1) Exención plena (fuente)

Se aplica en el ámbito del IS (Impuesto de Sociedades)

- Tributación en Francia: $20000 \times 0,4 = 8000$
- Base España = $100000 - 20000 = 80000$
- Tributación en España: $80000 \times 0,3 = 24000$
- Exenta la renta que tributa en el país fuente/origen.

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

A) MÉTODO DE EXENCIÓN

A.1) Exención plena (fuente) (Cont.)

- Cuota España=24000
- Tributación total=8000+24000=32000
- Minimiza el coste fiscal de las empresas. Buen método para mejorar la competitividad de las empresas.
- Es como aplicar el principio de fuente.

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

A) MÉTODO DE EXENCIÓN

A.1) Exención con progresividad

Un poco más compleja

- Tributación en Francia: $20000 \cdot 0,4 = 8000$
- Base España = $100000 - 20000 = 80000$
- Tendría que haber pagado (MIXTO):
 $80000 \cdot 0,3 + 20000 \cdot 0,55 = 24000 + 11000 = 35000$
- Tipo medio = $35000 / 100000 = 0,35$

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

A) MÉTODO DE EXENCIÓN

A.1) Exención con progresividad (Cont.)

- 80000 \longrightarrow 0,35
- Cuota España: $80000 * 0,35 = 28000$
- Exención parcial
- Tributación total: 36000
- Tiene sentido aplicarlo en impuestos progresivos (IRPF), no en proporcionales (IS)

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

B) MÉTODO DE IMPUTACIÓN

B.1) Imputación plena o íntegra

- Cuota Francia: 8000 actúa como retención Esp
- Base España: 100000
- Cuota España: $80000 \cdot 0,3 + 20000 \cdot 0,55 = 24000 + 11000 = 35000$

¿Cómo se resuelve? Con deducción de 8000 Fra

- Deuda tributaria España: $35000 - 8000 = 27000$
- Método peor: incentiva a Francia a ↑ t

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

B) MÉTODO DE IMPUTACIÓN

B.1) Imputación plena o íntegra (Cont)

- Método peor: incentiva a Francia a $\uparrow t$
- **Aumentando tipos impositivos** Francia **recaudará más**, y las empresas **seguirán invirtiendo**
- Esto se debe a que España “subvenciona” (mediante la **deducción** de la **cuota pagada en Francia**) que se invierta en Francia

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

B) MÉTODO DE IMPUTACIÓN

B.1) Imputación ordinaria

- Tributación en Francia= $0,4 \cdot 20000 = 8000$ (Ret)
- Base España= 100000
- Cuota España= 35000
- Hay que comparar el impuesto pagado fuera por esa renta y el impuesto que se habría pagado en el país de residencia. **Se deduce la menor cuantía**

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

B) MÉTODO DE IMPUTACIÓN

B.1) Imputación ordinaria (Cont.)

- $TF=20000*0,4 > TE=20000*0,35$
- $TF=8000 > TE=7000$: deducción hasta donde haya DII. Límite: impuesto país de residencia
- Deducción=7000
- Deuda tributaria Esp= $35000-7000=28000$
- Tributación total= 36000

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

B) MÉTODO DE IMPUTACIÓN

B.1) Imputación ordinaria (Cont.)

- Se aplica en el IRPF
- Ya no hay incentivo a invertir en Francia: a mayor t , mayor coste fiscal y menor incentivo a tributar en Francia: es **NEUTRAL**
- No hay incentivo por parte de Francia a tipos altos. Incentivos a t bajos con límite 7000
- Se llama “Tax credit”: deducción (crédito fiscal)

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

B) MÉTODO DE IMPUTACIÓN

B.1) Imputación ordinaria (Cont.)

¿Qué ocurre cuando se obtienen rentas en varios países? Dos formas de aplicar el método:

a) País por país ¿ $T_F > \text{ó} < T_E$?

b) Globalmente: Sumando todas las rentas
>ó< suma de T_E ?

¿T de todos los países

En este caso no es neutral, resultado distinto

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

B) MÉTODO DE IMPUTACIÓN

B.1) Imputación ordinaria (Cont.)

Ejemplo:

Rentas en Francia:

$$T_F=70$$

$$T_E=50$$

Rentas en Italia:

$$T_I=30$$

$$T_E=50$$

Mismas rentas en ambos países

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

B) MÉTODO DE IMPUTACIÓN

B.1) Imputación ordinaria (Cont.)

a) País por país ¿ $T_F > \text{ó} < T_E$?

