

Los sistemas fiscales de los países de la ampliación*

Marta Pérez Garrido**

1. Introducción

La transformación de los sistemas fiscales de los NEMS¹ se tiene que entender en un contexto global de transición hacia la economía de mercado, tras décadas en las que las decisiones eran adoptadas por medio de los mecanismos propios de la economía planificada. Las nuevas reglas de juego hacen necesario el establecimiento de un marco legislativo en materia fiscal.

Las últimas ampliaciones de la UE parecen haber introducido el debate sobre la competencia fiscal y la necesidad de armonización entre los estados miembros, debate que en la actualidad permanece abierto. Tradicionalmente, los países que han liderado el proceso de integración europea, económicamente más consolidados, apuestan por la armonización fiscal frente a la competencia. Esta última es la postura que sostienen las economías más pequeñas, tanto los últimos países incorporados, irónicamente procedentes de la órbita soviética, como otros casos específi-

cos, en concreto el de Irlanda, que, en base a su experiencia reciente, defienden la competencia fiscal como forma de atraer inversión, uno de los ejes del éxito de su modelo de crecimiento.

Algunos de los nuevos estados miembros, y en concreto los países bálticos, ya están aplicando desde hace años el tipo único en el impuesto sobre la renta. Y a pesar de que, desde determinados sectores, se ha dejado de considerar el elemento fiscal como un factor determinante en la atracción de inversión extranjera directa (IED), lo cierto es que estos países, que durante la última década han recibido grandes volúmenes de ella, se caracterizan por tener una presión fiscal muy inferior a la de la mayoría de los antiguos socios de la UE. Son además, países, como analizaremos a continuación, cuyos sistemas fiscales se han distinguido por combinar una menor imposición sobre la renta en general, y, en concreto, de sociedades a través de importantes incentivos fiscales, con una imposición en términos relativos más elevada sobre el consumo. Su integración en la UE y la aplicación del acervo comunitario, les ha obligado al abandono de algunas de las ventajas fiscales relacionadas con la atracción de IED, o a la aplicación de períodos transitorios, al final de los cuales, estos incentivos habrán dejado de utilizarse. Ante ello, como veremos, la respuesta en algunos casos ha sido la introducción de nuevos recortes de tipos, lo que ha vuelto a suscitar la polémica en el seno de la UE.

Por otra parte, en los últimos tiempos algunos estados que tradicionalmente han defendido una postura contraria a la competencia fiscal, como es el caso de Alemania, se están planteando también la aplicación de tipos menores en la imposición sobre sociedades como forma de aliviar la carga fiscal de las empresas, a la par que atraer inversión. Para minimizar los efectos que la introducción

* Este trabajo ha sido desarrollado en el marco del proyecto "¿Desempeñan los factores fiscales un papel importante en los flujos de Inversión Extranjera Directa hacia los países del Este recientemente incorporados a la Unión Europea?", financiado por el Instituto de Estudios Fiscales. La autora desea agradecer la ayuda del profesor Álvaro Anchuelo Crego, investigador responsable de dicho proyecto y codirector de la tesis en la que está trabajando. Los errores y limitaciones que puedan persistir son responsabilidad exclusiva de la autora.

** Universidad Rey Juan Carlos.

¹ Hungría, Polonia, República Checa, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Letonia y Lituania. No obstante, junto con ellos, otros dos, Malta y Chipre, son desde mayo de 2004 miembros de pleno derecho de la UE, y recientemente, el 1 de enero de 2007, Bulgaria y Rumania se han incorporado también a este club, aunque no se han incluido en el análisis.

de estas medidas pudiera tener sobre el volumen de ingresos recaudados, de forma paralela se propone poner en práctica otras que impliquen una ampliación de la base imponible.

En este trabajo se realiza un análisis de las características que definen los sistemas fiscales de dicho nuevo grupo de estados miembros. No debemos perder de vista que los tipos impositivos reflejan sólo una cara de la presión fiscal, ya que la base imponible es igualmente importante a la hora de determinar esta, por lo que es el tipo efectivo el más adecuado para establecer comparaciones entre distintos sistemas fiscales. Nos enfrentamos en algunos casos al obstáculo de la carencia de datos suficientes para realizar el análisis.

El artículo consta de varias partes. En la primera (sección 2) se analiza la evolución a lo largo de la última década de la presión fiscal, su estructura (distinguiendo entre ingresos procedentes de la imposición directa, indirecta y cotizaciones sociales) y los cambios que se han producido en su composición. A continuación (sección 3), se profundiza en el estudio de la imposición sobre la renta de las personas físicas y de sociedades, en el ámbito de los impuestos directos, y del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuanto a la imposición indirecta, prestando una especial atención al sentido de las reformas que, de manera continuada, han venido a modificar estos impuestos. Para terminar, se cierra el trabajo con las principales conclusiones.

2. Una visión general de los sistemas fiscales en los nuevos estados miembros

Ya desde el comienzo del período de transición, en los países procedentes de la órbita soviética se planteó, desde distintas perspectivas, la reforma de sus sistemas fiscales. No se debe olvidar que se trataba de economías donde el sector privado tenía escaso espacio de actuación. La introducción de los primeros cambios en materia de fiscalidad se llevó a cabo en Hungría el 1 de enero de 1988 (Gandullia, 2004), antes de la desmembración del bloque comunista. La reforma se basó en el funcionamiento de los sistemas fiscales de los países de la Europa Occidental. Se pretendía con ella la consecución de una serie de objetivos que se pueden resumir en la creación de un sistema a través del cual, los ciudadanos, en función de sus rentas, contribuyeran a la financiación del gasto público y el establecimiento de unas normas claras de fiscalidad, con el fin de crear las condiciones adecuadas para la entrada de capital extranjero (Krajewska, 2002). Para conseguirlo, era necesario que la economía se rigiera cada vez más por

mecanismos cercanos al mercado, la promoción de la iniciativa privada y la creación de empresas, junto con el desarrollo de canales de redistribución de renta entre distintos grupos de la sociedad, a la par que las diferencias salariales se iban haciendo mayores. Por ello, las primeras medidas adoptadas estaban relacionadas con la introducción de diferentes tipos impositivos, que dotaran de progresividad al impuesto sobre la renta personal, así como tipos también distintos en lo que se refiere al IVA. Polonia fue otro de los primeros países en reformar su fiscalidad. Medidas del mismo signo que las introducidas por Hungría se adoptaron en 1991-1992, estableciéndose la aplicación de un impuesto sobre la renta personal con tres tipos, del impuesto sobre sociedades y del IVA (Grabowski, 2005). Con posterioridad, el sistema fiscal polaco ha sido objeto de innumerables reformas (Lenain y Bartoszek, 2000).

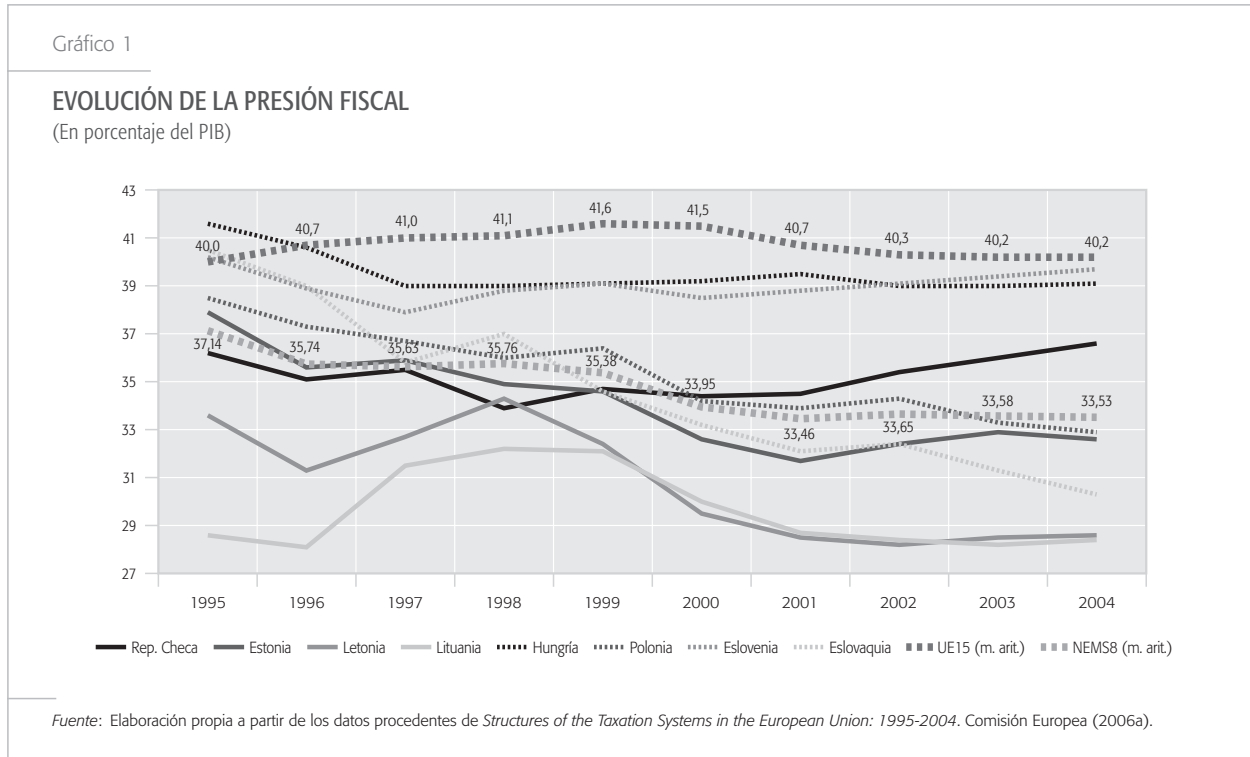
Por lo que se refiere a los países bálticos, en principio, debido a carencias y debilidades de la administración fiscal, las medidas introducidas apostaban por un sistema impositivo simple. En este sentido, Estonia (1994) ha sido precursor, no sólo en Europa, sino también en el Mundo, en la adopción del tipo único en la imposición sobre la renta personal, poniendo de nuevo en boga esta práctica². Lituania (1994) y Letonia (1995) y, mucho más recientemente, Eslovaquia (2004), son otros de los NEMS8 que han optado por la introducción del tipo único. Actualmente, nueve países de la Europa del Este, entre miembros y no miembros de la UE, lo están aplicando, reavivando el debate a nivel internacional.

