

La financiación del Estado del bienestar en España. Comparación con otros países europeos.

Jesús Ruiz-Huerta

Universidad Rey Juan Carlos



SUMARIO

1. Introducción.
2. Necesidades de gasto y financiación. La presión de los gastos del Estado de Bienestar. La importancia de la eficiencia.
3. Los ingresos: ¿Qué ingresos? Una comparación internacional. Elementos diferenciales de España.
4. Una revisión de las principales figuras impositivas
5. Sistema tributario: cuestiones relevantes
6. Consideraciones sobre la reforma fiscal. Algunas conclusiones y propuestas

1. Introducción.

La financiación del Estado de Bienestar depende decisivamente de los servicios que se quieran cubrir, de los derechos que se pretenden garantizar y de los instrumentos de intervención que se quieran emplear, que son múltiples y variados. En teoría, una vez determinados los gastos que se quieren afrontar, habría que intentar responder a algunas preguntas determinantes en la vertiente de financiación: ¿Qué instrumentos debemos elegir: ¿Alternativas radicales poco viables o ajustes puntuales más susceptibles de llevarse a cabo? ¿Habría que poner en marcha una reforma fiscal de carácter general o, más bien, aplicar propuestas parciales, en línea con lo que se han llamado las “reformas silenciosas” (con frecuencia canalizadas a través de la normativa presupuestaria)?

En cualquier caso, a pesar de sus contenidos técnicos, el problema de financiación de Estado de Bienestar es esencialmente político: ¿Cómo llevar a la opinión de la gente las mejores soluciones evitando planteamientos demagógicos? ¿Cómo recordar que el pago de los impuestos es requisito “sine qua non” para financiar los servicios públicos? ¿Cómo convencer a los ciudadanos de que solo aumentando intensamente la presión fiscal a los ricos no está garantizada la obtención de los recursos necesarios? ¿Cómo defender la imposición sobre las herencias como uno de los medios de conseguir una cierta igualdad de oportunidades? ¿Cómo hacer entender que, a pesar de sus problemas, el IRPF es el impuesto redistributivo por excelencia, en el que se aplica el principio de capacidad de pago y el que hace más visible nuestra condición de ciudadanos, lo que justificaría una aplicación general del tributo? ¿Cómo asegurar un efecto igualador del sistema fiscal?

Debe advertirse que, aunque se demande al sistema fiscal un efecto claro sobre la distribución de la renta, su incidencia efectiva estará muy condicionada por el marco general normativo de los mercados. Además de actuaciones sobre los servicios públicos y los ingresos para conseguir sociedades más inclusivas, es preciso actuar sobre dicho marco general normativo, con la finalidad de conseguir una distribución de la renta más equilibrada en los mercados. En otros términos, no se puede confiar en que el sistema fiscal por sí solo pueda corregir las grandes desigualdades del mercado, sino que deben tenerse en cuenta las actuaciones reguladoras del Estado, las que han venido a denominarse “políticas redistributivas”, además de las reformas de los gastos e ingresos públicos.

Pero, más allá de las reformas normativas concretas, como se señala a lo largo del texto, la educación fiscal, la información cualificada, a través de los medios de comunicación, de los

elementos más sensibles e importantes de la fiscalidad y el convencimiento de los ciudadanos y de los políticos en sus tareas legislativas reformadoras, son los factores clave para emprender una reforma en profundidad de cualquier sistema fiscal.

El capítulo se plantea a partir de las dudas y criterios anteriores, comenzando por algunas reflexiones sobre la ineludible conexión entre los ingresos y los gastos públicos; en el siguiente apartado se valora el nivel de presión fiscal y la estructura de nuestro sistema tributario respecto a otros sistemas comparados; en el cuarto, se efectúa un repaso de las principales figuras tributarias españolas; por fin, en el último apartado, se resumen algunos aspectos relevantes del sistema fiscal español y se ofrecen algunas conclusiones y propuestas sobre una posible reforma fiscal.

2. Necesidades de gasto y financiación. La presión de los gastos del Estado de Bienestar. La importancia de la eficiencia.

Cuando se habla de financiación de los servicios y prestaciones sociales y se introducen las cuestiones de fiscalidad, inevitablemente el debate se traslada al ámbito de los gastos y servicios que deben financiarse. ¿Están bien atendidas las necesidades sociales? ¿Son suficientes los recursos disponibles? ¿Se gestionan adecuadamente los servicios públicos? ¿Está garantizado el empleo de los recursos desde una perspectiva de eficiencia? ¿Se asegura el principio de equidad? Y detrás de estas preguntas, con frecuencia, se suele manifestar una cierta crítica a la actuación del sector público y a la recaudación de más ingresos, como consecuencia de la falta de confianza en los decisores políticos.

Paradójicamente, en los más diversos ámbitos de la actividad pública, se demandan crecientes recursos para atender de forma adecuada los servicios y prestaciones sociales. Es cierto que los recortes asociados a la crisis económica han llevado a muchos ciudadanos a demandar en la calle la recuperación de los servicios y la cobertura mayor y mejor de las necesidades sociales. Pensemos en las manifestaciones de los sectores sanitarios o educativos o las persistentes demandas de las personas mayores para lograr una adecuada actualización y cobertura de sus pensiones. Desde una perspectiva territorial, todas las comunidades autónomas demandan más recursos para hacer frente a sus gastos y a su situación de endeudamiento asociada a la crisis.¹ Y también los funcionarios públicos o los policías demandan mayores retribuciones.

Por el contrario, frente a la demanda de mayores y mejores gastos, pocos asumen la necesidad de incrementar los ingresos públicos; el mensaje más extendido en las sociedades europeas es, más bien, el de la necesidad de recortar los impuestos. “El dinero está mejor en los bolsillos de los particulares y lo que hay que hacer es disminuir los impuestos, ya que el crecimiento económico depende esencialmente de la iniciativa privada”. Este es, con frecuencia el mensaje de la mayoría de los partidos que concurren a las elecciones, confiando aún en conectar con un

¹ En algunas comunidades se demandan más servicios ante las insuficiencias crónicas de recursos que padecen (como las comunidades del sur de España o Canarias); en otras, se alude a los problemas asociados a la crisis, el mal funcionamiento del sistema de financiación y el intenso endeudamiento (Comunidad Valenciana); las comunidades más ricas, ponen de manifiesto sus dificultades ante el “excesivo” traspaso de recursos a las menos desarrolladas (Cataluña, Madrid,...), mientras que el argumento de las deudas históricas sigue abanderando las reivindicaciones de diversos gobiernos autonómicos.

electorado suspicaz y crítico con la actuación de muchos de sus representantes políticos, a quienes preferirían no confiar sus recursos.

La desconfianza en el sector público, especialmente desde posiciones conservadoras, en ocasiones lleva a la adopción de una estrategia de disminución de servicios y prestaciones. No hacen falta más recursos, sino menos, porque lo que hay que hacer es aminorar el peso del sector público en nuestras sociedades.² La apuesta por la disminución de la presencia del sector público, además de aparejar riesgos innegables,³ parece poco viable, especialmente ante las demandas actuales de los ciudadanos. Es posible que muchos no sean partidarios de pagar más impuestos, pero raramente se asume la correlativa rebaja necesaria de los servicios y prestaciones sociales cuando disminuyen los ingresos.

En una posición más matizada, se alude a la eficiencia de la gestión de lo público como exigencia indispensable previa al establecimiento de nuevos impuestos o aumentar los existentes para obtener más recursos. Nadie puede oponerse a una propuesta tan coherente. Es obvio que los gestores públicos deben guiar su actividad desde parámetros de eficiencia: Deben evitarse despilfarros, ajustar los recursos a las necesidades, cerrar unidades públicas poco operativas o innecesarias en cada momento y aplicar con todo rigor las técnicas de control pertinentes para evaluar la eficiencia de los servicios y para tomar decisiones de inversión relevantes.

Pero, a mi juicio, no puede oponerse el argumento de eficiencia al de obtención de recursos adicionales para atender las demandas ciudadanas. Una adecuada estrategia de incorporación generalizada de la eficiencia en la gestión pública exige tiempo y, aunque no debe minusvalorarse la búsqueda de la misma⁴, no cabe esperar de ella grandes resultados en el corto plazo, capaces de responder a las demandas crecientes de los ciudadanos en términos de nuevos servicios o servicios de más calidad.

El planteamiento ideal debería fundamentarse en una determinación rigurosa de las necesidades sociales, procurando tener en cuenta las cuestiones de eficiencia, para fijar después los recursos necesarios y las mejores vías para lograrlos. Pero tal medición es compleja en la actualidad y, en consecuencia, hay que buscar algún criterio para juzgar cuántos recursos debemos obtener y con qué instrumentos. Una posible aproximación es acudir a la comparación internacional. A pesar de las importantes diferencias de todo tipo que se dan entre los diversos países, puede tener sentido el análisis de datos relevantes comparados cuando se trata de países cercanos, pertenecientes a una región interconectada y en la que prevalecen principios, valores y criterios semejantes.

² Se alude con frecuencia a otros países en los que el peso del Estado en términos de PIB es sensiblemente menor, como ocurre con Estados Unidos o Japón, sin entrar a valorar las diferencias de prestaciones del modelo de Estado de Bienestar Europeo respecto a los sectores públicos de otros países. (Ver Garfinkel and Smeeding, 2015)

³ En países menos desarrollados o en la mayoría de los países latinoamericanos el peso del sector público es sustancialmente menor que en Europa, pero los estándares de estabilidad social son también notoriamente inferiores, en buena medida como consecuencia de los elevados niveles de desigualdad y de pobreza existentes en esos países.

⁴ Aunque no podemos entrar ahora en esta cuestión, es preciso reconocer la importancia de la evaluación profunda de los programas de gasto público, tan poco desarrollada en España y tan necesaria, no solo en términos de eficacia y eficiencia, sino también de transparencia.

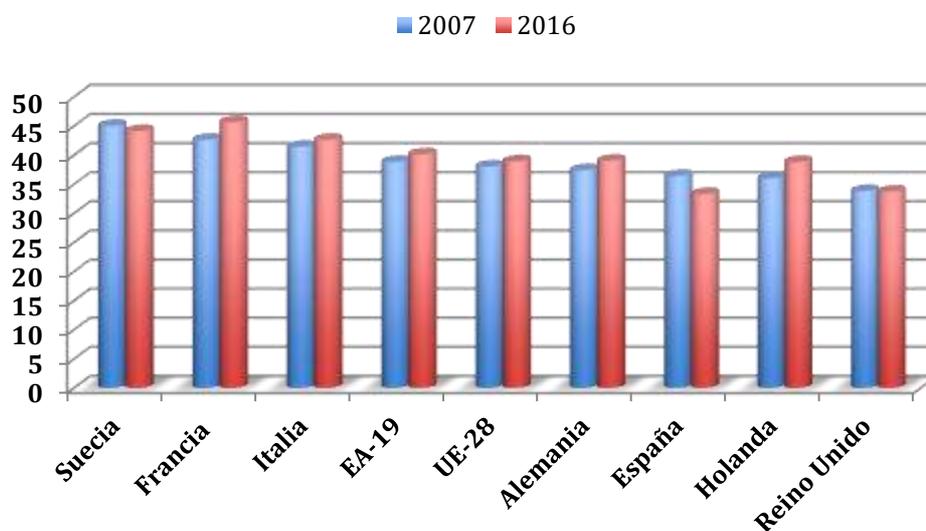
3. Los ingresos: ¿Qué ingresos? Una comparación internacional. Los elementos diferenciales de España.

La información sobre el nivel de presión fiscal comparado y la estructura del sistema impositivo de los países europeos puede ser una vía indirecta útil para analizar la financiación de los servicios de bienestar en España. De nuevo el análisis de los ingresos debe procurar vincularse a los gastos o a los servicios que atienden las necesidades sociales. El argumento que aquí se defiende es que, en un marco de derechos sociales semejantes, las diferencias en términos de recursos ponen de manifiesto dificultades para atender debidamente tales derechos y pueden indicar la conveniencia de aumentar los recursos para alcanzar los niveles de bienestar de países vecinos.

3.1 Niveles y evolución de la presión fiscal

El gráfico 1, recoge información sobre la suma de ingresos públicos coactivos respecto al PIB de siete países de la Unión Europea (incluyendo a España), así como los valores medios de la Unión en conjunto (UE a 28) y de la Eurozona (UE a 19), en los últimos 10 años de los que se dispone de información⁵. Como se puede observar, existen diferencias de más de 10 puntos entre los países con presión más alta (Suecia, Francia) y los que la tienen más baja (Reino Unido o España).

Gráfico 1: Presión fiscal comparada (T/PIB)



Fuente: D.G. Taxation and Customs Union, 2018.