Deducción

Francia: $T_E=50$ ($< T_F=70$) (20) No se puede Italia: $T_I=30$ ($< T_E=50$)
deducir: **coste fiscal**

$T_{\text{Total}}=100-50-30=20$ final

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

B) MÉTODO DE IMPUTACIÓN

B.1) Imputación ordinaria (Cont.)

b) Globalmente: Sumando todas las rentas

¿T de todos los países >ó< suma de TE?

Deducción

Francia+Italia: $70+30=100$ 100 **Desaparece**

Si fuera en Esp.: $50+50=100$ el coste

fiscal

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

B) MÉTODO DE IMPUTACIÓN

B.1) Imputación ordinaria (Cont.)

Mejor globalmente, permite compensar países con impuestos bajos y altos, pero cada país decide cómo tributar

Se suele elegir el método **país por país**. Pocos países permiten globalmente (ej: EE.UU.)

Si se → aplica:

[Globalmente invertir en cualquier país.
	País por país invertir en país con bajo t

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

C) DEDUCCIÓN DE TIPOS NO PAGADOS

(Tax sparing)

X: País en desarrollo al que se quiere favorecer

Residente en España

$R_E=80000$

$R_X=20000$

t_E igual ej. anterior

$t_X=40\%$ Incentivos

fiscales $t_X=0\%$

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

C) DEDUCCIÓN DE TIPOS NO PAGADOS

(Tax sparing)

Los incentivos fiscales no son suficientes para los empresarios españoles

Tributación en X: 0

Base España=100000

Cuota=35000

Se deduce la menor cuantía como si se hubiera aplicado el impuesto en el país en desarrollo

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

C) DEDUCCIÓN DE TIPOS NO PAGADOS

(Tax sparing)

Se deduce la menor cuantía como si se hubiera aplicado el impuesto

$$T_E = 20000 * 0,35 = 7000$$

$$T_X = 20000 * 0,4 = 8000$$

$$T_E = 7000 < T_X = 8000: \text{Deducción} = 7000$$

Deuda tributaria España = Tributación total = =35000-7000=28000 Se ayuda al p. en desarrollo

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

D) REDUCCIÓN (*Deduction*)

Tributación en Francia: 8000

Base Imponible España: 100000

Cuota: $80000 \cdot 0,3 + 12000 \cdot 0,55 = 30600$

Tributación en España: 30600

Tributación total: $8000 + 30600 = 38600$

Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional

- ▶ Los **mismos problemas** entre estados se pueden dar entre **jurisdicciones regionales**
- ▶ Ya no son criterios de asignación internacional, sino **puntos de conexión**
- ▶ Los puntos de conexión los decide el **estado: LOFCA** (Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas)

- ▶ **Introducción (T. 9)**
- ▶ **Conceptos teóricos fundamentales (T. 9)**
- ▶ **Otros conceptos teóricos**
- ▶ **Principios de asignación internacional de impuestos**
- ▶ **Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional**
- ▶ **Valoración de criterios internacionales de impuestos**

Valoración de criterios internacionales de impuestos

- ▶ Utilizaremos el principio de eficiencia (\equiv neutralidad) para recomendar
- ▶ Hay que utilizar el método que provoque menos distorsiones
- ▶ Puede haber **neutralidad**:
 - A la **exportación** de capitales (NEC) (Preferido mayoritariamente)
 - A la **importación** de capitales (NIC)

Valoración de criterios internacionales de impuestos

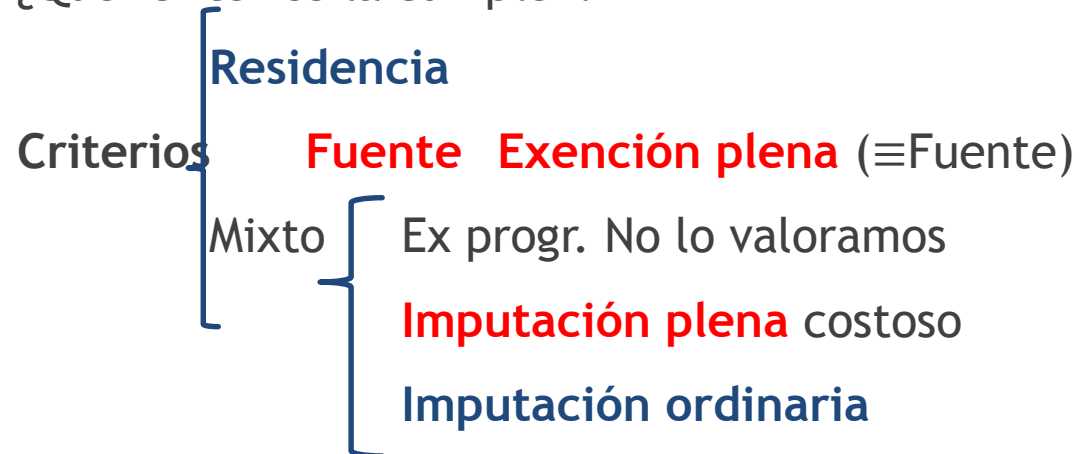
NEUTRALIDAD A LA EXPORTACIÓN DE CAPITALS