Antes de analizar detenidamente estos aspectos de la imposición en los NEMS8, se va a estudiar a continuación la evolución de la presión fiscal durante la última década, así como los cambios en su composición, y las similitudes o diferencias con la de los antiguos miembros de la UE.

2.1. La presión fiscal

En términos globales, y tras un breve primer análisis del gráfico 1, que abarca el período comprendido entre 1995 y 2004, se observa cómo los nuevos estados miem-

² Hong Kong suele ser considerado como el país pionero en la aplicación del tipo único en la imposición sobre la renta personal, fijado actualmente en el 16 por 100. Sin embargo, aunque lleva ya medio siglo con él, sigue siendo opcional, ya que los contribuyentes tienen la posibilidad de decantarse por la aplicación de un impuesto con tipos progresivos o por el tipo único combinado con una serie mucho más limitada de deducciones. Otras experiencias en la adopción de esquemas opcionales son las de Bolivia y Jamaica. Por otra parte, en Estados Unidos, algunos estados como Massachussets llevan ya tiempo aplicando también el tipo único en la imposición sobre la renta personal (KEEN, KIM y VARSANO, 2006).



bros tienen una presión fiscal mucho menor que el resto de países que componen la UE: si comparamos las medias aritméticas de los ingresos fiscales en porcentaje del PIB de los NEMS8 y de la UE15 para 2004, los primeros se sitúan en torno al 33,5 por 100, frente al 40,2 por 100 de media de los antiguos socios. Existe, por tanto, una distancia entre ellos muy cercana a los siete puntos porcentuales, frente a los menos de tres que los separaba en 1995 (el 37 por 100 de los NEMS8 frente al 40 por 100 de la UE15). Por tanto, una primera conclusión general es que, actualmente, el grado de divergencia media es considerablemente mayor que el que existía a mediados de la década de los noventa, debido a que mientras los ingresos fiscales en proporción del PIB se han mantenido prácticamente constantes en la UE15, han descendido en el grupo de los NEMS8.

Dada la heterogeneidad que se observa en el comportamiento de la presión fiscal entre los distintos países de la Europa Central y del Este que abarca este trabajo, se hace necesario, descender al análisis individual, estableciendo una clasificación que recoja las distintas tipologías de comportamiento. Para ello, en primer lugar, distinguiremos entre los países que en 1995 tenían una presión fiscal baja, de aquéllos en los que esta era elevada. A partir de este punto, veremos cuál ha sido la evolución del citado indicador hasta 2004 con respecto al inicio del período. De este modo, se establecen cuatro grupos de países, como se recoge en el cuadro 1:

1) *Fiscalidad alta al principio y al final del período:* Hungría y Eslovenia partían a mediados de los noventa de un nivel de ingresos fiscales en términos del PIB elevado, incluso superior al nivel medio de la UE15. En la actualidad, ambos países siguen manteniendo un escaso diferencial, de entre uno y 0,5 puntos porcentuales con la UE15, si bien ahora a favor de esta. En cuanto a la República Checa, con una presión fiscal ligeramente inferior, pero que aún así se enmarca dentro de este grupo, experimenta una leve reducción a final de siglo, compensada por su posterior recuperación.

2) *Fiscalidad alta al principio y baja al final del período:* Eslovaquia, Polonia y Estonia formarían el grupo de países que, partiendo de un nivel de ingresos fiscales relativamente altos en proporción al PIB, han ido rebajando una parte importante de su peso, hasta llegar a ser actualmente países con una baja fiscalidad. Eslovaquia es el caso más llamativo, ya que en 1995 su presión fiscal superaba en varias décimas la media de la UE15 (40 por 100) y en diez años el grado de divergencia por debajo ha alcanzado prácticamente los diez puntos porcentuales, que como parece indicar la tendencia, seguirá incrementándose. Por su parte, Polonia y Estonia han experimentado también descensos importantes, con una pérdida de algo más de cinco puntos porcentuales en ambos casos. El diferencial entre la presión fiscal de estos países y la media de los antiguos miembros se ha incrementado (de cerca de los dos puntos porcentuales en 1995 a los siete en 2004).

Cuadro 1

CAMBIO DE ORIENTACIÓN EN LA PRESIÓN FISCAL

| 1995 Baja-2004 Alta | 1995 Alta-2004 Alta |
|--|--|
| | UE15 (40 por 100 → ▲ → 40,2 por 100) |
| | Hungría (41,6 por 100 → ▼ → 39,1 por 100) |
| | Eslovenia (40,2 por 100 → ▼ → 39,7 por 100) |
| | R. Checa (36,2 por 100 → ▲ → 36,6 por 100) |
| 1995 Baja-2004 Baja | 1995 Alta-2004 Baja |
| Letonia (33,6 por 100 → ▼ → 28,6 por 100) | Eslovaquia (40,5 por 100 → ▼ → 30,3 por 100) |
| Lituania (28,6 por 100 → ▼ → 28,4 por 100) | Polonia (38,5 por 100 → ▼ → 32,9 por 100) |
| | Estonia (37,9 por 100 → ▼ → 32,6 por 100) |
| | NEMS8 (37,14 por 100 → ▼ → 33,5 por 100) |

Fuente: Elaboración propia a partir de *Structures of the Taxation Systems in the European Union*. Comisión Europea (2006a).

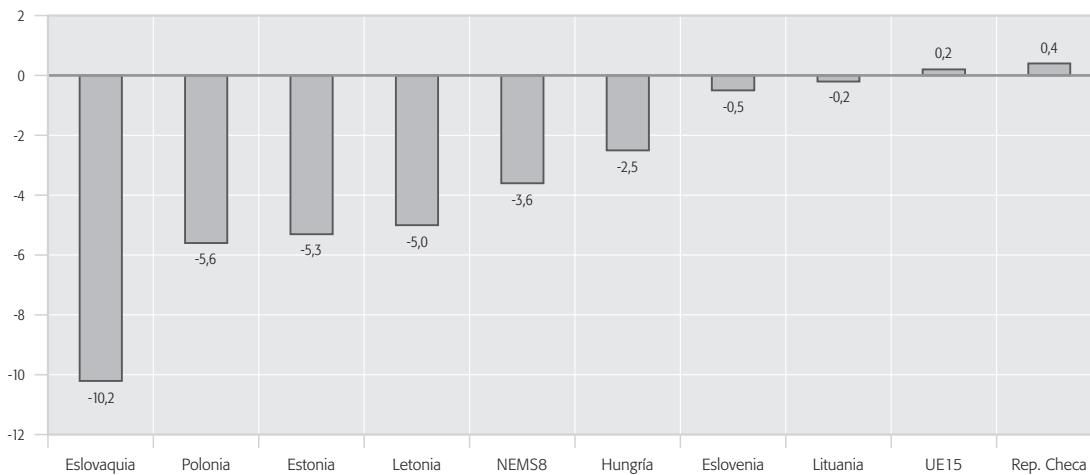
3) *Fiscalidad baja a lo largo de todo el período*: Letonia y Lituania, con unos ingresos fiscales del 28,6 y 28,4 por 100 del PIB en 2004, son, junto con Eslovaquia (30 por 100) e Irlanda (30,2 por 100), los estados de la UE25 con el nivel más bajo. Si bien, respecto a 1995, Letonia ha visto descender sus, ya de por sí, reducidos ingresos fiscales en términos de PIB en cinco puntos, mientras que Lituania mantiene unos valores similarmente bajos en 2004.

4) En los NEMS8 no se identifican experiencias que se puedan enmarcar en la última de las cuatro categorías (*presión fiscal baja al principio del período y alta al final*), lo que no deja de ser significativo.

Como complemento al análisis anterior, en el gráfico 2 se recoge la variación total, en puntos porcentuales, de la presión fiscal entre 1995 y 2004. Únicamente en la República

Gráfico 2

VARIACIÓN EN PUNTOS PORCENTUALES DEL TOTAL DE INGRESOS FISCALES EN PROPORCIÓN AL PIB ENTRE 1995 Y 2004



Fuente: Elaboración propia a partir de *Structures of the Taxation Systems in the European Union: 1995-2004*. Comisión Europea (2006a).

Checa el diferencial, aunque sólo de algunas décimas, es positivo. En el resto de países la presión fiscal se ha reducido y los diferenciales son, por tanto, negativos, entre los que destacan los -10,2 puntos de Eslovaquia, seguida por Polonia, Estonia y Letonia.