Por otro lado, en el período objeto de observación, los valores medios de la UE muestran una suave tendencia al alza de la presión fiscal, lo que resulta llamativo si atendemos a la generalizada propuesta política de bajar los impuestos que ha caracterizado muchos programas de los partidos políticos de derecha y centro, y en ocasiones, de partidos de izquierda en Europa. Entre los países de la muestra, solo tres exhiben una tendencia a la disminución de los impuestos: Suecia, Reino Unido y España. Más particularmente, España es

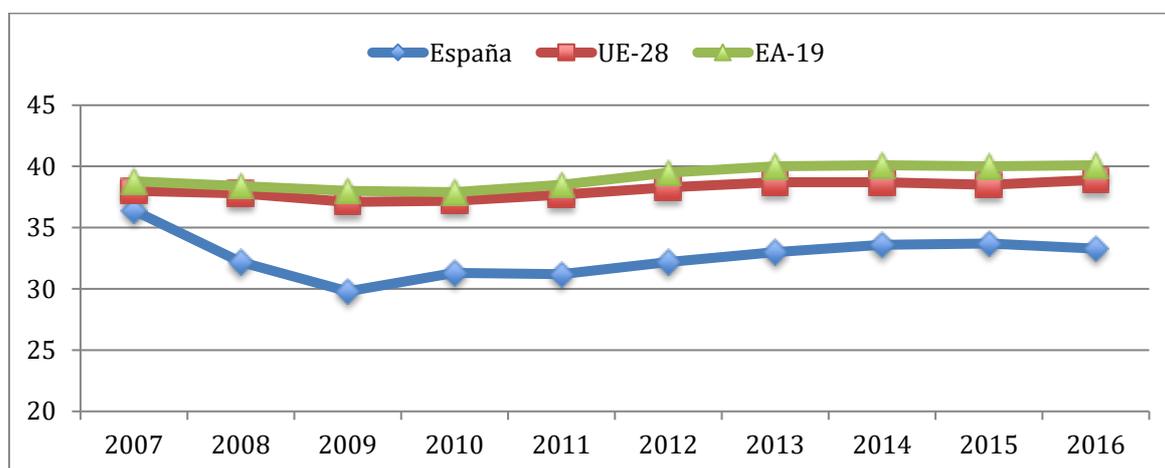
⁵ Se han seleccionado los países de la Unión más próximos a España en términos de superficie y población, además de haber superado un cierto umbral de recaudación en el último año contemplado, fijado en 200.000 millones de euros.

el país en el que más intensamente disminuyó la presión fiscal: Más de tres puntos entre los años 2007 y 2016.⁶

En realidad, según los datos, España solo tendría una presión fiscal próxima al Reino Unido, especialmente en 2016. Al comienzo de la serie, España tenía un nivel más cercano a los valores medios de la UE; concretamente, la distancia era de 2 puntos respecto a la UE 28 y de 2,8 en relación con la EA 19. Diez años después, los indicadores se elevaban a 5,6 y 6,8 respectivamente en términos de PIB. En suma, los datos ponen de manifiesto una clara limitación de recursos para atender servicios de bienestar semejantes a los prestados en los países europeos, especialmente los que son objeto de comparación.

En el gráfico 2 se recoge la evolución comparada de la presión fiscal de España respecto a los valores medios de la UE 28 y de la Euro Área.

Gráfico 2: Evolución de la presión fiscal: Comparación con la UE



Fuente: D.G Taxation and Customs Union., 2018.

Los datos ponen de manifiesto cómo, respecto a otros países, España registró una disminución de la presión fiscal mucho más intensa en los primeros años de la crisis. Como se ha explicado en otros trabajos,⁷ los primeros años de la crisis dieron lugar a una intensa caída de la recaudación tributaria. Es cierto que los ingresos recaudados en 2007 fueron especialmente elevados, como consecuencia de la burbuja inmobiliaria y el final del período de expansión económica; no obstante, la disminución de ingresos fue muy intensa y desde entonces no se ha recuperado un volumen de ingresos públicos respecto al PIB semejante a la existente antes de la crisis.⁸

⁶ Debe reconocerse que 2007 es el año en el que España alcanzó su mayor nivel de presión fiscal en toda su historia. En el caso del Reino Unido, los cambios en el nivel de presión fiscal son muy moderados, mientras que en Suecia se observa una cierta disminución, pero desde el nivel más alto de los países incluidos en la muestra.

⁷ Ver Ruiz-Huerta, 2013

⁸ Hay que recordar que entre 2007 y 2013 se tomaron una serie de medidas de política fiscal que pueden ayudar a explicar algunos de los cambios más importantes. Así, por ejemplo, en el año 2007, en el punto más álgido de la burbuja, se decidió bajar el IRPF y desactivar el Impuesto sobre el Patrimonio, mientras

Las principales disminuciones impositivas se produjeron en el ámbito de la fiscalidad inmobiliaria, aunque también en los tributos sobre el consumo y los que afectan a los rendimientos empresariales. La recaudación disminuyó especialmente en los casos del IVA, el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Al final del período estudiado, las diferencias respecto a la UE 28 y la EA 19 se habían multiplicado casi por 3 puntos porcentuales en términos de PIB.

3.2 La estructura impositiva

Aunque el reparto de fuentes impositivas varía significativamente entre los países de la UE, los valores medios muestran un cierto equilibrio, que se mantiene en el tiempo, entre los tres grupos principales de figuras: Impuestos directos, indirectos y cotizaciones sociales. Como se recoge en la tabla 1, los impuestos indirectos en la UE 28, representaban en 2016 el 34,9% de los ingresos totales, los directos el 34,2 y las cotizaciones sociales, el 31,2%. Y las proporciones no eran muy diferentes diez años antes. En el caso de la EA 19, aunque se mantiene el reparto en terceras partes, el peso de las cotizaciones es mayor que el correspondiente a los otros dos grupos.

La misma tabla muestra, sin embargo, las diferencias que se producen entre los países contemplados en la tabla: Para empezar, las cotizaciones tienen un peso mayor entre los países de la Unión Monetaria, y especialmente entre los países del centro de Europa, como ponen de manifiesto los datos de Alemania, Holanda y Francia.⁹

Por el contrario, en los países nórdicos y anglosajones, parecen predominar los impuestos directos respecto a otras figuras, como expresan los datos correspondientes a Suecia y el Reino Unido.¹⁰

que, en 2012, en lo más crudo de la crisis, se decidió elevar en 7 puntos el marginal del IRPF. Se trata de dos medidas de política tributaria de carácter procíclico.

⁹ Por el contrario, países como Suecia y Reino Unido muestran un peso sensiblemente menor de las cotizaciones

¹⁰ Otros países anglosajones y nórdicos muestran porcentajes similares, o incluso superiores, como ocurre con Dinamarca.

Tabla 1: Estructura impositiva. Evolución

	2007	2013	2016	16/07
AL.DIR	29,1	28,7	27,9	1,3
AL.IND	31,7	32	33	-1,2
AL.COT	39,2	39,3	39,1	-0,1
ES.DIR	36,4	32,6	31,4	-5
ES.IND	32,1	34,4	35,4	3,3
ES.COT	32,7	34,9	34,2	1,5
FR.DIR	28,2	29,2	31,4	3,2
FR.IND	35,3	34,5	35,3	0
FR.COT	37,1	37,1	36,9	-0,2
IT.DIR	35,1	35,1	35,4	0,3
IT.IND	35,1	34,7	34,3	-0,8
IT.COT	29,8	30,2	30,3	0,5
HOL.DIR	31,6	28,4	30,7	-0,9
HOL.IND	33,5	30,8	31,1	-2,4
HOL.COT	34,9	40,8	38,2	3,3
SUE.DIR	44,8	41,5	42,6	-2,2
SUE.IND	49,3	52	51,2	1,9
SUE.COT	5,9	6,6	6,2	0,3
RU.DIR	46,7	42,7	42,6	-4,1
RU.IND	34,9	38,7	38,6	3,7
RU.COT	18,4	18,6	18,8	0,4
UE-28.DIR	35,3	34	34,2	-1,1
UE-28.IND	34,6	34,8	34,9	0,2
UE-28.COT	30,3	31,5	31,2	0,9
EA-19.DIR	32,5	32,2	32,3	-0,2
EA-19.IND	33,4	32,8	32,9	-0,5
EA-19.COT	34,4	35,4	35,2	0,8

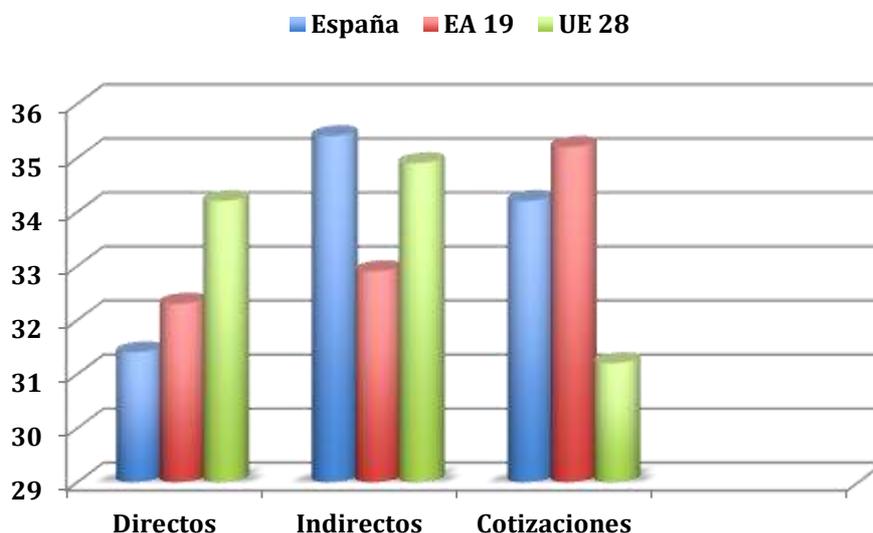
Fuente: EUROSTAT, 2018 (Tablas 4, 14 y 28)

Aunque los impuestos indirectos representan el grupo principal en la UE 28 en el año 2016, sólo en Suecia y España este tipo de impuestos era el predominante. Los impuestos indirectos tienen una gran relevancia entre los países del este de Europa, en donde constituyen la principal fuente de ingresos. Por el contrario, los directos suelen tener una mayor relevancia entre los países nórdicos y los anglosajones.

España tiene una estructura de ingresos claramente diferenciada de los valores medios europeos, como pone de manifiesto el gráfico 3. La proporción de impuestos directos es sensiblemente menor que la de la UE 28 y también inferior a la de la Euro área (EA 19). En términos de cotizaciones, España mantiene una posición intermedia

entre los dos valores medios europeos, mientras que arrojaba el mayor porcentaje en impuestos indirectos en el año de referencia.

Gráfico 3: Comparación de la estructura tributaria España/UE (2016)

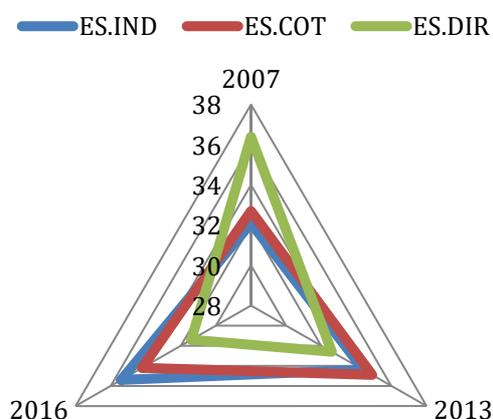


Fuente: Datos de la Tabla 1.

Las diferencias señaladas ¿se mantienen a lo largo del tiempo? La respuesta es negativa. Aunque las cotizaciones sociales muestran un comportamiento alcista moderado, entre los años extremos de la serie los datos de España indican un cambio significativo hacia el aumento de la imposición indirecta a cambio de la directa, como muestra de forma clara el gráfico 4.

El intenso cambio que se observa en el gráfico 4 debe matizarse, como se hacía con anterioridad, debido a los resultados extraordinarios de la recaudación tributaria en 2007, cuando se obtuvo el mayor nivel de presión fiscal de la historia. Como ya se ha dicho, tal resultado, en buena medida, fue consecuencia de la burbuja inmobiliaria y la expansión económica producida en el último año de la fase ascendente del ciclo, justo antes del estallido de la burbuja y el comienzo de la crisis. Pero este factor no explica por sí solo la intensidad de los cambios.

Gráfico 4: Evolución de la Estructura impositiva en España (2007-16)



Fuente: Tabla 1 anterior.

Como se recoge en la Tabla 1, en esos 10 años, los impuestos directos bajaron 5 puntos y las indirectos aumentaron en 3,3 puntos porcentuales, lo que implica un cambio de considerable envergadura y consistente con la tendencia similar, aunque mucho más moderada, que se produjo en la estructura media de la UE 28 (caída de más de un punto en la imposición directa y leve aumento de la indirecta). A pesar de que el desplazamiento de los impuestos directos a los indirectos no es tan intenso en otros países como en España, parece clara la tendencia a un progresivo aumento de la imposición indirecta en los países europeos. Esta tendencia ha venido avalada además por la opinión de las instituciones europeas y una buena parte de los especialistas, que defendían la imposición indirecta por considerarla menos perniciosa para el crecimiento económico que los impuestos directos.

3.3 La perspectiva de las bases imponibles

Si en lugar de utilizar las cifras de recaudación para explicar la estructura de los sistemas tributarios de España y Europa acudimos a la información sobre bases imponibles, los datos confirman, como reiteradamente vienen expresando los informes de "Taxation Trends", la concentración de la presión fiscal en las rentas del trabajo y en el consumo en la práctica totalidad de los países de la Unión.

Tabla 2: Recaudación según bases imponibles

% / Rec.Tot.	2007	2013	2016	2016 GDP
CONS. ESP.	24,3	27,1	28,2	9,4
CONS. UE28	28	28,4	28,5	11,1
TRAB.EMPR, ESP.	23,7	24,3	24,7	8,2
TRAB. EMPR. UE28	19,3	20	19,5	7,6
TRAB. EMPL. ESP,	19,1	20,7	19,6	6,5
TRAB. EMPL. UE28	24,8	25,3	25,3	9,8
TRAB. NO EM. ESP.	2,3	5	3,9	1,3
TRAB NO EM. UE28	4,3	5,2	5	2
CAP. ESP.	30,6	22,9	23,7	7,9
CAP. UE28	23,6	21	21,7	8,4

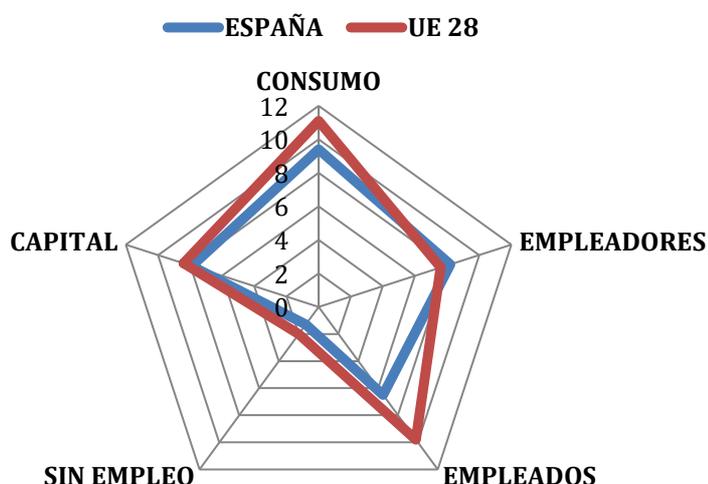
Fuente: Eurostat 2018

(Los datos recogidos se refieren a los porcentajes de la recaudación total que proviene del consumo (CONS.), de rentas del trabajo pagadas por empresarios (TRAB. EMPR.), empleados (TRAB. EMPL.) y no empleados (TRAB. NO EM.) y procedentes del capital (CAP.)