- ▶ La **decisión** de un individuo que reside en un determinado país sobre el país en el que va a tomar las decisiones **no** debe estar **condicionada por los impuestos**
- ▶ **Asegurar la NEC** ⇒ Asegurar la eficiencia en la **Asignación Internacional de Inversiones** (Maximiza la renta mundial)

Valoración de criterios internacionales de impuestos

NEUTRALIDAD A LA EXPORTACIÓN DE CAPITALES

¿Qué criterios la cumplen?



Azul: cumple, Rojo: no recomendable

Valoración de criterios internacionales de impuestos

NEUTRALIDAD A LA EXPORTACIÓN DE CAPITALS

A) RESIDENCIA

R: rentabilidad bruta; residente en A elige entre:

- Invertir en A: $R_A - t_A R_A = R_A(1 - t_A)$: Rentab. Neta
- Invertir en B: $R_B - t_A R_B = R_B(1 - t_A)$: Rentab. Neta

En este caso, el individuo tendrá en cuenta la rentabilidad bruta, pero no el impuesto.

Garantiza la neutralidad a la exportación de capitales (NEC).

Valoración de criterios internacionales de impuestos

NEUTRALIDAD A LA EXPORTACIÓN DE CAPITALS

A) RESIDENCIA

- ▶ Se mantiene la soberanía tributaria
- ▶ NEC → Eficiencia en la **Asignación Internacional de las Inversiones**
- ▶ En **equilibrio**: $R_A(1-t_A)=R_B(1-t_A)=\dots=R_Z(1-t_A)$: como los t son los mismos, la rentabilidad bruta será la misma: $R_A=R_B=\dots=R_Z$: Maximiza la renta mundial

Valoración de criterios internacionales de impuestos

NEUTRALIDAD A LA EXPORTACIÓN DE CAPITALES

B) FUENTE

Residente en A decide entre:

- Invertir en A: $R_A - t_A R_A = R_A(1 - t_A)$
- Invertir en B: $R_B - t_B R_B = R_B(1 - t_B)$

No NEC: Rentab. neta depende de tipos distintos

→ $R_A(1 - t_A) = R_B(1 - t_B) = \dots = R_Z(1 - t_Z)$; $t_A \neq t_B \neq \dots \neq t_Z \Rightarrow R_A \neq R_B \neq \dots \neq R_Z$ → **No**

garantiza la **Asignación Internacional de Inversiones** eficiente

No NEC

Valoración de criterios internacionales de impuestos

NEUTRALIDAD A LA EXPORTACIÓN DE CAPITALS

B) FUENTE

- ▶ Ya no hay soberanía fiscal. El tipo de A depende de B ⇒ **COMPETENCIA FISCAL**
- ▶ No hay incentivo a trasladar una renta a un país con mayor rentabilidad, ya que el tipo también será mayor
- ▶ **COMPETENCIA FISCAL:** se busca bajar el tipo impositivo para atraer la inversión

Valoración de criterios internacionales de impuestos

NEUTRALIDAD A LA EXPORTACIÓN DE CAPITALES

C) MIXTO con IMPUTACIÓN ORDINARIA

Se aplica mucho a las personas físicas

Residente en A decide entre:

- Invertir en A: $R_A(1-t_A)$

- Invertir en B: **Deducimos**

* $t_B < t_A$: $R_B(1-t_B-t_A+t_B) = R_B(1-t_A)$

* $t_B > t_A$: $R_B(1-t_B-t_A+t_A) = R_B(1-t_B)$

NEC

No NEC

Valoración de criterios internacionales de impuestos

NEUTRALIDAD A LA EXPORTACIÓN DE CAPITALS

C) MIXTO con IMPUTACIÓN ORDINARIA

* $t_B < t_A$: Se da casi siempre

* $t_B > t_A$: Es poco frecuente

Recomendamos el principio de residencia, o el principio mixto con imputación ordinaria (siempre que $t_B < t_A$)

Valoración de criterios internacionales de impuestos

NEUTRALIDAD A LA EXPORTACIÓN DE CAPITALES

D) MIXTO con IMPUTACIÓN PLENA

Residente en A decide entre:

- Invertir en A: $R_A(1-t_A)$
- Invertir en B: $R_B(1-t_B-t_A+t_B)$

Inconveniente: es **COSTOSO** (incentivo a $\uparrow t_B$). Hay que compartir información entre países para garantizar **NEC**. Luego veremos por qué.

NEC

- ▶ **Introducción (T. 9)**
- ▶ **Conceptos teóricos fundamentales (T. 9)**
- ▶ **Otros conceptos teóricos**
- ▶ **Principios de asignación internacional de impuestos**
- ▶ **Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional**
- ▶ **Valoración de criterios internacionales de impuestos**
- ▶ **Asignación internacional de impuestos en la práctica**

Asignación internacional de impuestos en la práctica

- ▶ Hay que distinguir entre personas físicas y jurídicas (sociedades). En casi todos los países:
 - **Personas físicas:** Mixto+ Imputación ordinaria
 - **Sociedades:**
 - * **Inversión en cartera:** cualquier otra actividad que no sea actividad directa: Mixto + Imputación ordinaria
 - * **Inversión directa:** Sociedad residente en España invierte en España a través de:

Asignación internacional de impuestos en la práctica

- **Inversión directa:** Sociedad residente en España invierte en otro país a través de:
 - Filial: otra sociedad con participación de al menos el 5%, o:
 - Establecimiento permanente en el otro país: Ej: sucursal
 - En ambos casos, se puede dar:
 - Régimen general
 - Régimen especial

Asignación internacional de impuestos en la práctica

- **Inversión directa**
- Régimen general: **Mixto+ Imputación ordinaria**
- Régimen especial: **Mixto+ Imputación plena:**

En la práctica, no NEC

Dos condiciones para el régimen especial:

*Que se realice una actividad económica

*Que pague el impuesto de Sociedades (IS) en el país en el que actúe

Asignación internacional de impuestos en la práctica

MATIZACIONES

- ▶ El régimen especial actualmente es el general
- ▶ Para el **contribuyente**, la **exención plena** es lo **mejor**. Minimiza los costes fiscales
- ▶ ¿Se garantiza la **NEC**? Depende, para los individuos, inversión en cartera y régimen general en teoría sí. En el régimen especial **no en la práctica** (ahora veremos por qué)

Asignación internacional de impuestos en la práctica

MATIZACIONES

Qué ocurre en la realidad con R. Especial:

- ▶ En teoría, individuo residente en España:
 - Inversión en **España**: $R_E(1-t_E)$
 - Inversión país baja tributación (ej: **Luxemburgo**): $R_L(1-t_L-t_E+t_L)=R_E(1-t_E)$
- ▶ En la práctica: $R_L(1-t_L-0)=R_L(1-t_L)$: **NO NEC**
Lux. No informará a España que ha obtenido rentas en ese país

Asignación internacional de impuestos en la práctica

- ▶ En la práctica, el principio que se aplica es el de fuente.
- ▶ Esto se debe a un comportamiento fraudulento: **evasión fiscal**. Se debe a que las administraciones no intercambian información
- ▶ **No** hay **eficiencia**, se favorece la **competencia fiscal**

- ▶ **Introducción (T. 9)**
- ▶ **Conceptos teóricos fundamentales (T. 9)**
- ▶ **Otros conceptos teóricos**
- ▶ **Principios de asignación internacional de impuestos**
- ▶ **Métodos de corrección de la Doble Imposición Internacional**
- ▶ **Valoración de criterios internacionales de impuestos**
- ▶ **Asignación internacional de impuestos en la práctica**
- ▶ **Introducción a la planificación fiscal internacional**