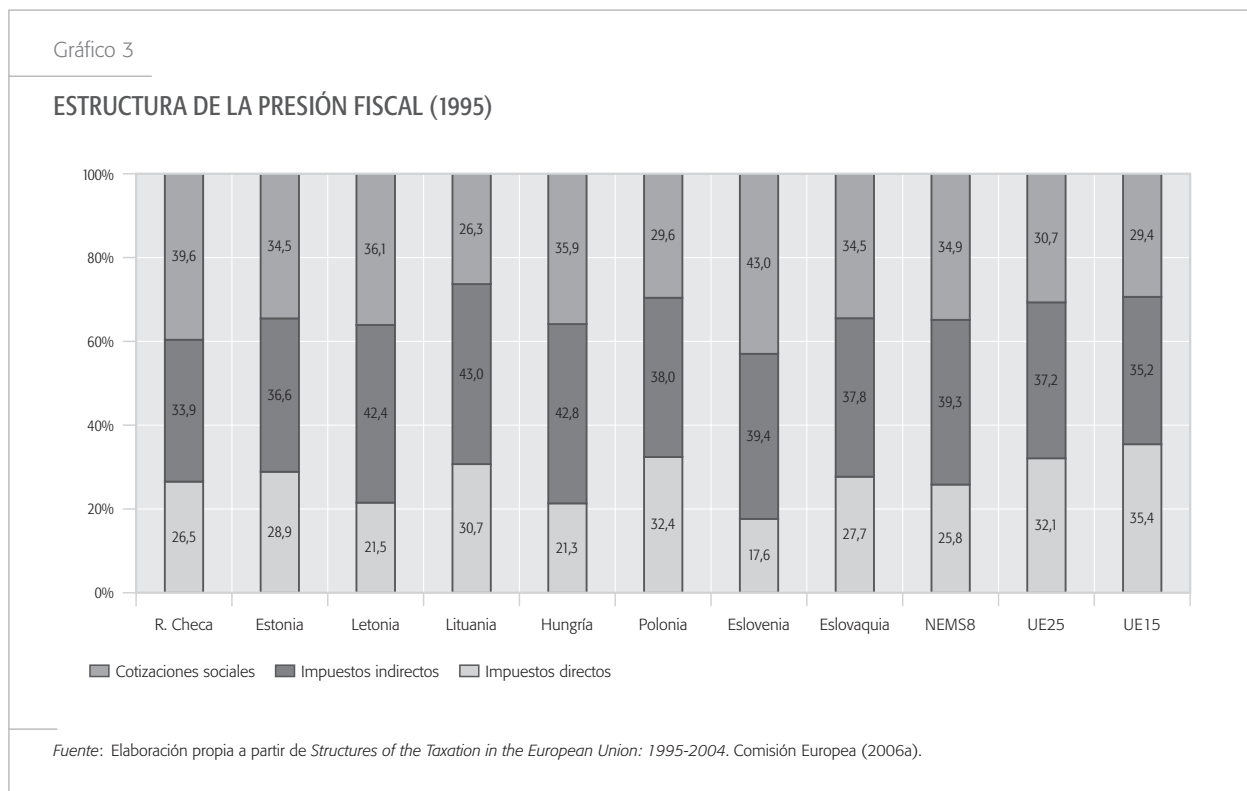
2.2. Estructura de los ingresos fiscales

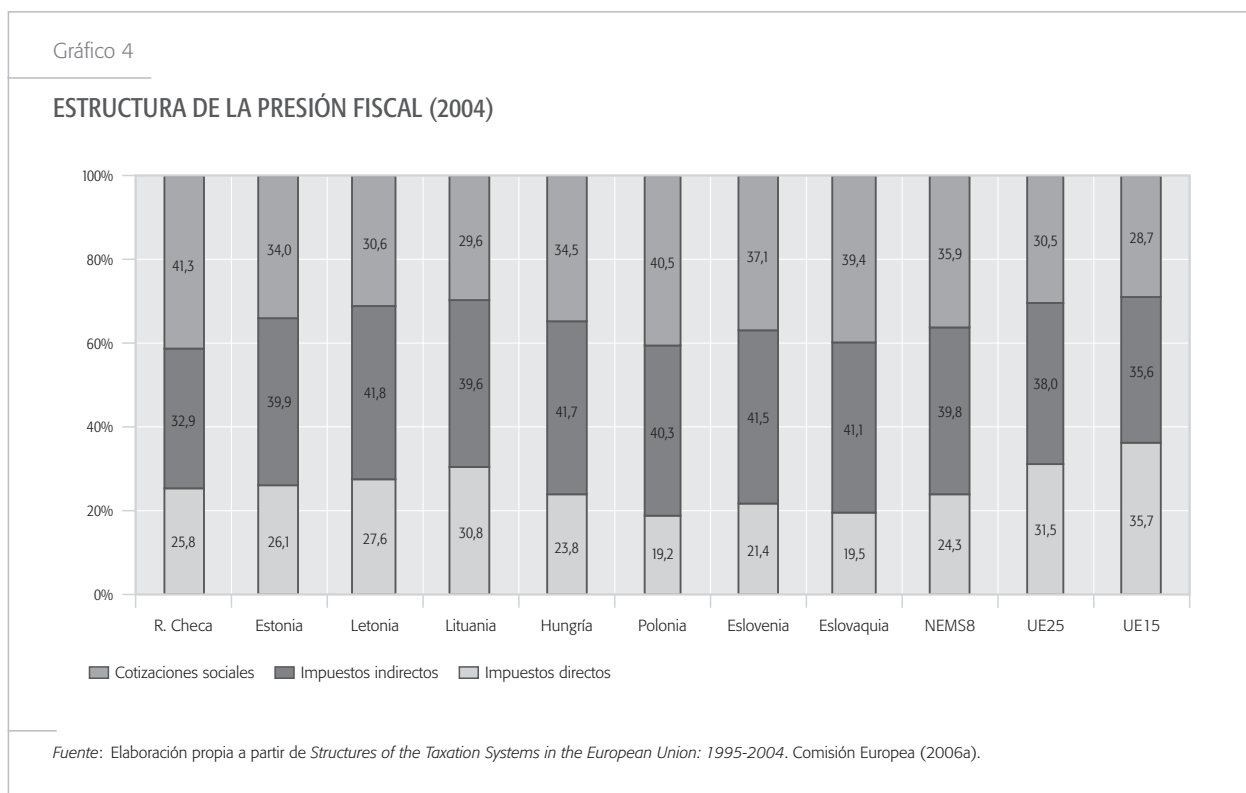
Una vez abordada la evolución de la presión fiscal de estos países, se va a examinar a grandes rasgos la estructura impositiva que la configura. Para ello se desagregará la presión fiscal en impuestos directos, indirectos y cotizaciones sociales y se estudiarán las variaciones producidas entre 1995 y 2004 en el peso porcentual de dichos componentes. Será interesante subrayar, también, las principales diferencias con respecto a la media de la UE15, que asimismo se recoge en los gráficos 3 y 4.

De forma general, el primer rasgo a destacar sería la menor participación de los impuestos directos en el total de ingresos fiscales de los NEMS8 en comparación con los países de la UE15, debido, en gran medida, a que los tipos son mucho menores en estos países. Por otra parte, llama también la atención el hecho de que la estructura de la presión fiscal permanezca prácticamente estable entre 1995 y 2004, al menos en términos de media, tanto en la UE15 como en los NEMS8.

No obstante, en lo concerniente a la participación de los impuestos directos en el total de ingresos fiscales, las diferencias entre los países UE15 y los NEMS8 se han acentuado levemente con respecto a 1995. En este año, la imposición directa en los NEMS8 representaba un 25,8 por 100 del total en términos de media aritmética, mientras que en la UE15 era 9,6 puntos porcentuales superior. En 2004, el diferencial entre los niveles de imposición directa de los NEMS8 (24,3 por 100) y la UE15 (35,7 por 100) es algo mayor, 11,4 puntos en total. Polonia (19,2 por 100), Eslovaquia, (19,5 por 100) y Eslovenia, (21,4 por 100) destacan por ser los países de los NEMS8 con una menor participación de los impuestos directos en sus ingresos fiscales.

Como se acaba de comentar, la imposición directa en términos porcentuales sobre la presión fiscal es, por término medio, inferior en estas economías del Este y Centro de Europa frente a la UE15. En cambio, la participación de los ingresos provenientes de los impuestos indirectos es, generalmente, superior en los NEMS8 que en los estados de la UE15. El peso medio de los impuestos indirectos en la presión fiscal en los países de la UE15 fue de 35,6 por 100 en 2004, con muy pocas variaciones durante los ejercicios considerados (35,2 por 100 en 1995). En cuanto a los NEMS8, los impuestos indirectos representaron en 2004 el 40 por 100 de los ingresos fiscales. Letonia, Hungría, Eslovenia y Eslovaquia son, de estos países, aquéllos en los que la imposición indirecta arrojaba una participación más elevada.





Las cotizaciones sociales conforman la otra fuente de ingresos fiscales en la que los nuevos socios destacan por encima de la UE15, con cerca de ocho puntos porcentuales de diferencia anual media a lo largo de 1995-2004, lo que prácticamente coincide con los resultados del ejercicio 2004. Esta diferencia es aún mayor que la relativa a los impuestos indirectos. La República Checa (41,3 por 100), Polonia (40,9 por 100) y Eslovaquia (41 por 100) se sitúan a la cabeza de los nuevos socios, así como en el conjunto de la UE25, en cuanto a participación de las cotizaciones sociales en el total de ingresos.