Según los datos de la Tabla 2, el 49,8% de los recursos impositivos totales de la UE-28 procedía de rentas del trabajo, el 28,5% de rentas de consumo y el 21,7% de rendimientos del capital. Los datos para España, con algunas diferencias, mostraban un reparto similar: 48,2% de rentas de trabajo, 28,2% de ingresos procedentes del consumo y 23,7% de rentas de capital. En resumen, un porcentaje cercano al 80% de los ingresos obtenidos proceden del trabajo y el consumo, mientras que las rentas de capital se sitúan entre el 20 y el 25%. Si se desciende a un mayor detalle, la comparación de los rendimientos asociados a las bases imponibles pone de manifiesto mayores porcentajes en España respecto a la UE en los impuestos sobre el trabajo pagados por los empleadores y las rentas de capital, y pesos menores en los pagos de empleados y trabajadores sin empleo, y también, aunque las diferencias son pequeñas, de los tributos asociados al consumo.

En el gráfico 5, para completar el análisis, se recoge una comparación similar, aunque ahora con información referente al volumen de ingresos en relación al PIB. Como se puede comprobar, los datos de la UE son todos mayores que los españoles, exceptuando el caso de los recursos procedentes de los empleadores. Este gráfico confirma las diferencias globales de presión fiscal, la limitada diferencia de la tributación de los empleadores (0,6 puntos en términos del PIB) y la menor recaudación procedente de las rentas del capital, lo que obliga a matizar algunas de las conclusiones clásicas de los análisis comparativos. (Ver, por ejemplo, Hernández de Cos y López, 2014,..). No hay que olvidar, por otro lado, que los impuestos aplicados a los empleadores, como las cotizaciones sociales, pueden ser objeto de traslación hacia delante o hacia atrás, como ocurre con otras figuras tributarias, aunque la contrastación empírica de dicha traslación resulta muy compleja.

Gráfico 5: Peso de los componentes de recaudación según bases (%PIB)



Fuente: EUROSTAT, 2018

Los tipos implícitos sobre el trabajo¹¹ ofrecen una imagen complementaria sobre la tributación de las rentas del trabajo que puede ser útil para comprender la intensidad de la misma a lo largo de los últimos años. La aproximación recogida en la Tabla 3, nos sirve para obtener una perspectiva general de los impuestos que afectan a los trabajadores, así como de los factores que inciden sobre dichos impuestos (además de los tipos nominales, las minoraciones impositivas, los propios comportamientos de los contribuyentes o el grado de cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones tributarias).¹²

¹¹ Los tipos implícitos sobre el trabajo se obtienen sumando los impuestos que afectan al trabajo y las cotizaciones sociales y dividiendo esa suma por las retribuciones pagadas a los trabajadores (a partir de la contabilidad nacional) y los impuestos sobre las nóminas (D.G. Taxation, 2018; pg. 272).

¹² Además, como se expresa en el apartado metodológico de la publicación mencionada, los tipos implícitos facilitan la tarea de asignar las bases imponibles de los tributos entre trabajo, capital y consumo. No obstante, este instrumento no permite conocer los diferentes tipos efectivos que afectan a los contribuyentes, ni diferenciar entre los componentes cíclico, estructural o político de las variaciones de tipos. Para cubrir en parte esas lagunas, Taxation Trends, propone el empleo de otro indicador, la “cuña fiscal”, que intenta medir el peso del IRPF y las cotizaciones sociales respecto a los costes laborales totales, para distintos tipos de contribuyentes,

Tabla 3: Evolución de los tipos implícitos sobre el trabajo

	2007	2013	2016	2016/2007
Alemania	37,8	37,6	38,2	0,4
España	32,2	31,3	30,9	-1,3
Francia	39	40,8	41,2	2,2
Italia	43,5	44,1	42,6	-0,9
Holanda	31,3	32,2	32,9	1,6
Suecia	41,3	38,8	40,2	-1,1
Reino Unido	26	24,9	25,7	-0,3
UE28	34,4	36	36,3	1,9
EA19	37,6	38,5	38,4	0,8

Fuente: D.G. Taxation and Custom Union, 2018, p. 249.

Los datos de la Tabla 3 confirman la importancia de la tributación sobre el trabajo en todos los países de la Unión, así como su mantenimiento a lo largo del período estudiado. Los porcentajes medios de la UE y de la EA muestran incluso un cierto crecimiento en el tiempo. No obstante, los niveles de tipos y su evolución en los diversos países son diferentes, como se observa en el contenido de la Tabla 3; entre los países incluidos en la misma, Reino Unido, España y Holanda tienen en 2016 tipos implícitos sobre el trabajo sensiblemente menores que las medias europeas y los tipos del resto de los países incluidos.

Con pequeñas diferencias entre países, aproximadamente dos terceras partes del tipo implícito sobre el trabajo corresponden a las cotizaciones sociales pagadas por empleadores y empleados, mientras que la tercera parte restante se justifica por el impuesto sobre la renta. En la mayoría de los países, la cuota empresarial es mayor que la correspondiente a los trabajadores (Taxation Trends, 2018, pg. 30). En España ocurre así, constituyendo uno de los casos en los que la participación de los empleados en el tipo implícito del trabajo es menor.

El tipo implícito sobre el Consumo¹³ en la UE y la EA se sitúa en el entorno del 20%, como refleja la Tabla nº 4. En el período estudiado se produjo una elevación moderada general del tipo implícito en todos los países incluidos en dicha Tabla.

¹³ Expresa la relación entre los impuestos que gravan el consumo y el gasto de consumo final de los hogares.

Tabla 4: Tipos implícitos sobre el consumo

	2007	2013	2016	2016/2007
Alemania	19,7	20,2	20,5	0,8
España	15,2	14,9	15,8	0,6
Francia	19,7	20,1	21	0,3
Italia	17,4	17,7	18,4	1
Holanda	25,5	25,1	26,7	1,2
Suecia	27,5	26,8	28,1	0,6
R. Unido	16,1	17,6	17,6	1,5
UE28	19,5	20	20,6	1,1
EA19	19,5	19,8	20,5	1

Fuente: D.G. Taxation and Custom Union, 2018, p. 248.

Los tipos implícitos más elevados, acaso con la excepción de Dinamarca y Suecia, se dan en los antiguos países socialistas incorporados a la Unión. Por el contrario, otros países, como Italia, Reino Unido y, sobre todo, España, tenían en 2016 los tipos implícitos menores. Precisamente España ocupaba ese año el puesto último en el ranking de los 28 países de la UE. El principal componente del tipo implícito en los países de la UE es el IVA, que representa un porcentaje entre el 65 y el 75% del total; el segundo, equivalente aproximadamente al 18 o 20% lo constituyen los impuestos especiales que gravan los aceites minerales, mientras que el tercero incluye a los gravámenes sobre alcoholes y tabaco, con un peso aproximado medio del 7%.

Como antes se señalaba, España es el país con el tipo implícito sobre el consumo más bajo, 15,8%. Aunque los componentes de ese tipo se sitúan entre los más bajos de la Unión, Italia tiene un componente IVA menor (el más bajo de la UE) y Holanda e Italia muestran también un peso menor que el español en relación a la imposición sobre alcoholes y tabaco.

Los impuestos sobre el capital representan, como se ha dicho, el componente menor en la distribución según bases imponibles. La recaudación media en la UE representaba una cuantía equivalente al 8,4% del PIB en 2016 y, según los datos disponibles, ese año aún no se había recuperado el nivel de los años previos a la crisis. En realidad, en algunos países como Holanda, Alemania o Francia, sí se puede hablar de una cierta recuperación del volumen recaudatorio anterior a la crisis en términos de PIB. El resto de los países de la muestra elegida, se situaba en niveles inferiores pero entre ellos, solo España mostraba una capacidad sensiblemente menor: La recaudación en 2016 era 3,2 puntos menor que la obtenida en 2007. Solo Irlanda, entre todos los países de la UE mostraba una disminución mayor.¹⁴

¹⁴ Renunciamos a la consideración aquí de los tipos implícitos sobre el capital (relación entre los tributos que gravan el capital y sus rendimientos y la totalidad de las rentas de capital de la economía). La propia D.G Taxes and Custom Union señala que se trata de un concepto muy complejo de construir e interpretar. Ver D.G., 2018, p. 273

La inferior participación de las rentas de capital en la financiación de los servicios nos invita a reflexionar sobre sus orígenes y justificación. Aunque la cuestión tiene una cierta envergadura y es preciso evitar las simplificaciones, los argumentos manejados deberían ser analizados con cautela: La justificación basada en motivos de competencia fiscal, la cuestión de la eventual existencia de fenómenos de doble imposición, además de las críticas a los impuestos sobre patrimonio y Sucesiones suelen ser los más repetidos. Sin embargo, en los últimos 40 años se observa una tendencia continuada de crecimiento del peso de las rentas del capital respecto de las del trabajo en el PIB. No obstante, los sistemas tributarios siguen descansando sobre las rentas del trabajo. A largo plazo, parece inviable sostener el Estado del Bienestar con esta composición tan distorsionada.

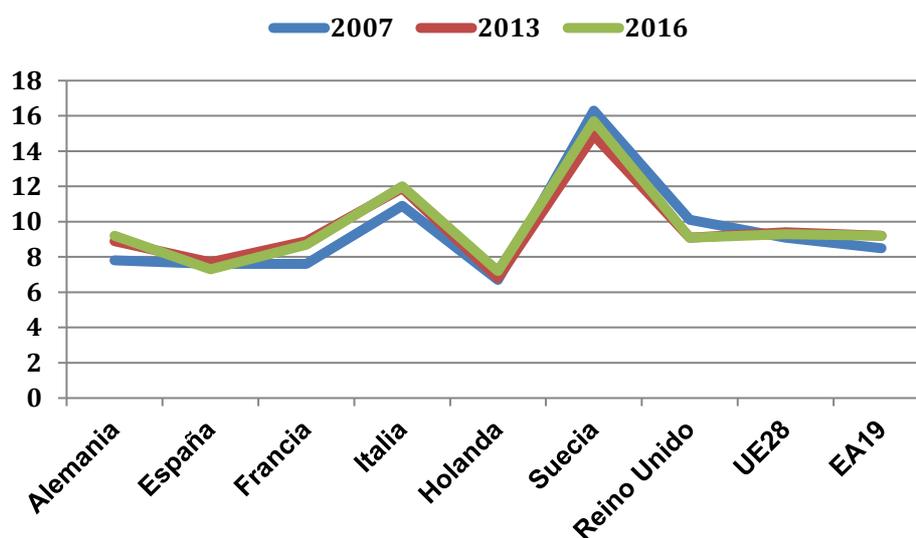
4. Una revisión de las principales figuras impositivas

4.1 Consideraciones sobre la imposición directa.

4.1.1 El Impuesto Personal sobre la Renta:

En el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas, llama la atención el mantenimiento de la relevancia del IRPF. En el año 2016, los países de la UE28 y la EA19 recaudaban por este impuesto, como media, una cantidad de recursos equivalentes a más de 9 puntos del PIB. Entre los países seleccionados, como puede comprobarse en el gráfico 6, excepto España y Holanda, el resto de los países obtenían recaudaciones en el entorno (Francia) o por encima del 9% del PIB. Los datos confirman la importancia del tributo en Suecia y Reino Unido, aunque también Italia obtiene un volumen de recaudación elevado en concepto de IRPF.

Gráfico 6: Recaudación del Impuesto Personal respecto al PIB



Fuente: D.G. Taxation and Custom Union, 2018, pg.184

La información disponible parece desdecir el cuestionamiento anunciado hace algunos años acerca de la viabilidad de la Imposición sobre la Renta Personal. A pesar de las dificultades de este tipo de tributación, el IRPF sigue siendo el “primero” de los tributos, al menos en el ámbito de los países originarios de la Unión Europea.¹⁵ No hay que olvidar además que el impuesto sobre la renta personal, a pesar de sus dificultades, se justifica y defiende porque se trata del tributo en el que se intentan

¹⁵ La base de datos de EUROSTAT pone de manifiesto que los países del Este de Europa, incorporados más tarde a la Unión, tenían porcentajes de recaudación entre el 3 y el 6% del PIB. La ausencia de tradición en este ámbito y la opción por impuestos de tipo fijo (“Flat Taxes”) pueden explicar esta diferencia en la recaudación.

aplicar de manera más clara criterios de justicia tributaria, a través de técnicas de progresividad, y es el que mejor representa la idea de ciudadanía europea.¹⁶

Los factores que afectan a la progresividad del impuesto personal, no se limitan tan solo a la progresión de los tipos o al alcance del tipo marginal máximo. Otros elementos son también importantes para determinar la progresividad del tributo y su capacidad redistributiva: La propia determinación de la base imponible y el juego de exenciones y reducciones de la misma, el diseño de los tramos en los que se divide la base en función de la cuantía de la renta y los umbrales para fijar los tipos, la aplicación del sistema de tributación “por escalones”, para evitar los “errores de salto” o el sistema de deducciones y minoraciones impositivas (Vaillancourt et al. 2018).¹⁷

Respecto a los tipos impositivos nominales, la Tabla 5 ofrece la información correspondiente a la evolución en el tiempo de los tipos máximos del impuesto personal.

Tabla 5: Evolución de los tipos marginales máximos

	2007	2013	2018	2018/2007
Alemania	47,5	47,5	47,5	0
España	43	52	43,5	0,5
Francia	45,4	50,3	51,5	6,1
Italia	44,9	47,3	47,2	2,3
Holanda	52	52	52	0
Suecia	56,6	56,7	57,1	0,5
R. Unido	40	45	45	5
UE28	39,7	39,2	39	-0,7
EA19	39,4	42,3	42,6	3,2

Fuente: D.G., 2018, pg 27.