Introducción a la planificación fiscal internacional

- ▶ Un agente económico tiene un capital inicial CI que invierte durante n años a una rentabilidad bruta R y a un tipo impositivo t , obteniendo un capital final CF a los n años
- ▶ ¿Dónde se invertirá? Para ello, calcular

$$CF = CI(1 + R(1 - t))^n = CI(1 + r)^n$$
$$(1 + r)^n = CF/CI \Rightarrow 1 + r = (CF/CI)^{1/n}$$

$$\text{TIR: } r = (CF/CI)^{1/n} - 1$$

EJERCICIO

EJERCICIO 66

- ▶ Enunciado: Una sociedad residente en España se está planteando realizar una inversión en cartera de 100000 euros, a tres años, en los países A, B o C. En los tres países puede obtener la misma rentabilidad bruta del 10%, que quedaría sujeta al mismo impuesto del 40%. Ahora bien, mientras el convenio de doble imposición con A estipula que debe aplicarse el método de imputación plena para corregir la doble imposición internacional, el convenio con B opta por el método de exención plena. No existe convenio de doble imposición entre España y el país C. Indique en qué país recomendaría realizar la inversión si el tipo de Sociedades en España es el 30%

EJERCICIO 66

- Solución: Tipo Sociedades España: 0,3

$$\begin{aligned}CF_A &= 100000(1 + 0,1(1 - 0,4 - 0,3 + 0,4))^3 = \\ &= 100000(1 + 0,1(1 - 0,3))^3 = 122504,3\end{aligned}$$

Principio de exención plena: similar a fuente

$$CF_B = 100000(1 + 0,1(1 - 0,4))^3 = 119101,6$$

Más frecuente: imputación ordinaria: $0,3 < 0,4$

$$\begin{aligned}CF_C &= 100000(1 + 0,1(1 - 0,4 - 0,3 + 0,3))^3 = \\ &= 100000(1 + 0,1(1 - 0,4))^3 = 119101,6\end{aligned}$$

Recomendamos invertir en A

Bibliografía

- ▶ Profesores y exprofesores de Economía Pública de la Universidad de Zaragoza (Julio López Laborda, Jaime Vallés, Ángela Castillo, etc.)

Cuestiones de cultura fiscal

Guillermo Peña, 2017

Señala la respuesta correcta con una cruz (puede haber más de una correcta en cada pregunta).

1. La fiscalidad internacional hace referencia a:

- ▶ La aplicación de un impuesto supranacional
- ▶ Aquellas situaciones en las que puede resultar de aplicación la legislación de varios Estados
- ▶ La evasión de impuestos

Señala la respuesta correcta con una cruz (puede haber más de una correcta en cada pregunta).

2. La “Doble imposición internacional” recae sobre:

- ▶ Un mismo sujeto pasivo
- ▶ Dos sujetos pasivos distintos
- ▶ Da igual que sea el mismo o distintos sujetos pasivos

Señala la respuesta correcta con una cruz (puede haber más de una correcta en cada pregunta).

3. Si un país A deduce la cuota pagada en otro país B, el país B se ve incentivado a, *ceteris paribus*:

- ▶ Bajar sus tipos impositivos para atraer inversión
- ▶ Subir sus tipos impositivos para recaudar más
- ▶ No se ve afectado

Señala la respuesta correcta con una cruz (puede haber más de una correcta en cada pregunta).

4. Si se produce doble imposición internacional, ¿qué debemos hacer como contribuyentes en primer lugar?

- ▶ En primer lugar, acudir a la legislación fiscal del país de residencia
- ▶ En primer lugar, acudir a la legislación fiscal del país de en el que se ha producido la renta
- ▶ En primer lugar, acudir a los Tratados de Doble Imposición

Señala la respuesta correcta con una cruz (puede haber más de una correcta en cada pregunta).

5. En qué consiste el principio mixto de imposición

- ▶ En que tanto el país de residencia fiscal como el de origen de la renta, gravan la renta
- ▶ En que sólo grava la renta el país de residencia fiscal
- ▶ En que sólo grava la renta el país de origen de la renta

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

- ▶ Este libro reúne un breve análisis algunos de los tópicos de hacienda pública sobre teoría de la imposición más relevantes del último siglo.
- ▶ EL objetivo de este libro es atraer al conocimiento de la Economía Pública y ayudar a la formación de los alumnos, además de poder ser usado como material por otros profesores.

©2019-2021 Guillermo Peña Blasco, Universidad de Zaragoza

Algunos derechos reservados.

Este documento se distribuye bajo la licencia “Reconocimiento 4.0 Internacional” de Creative Commons, disponible en

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>