En síntesis, la característica principal que diferencia la estructura fiscal de los nuevos respecto de la de los antiguos socios de la UE, es la menor participación en el conjunto de ingresos fiscales de los provenientes de los impuestos directos, con una diferencia de 11,4 puntos porcentuales en 2004, que, supera en casi dos puntos a la que ya existía en 1995.

Del análisis del cuadro 2, complementario de los dos gráficos anteriores y, en concreto, observando la variación del peso de los distintos componentes de la presión fiscal medida en puntos porcentuales, se desprende que Polonia es el país cuya estructura ha variado más respecto al año de referencia (1995), produciéndose una caída en el peso de los impuestos directos, que pierden 13,2 puntos porcentuales, compensada en su mayor parte por el incremento

de las cotizaciones sociales y también, aunque en una proporción muy reducida, por los impuestos indirectos.

La variación de la composición de la presión fiscal permite clasificar estos ocho países del siguiente modo:

- De los ocho, Letonia, Eslovenia y Hungría han experimentado a lo largo del período 1995-2004 un aumento de la participación de los impuestos directos sobre sus ingresos fiscales. Como contrapartida, en estos tres países se observa una caída en el peso de las cotizaciones sociales. Sin embargo, la participación de los impuestos indirectos se ve afectada de forma diferente en cada caso: tanto en Letonia como en Hungría pierde importancia y, sin embargo, en Eslovenia su peso aumenta.

- Lituania podría considerarse un caso un tanto especial, ya que, experimentando una mínima variación positiva en el peso de los impuestos directos, se producirá un intercambio de más de tres puntos entre impuestos indirectos y cotizaciones sociales a favor de estas últimas.

- En otro grupo estarían Polonia, Eslovaquia, Estonia y la República Checa, en los que los impuestos directos han sufrido una merma en la estructura de los ingresos fiscales entre 1995 y 2004, muy importante en Polonia y Eslovaquia, al superar los trece y ocho puntos porcentuales respectivamente. Tanto Polonia como Eslovaquia,

Cuadro 2

COMPOSICIÓN Y VARIACIÓN DE LA ESTRUCTURA DE LA PRESIÓN FISCAL

| | Peso en la presión fiscal 2004 | | | Variación del peso en puntos porcentuales respecto a 1995 | | | Diferencial con la UE15 en 2004 | | |
|--------------|--------------------------------|-------------|-------------|---|-------------|-------------|---------------------------------|-------------|-------------|
| | TD | TI | CCSS | TD | TI | CCSS | TD | TI | CCSS |
| CZ | 25,8 | 32,9 | 41,3 | -0,7 | -1,0 | 1,7 | -9,9 | -2,7 | 12,6 |
| EE | 26,1 | 39,9 | 34,0 | -2,7 | 3,3 | -0,5 | -9,6 | 4,3 | 5,3 |
| LV | 27,6 | 41,8 | 30,6 | 6,2 | -0,6 | -5,5 | -8,1 | 6,2 | 1,9 |
| LT | 30,8 | 39,6 | 29,6 | 0,1 | -3,4 | 3,3 | -4,9 | 4,0 | 0,9 |
| HU | 23,8 | 41,7 | 34,5 | 2,5 | -1,1 | -1,4 | -11,9 | 6,1 | 5,8 |
| PL | 19,2 | 40,3 | 40,5 | -13,2 | 2,3 | 10,9 | -16,5 | 4,7 | 11,8 |
| SL | 21,4 | 41,5 | 37,1 | 3,8 | 2,1 | -5,9 | -14,3 | 5,9 | 8,4 |
| SK | 19,5 | 41,1 | 39,4 | -8,2 | 3,3 | 4,9 | -16,2 | 5,5 | 10,7 |
| NEMS8 | 24,3 | 39,8 | 35,9 | -1,5 | 0,5 | 1,0 | -11,4 | 4,2 | 7,2 |

Fuente: Elaboración propia a partir de *Structures of the Taxation Systems in the European Union: 1995-2004*. Comisión Europea (2006a).

Notas: CZ (Rep. Checa), EE (Estonia), LV (Letonia), LT (Lituania), HU (Hungría), PL (Polonia), SL (Eslovenia), SK (Eslovaquia), TD (impuestos directos), TI (impuestos indirectos), CCSS (cotizaciones sociales).

experimentan, a cambio, aumentos del peso de las cotizaciones sociales y los impuestos directos. En Estonia y la República Checa la imposición directa pierde peso en ambos casos.

Comparando la composición de la presión fiscal entre los NEMS8 y la UE15 en 2004, se pueden obtener una serie de conclusiones:

- Los impuestos directos tienen en estos ocho países una importancia relativa muy inferior que en la UE. La menor distancia la impone Lituania (4,9 puntos por debajo), frente a los más de 16 de Eslovaquia o Polonia.

- Excepto en la República Checa, los impuestos indirectos tienen un mayor peso que para la media de la UE15, destacando diferencias en torno a los seis puntos a favor de Letonia, Hungría o Eslovenia.

- Finalmente, las cotizaciones sociales tienen una mayor importancia relativa en todos los países, que en la República Checa, Polonia y Eslovaquia alcanza los diez puntos porcentuales. Letonia y Lituania son los que tienen una participación más aproximada al 29 por 100 de la UE15.

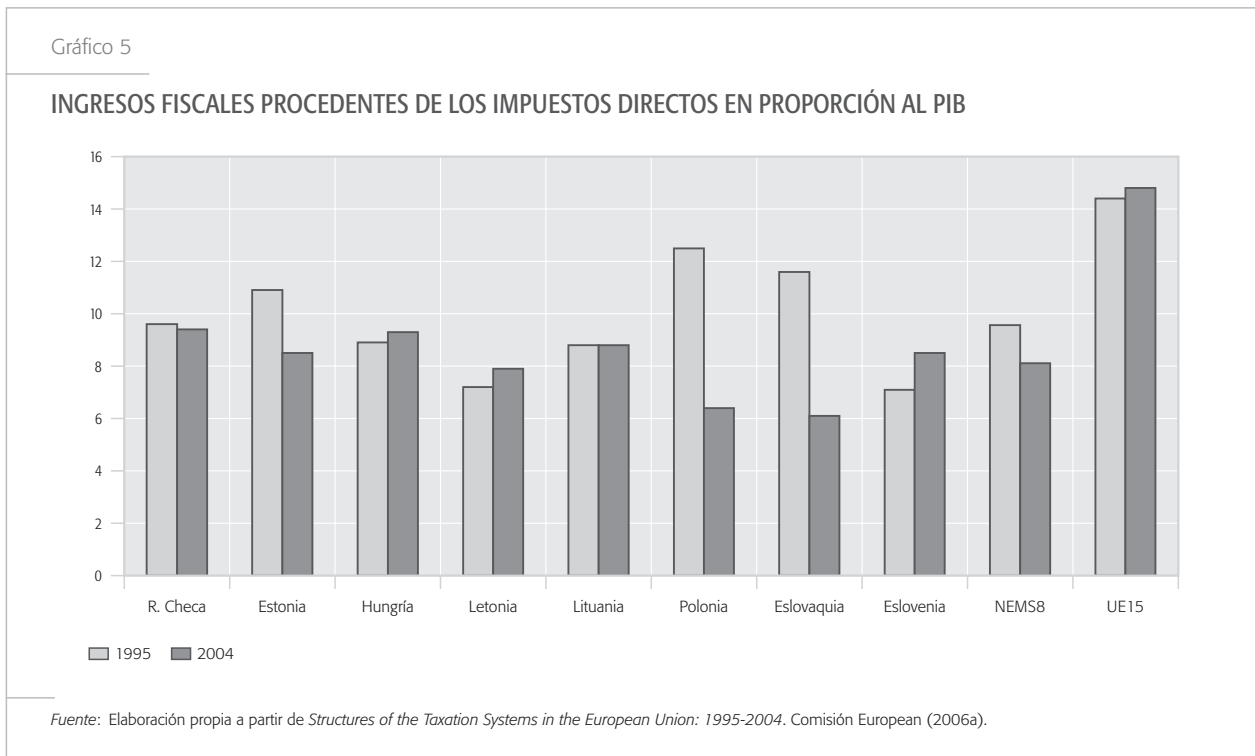
En líneas generales se pueden destacar los siguientes aspectos en la evolución de los ingresos, en términos de PIB, de cada uno de los tres componentes en los que se ha desagregado la presión fiscal, aunque en secciones pos-

teriores se comentan más detalladamente algunos de los principales impuestos:

En relación a los impuestos directos (gráfico 5), se observan también notables diferencias entre los NEMS8 y la UE15 cuando la recaudación por este concepto se analiza en términos de PIB. Los ingresos relativos a la imposición directa en la UE15 suponen a lo largo de todo el período un porcentaje muy superior (entre el 14,4 y el 15,6 por 100 del PIB) a los de cualquiera de estos ocho países. En conjunto, los NEMS8 presentan ahora mayor divergencia respecto de la UE15 que a mediados de la década pasada: prácticamente cinco puntos porcentuales por debajo en 1995, frente a los 6,7 en 2004, cuando su recaudación media derivada de la imposición directa se estabilizó en torno al 8,1 por 100 del PIB.