Una vez más llama la atención, en un contexto de crisis de la Imposición sobre la Renta Personal, el mantenimiento, e incluso la elevación, de los tipos marginales máximos. La situación económica de algunos países durante el período de crisis y la necesidad de mantener controlado el déficit público, ante la vigilancia de las instituciones europeas para garantizar el cumplimiento de los objetivos de déficit, puede ayudar a entender ese comportamiento del tipo marginal máximo. Aunque el

¹⁶ No hay que olvidar que en España el IRPF es un tributo descentralizado: Las Comunidades participan al 50% en la tarifa del Impuesto y disponen de atribuciones normativas en relación con algunos elementos del mismo.

¹⁷ Las deducciones han crecido notablemente entre las comunidades autónomas de modo que, solo en el ámbito del IRPF, se distinguen en la actualidad hasta trece modalidades diferentes de deducciones. Por ello, determinar el grado de progresividad efectiva del IRPF resulta una tarea muy compleja.

tipo aplicado en España es el más bajo de los países considerados, con la excepción del Reino Unido, aún se sitúa por encima de los valores medios de la UE y EA.¹⁸

Sin embargo, como ha puesto de manifiesto algún trabajo (Zubiri, 2018, pg. 81) en una comparación de los 15 países originarios de la UE, los tipos nominales tienen un nivel medio o bajo en España respecto a la UE a 15. En general, los tipos medios del IRPF son inferiores en los diversos tramos de renta a los valores medios de la UE a 15. Además, las diferencias de tipos son mayores para las rentas más altas y, en ese sentido, puede decirse que el IRPF es menos progresivo. En consecuencia, como el mismo autor menciona, sería posible incrementar los tipos de renta para los tramos medios y altos de renta si el modelo fuera el diseño actual “medio” del impuesto en los países de la UE1.5

Otros factores que inciden sobre la progresividad y la capacidad redistributiva del impuesto son el tratamiento diferencial de las rentas del capital respecto a las del trabajo en beneficio de las primeras. Es cierto que en la mayoría de los sistemas existe algún tratamiento diferencial de los rendimientos del ahorro pero, como se señalaba con anterioridad, son esencialmente razones de competencia fiscal las que explican ese tratamiento. La intensidad de los cambios tecnológicos y las dificultades para controlar los flujos de capitales entre países explican el temor de los gobiernos a mantener una presión fiscal elevada de las rentas de capital, no solo para evitar la “fuga” de capitales, sino también para incentivar la entrada de recursos financieros procedentes de otros países.

A instancias de la Comisión Europea, muchos países han introducido en la imposición personal diversos mecanismos para disminuir la presión sobre las rentas del trabajo. En esa dirección, las instituciones europeas proponen desplazar una parte de la presión a la tributación del consumo o desarrollar la imposición sobre el medio ambiente, además de introducir en el propio impuesto algunos beneficios fiscales para aliviar la carga sobre el trabajo. En esa dirección, España optó por un sistema de una deducción general¹⁹ aplicada a las rentas del trabajo, en lugar de otras minoraciones justificadas, pretendiendo con ello simplificar en este aspecto el tributo, evitando los complejos controles de los denominados “gastos necesarios para obtener ingresos”.

Posteriormente, se ha pretendido rebajar la tributación de los contribuyentes de bajas rentas, elevando los mínimos exentos y reduciendo tipos de los tramos de ingresos bajos.²⁰ Sin embargo, no se ha llegado aún en España a introducir un sistema

¹⁸ La media aritmética europea se ve afectada por los tipos menores aplicados en los países de más tardía incorporación a la UE y especialmente por los que han optado por un sistema de “flat tax”. Por otro lado, en el caso español, la existencia de tarifas autonómicas implica que el tipo marginal máximo acumulado puede variar entre 43,5 (el más bajo, aplicado por la Comunidad de Madrid y el 48% (Andalucía, Asturias, Cantabria, Cataluña y La Rioja). Ver, Vaillancourt et al, 2018.

¹⁹ LIRPF 2006, Artículo 19, número 2, apartado f: Para obtener el rendimiento neto del trabajo ha de restarse del rendimiento íntegro, entre otros gastos deducibles, “En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales”.

²⁰ En esta línea se insertaba el pacto alcanzado en España entre el Partido Popular y Ciudadanos con motivo de los presupuestos de 2017. En concreto, la exención del tributo de

adecuado de estímulo y protección de los trabajadores de rentas bajas, aun cuando el porcentaje de trabajadores con rentas inferiores al umbral de pobreza creció mucho con la crisis y en buena medida, se ha mantenido en el período de recuperación posterior.²¹ Los sistemas de “in work benefits”, concebidos para estimular la incorporación al mercado de trabajo de quienes obtenían salarios bajos, en ocasiones inferiores a los subsidios para combatir la pobreza, tienen una cierta tradición en Estados Unidos, y también en el Reino Unido y Francia y, con menor entidad, en otros países de la UE.

Solo en relación con la deducción por maternidad para mujeres trabajadoras²² se ha planteado (Paniagua, 2015 y Ayala y Paniagua, 2018) la posibilidad de ir a un sistema más general de “in work benefits” capaz de mantener en e incorporar al mercado de trabajo a los trabajadores de bajos salarios. Esta vía de concretar de forma más integrada las deducciones destinadas a defender a los trabajadores “pobres” parece tener un cierto consenso en los países de la OCDE donde este problema ha alcanzado un nivel considerable. En esta dirección, se ha propuesto una posible introducción de alguna modalidad de Impuesto Negativo sobre la Renta, como un instrumento para redistribuir ingresos hacia los trabajadores más pobres, que están fuera del IRPF y, en consecuencia, no pueden beneficiarse de las rebajas fiscales en el tributo.²³

Volviendo a los rendimientos de capital, desde algunas posiciones se ha planteado la conveniencia de reintegrar dichos rendimientos en la base principal del gravamen, como sucedía con anterioridad a la reforma del impuesto del año 2006²⁴ o, al menos, incrementar los tipos sobre los rendimientos de capital más elevados, acaso adecuando el aumento al nivel global de renta de cada contribuyente. Sería una medida destinada a incrementar la progresividad del impuesto, aunque ese aumento de progresividad, justificado desde postulados de equidad, implica también un aumento de la complejidad del gravamen que, en cierto modo, rompe con la justificación inicial de la reforma de 2006, de mejorar la competitividad fiscal y simplificar la tributación de las rentas procedentes del ahorro.²⁵ En la actualidad, los tipos aplicados a la base del ahorro son tres (19, 21 y 23); no obstante, con motivo del

las rentas comprendidas entre 12 y 14.000 euros anuales ha sido cuestionada desde diversas posiciones por los límites establecidos en el pacto y porque este tipo de exenciones puede implicar la pérdida de otros beneficios fiscales a los potenciales beneficiarios de la medida.

²¹ Lo que implicaba la consolidación de un colectivo amplio de trabajadores en situación de pobreza, un fenómeno existente desde hace algunos años en otros países, y especialmente en Estados Unidos.

²² La deducción por maternidad (artículo 81 de la LIRPF, 2006), se dirige no solo a las trabajadoras por cuenta ajena sino también a las que realizan actividades por cuenta propia.

²³ Fuenmayor y Granell, 2017, en esta dirección, han propuesto sustituir los programas de rentas de inserción por un Impuesto Negativo sobre la Renta. Aunque se trata de una propuesta de interés, entre otros problemas se plantea la cuestión competencial, porque los programas asistenciales son en la actualidad competencia de las Comunidades Autónomas.

²⁴ Recordemos que, a partir de dicha reforma, el impuesto se convierte en un tributo “dual” al separar la base del ahorro del resto de los ingresos de los contribuyentes y aplicar un tipo fijo, dando un tratamiento favorable a este tipo de rentas.

²⁵ Como ya se ha señalado, la existencia de tratamientos privilegiados del capital en la mayoría de los países europeos obliga a ponderar adecuadamente los cambios normativos en este terreno.

reciente pacto entre el PSOE y Podemos, entre otras medidas, se ha propuesto la aplicación de un tipo adicional del 27% que gravaría las rentas superiores a 140.000 euros.

En realidad, parece que hemos pasado desde una dualidad completa, con un tipo proporcional del 15 por ciento, a un impuesto casi sintético, con una tarifa del ahorro que va ganando en progresividad. La conversión de un gravamen proporcional en otro progresivo fue decidida por el gobierno anterior y, tras el reciente pacto de legislatura, parece que se pretende culminar. Con este cambio, sin embargo, no se espera obtener una gran recaudación, entre otras razones porque los individuos con más recursos no siempre están adecuadamente reflejados en el IRPF, sino más bien ofrecer una imagen de compromiso en el combate a la desigualdad.

La fiscalidad de las rentas irregulares y singularmente de las plusvalías, bonificadas de una u otra forma en la mayoría de los sistemas fiscales, plantea un problema especial en relación con su período de generación. Su integración entre los rendimientos del ahorro y la aplicación de tipos crecientes que no valoran adecuadamente el plazo de formación de las mismas puede dar lugar a un exceso de tributación para algunos contribuyentes. Para evitar este problema, se ha planteado si deberían reintegrarse a la base del impuesto pero, como se hacía anteriormente, actualizando el valor de adquisición del bien de que se trate y corregir la acumulación temporal de rentas en función del período de generación de la plusvalía. Con este cambio, no parece que se dieran cambios significativos en recaudación. Las ganancias en 2016 fueron aproximadamente 13.500 millones de euros, lo que supone una cuota de unos 2.700. La actualización de valores bajaría algo esta cifra, pero la aplicación de la tarifa general seguramente compensaría dicha disminución.

En muchos países europeos se han creado sistemas de bonificación a las aportaciones voluntarias a los planes de pensiones, justificados como un medio para complementar las pensiones públicas ante las dificultades del sistema de reparto en un contexto de intenso envejecimiento de la población. No obstante, el incentivo fiscal²⁶ ha tenido un recorrido limitado en España y, en general, la rentabilidad de los fondos y planes de pensiones ha sido decepcionante. En realidad, las personas que se han acogido a estas bonificaciones lo han hecho por aprovechar el descuento fiscal y no parece que se haya conseguido fortalecer de forma consistente el sistema de previsión social complementaria. Además, no hay que olvidar que las deducciones tienen un efecto regresivo, ya que solo los contribuyentes que tienen capacidad de ahorro pueden hacer uso de la deducción. A lo largo de los últimos años se ha ido produciendo un proceso progresivo de disminución de las cantidades a reducir en la liquidación del impuesto. Con todo, la existencia de incentivos similares en la mayoría de los países europeos, desaconsejan su supresión, aunque seguramente sería necesaria una reforma sustancial de este incentivo, en el contexto de la reforma del sistema general de previsión social.

²⁶ Articulado como una reducción en la base imponible (arts. 51 y 52 de la LIRPF, 2006).

Respecto a los incentivos a la adquisición de vivienda habitual, en España la Ley 16/2012, de 27 de diciembre suprimió, con efectos desde 1 de enero de 2013 la deducción por inversión en vivienda habitual. Se venía así a reconocer la conveniencia de suprimir esta figura, de carácter claramente regresivo (al beneficiar más a los contribuyentes de mayor capacidad económica) y generadora de efectos negativos e ineficientes sobre la actividad económica (minoraciones regresivas e ineficientes). No obstante, la reforma de la Ley 35/2006/ (tras los cambios introducidos por la Ley 16/2012) en su Disposición Transitoria 18ª, preveía un régimen transitorio en beneficio de quienes se habían acogido al beneficio fiscal con anterioridad, lo que ha implicado que la cuantía económica de los beneficios fiscales asociados a este incentivo fiscal siga siendo elevada y, desde algunas posiciones, se proponga su supresión.²⁷

Por otra parte, el impuesto español, de forma similar a lo que hacen otros países, mantiene la exención de las plusvalías obtenidas de la venta de la vivienda habitual y destinadas a la adquisición de una nueva vivienda. Aunque la Ley prevé una serie de limitaciones en la aplicación de este beneficio fiscal, la existencia de instrumentos parecidos en los países europeos, pero mejor elaborados, tal vez justificara una mayor limitación del incentivo, en un contexto de necesaria revisión de las políticas de vivienda, incapaces de controlar el intenso crecimiento de los precios de la vivienda y la generación de la burbuja inmobiliaria en el período de expansión previo al comienzo de la última crisis económica.

4.1.2 El impuesto de sociedades

El segundo tributo de la imposición directa en términos de recaudación es el impuesto sobre sociedades, que experimentó una caída intensa al inicio de la crisis económica y, posteriormente, una recuperación limitada, si lo comparamos con otras figuras tributarias y, especialmente, con los datos de recaudación previos a la crisis económica. Aunque la mayoría de los países europeos han experimentado dificultades recaudatorias, la disminución de los ingresos por este tributo fue especialmente grave en España, como muestra la Tabla 6.

Tabla 6: Ingresos por IS en relación con el PIB. Comparación

	2007	2013	2016	2016/07
Alemania	2,8	2,4	2,7	-0,1
España	4,8	2,2	2,3	-2,5
Francia	3	2,8	2,6	-0,4
Italia	3,1	2,5	2,1	-1

²⁷ Hay que hacer notar que, además del Régimen Transitorio, muchas comunidades autónomas han incorporado a sus propias legislaciones diferentes deducciones orientadas a facilitar la adquisición de vivienda habitual por parte de colectivos con diversas dificultades. Sobre el papel y la importancia de los incentivos fiscales incluimos algunas consideraciones en el apartado final de este capítulo.