Frente a lo anterior, el peso de los ingresos correspondientes a los impuestos indirectos en porcentaje del PIB es bastante similar en los NEMS8 y la UE15 (13,3 y 14,3 por 100 del PIB en 2004 respectivamente), como puede apreciarse en el gráfico 6. Si bien, al principio del período analizado existía un diferencial a favor de los NEMS8 de un punto porcentual, con el nuevo siglo este se invierte a favor de la UE15.

En último lugar, los ingresos fiscales obtenidos por medio de las cotizaciones sociales se han mantenido constantes a lo largo de estos diez años en la UE15, en torno



al 11,5 por 100 del PIB (gráfico 7). En conjunto, tampoco han variado significativamente en los NEMS8, entre el 13,1 por 100 de 1995 y el 12,1 de 2004, manteniéndose cercanos, aunque por encima del valor para la UE15.

El hecho de que estos países tengan una presión fiscal claramente inferior a la de la UE15, es lo que, obviamente, explica las disparidades que encontramos en los signos de los diferenciales de algunos de los NEMS8

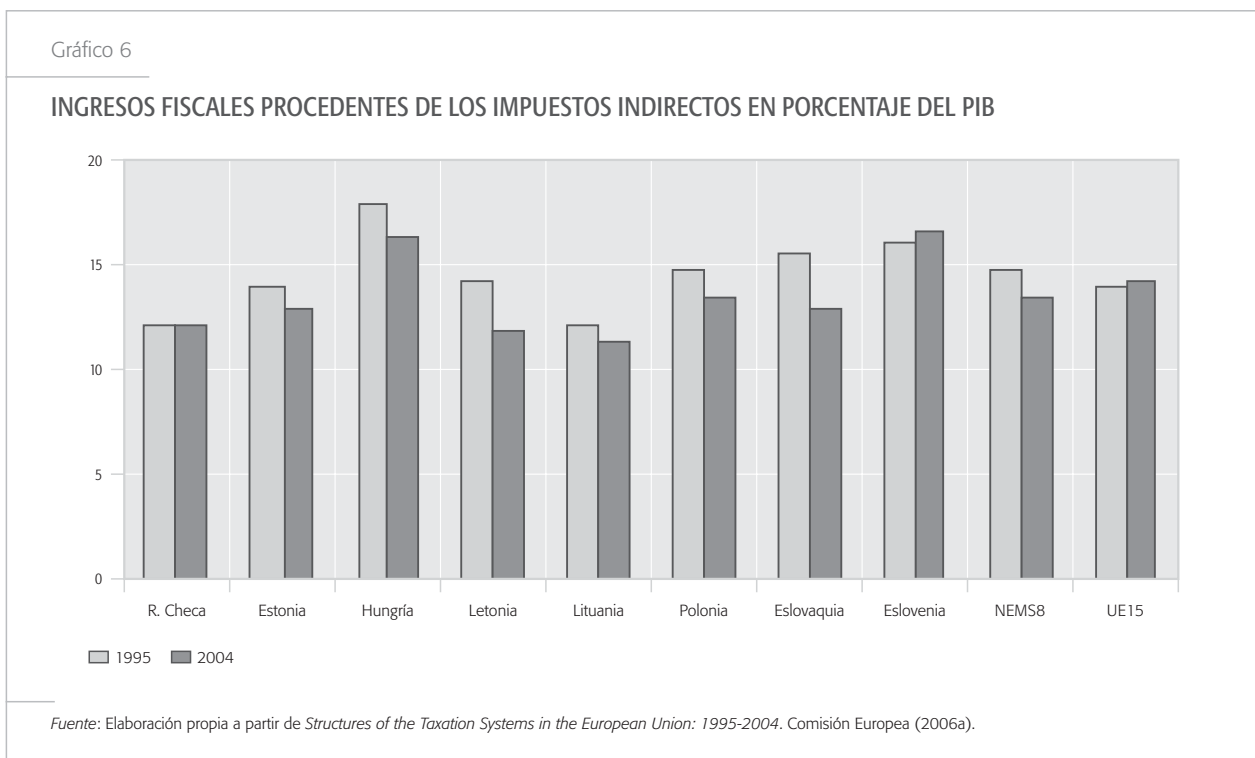
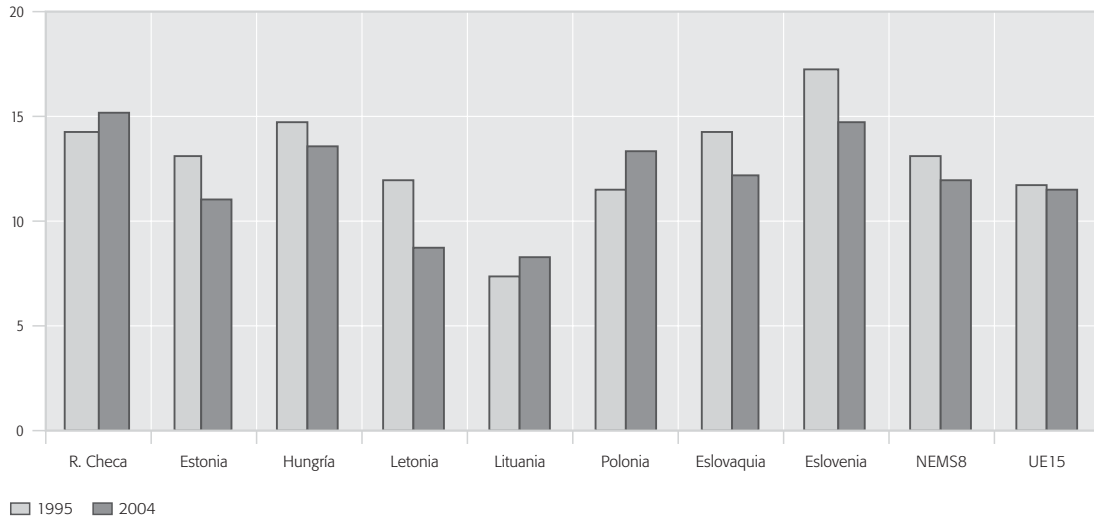


Gráfico 7

INGRESOS FISCALES PROCEDENTES DE LAS COTIZACIONES SOCIALES EN PORCENTAJE DEL PIB



Fuente: Elaboración propia a partir de *Structures of the Taxation Systems in the European Union: 1995-2004*. Comisión Europea (2006a).

con respecto a la media de los antiguos socios, cuando el análisis se realiza sobre el peso de los distintos tipos de imposición en la presión fiscal, frente a la proporción que cada uno de estos ingresos representan sobre el PIB.

Para terminar, se ha elaborado un ranking (de mayor a menor) de las posiciones de cada uno de estos países en cuanto a su presión fiscal, y la participación de los impuestos directos, indirectos y las cotizaciones sociales en el total de los ingresos fiscales y en proporción al PIB (cuadro 3).

Cuadro 3

RANKING DE LAS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS SISTEMAS FISCALES

| | Presión fiscal | Impuestos directos | | Impuestos indirectos | | Cotizaciones Sociales | |
|----|----------------|--------------------|-----|----------------------|-----|-----------------------|-----|
| | | PF | PIB | PF | PIB | PF | PIB |
| PL | 4° | 8° | 7° | 4° | 3° | 2° | 3° |
| HU | 2° | 5° | 2° | 2° | 2° | 5° | 4° |
| CZ | 3° | 4° | 1° | 8° | 6° | 1° | 1° |
| SK | 6° | 7° | 8° | 5° | 5° | 3° | 5° |
| SL | 1° | 6° | 4° | 3° | 1° | 4° | 2° |
| EE | 5° | 3° | 5° | 6° | 4° | 6° | 6° |
| LV | 7° | 2° | 6° | 1° | 7° | 7° | 7° |
| LT | 8° | 1° | 3° | 7° | 8° | 8° | 8° |

Fuente: Elaboración propia a partir de *Structures of the Taxation Systems in the European Union: 1995-2004*. Comisión Europea (2006a).

En términos porcentuales sobre la presión fiscal y el PIB, y ordenados de mayor a menor. El ranking se ha realizado para el ejercicio 2004.

3. Evolución de los principales impuestos

La mayoría de las legislaciones fiscales de estos países guardan en general, bastante similitud con la de la UE15. Sin embargo, en algunos campos, como en el del impuesto de sociedades, las diferencias son destacables. Los NEMS8 han ido introduciendo sucesivas reducciones de los tipos de este impuesto para compensar la eliminación progresiva de los regímenes especiales con que contaban en sus legislaciones fiscales, debido, en gran medida, a los requerimientos impuestos por su reciente integración en la UE y la necesidad de adaptar, por tanto, sus respectivas legislaciones. Todo ello se analizará con más atención en los siguientes epígrafes.

3.1. Impuestos directos

3.1.1. Impuesto sobre la renta personal

La reforma de la imposición sobre la renta de las personas físicas no ha sido uniforme en el conjunto de los NEMS8. En un principio, cuando se estableció este impuesto en los distintos países, constaba de un elevado número de tramos y tipos, por lo general entre cinco y seis, que progresivamente, a lo largo de la década de los noventa, se han ido reduciendo. Esta ha sido la tendencia dominante, con la excepción de Eslovenia, que entre 1993 y 2005 ha conservado la misma estructura, con seis tipos diferentes. En la actualidad, como se puede deducir de la información recogida en el cuadro 4, es posible distinguir dos grupos de países: por un lado, los que siguen manteniendo cierto grado de progresividad en los tipos del impuesto sobre la renta de las personas físicas (Hungría, Polonia, República Checa y Eslovenia); y aquellos que han introducido el tipo único (los tres países bálticos y Eslovaquia).