Holanda	3,4	2,2	3,3	-0,1
Suecia	3,6	2,7	2,8	-0,8
R. Unido	3,3	2,6	2,8	-0,5
UE	3,3	2,5	2,6	-0,7
EA	3,2	2,5	2,6	-0,6

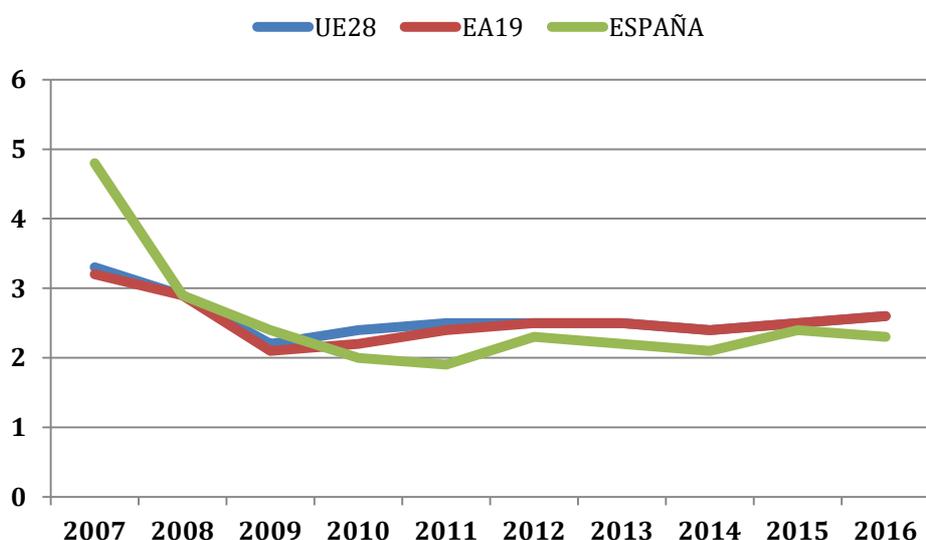
Fuente: D.G. Taxation. 2018.

Aunque, como se ha reiterado, el año previo a la crisis (2007) fue un año excepcional en términos recaudatorios en España, desde entonces hasta la actualidad se ha producido una disminución significativa de los ingresos obtenidos del impuesto de Sociedades. Es cierto que, como refleja el gráfico 7, la caída se concentró entre los años 2007 y 2009 pero, como ocurrió con los valores medios de la UE y la EA, los ingresos obtenidos de la tributación de sociedades en España no recuperaron los niveles anteriores a la crisis en los años sucesivos.

El valor medio del tipo nominal máximo en la UE 28, en 2018, es 21,9%, mientras que en la EA 19, se eleva al 24,1%. La disminución de los tipos ha sido una constante a lo largo de los últimos años. En 2007, el tipo máximo medio en la Unión Europea ampliada era el 24,4%, en tanto que en la Eurozona ascendía al 25,7%.

A pesar de la rebaja del tipo de sociedades en España al 25% a partir de 2016, según los datos de la Comisión, entre los países que venimos considerando, Francia (34,4), Alemania (30,2) e Italia (27,8) aplicaban tipos superiores a los de España. Holanda aplica el mismo tipo (25%), mientras que Suecia (22) y Reino Unido (19), tienen tipos inferiores en 2018. En el otro extremo, Irlanda y varios países de los miembros más recientes de la UE (Hungría, Chipre, Bulgaria), tienen tipos muy inferiores, comprendidos entre el 10 y el 12,5%.

Gráfico 7: Evolución de la recaudación del Impuesto de Sociedades en relación al PIB



Fuente: D.G. Taxation. 2018.

La Comisión ofrece adicionalmente información sobre los tipos medios efectivos, que se obtienen, aplicando algunas reglas fiscales básicas a una hipotética inversión. Según la metodología empleada,²⁸ los tipos medios efectivos habrían disminuido en línea con la evolución de los tipos nominales a lo largo de la última década. En este caso, los tipos efectivos mayores se darían en Francia, España y Alemania, con tipos efectivos cercanos al 30%, alrededor de 10 puntos superiores a los medios de la UE (20,21%) y EA (22,1%).²⁹

El resultado anterior parece contradecir la idea extendida de que el tipo efectivo de las empresas grandes se sitúa en torno al 6% (6,14%). En realidad ese indicador, procedente de los Informes de Recaudación Tributaria de la Agencia Española de Administración Tributaria, se obtiene sobre el resultado contable de las empresas, que refleja una cuantía sensiblemente mayor que la base imponible. Si el cálculo se hace sobre la base imponible, el tipo efectivo ascenderá al 19%, lo que plantea algunas dudas sobre la recaudación esperable de la aplicación del tipo mínimo en Sociedades.

En realidad, el porcentaje anterior representa un valor medio entre empresas que tributan a un tipo próximo al 25% y otras que pagan cantidades sensiblemente inferiores. En este sentido, el gobierno actual estima obtener 800 millones de euros como consecuencia de la fijación de ese tipo mínimo en el Impuesto de Sociedades. Si a ello se suma la limitación de la exención de dividendos al 95 por ciento, se espera obtener 1800 millones de recaudación, según las previsiones contenidas en el proyecto de presupuestos Generales para 2019.³⁰

En todo caso, las posibilidades de compensación de pérdidas hacia delante, las exenciones de dividendos de fuente extranjera procedentes de empresas filiales³¹ o de las plusvalías, el tratamiento especial de las sociedades holding, así como la generosidad de algunos incentivos fiscales, especialmente los relativos a la inversión en Investigación y Desarrollo o el régimen de la propiedad intelectual³², ayudan a entender las limitaciones recaudatorias de este impuesto y la necesidad de una reforma en profundidad que corrija los defectos principales, limite las deducciones por inversión o empleo que no se justifiquen por razones económicas y evite los tratamientos privilegiados de entidades o sectores específicos.

²⁸ El método aplicado se recoge en Devereux and Griffith (2003) y Devereux et al. (2008)

²⁹ El elevado tipo efectivo del impuesto español (30,1%) se debe en buena medida a la inclusión del Impuesto de Actividades Económicas en la determinación del mismo aunque, como expresan los servicios de la Comisión, este tributo, en el marco de las Cuentas Nacionales y Regionales armonizadas, se incluye como “Otros impuestos sobre la producción”, y no guardan relación con los beneficios de las empresas.

³⁰ Sobre la aplicación del tipo mínimo, ver Escudero y Rodríguez, 2018.

³¹ En la Unión Europea, la detentación por parte de una empresa matriz del 10% de la propiedad de otra (filial), da derecho a la supresión de la retención en origen de los dividendos y la no tributación de los mismos en destino (exención participativa). La mayor parte de los países mantienen ese porcentaje y España lo ha reducido al 5%. Además se aplica esa exención en el interior y se amplía a las plusvalías.

³² Los incentivos a la inversión en I+D o los beneficios asociados a las llamadas “patent box” no existen o son residuales en países como Alemania, Suecia o Dinamarca.

Es cierto sin embargo que, en un contexto de globalización creciente, la relativa desaparición de las fronteras y las dificultades para llevar adelante el proceso de armonización del impuesto³³ hacen cada día más complicado para los Estados recaudar los recursos necesarios para volver a niveles de ingresos similares a los existentes antes de la crisis económica, no ayudan a facilitar el cumplimiento fiscal de las empresas, al tener que aplicar múltiples legislaciones diversas y, en cierto modo, estimulan la evasión y la elusión fiscal.

Por otra parte, aunque se han dado avances significativos en las relaciones entre administraciones tributarias y el suministro de información, la coordinación más intensa de la gestión en relación con éste y otros tributos es aún muy insuficiente. Además, el nuevo escenario de vuelta al proteccionismo plantea nuevos interrogantes sobre los procesos de armonización y unificación en marcha, aunque resulta difícil aceptar una vuelta al pasado, ante la intensificación de la innovación tecnológica y el crecimiento de las relaciones y las conexiones entre individuos y países.

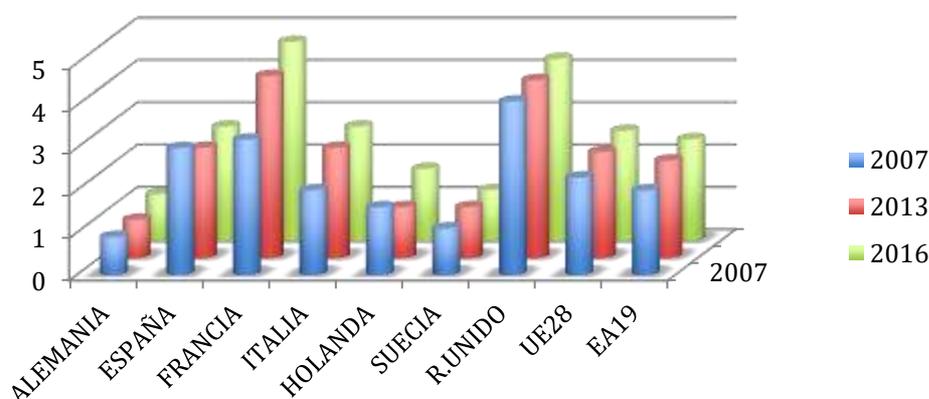
4.1.3 Los tributos sobre la detentación y transmisión de la riqueza

Los impuestos sobre la propiedad representaban en 2016 como valor medio el 2,6% del PIB entre los países de la UE28 (6,8% de los recursos totales) y 2,4% entre los pertenecientes a la EA19. Representan por tanto una cantidad limitada de recursos que ha tendido a aumentar levemente durante los últimos años. Como se puede ver en el gráfico 8, solo dos países, entre los siete incluidos en este trabajo obtienen ingresos más elevados de esta figura tributaria: Francia y Reino Unido; además, en estos dos países y en el resto, la recaudación tributaria ha aumentado desde el año 2007.

Las dos categorías que se incluyen aquí son los “impuestos recurrentes sobre la propiedad”³⁴, que representan el 1,6% como valor medio de los sistemas tributarios europeos y “otros impuestos sobre la propiedad”, que incluyen diversas figuras, como el impuesto sobre el patrimonio español. En el primer caso, Francia (3,4%) y Reino Unido (3,3%) son los dos países de más recaudación; en el segundo, a los dos países anteriores se suman España (1,5%) e Italia (1,3%). A pesar de la limitada recaudación, estos impuestos ofrecen una fuente potencial para aumentar los recursos y, además, se consideran poco distorsionantes para el crecimiento económico, debido a la inmovilidad de sus bases.

³³ La propuesta de base común consolidada para los grupos de sociedades, aprobada por el Parlamento, pero no por el Consejo Europeo, es una muestra más de las dificultades para profundizar en el proceso de armonización fiscal europeo.

³⁴ Se incluyen aquí los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, usualmente asignados a las corporaciones locales para financiar los servicios que proveen.

Gráfico 8: Recaudación de impuestos sobre la propiedad (PIB)

Fuente: D.G. Taxation ,2018.

Sin embargo, los impuestos generales sobre la riqueza o el patrimonio no suelen ser bien valorados por los especialistas y los ciudadanos al considerarlos una modalidad de “sobregavamen” que se aplica a los activos acumulados, que ya se sometieron a tributación en etapas anteriores. En España, el impuesto ha sido especialmente criticado por los argumentos anteriores y por sus deficiencias técnicas. No obstante, a pesar de su suspensión formal en 2008, fue recuperado en 2011 y desde entonces ha sido prorrogado año tras año³⁵.

Solo Francia y, en forma integrada con el impuesto personal sobre la renta, en Holanda, se mantiene este tipo de imposición, especialmente defendida en la época de crisis y como vía para corregir la creciente desigualdad de la renta y la riqueza en los distintos países.³⁶ Se trata de una cuestión polémica que podría resolverse en parte con un buen diseño del impuesto y una adecuada coordinación con la imposición sobre la renta personal.

Por lo que respecta a los impuestos sobre transmisión de riqueza, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España, a pesar de haber sido tradicionalmente uno de los instrumentos más claros para garantizar el principio de igualdad de oportunidades, se encuentra en una situación comprometida, en parte como consecuencia de la crítica social, favorecida por un diseño manifiestamente mejorable de esta figura tributaria y en parte porque, al haberse cedido a las Comunidades Autónomas, se produjo un proceso de competencia fiscal a la baja y a la práctica desaparición del gravamen en algunos territorios.

³⁵ A pesar de su carácter “prorrogado”, el pacto presupuestario alcanzado entre el PSOE y Podemos contempla un aumento del 1% del Impuesto sobre la patrimonio y la obligatoriedad de aplicar el impuesto en toda España.

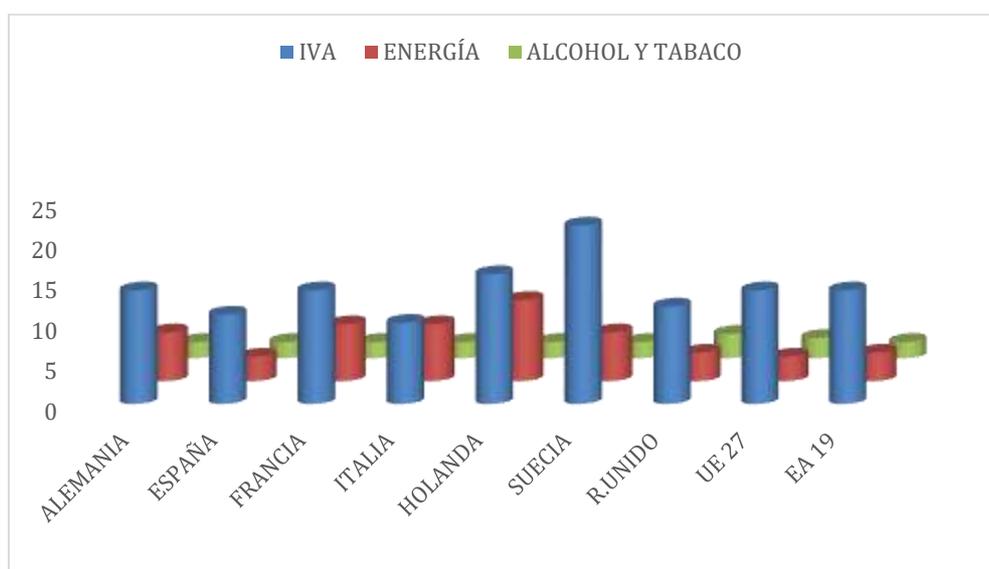
³⁶ Esta sería la propuesta más llamativa del libro de T. Piketty, El Capitalismo del siglo XXI.

Desde distintas posiciones (Onrubia, 2017; de Pablos y Martínez, 2018; Comisión de Expertos, 2017) se ha planteado la necesidad de reformar intensamente el tributo, básicamente a través de la centralización de alguno de los elementos del mismo, como la cuantía de las exenciones según la vinculación familiar, la determinación de limitaciones en términos de imposición mínima general y tipos máximos o el establecimiento de un sistema sencillo de aplazamientos o fraccionamientos de pago del impuesto, para evitar un eventual efecto confiscatorio.

4.2 La imposición indirecta:

Como se señalaba con anterioridad, en España se ha producido un claro desplazamiento desde la imposición directa a la indirecta a lo largo de los últimos años. Entre los componentes de este tipo de tributos sobresale el Impuesto sobre el Valor Añadido que, en términos de tipos implícitos representan entre el 50 y el 75% del total. El segundo componente es la imposición sobre la energía (entre el 15 y el 20%), mientras que el tercero lo constituye la tributación del alcohol y el tabaco. No hay que olvidar que en el ámbito de estos tributos es donde más ha avanzado el proceso de armonización fiscal, al menos desde la Sexta Directiva en 1977, y, seguramente, donde más se está trabajando para fortalecerla.³⁷ En realidad el margen para la intervención de los gobiernos se limita a la fijación de los tipos, entre los cuales, el ordinario no puede ser inferior al 15% y no debe haber más de dos tipos adicionales, para gravar una serie de bienes y servicios limitada.

Gráfico 9: Descomposición del tipo implícito del consumo



Fuente: D.G. Taxation 2018.

La distribución anterior se ve confirmada en el contenido del gráfico 9. Cuatro países muestran datos superiores a los valores medios de la UE y de la EA; entre ellos,

³⁷ La regulación de los elementos básicos del tributo se recogen en el Directiva 2006/112/CE

destacan Suecia y Holanda, con tipos implícitos próximos al 30%; mientras que en el primer caso predomina el peso del IVA, Holanda tiene la mayor participación de los impuestos sobre la energía en el implícito sobre el consumo.

En el otro extremo, España es el país con el tipo implícito sobre el consumo más bajo de la UE (alrededor del 16%), con participaciones bajas en las tres categorías de ingresos (IVA, Energía y Alcohol y Tabaco). Por su parte Italia es el país con el menor tipo implícito de IVA de todos los países de la Unión.

El aumento del peso de los impuestos indirectos en los ingresos públicos totales debe relacionarse con el aumento de los tipos aplicados en el ámbito de los impuestos especiales, pero también del IVA. En efecto, el tipo estándar medio del IVA en Europa pasó, entre 2007 y 2018 del 19,5% al 21,5%.

Tabla 8: Tipos nominales del IVA

	2007	2013	2018
ALEMANIA	19 y 7	19 y 7	19 y 7
ESPAÑA	16,7 y 4	21,10 y 4	21,10 y 4
FRANCIA	19,6/5,5/2,1	19,6/7/5,5/2,1	20/10/5,5/2,1
ITALIA	20,10 y 4	21,10 y 4	22,10 y 5/4
HOLANDA	19 y 6	21 y 6	21 y 6
SUECIA	25,12 y 6	25,12 y 6	25,12 y 6
R.UNIDO	17,5 y 5	20 y 5	20 y 5

Fuente: D.G Taxation, 2018

Entre los países incluidos en la Tabla 8 solo dos aplican tipos superiores al medio de la UE, Suecia e Italia, aunque el resto, acaso con la excepción de Alemania, tienen tipos nominales próximos a la media. Por otro lado, en los últimos 15 años, con diferencias según países, ha habido una tendencia a aumentar los tipos reducidos aplicados, lo que parece ir en contra de la lógica del impuesto, más eficiente cuantos menos tipos se apliquen. Dado el sistema de liquidación del impuesto, la profusión de tipos aumenta la complejidad y facilita los comportamientos evasores, especialmente en relación con los intercambios de bienes y servicios entre países.³⁸

La intensa caída de la recaudación en España durante los primeros años de la crisis económica tuvo que ver, sin duda, con la disminución del consumo generada con la crisis, pero la existencia de diversos tipos y múltiples tratamientos especiales implicaba una menor recaudación, una mayor complejidad en la gestión del tributo y un cierto estímulo a evitar la carga del impuesto por parte de los obligados a hacerlo efectivo.

³⁸ A principios de la década actual se estimaba el fraude global del IVA en Europa en una cuantía entre 20.000 y 35.000 millones de euros (Borselli, 2011)

Según el Informe publicado por TAXUD, 2015³⁹, España tenía un tipo medio efectivo del 8,6%, el más bajo de la UE a 28 y cuatro puntos por debajo de la media de la Unión (12,6%). En el mismo Informe se señalaba que España tenía un nivel de fraude inferior al de otros países con tipos efectivos mayores, por lo que, como ha señalado Onrubia, 2017, p. 18, “la principal explicación debe encontrarse en la importante proporción del valor añadido de nuestra economía gravado a los tipos reducidos del 10% y el 4%. De hecho, el porcentaje gravado al tipo del 21% resulta absolutamente desproporcionado a la baja, frente a la media del resto de Estados miembros: apenas la mitad, frente al 72% de media en la UE-28.” Como el mismo autor señala, en gran medida, esa diferencia se debe a la aplicación del tipo reducido del 10% a los sectores de restauración, hoteles y transporte de viajeros.

La situación actual del impuesto haría necesario emprender una reforma intensa del IVA, procurando eliminar una buena parte de las bonificaciones no justificadas, que implican un coste elevado y no se justifican por motivos de equidad.⁴⁰ En gran medida cualquier reforma de los impuestos indirectos está condicionada por el proceso armonizador europeo. Tanto la lucha contra el fraude en el comercio intracomunitario, como la cuestión de la adaptación del impuesto a la nueva realidad digital o la aplicación del gravamen al sector financiero dependen de normas comunitarias y se integran, con otros elementos en el denominado Plan de Acción del IVA, lanzado por la Comisión Europea en el año 2016.

El Plan de Acción del IVA, de hecho, está ya implantándose. De un lado, ya se ha definido el sistema definitivo de operaciones intracomunitarias, con un régimen de tributación en destino, pero repercutiendo el impuesto de destino por parte del proveedor de origen, ingresando el impuesto en su propio país mediante un sistema de ventanilla única (“one stop shop”). De otro lado, se ha modificado el régimen de comercio electrónico, telecomunicaciones y televisión, aunque las medidas más relevantes entrarán en vigor en 2021. A título de ejemplo, en las operaciones realizadas a través de Amazon, se designa sujeto pasivo a esta empresa, a pesar de que no es realmente la que compra y vende. En cambio, la aplicación del IVA en el ámbito de los servicios financieros sigue planteando grandes dificultades; por el momento, seguirán exentos, porque es muy difícil conocer la base imponible, en particular, en las operaciones con rendimiento implícito.

La modificación de los tipos de bienes y servicios afectados por los tipos inferiores es, por el contrario, una cuestión que puede ser emprendida por el Gobierno del país, así como la lucha contra el fraude, especialmente compleja en España, dada la importante presencia de empresas pequeñas y trabajadores por cuenta propia en el tejido empresarial español. No obstante, una reforma de entidad en el ámbito de la imposición indirecta no es posible sin un esfuerzo serio de educación tributaria y de comunicación clara a los contribuyentes. Mientras muchos ciudadanos no entiendan que la pregunta tradicional “¿con IVA o sin IVA?” es una invitación al fraude, será muy

³⁹ Ver, CASE (2016)

⁴⁰ López Laborda et al. (2017) han confirmado, una vez más, que tanto el IVA como los impuestos especiales son tributos regresivos respecto a los ingresos de los hogares.

difícil introducir una reforma intensa del tributo. Y, del mismo modo, cualquier reforma será inviable mientras no exista una coordinación administrativa consistente entre las administraciones tributarias de los países de la Unión.

Hay que recordar, por último, que el impuesto está compartido a partes iguales entre la Administración Central y las Comunidades Autónomas, aunque sin cesión de capacidad normativa alguna, a diferencia de lo que ocurre con el IRPF. Con la finalidad de aumentar los ingresos de las comunidades, la Comisión de Expertos que en 2017 realizó el Informe sobre Financiación Autonómica, proponía entre las medidas de reforma posibles, la cesión a las comunidades de la capacidad mancomunada para variar el alza el tipo impositivo sobre la parte del IVA atribuida a las mismas. Aunque existen precedentes en otros países, no parece fácil que salga adelante esta iniciativa, como tampoco que se pueda aplicar en caso de producirse la cesión.⁴¹

En el campo de los impuestos especiales, como reiteradamente han planteado las autoridades comunitarias, sería posible incrementar los tipos impositivos, especialmente en relación con las bebidas alcohólicas y el tabaco. Aunque el Real Decreto Ley 3/2016 ha aumentado los tipos de algunos de los objetos imposables de esta tributación, aún sería posible obtener ingresos adicionales por esta vía, especialmente si tenemos en cuenta los datos correspondientes a otros países europeos.⁴²

4.3 Otros impuestos.

4.3.1. Los impuestos medioambientales:

Además de combatir las prácticas contaminantes y los procesos de ruptura del equilibrio ecológico, corrigiendo externalidades negativas, la imposición medioambiental se ha justificado como medio de obtener nuevos recursos y de aliviar la excesiva presión tributaria que recae sobre las rentas de trabajo. Sin embargo, estos tributos, al tener una duplicidad de objetivos (“doble dividendo”) plantean una contradicción de partida: Si resultan efectivos para combatir las externalidades, en un determinado plazo darán lugar a una disminución de la recaudación, mientras que ésta se mantendrá o puede aumentar cuando el control que se pretende, a través de ellos, de las prácticas contaminantes resulta inoperante.

⁴¹ El proceso de armonización europeo de la imposición indirecta actúa como freno de un eventual reparto de capacidades normativas en el marco de la imposición indirecta. En este sentido la revocación, por parte de las autoridades comunitarias, del Impuesto sobre la Venta Minorista de determinados Hidrocarburos, una muestra del intento de descentralización de los impuestos especiales, debe entenderse como una advertencia para evitar la dispersión normativa como consecuencia de la descentralización e impedir la consolidación del proceso armonizador.

⁴² En el caso de los impuestos especiales, el 58% de la recaudación en cada territorio corresponde a las Comunidades Autónomas desde la reforma del modelo de financiación de 2009.

A pesar de que se viene hablando de la imposición medioambiental desde hace años, en realidad, salvo casos aislados (tal vez Dinamarca), este tipo de tributos representa un porcentaje bajo de la recaudación de los países de la Unión Europea y no parece que haya habido muchos cambios en los últimos 15 años. El valor medio de lo recaudado por estos conceptos, tanto en la UE-28 como en la EA-19 es de 2,4% del PIB. Algunos países, como Italia u Holanda obtienen ingresos superiores en términos de PIB, pero el resto, especialmente Francia, Alemania o España tienen porcentajes menores.

Los principales impuestos medioambientales son los que gravan la energía o distintos productos energéticos lo que provoca una cierta confusión con los impuestos especiales que afectan a la energía; en ocasiones, la existencia previa de impuestos específicos sobre diversas formas de energía se convierte en un argumento para defender que el país está involucrado en la lucha contra el cambio climático. Otros tributos especiales sobre la energía son los que se aplican a los combustibles para el transporte o los que se dirigen de forma directa a gravar el transporte.

Es menos común, hasta el momento el establecimiento de tributos directos sobre la contaminación, aunque en España, ante la falta de iniciativa del Gobierno central, las Comunidades y los Gobiernos Locales han ido creando algunas figuras para combatir la contaminación, a través de sus diversas perspectivas (emisiones, residuos,..), por medio de la fiscalidad. Las propuestas de creación de algún impuesto general “verde” de naturaleza energética no se han visto materializadas a lo largo de los últimos años, tal vez porque una figura de esa naturaleza puede colisionar con otros tributos más antiguos y consolidados y porque su establecimiento exigiría la ordenación, o incluso la supresión, de los tributos autonómicos y locales, y la búsqueda de fórmulas para el reparto, en su caso, de los rendimientos del nuevo tributo creado.⁴³ Por otra parte, pese a las dificultades para el establecimiento de nuevas figuras, desde hace algunos años se observa una clara preocupación para introducir criterios medioambientales de forma transversal en los nuevos programas de reformas fiscales.⁴⁴

Otro ámbito relevante en la imposición medioambiental es el que se refiere a los medios de transporte aunque, como pasa con otras figuras, ante la ausencia de legislación centralizada, también suele dejarse en manos de los gobiernos descentralizados.⁴⁵ Tanto la Directiva 1999/66/CE referida al transporte de mercancía

⁴³ Gago y Labandeira (2014) se referían a estas cuestiones hace algunos años y a las limitaciones y exigencias que implicaría este tipo de tributo.

⁴⁴ Desde la aprobación de la Directiva 2003/87/CE que establecía el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en el territorio de la Unión, las instituciones europeas pretendieron combatir el deterioro del medioambiente por un vía no fiscal, aunque no se ha renunciado al establecimiento de alguna figura tributaria en el futuro. La tasa europea por emisiones de CO₂ a las compañías aéreas fue motivo de un serio conflicto internacional, especialmente con China y Estados Unidos. Tras la suspensión de la tasa a las compañías extranjeras, en 2016, la Organización de Aviación Civil Internacional acordó el establecimiento de un sistema de mercado de emisiones de CO₂ para los vuelos internacionales.

⁴⁵ Así ocurrió en España con el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, cuya recaudación se vio seriamente afectada por el régimen de exenciones incluidas en la Ley 2/2011 de Economía Sostenible.

por carretera, como la Directiva 2009/12/CE, a pesar de intentar introducir criterios medioambientales, se concibieron más bien para coordinar el uso de diversas modalidades de recursos con la finalidad de financiar la construcción de infraestructuras para el transporte y garantizar su adecuado funcionamiento.