Pasamos a sintetizar las principales reformas introducidas desde el período de transición, comenzando por aquellos de los nuevos miembros que han optado por el tipo único en la imposición sobre la renta personal (Estonia, Letonia, Lituania y Eslovaquia).

Estonia se convirtió en 1994 en el primer país europeo en aplicar un tipo único (26 por 100), sustituyendo así los tres tipos existentes hasta ese momento (cuadro 4). Desde 2005 se han venido aplicando recortes de un punto porcentual por año, y se prevé su estabilización en 2009 en un 20 por 100 (Banco Mundial, 2006). La evolución del tipo del impuesto sobre la renta de las personas físicas ha coincidido con la del tipo sobre sociedades, sobre el que

también recaerán los citados recortes. El mínimo exento se ha modificado al alza en varias ocasiones³.

Los otros dos países bálticos, Lituania y Letonia, se han apuntado también, prácticamente, de forma simultánea, a la aplicación del tipo único en la imposición sobre la renta personal. En 1994, Lituania estableció el 33 por 100 como tipo único, que hasta el momento se había constituido como tipo máximo (cuadro 4), y que se ha mantenido estable hasta 2004, ejercicio a partir del cual se han aplicado una serie de rebajas que, se prevé, van a establecer el tipo nominal en el 24 por 100 en 2008 (Banco Mundial, 2006). Desde 1995 Letonia viene aplicando también el tipo único, fijado en el 25 por 100. En cuanto al mínimo exento, aunque existente, es casi despreciable en Letonia⁴.

Eslovaquia ha sido el último estado de los NEMS8, que no del Este, en sumarse a la aplicación del tipo único en la imposición sobre la renta personal, como muestra el cuadro 4. El 1 de enero de 2004 se introdujeron una serie de reformas impositivas, entre las que destaca la aplicación del tipo único, así como el recorte del tipo aplicado sobre la renta de sociedades y la unificación de los tipos aplicables en los impuestos especiales sobre el consumo y en el IVA, que en todos los casos citados quedaron fijados en el 19 por 100 (Ministry of Finance of the Slovak Republic, 2006). Con anterioridad, Eslovaquia se caracterizaba por tener un impuesto con un nivel de progresividad elevado; en 2003 constaba de cinco tramos, además del mínimo exento⁵. A pesar de tener en la actualidad un impuesto de tipo único, en Eslovaquia se conserva cierta progresividad en la imposición sobre la renta personal gracias al mantenimiento del mínimo exento que, además de indexarse con el nivel mínimo de subsistencia, se incrementó en más del doble del aplicado hasta 2003⁶. Con la reforma de 2004 se intentó dotar de mayor transparencia y simplicidad al impuesto eslovaco, cuya recaudación en términos de PIB durante el período analizado es la más baja de este grupo de ocho países (2,6 por 100 sobre el PIB en 2004, gráfico 6).

³ Tras sucesivos incrementos, el mínimo exento ha pasado de las 9.600 coronas en el año 2000, a 24.000 en 2006, aproximándose al salario de subsistencia (Estonian Tax and Customs Board, 2007).

⁴ Desde 2005 el mínimo exento está fijado en 26 lats, unos 37 euros, y con anterioridad, durante el período 1997-2004 estuvo establecido en 21 lats, lo que equivale aproximadamente a 30 euros.

⁵ En 1993, cuando se estableció el impuesto sobre la renta personal en Eslovaquia el número de tramos era de seis, con tipos entre el 15 y 47 por 100, en 1997 se aumentó a siete el número de tramos y en 2002 se convertirían en 5 (además del mínimo exento) (GRABOWSKI, 2005). Por otra parte, en 2003 se redujeron los tipos impositivos mínimo y máximo. Entre 1993 y 2002 se duplicaron la mayor parte de las deducciones; sin embargo, con la reforma fiscal de 2004 se han suprimido muchas de ellas (MOORE, 2005).

⁶ De 38.760 coronas a 80.832 a partir de 2004.

Cuadro 4

PAÍSES DE EUROPA DEL ESTE QUE HAN INTRODUCIDO EL TIPO ÚNICO EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA PERSONAL

| País | Año | Tipos renta personal | | Tipo del impuesto sobre la renta de sociedades ¹ | Cambio en el mínimo exento |
|------------|------|----------------------|----------------------------|---|----------------------------|
| | | Tipo único | Tipos anteriores | | |
| Estonia | 1994 | 26 | 16-24-33 | 26 | Incremento modesto |
| Lituania | 1994 | 33 | 18-33 | 29 | Inc. sustancial |
| Letonia | 1995 | 25 | Entre 10 y 25 ² | 25 | Ligero recorte |
| Rusia | 2001 | 13 | 12-30 | 37 | Incremento modesto |
| Serbia | 2003 | 14 | | | |
| Eslovaquia | 2004 | 19 | Entre 10 y 38 ² | 19 | Inc. sustancial |
| Ucrania | 2004 | 13 | 10-40 | 25 | Incremento |
| Georgia | 2005 | 12 | 12-20 | 20 | Eliminado |
| Rumania | 2005 | 16 | 18-20 | 16 | Incremento |

Fuente: Keen, Kim y Varsano (2006) y *The Economist Intelligence Unit*.

¹ El año de establecimiento del tipo único.

² Cinco tipos aplicables.

En cuanto a los países que aún siguen manteniendo un impuesto sobre la renta personal con progresividad en los tipos, Eslovenia destaca por haber conservado prácticamente invariable este impuesto, que en un principio constaba de seis tipos impositivos, comprendidos entre el 17 y el 50 por 100. Tan sólo en 2005 se han modificado los tipos, reduciéndose a cinco y quedando establecidos entre el 16 y el 50 por 100⁷, que son los que se aplican en la actualidad, con lo que el nivel de progresividad continúa siendo elevado.

De forma similar a Eslovenia, la República Checa sigue aplicando en la actualidad un número elevado de tipos, aunque los ha recortado de forma considerable. Si en un principio eran seis los tipos de los que constaba el impuesto, comprendidos entre el 15 y el 44 por 100, en 2000 se reducen a cuatro, rebajando el tipo máximo al 32 por 100 (Grabowski, 2005). Actualmente se sigue manteniendo el número de tipos, pero la última reforma, introducida el 1 de enero de 2006, ha recortado el tipo mínimo hasta el 12 por 100, mientras que el máximo sigue manteniéndose al mismo nivel que en 2000⁸.

En 1995 se introdujeron ciertas medidas que vinieron a simplificar el impuesto sobre la renta personal en Polo-

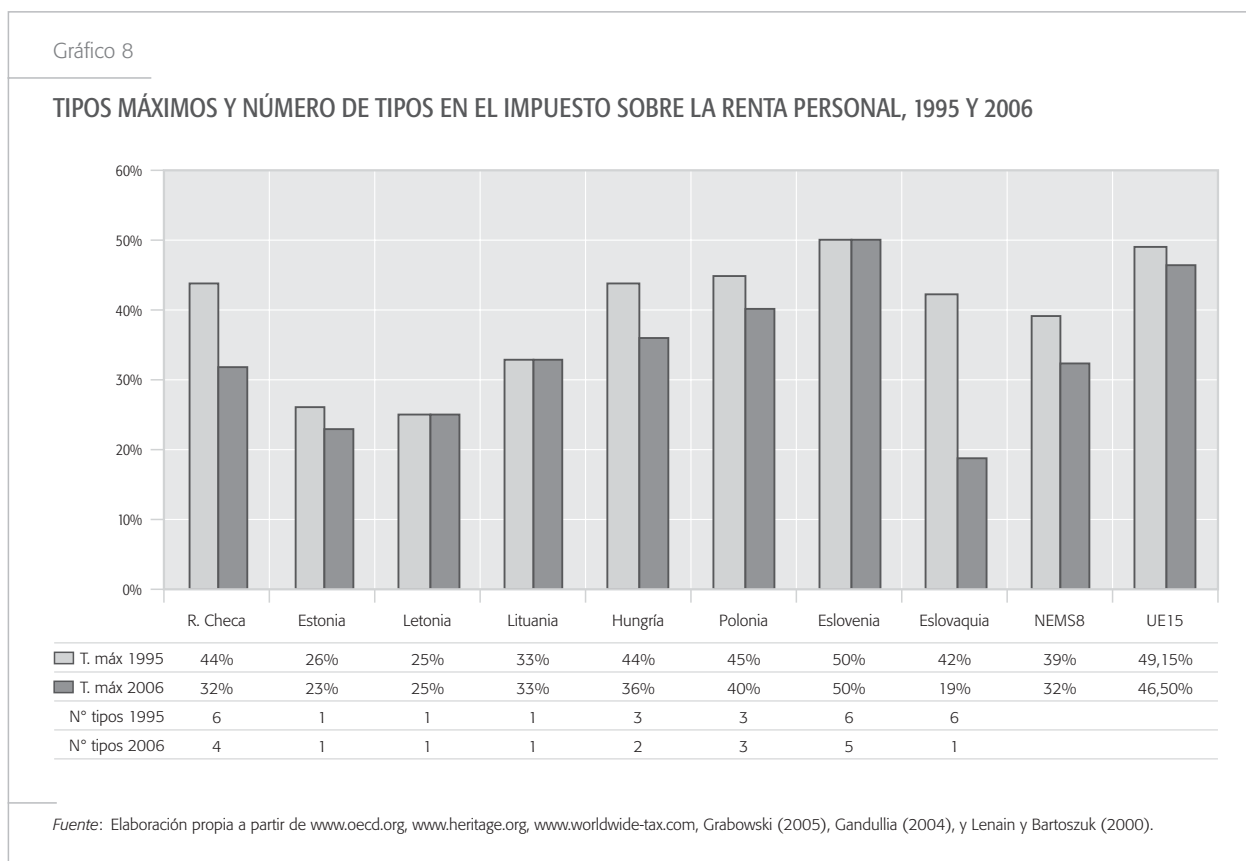
nia. Desde este año los tipos se han reducido en tres ocasiones, suavizándose la progresividad, lo que se complementó con la ampliación de las bases y la eliminación de ciertas deducciones que estaban modificando las decisiones de ahorro, consumo e inversión. A fecha de 2005, el impuesto sobre la renta de las personas físicas sigue siendo progresivo, con tres tipos (19, 30 y 40 por 100), a lo que se añade el mínimo exento (530 zloty). No obstante, se considera que el impuesto polaco se acerca bastante en la realidad al tipo único, ya que para la mayor parte de los contribuyentes, cerca del 95 por 100, recae en el primer tramo (Gandullia, 2004). De ahí que se haya propuesto su reforma para convertirlo progresivamente en un impuesto de tipo único. En principio, estaba previsto que, en 2007, pasaran a ser dos y no tres los tipos a aplicar, del 18 y 32 por 100 (Banco Mundial, 2006), sin embargo, la adopción de esta medida se ha retrasado hasta 2009. Por otra parte, Polonia es el único país en el que se permite la tributación conjunta para los matrimonios, en el resto de países la tributación es individual (Gandullia, 2004).

Por último, Hungría, que es el país de los NEMS8 con más tradición en la imposición sobre la renta personal, estableció este impuesto en 1988, que constaba en un principio de diez tramos⁹. En estos casi veinte años, la

⁷ 16, 33, 37, 41 y 50 por 100.

⁸ 12, 19, 25 y 32 por 100 son los tipos aplicados en 2006.

⁹ Los diez tipos aplicados eran: 20, 25, 30, 35, 39, 44, 48, 52, 56 y 60 por 100 (GRABOWSKI, 2005).



progresividad del mismo se ha reducido de forma considerable. En 1990, el número de tramos se estableció en cuatro (con tipos entre el 15 y 50 por 100), y con posterioridad, tras una serie de pequeñas modificaciones fueron fijados en tres. Actualmente, y desde 2005 consta tan sólo de dos tramos; el límite de la base que los separa es de 1.500.000 forintos; por debajo de esta cantidad se tributa al 18 por 100 y por encima al 38 por 100. Recientemente, en enero de 2006, se ha reducido del tipo máximo en dos puntos porcentuales (36 por 100). En Hungría, actualmente, no existe mínimo exento.

El gráfico 8 recoge los tipos máximos del impuesto sobre la renta de las personas físicas en 1995 y 2006, así como la variación en el número de tipos. Eslovenia y Polonia siguen manteniendo un tipo marginal máximo elevado. En cuanto a la variación en el número de tipos aplicados, destaca Eslovaquia, que, como se ha podido observar, a lo largo de este período pasa de aplicar un impuesto sobre la renta que consta de seis tipos, en el que el máximo está fijado en el 42 por 100, al establecimiento del tipo único (19 por 100). Hungría, la República Checa, y Eslovenia han reducido también el número de tipos aplicados, aunque en los dos últimos, el grado de progresividad continúa siendo elevado. En el resto de países, las reformas en cuanto a la estructura de este impuesto

se llevaron a cabo sobre todo en la primera parte de la década de los noventa, por lo que no se han incorporado en el gráfico.

Por último, en relación con el impuesto sobre la renta personal, se analiza su recaudación en porcentaje del PIB, a la que hace referencia el gráfico 9. En él se percibe de forma clara la distancia entre los ingresos procedentes de la imposición sobre la renta personal en la UE15, establistados desde mediados de los noventa en el 10,5 por 100 del PIB, y los de los NEMS8, en el mejor de los casos, más de dos puntos por debajo.

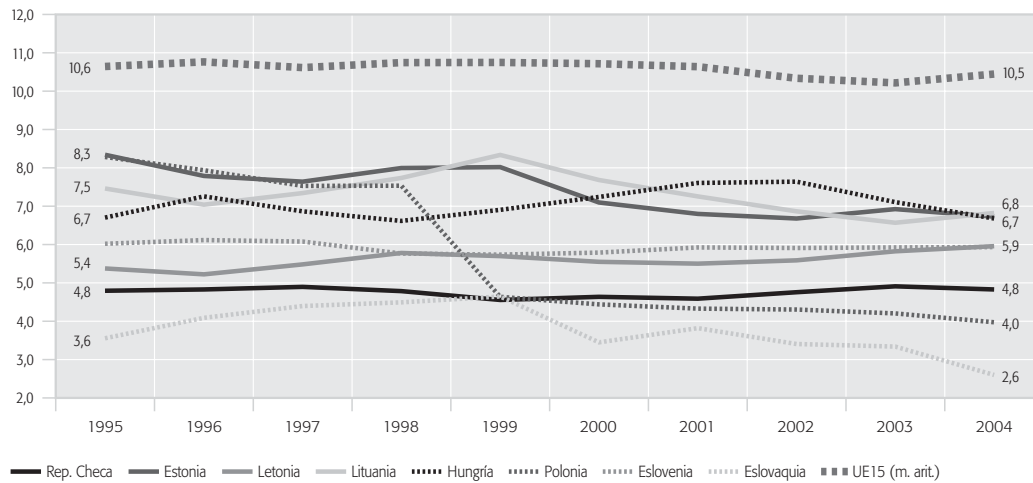
Hasta finales de la década de los noventa, han sido Polonia y Estonia los países en los que la recaudación era más elevada en términos relativos, cercana al 8 por 100 del PIB. A partir de 2000, va a ser en Hungría, Estonia y Lituania donde el peso de estos ingresos más se acerque al de la UE15, aunque los tres países convergen a la baja hacia el 6,7 por 100.

No obstante, la recaudación por el impuesto sobre la renta personal en porcentaje del PIB ha perdido cierta importancia en Estonia entre 1995 y 2004 (del 8,3 al 6,7 por 100). En Lituania, si bien esta creció algo entre 1995 y 1999, posteriormente comenzaría a descender ligeramente

Gráfico 9

INGRESOS PROVENIENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL

(En porcentaje del PIB)



Fuente: Elaboración propia a partir de *Structures of the Taxation Systems of the European Union: 1995-2004*. Comisión Europea (2006a) y de Brook y Leibfritz (2005).

hasta situarse en el 6,8 por 100 en 2004 (siete décimas por debajo de su nivel en 1995); sin embargo, junto con Hungría, que en cambio pertenece al grupo de los que conserva una relativa progresividad en los tipos, se mantiene a la cabeza de los NEMS8.

Eslovenia y Letonia, el primero manteniendo un elevado grado de progresividad y el segundo, que viene aplicando el tipo único desde hace más de una década, estarían en una posición intermedia en cuanto al nivel de ingresos procedentes de la imposición de la renta personal, con una tendencia convergente en ambos casos a establecerse en el 6 por 100 del PIB.

En la República Checa, uno de los países, junto con Polonia y Eslovaquia, con menor nivel de recaudación, existe una cierta estabilidad a lo largo del período 1995-2004, con una pérdida de tan sólo dos décimas porcentuales a finales de la década de los noventa, compensada por la recuperación que se produce a lo largo del nuevo siglo. Polonia, cerca de un punto porcentual por debajo de la República Checa en 2004, era hasta 1998 uno de los países con mayor recaudación por este impuesto de entre los NEMS8. En 1999 sufre una caída durante el año siguiente de más de tres puntos porcentuales en términos de PIB, que lo sitúa a partir de ese momento en el segundo país con una menor recaudación en términos relativos por este concepto. Sin embargo, en 1999 no se produce ninguna modificación ni en los tipos impositivos aplicables ni en lo

que se refiera a las deducciones aplicables a este impuesto que pueda explicar dicho comportamiento. Se ha tratado de relacionar esta caída con las importantes reformas del sistema de Seguridad Social que comenzaron a aplicarse ese año¹⁰ (Christie y Holzner, 2006).

En último lugar, Eslovaquia, si bien, experimentó entre 1995 y 1999 una tendencia en la recaudación creciente, aproximándose al 5 por 100 del PIB, a lo largo del ejercicio siguiente se invertirá, coincidiendo con la aplicación de un menor nivel de progresividad. La introducción del tipo único en 2004 parece que tiene como consecuencia una caída en porcentaje del PIB (del 3,3 por 100 en 2003 al 2,6 por 100 en 2004) que, como veremos, se producirá también en lo que respecta a los ingresos provenientes del impuesto de sociedades.

Sin embargo, el establecimiento de conclusiones sobre los efectos de la introducción del tipo único ha quedado limitado en el caso de los países bálticos por el período de tiempo sobre el que se realiza el análisis (1995-2004), pero, a pesar de ello, han recaudado a lo largo de dicha

¹⁰ Según un estudio publicado en el Wiener Institut für Internationale Wirtschaftsvergleiche (CHRISTIE Y HOLZNER, 2006), este desfase podría deberse a una desviación de algunos conceptos previamente considerados como ingresos procedentes del impuesto sobre la renta personal hacia los ingresos procedentes de las cotizaciones sociales; no obstante, mantienen cierta reserva sobre este punto al carecer de información suficiente.

década unos ingresos relativos superiores a los de la mayor parte de los NEMS en los que se mantiene la progresividad en los tipos.