4.3.2 Impuestos sobre el sector financiero:

La conexión del sector financiero con el origen de la crisis económica abrió un gran debate sobre la conveniencia de regular más el sector y aplicar alguna figura tributaria que pudiera compensar los efectos generados por la crisis y la deuda asociada al saneamiento, la reforma y la adaptación del sector financiero de la economía y servir como mecanismo para combatir los movimientos especulativos o el exceso de flujos financieros a corto plazo. A ello se unía la exención de los servicios financieros del ámbito de aplicación del IVA, lo que ha servido como justificación adicional para aumentar la tributación del sector financiero, aun reconociendo, como contrapunto, la existencia actual en España de un tipo más elevado en el Impuesto de Sociedades aplicado a las empresas de los sectores financiero y de explotación de hidrocarburos.

El impuesto sobre transacciones financieras concitó gran interés años atrás como un mecanismo para intentar controlar los excesos especulativos de los mercados y obtener recursos con los que financiar algunas políticas europeas.⁴⁶ Aunque fue aprobado por el método de cooperación reforzada por 11 países de la Unión y se pretendía aplicar desde 2014, dicha aplicación no se ha producido de forma coordinada sino que, hasta el momento, los países han ido aprobando diversas modalidades de impuestos que inciden, de una u otra forma, sobre el sector financiero.

De hecho, existen impuestos sobre transacciones financieras en países como Bélgica, Irlanda, Reino Unido, Finlandia, Polonia o Francia⁴⁷, en la UE. Por otra parte, también se aplican otros impuestos que inciden sobre las instituciones financieras (de nuevo en el Reino Unido, Alemania, Suecia o Portugal), y existen otras modalidades como el impuesto sobre actividades financieras,⁴⁸ los impuestos sobre “bonus” o los recargos en el Impuesto de Sociedades.

Respecto a las pretensiones iniciales, los impuestos mencionados no parecen tener una gran capacidad recaudatoria ni, desde luego, para limitar o corregir las operaciones especulativas. No obstante, si el objetivo es buscar una compensación a la exención del IVA que el sistema financiero tiene, una posibilidad de interés es el desarrollo del impuesto sobre actividades financieras antes mencionado, en línea con

⁴⁶ Una justificación del impuesto puede verse en Podimata, 2013.

⁴⁷ El impuesto francés implica la aplicación del 0,3% sobre el valor de compraventa de acciones de empresas francesas con capitalización superior a 1.000 millones de euros. Este parece ser el modelo elegido por el Gobierno español actual para aplicar un impuesto sobre las transacciones financieras, aunque con un tipo menor, del 0,2%.

⁴⁸ En este caso nos referimos a la propuesta del FMI recogida en el trabajo de Keen et al. (2010).

el trabajo López Laborda y Peña (2016) en el que se propone una fórmula de integración del sector financiero en el IVA a través de este impuesto.

4.3.3 Otras figuras

Otros impuestos que han sido objeto de atención y en los que ahora no nos detendremos son el impuesto sobre determinados servicios digitales (publicidad on line, intermediación o venta de datos a los usuarios de internet), la llamada tasa “google”. Se trata con ello de obtener recursos de las grandes compañías digitales, cuya generación de valor resulta muy difícil de conocer y, en consecuencia, dónde y cuánto deben tributar por sus beneficios y cómo conseguir un cierto control sobre sus actividades.

Tampoco podemos detenernos aquí en el análisis de los impuestos que aplican las administraciones locales y que, en gran medida afectan al sector de la vivienda. Una reforma en este ámbito implicaría una profunda revisión de las principales figuras tributarias (IBI, Actividades económicas, Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, Instalaciones y obras,..) y promover una integración articulada de las figuras mencionadas, junto con otras correspondientes al ámbito autonómico, como tal vez el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales.

Por último, algunos países (Reino Unido y Australia) han puesto en marcha un impuesto sobre los beneficios deslocalizados (“Diverted Profit Taxes”), con la intención de gravar a las compañías que trasladan sus beneficios a territorios de baja tributación a partir de la relación entre el volumen de ventas y los beneficios declarados.

5. Sistema tributario: Cuestiones relevantes y procesos de cambio

Se recogen a continuación en este apartado, de forma sintética, algunas de las cuestiones que han ido surgiendo en los epígrafes anteriores o que pueden servir para acabar de configurar el panorama del sistema tributario español actual.

5.1. Los objetivos del sistema, baja presión fiscal relativa y estructura desequilibrada.

Los datos manejados ponen de manifiesto un problema serio de limitación de recursos para atender las necesidades y demandas sociales y para alcanzar niveles de servicios y reconocimiento efectivo de los derechos sociales semejantes a los de nuestros países vecinos. Si se trata de conseguir un nivel estándar de ciudadanía europea, basado en la garantía de los derechos sociales, la protección de los sectores de población más débiles, la aplicación de criterios de justicia en el terreno de los gastos y de los ingresos públicos y el aseguramiento de un crecimiento económico inclusivo, son necesarios más recursos que los disponibles en la actualidad. El concepto de ciudadanía implica disfrute de derechos y extensión generalizada de las obligaciones. En sociedades muy desiguales, este objetivo resulta inviable, la

polarización apareja grandes asimetrías en términos de servicios recibidos e impuestos pagados y serios problemas de estabilidad social. En tal caso, lograr la equiparación y alcanzar el estatus de ciudadanía, sería necesaria la aplicación de instrumentos potentes para corregir desigualdades.

En cuanto a la estructura del sistema impositivo, dada la evolución de los últimos años y el predominio de la imposición indirecta, habría que intentar volver a un mayor equilibrio entre los grupos de impuestos y, en consecuencia, debería fortalecerse la imposición directa, en especial aunque no solo, el Impuesto sobre la renta personal. Por otro lado, para garantizar la recuperación del nivel de recursos existente en los años anteriores a la crisis sería conveniente recuperar los niveles recaudatorios del IVA y del Impuesto de Sociedades. Además, en coherencia con las consideraciones anteriores, sería necesario aumentar el peso de las rentas de capital en la recaudación, no tanto por razones de tratamiento equitativo a los diferentes tipos de rendimientos, cuanto por asegurar en el medio y largo plazo la sostenibilidad del sistema fiscal y la garantía de financiación de los servicios del Estado de Bienestar.

5.2. Administración tributaria y fraude

A pesar de los esfuerzos llevados a cabo desde los años 80 del siglo pasado y de las mejoras obtenidas en la gestión de los tributos, nuestra administración tributaria muestra grandes deficiencias en términos de costes y de recursos humanos (Onrubia, 2017, Comisión de Expertos, 2017), especialmente en relación con los medios para combatir el fraude fiscal. También en este caso, hacen falta más recursos para conseguir una mayor eficiencia en la recaudación de los tributos. La opinión de los especialistas es que, aunque se ha avanzado notoriamente en la línea de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, hacen falta más recursos y un planteamiento estratégico pactado para limitar el fraude fiscal y aumentar, también por esta vía, la recaudación. En una dirección semejante, como vienen demandando las autoridades fiscales europeas, es cada vez más necesario conocer los datos de la elusión fiscal y determinar los límites y el alcance de la misma.

Un problema singular, que conecta con el intenso proceso de descentralización del Estado, es el de la coordinación de la gestión tributaria de las diversas administraciones. Primero, entre la Agencia Tributaria Española y las administraciones de las Comunidades Autónomas y, adicionalmente, intensificando las relaciones y la coordinación con las administraciones tributarias de otros países europeos, aun reconociendo los avances producidos en los últimos años.

Particularmente, respecto a la coordinación interior, tanto la propuesta de una administración tributaria integrada (Onrubia, 2016), como la aplicación de consorcios para la gestión tributaria, en línea con la previsión al respecto del Estatuto de Autonomía de Cataluña, deberían ser objeto de especial atención, con la finalidad de asegurar mejores resultados recaudatorios y de perseguir más eficazmente los comportamientos evasores.

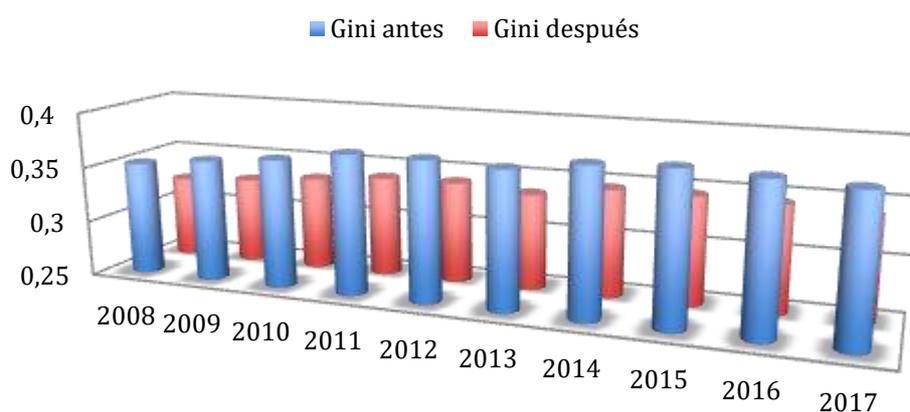
El reciente Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, concretaba los principales retos e instrumentos para afrontar dicha estrategia: Mayor control de las criptomonedas, prohibición del software de doble uso, prohibición de amnistías fiscales, actualización de la lista de paraísos fiscales, ampliando el concepto de paraíso fiscal, modificación de la lista de morosos, limitación del pago en efectivo y trasposición de la Directiva Europea Antielusión fiscal. El gobierno estima que la aplicación de estas medidas podría dar lugar a una recaudación de 828 millones de euros.

En relación con el proceso de integración europea, parece necesario continuar el esfuerzo de participación española en las principales iniciativas para combatir el fraude fiscal (iniciativa BEPS, Convenios de doble imposición,..) e incrementar la armonización fiscal (como el proyecto de armonización de la base común consolidada en el Impuesto de Sociedades) y la mayor coordinación posible entre las administraciones tributarias.

5.3. Las cuestiones de equidad. Grado de progresividad

Los trabajos que analizan el grado de progresividad y la capacidad redistributiva de las distintas figuras tributarias señalan sistemáticamente que nuestro sistema tributario es, levemente progresivo, con figuras de carácter regresivo que son compensadas por otras que muestran efectos progresivos y redistributivos.⁴⁹ En general, los impuestos indirectos tienden a ser regresivos respecto a los ingresos, mientras que los directos, prácticamente solo el IRPF parece desempeñar un claro papel progresivo y genera un cierto efecto igualador.

Gráfico 10: España: Gini antes y después de impuestos y cotizaciones

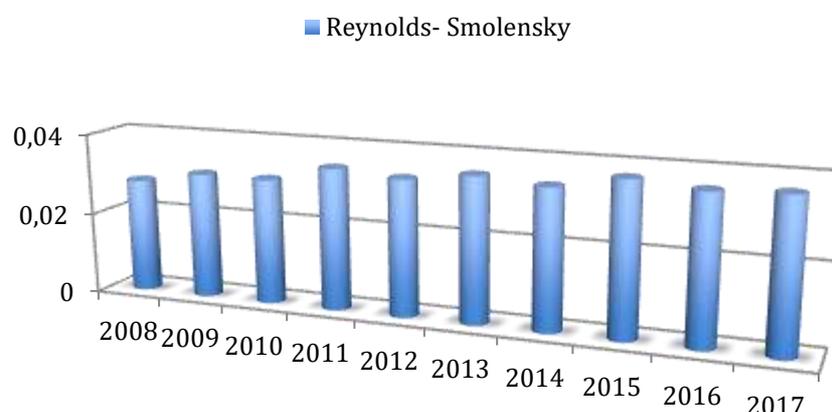


Fuente: INE (Varios años)

⁴⁹ Ver los trabajos de López Laborda et al, 2016 y 2017.

El gráfico 10, obtenido a partir de los datos de la Encuesta de Condiciones de Vida elaborada por el Instituto Nacional de Estadística, expresa la existencia de un cierto efecto redistributivo de los instrumentos fiscales recogidos en la información suministrada por la encuesta: El índice de Gini antes del impuesto sobre la renta y las cotizaciones, es decir, el índice de desigualdad de la renta de mercado o renta primaria, se ve siempre reducido tras la aplicación de tales instrumentos fiscales. Ciertamente el efecto igualador es limitado, pero consistente. El gráfico muestra la evolución creciente de la desigualdad de la renta primaria, al menos hasta 2015, de forma similar a lo que ocurre con la desigualdad de la renta disponible. Ello implicaría el empeoramiento de la desigualdad a lo largo de los últimos años y la limitada respuesta que se da desde las instituciones públicas en la vertiente de los ingresos.⁵⁰

Gráfico 11: Efecto redistributivo de impuestos y cotizaciones España. Índice Reynolds- Smolensky



Fuente: INE (Varios años)

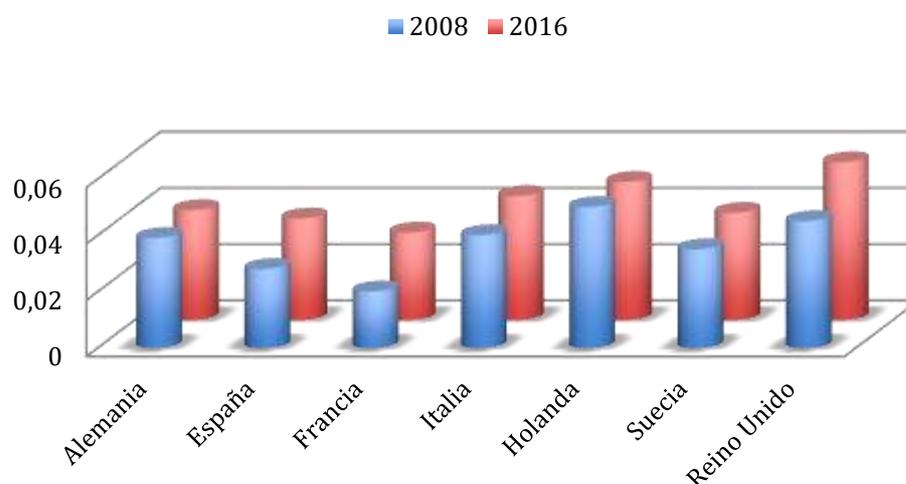
El gráfico 11 recoge de forma expresa, la importancia del efecto redistributivo de IRPF y las cotizaciones a través del índice clásico de Reynolds-Smolensky. Como se adelantaba, a lo largo de los años estudiados, se habría producido un claro efecto redistributivo derivado de la aplicación de los instrumentos fiscales mencionados, aunque se trata de un efecto limitado, como reflejan las cifras recogidas en el eje vertical.

Por otro lado, el gráfico pone de manifiesto un leve crecimiento del indicador cuando se van dejando atrás los años más duros de la crisis económica, el Estado incrementa sus recursos a través de diferentes vías y recupera progresivamente una mayor capacidad de actuación en la vida social y económica.

⁵⁰ Los estudios sobre los efectos redistributivos de los gastos públicos parecen confirmar la reducción de la desigualdad a partir de las transferencias y de los principales gastos en especie (sanidad y educación).

Por último, el gráfico 12 recoge una comparación de los efectos redistributivos del IRPF y las cotizaciones en los países que venimos analizando en este trabajo, con datos procedentes de la base de datos EUCSIL, elaborada por EUROSTAT a partir de las Encuestas de Condiciones de Vida de los países.

Gráfico 12: Comparación de efectos redistributivos



Fuente: EUCSIL, (varios años)

Teniendo en cuenta la limitación de los efectos generados por los instrumentos fiscales, a la que nos hemos referido anteriormente, se puede comprobar en el gráfico cómo el ciclo económico tiene una cierta incidencia sobre los resultados distributivos: en la época de recuperación la capacidad del sector público de los países recogidos en el gráfico es mayor y el efecto generado por instrumentos progresivos también es superior.

Por otro lado, la capacidad redistributiva, en los dos años recogidos en el gráfico, es menor en los casos de Francia y España, mientras que en otros países, singularmente el Reino Unido y Holanda, el efecto redistribuidor parece mayor. La descomposición del R-S en un componente de progresividad y otro de impacto sobre el tipo medio expresa una cierta particularidad de España, en términos de un índice de progresividad mayor y una sensiblemente menor incidencia del efecto sobre los tipos medios.

6. Consideraciones sobre la reforma fiscal. Algunas conclusiones y propuestas

Las serias deficiencias que se observan en el sistema fiscal español y los nuevos problemas que se plantean en el escenario global actual, ponen de manifiesto la necesidad de una reforma global del mismo que establezca las prioridades y los instrumentos necesarios para llevarlas a efecto. Son claras las ventajas de una reforma fiscal de carácter global, aunque es necesario un elevado grado de consenso político, no fácil de lograr, pero imprescindible para garantizar la aceptación y el mantenimiento de reglas fiscales básicas en el tiempo. Si las dificultades del consenso hicieran inviable una reforma en profundidad, mejor que acudir a “reformas fiscales silenciosas” sería acordar criterios básicos y un programa gradual de reformas que pudieran llevarse a cabo en un horizonte temporal más amplio.

En todo caso, algunos criterios que podrían ilustrar una reforma básica del sistema fiscal, con independencia de cuándo y cómo se instrumente incluiría, a mi juicio, los siguientes criterios:

- Defender el papel central del IRPF reforzando su progresividad, aumentando la tributación del capital, “limpiando” la base imponible de las excesivas minoraciones y beneficios fiscales, ajustando tramos y tipos impositivos, además de reducir deducciones. Por otra parte, sería conveniente introducir algún instrumento de protección de los trabajadores con bajos ingresos a través de alguna de las propuestas planteadas. Además, en el ámbito de la imposición directa habría que proceder a la reforma del impuesto de Sociedades, adaptándolo a la situación actual y evitando los problemas de minoración de la base imponible y las pérdidas de recaudación excesivas a consecuencia de los incentivos fiscales.
- Revisar las cotizaciones del sistema de seguridad social en el contexto de reforma global del sistema de seguridad social, procurando establecer algún tipo de vinculación con el Impuesto personal sobre la renta e intentando asegurar la viabilidad del sistema y su capacidad redistributiva.
- Reforma de la tributación del IVA limitando tantos tratamientos diferenciados y simplificando hasta donde se pueda el tributo. La profusión de tipos diferenciados implica pérdida de eficiencia y no sirve para corregir la desigualdad e incrementar la equidad del sistema. Por otro lado, habría que asegurar la participación activa de España en el proceso de reformas recogido en el marco del Plan de Acción del IVA de la UE.
- Reformas en el ámbito de los impuestos especiales planteando las posibilidades del aumento de los tipos en algunas de las figuras existentes e intensificar la apuesta en favor de una progresiva orientación de la imposición indirecta hacia los tributos medioambientales.
- Potenciar los impuestos sobre la propiedad. Ello exigiría, como mínimo, el rediseño del Impuesto sobre el Patrimonio y del que afecta a las Sucesiones y Donaciones, naturalmente contando con las Comunidades Autónomas que son las receptoras de los recursos obtenidos por estos dos tributos.

- Explorar la viabilidad de otras figuras impositivas más adaptadas al momento actual y que están siendo objeto de atención y aplicación en otros países. Por otro lado, en un escenario cada vez más globalizado y en el que la generación de valor es muy difusa, es necesario determinar cómo han de repartirse los recursos vinculados a los nuevos servicios digitales y, en esa dirección, acordar reglas de reparto de los impuestos que corresponden a las grandes compañías multinacionales entre los países en los que ofrecen sus servicios.
- Necesidad de limitar los gastos fiscales e ir a un sistema de impuestos limpios y sencillos. Todo el sistema está recargado de exoneraciones, tipos cualificados, exenciones, deducciones,... de muy difícil medición. Los esfuerzos para elaborar el presupuesto de gastos fiscales, son loables pero poco creíbles. La intervención de los grupos de presión es clave para entender la profusión de minoraciones impositivas. Sería necesario aumentar la transparencia en este terreno, para conocer cómo se produce la influencia de tales grupos, además de establecer los medios oportunos para limitar la misma.
- Tal vez tenga sentido también una reflexión general sobre los incentivos fiscales, nunca evaluados en España⁵¹, y cuya supresión siempre es compleja, porque obliga a incorporar estos regímenes transitorios que limitan la recaudación presente y futura. En realidad, todos los incentivos fiscales deberían aprobarse tras una rigurosa evaluación positiva “ex ante” y condicionada su existencia a que vayan superando evaluaciones “ex post” de carácter recurrente. Si se expresan estas condiciones en la propia norma de creación del incentivo, nadie puede reclamar luego una cuestión de inseguridad jurídica, porque el incentivo nacería ya con previsión de supresión en caso de que no se alcanzaran los objetivos de manera eficiente. Incluso, podría evitarse o limitar temporalmente la aplicación de un régimen transitorio.
- Potenciar el papel y la financiación de la administración tributaria, especialmente en relación con la lucha contra el fraude fiscal, contando también con el apoyo y la coordinación de las administraciones tributarias territoriales, incorporando alguna de las fórmulas propuestas, como la administración tributaria integrada o el empleo del sistema de consorcios, con la finalidad de potenciar la coordinación entre administraciones y lograr una cierta especialización en los procesos de gestión de los tributos.
- Importancia de revisar los sistemas de financiación territorial, reconociendo expresamente que el sistema fiscal es un sistema compartido y que el diálogo permanente y la coordinación entre niveles de gobierno es esencial para garantizar un buen funcionamiento del mismo. Los ajustes impositivos y de administración tributaria deben acompañarse por una revisión del papel y alcance de las instituciones previstas en la Constitución para hacer posible la coordinación efectiva entre los diversos niveles de gobierno. En la misma dirección, sería importante aclarar el concepto de “lealtad institucional” e intentar dotar de contenido jurídico al mismo, para evitar los posibles abusos de unos u otros niveles de gobierno.

⁵¹ En la actualidad se está trabajando en esta dirección a través de un programa de evaluación de los incentivos fiscales impulsado por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF). La publicación Taxation Trends recoge un apartado sobre la importancia de los créditos fiscales en algunos países de la UE.

- Las dificultades de recaudación y la necesidad de apostar por la eficiencia de los servicios públicos pueden justificar el empleo del principio del beneficio en algunos servicios, a través del empleo de copagos o tickets moderadores especialmente en relación con la sanidad y otros servicios de protección social, en línea con las propuestas de la Comisión de Expertos para la Reforma de la Financiación Autonómica (Comisión de Expertos, 2017).
- Necesidad de potenciar la educación fiscal y la conciencia ciudadana sobre el sistema de ingresos y gastos públicos y la justificación de los mismos, además de tratar de extender la idea de que no se pueden garantizar servicios de alta calidad con impuestos bajos. El concepto de ciudadanía europea implica la provisión de servicios sociales básicos de alta calidad para todos, mediante un sistema fiscal en el que también participan todos los individuos y que asegura niveles razonables de igualdad entre ellos. En caso contrario, la polarización y segmentación social llevarán a la inviabilidad del Estado de Bienestar y, como muy probable consecuencia al crecimiento de la inestabilidad social.

REFERENCIAS:

Ayala, L. y M. Paniagua (2018): “Impact of In-Work Benefits on Female Labor Supply and Income Distribution in Spain”; *Review of the Economics of the Household*. (Pendiente de publicación).

Borselli, F. (2011): “Organised VAT fraud: Features, magnitude, policy perspectives”; Banca D’Italia (Eurosistema), *Questioni di Economia e Finanza*; Occasional Papers N° 106

CASE (2015): “Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. Final Report. TAXUD/2015/CC/131,

Comisión de Expertos para la Reforma de la Financiación Autonómica (2017): *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del sistema de financiación autonómica*.

De Pablos, L. y M. Martínez (2018): La desigualdad de la riqueza... en Ruiz-Huerta, J. y L. Ayala. Eds.: *Informe de la Desigualdad*. Fundación Alternativas.

Devereux, M. P. and Griffith, R. (2003). ‘Evaluating tax policy for location decisions’, *International Tax and Public Finance*, 10, pp. 107–126.

Devereux, M.P, Elschner, Chr., Endres, D., Heckemeyer, J.H., Overesch, M., Schreiber, U. and Chr. Spengel (2008): *Effective levels of Company Taxation within an enlarged EU*; Project for the European Commission, TAXUD/2005/DE/3 10, ZEW, Mannheim and Oxford, September 2008.

D.G. Taxation and Customs Union (2018): *Taxation Trends*. European Union.

Escudero, M. y J. Rodríguez (2018): “Argumentos basados en datos”, *El País*, Tribuna. 16 de agosto de 2016.

European Commission, TAXUD (2016). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report. TAXUD/2015/CC/131.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf

Ferré, M. (2015). “Presentación de la reforma fiscal: una reforma fiscal para afianzar la recuperación”, *Presupuesto y Gasto Público*, 80: 7-21.

Fuenmayor, A. y F. Granell (2017): “Implantación de un Impuesto Negativo sobre la Renta. Microsimulación de su coste neto y efectos sobre la pobreza y la desigualdad”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento de Trabajo N° 1 de 2017.

Gago, A. y X. Labandeira (2014): “La imposición Ambiental como opción para España”, *Papeles de Economía Española*, N° 139; pp.142-152.

Garfinkel, I. and T. Smeeding (2015): "Welfare State Myths and Measurement", *Capitalism and Society*, Vol. 10, Issue 1

Garnier, G., György, E., Heineken, K., Mathé M., Puglisi, L., Ruà, S., Skonieczna, A. Y A. Van Mierlo (2014): "A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020". European Commission: *Taxation Papers, Working Paper N. 49-2014*.

Hernández de Cos, P. y D. López (2014): "Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: Un análisis comparado con la UE"; *Banco de España. Documentos Ocasionales Nº1406*.

Keen, M., Krellove, R., and J. Norregard (2010): "The Financial Activities Tax"; in S. Claessens, M. Keen and C. Pazarbasioglu, eds. (2010): *Financial Sector Taxation: The IMF's Report to the G-20 and Background Material*, International Fund, chapter 7.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE, 29 de noviembre de 2006).

López-Laborda, J and G. Peña, (2016). "A new approach to financial VAT," International Center for Public Policy Working Paper Series, at AYSPS, GSU *paper1606*, International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.

López-Laborda, J., Marín, C. Y J. Onrubia (2016): "Observatorio sobre el reparto de ingresos entre los hogares españoles. Primer Informe. Impuestos y prestaciones 2013, *Estudios sobre la economía española, 2016-21*. FEDEA.
<http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2016-21.pdf>

López-Laborda, J., Marín, C. Y J. Onrubia (2017): "Observatorio sobre el reparto de ingresos entre los hogares españoles. Segundo Informe. Impuestos y prestaciones 2014, *Estudios sobre la economía española, 2016-06*. FEDEA
<http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2017-06.pdf>

Onrubia, J. (2016): "Financiación autonómica y administración tributaria: Una propuesta de modelo integrado de gestión. *Mediterráneo Económico, Nº 30, pp.231-271*.

Onrubia, J. (2017): "La Reforma Fiscal pendiente"; *Fedea: Policy Papers: 2017/09*

Paniagua, M. (2015): *Incentivos y redistribución en las políticas In-work: un análisis de microsimulación para España*. Tesis doctoral defendida en la URJC.

Podimata, A. (2013): "Hacia un régimen fiscal justo en Europa". *Temas para el debate, Nº 220. Pp. 39-41*.

Ruiz-Huerta, J. (2013): "La financiación y los servicios de bienestar" *Presupuesto y Gasto Público Nº 71; pp. 83-100*.

Vaillancourt, F., Ruiz-Huerta, J y V. Ruiz Almendral (2018): “Personal Income Tax policy choices of Spanish Autonomous Communities in 2016: a comparison with Canada of the rate structure”. F. Alternativas: Zoom Económico N° ..

Winer, S.L. (2016): “The Political Economy of Taxation: Power, Structure, Redistribution”, in R. Congleton, B. Grofman and S.Voigt, eds: *The Oxford Handbook of Public Choice*, Oxford University Press

Zubiri, I. (2018): “Tendencias fiscales en la Unión Europea: Situación e implicaciones para España” *Papeles de Economía N° 154: La Teoría Económica de las reformas Fiscales*. FUNCAS; pp. 39-84