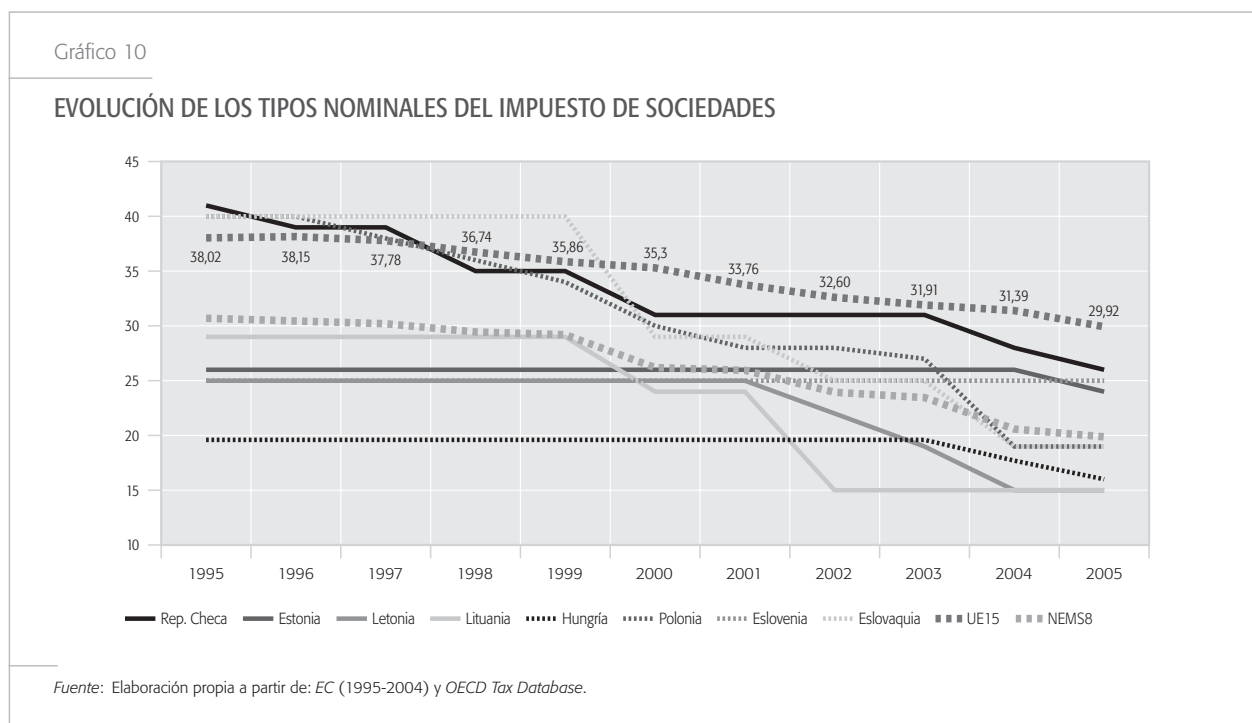
3.1.2. Impuesto de sociedades

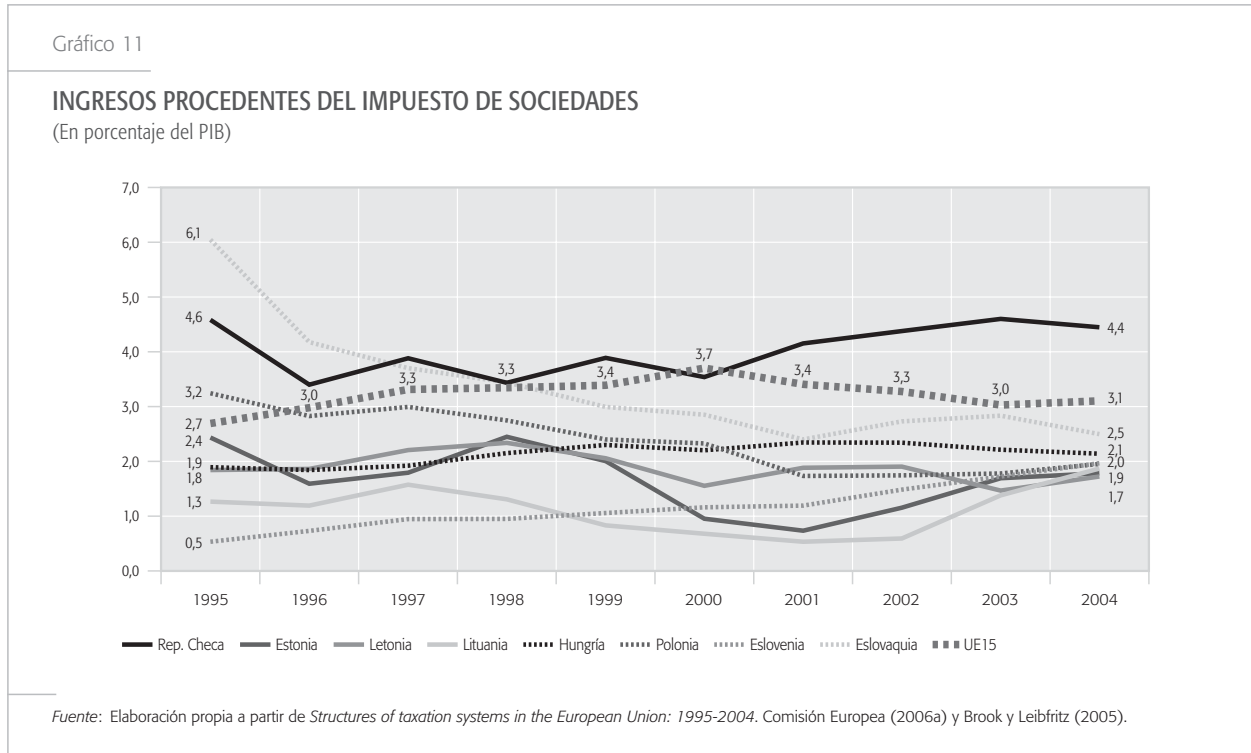
En términos generales, los principales elementos que podemos destacar de la aplicación del impuesto sobre la renta de sociedades en estos países de Europa Central y del Este son los siguientes. En primer lugar, existe una tendencia a la reducción de los tipos nominales, como muestra el gráfico 10, que se hace más evidente para países como Eslovaquia o Letonia hacia la mitad del período objeto de análisis (1995-2005), así como una ampliación de las bases, bastante más reducidas que las aplicadas en la UE15. En este sentido, la incorporación de estos países a la UE ha hecho necesaria la eliminación progresiva de gran parte de los regímenes especiales y exenciones/deducciones existentes.

En la actualidad, tanto en Letonia como Lituania y Hungría, el tipo nominal está quince puntos porcentuales por debajo del tipo medio de la UE15 (30 por 100). No obstante, el resto de estos nuevos estados miembros tienen también tipos inferiores, con la República Checa (26 por 100) como el país que más se acercaba a la media de la UE15 hasta 2006, cuando recortó su tipo en dos puntos porcentuales. Su lugar lo pasó a ocupar Eslovenia (25 por 100), aunque no se pueda observar en el gráfico, que sólo recoge la evolución de los tipos nominales hasta 2005.

Siguiendo con la evolución de los tipos nominales entre 1995 y 2005, destacan los recortes de tipos introducidos en el impuesto eslovaco. Desde 2000, el tipo impositivo sobre la renta de sociedades sufre sucesivas disminuciones que culminarán en la reforma impositiva de 2004, que vendrá a estabilizarlo en el 19 por 100, a la vez que, recordemos, se impone como tipo único en el caso de la renta personal. A ello, se suma la eliminación de la doble imposición sobre los dividendos, con lo que las rentas procedentes de la inversión pasarán a gravarse sólo una vez. Por otra parte, se eliminan la mayor parte de las exenciones fiscales (vacaciones fiscales para las empresas de nuevo establecimiento, reducciones de la base para ciertos sectores, ...); y los incentivos fiscales que se mantienen van a estar en concordancia con la ley europea. Hungría es otro de los países que, recientemente, han rebajado su tipo nominal, y con dos recortes sucesivos lo ha fijado en el 16 por 100.

Los tipos aplicables en la República Checa y Polonia, que partían a mitad de la década de los noventa de niveles similares al eslovaco, fueron objeto de reformas progresivas que, en el caso polaco, han desembocado en la aplicación de un tipo nominal que se sitúa por debajo del 20 por 100. En la República Checa, sin embargo, entre 2000 y 2003 el tipo se estabilizó por encima del 30 por 100, aunque en los dos ejercicios posteriores se aplicaron recortes de tres y dos puntos porcentuales. Para 2006 estaba prevista la aplicación de una nueva rebaja de dos puntos en el tipo nominal que lo dejaría en el 24 por 100.





En Estonia se aplica el mismo tipo que el que grava la renta de las personas físicas, por lo que en 2005 este era el 24 por 100, no estando los beneficios no distribuidos sometidos a imposición. Para los ejercicios de 2006 y 2007 están previstos recortes de la misma magnitud que en la República Checa, hasta llevar al tipo nominal al 20 por 100.

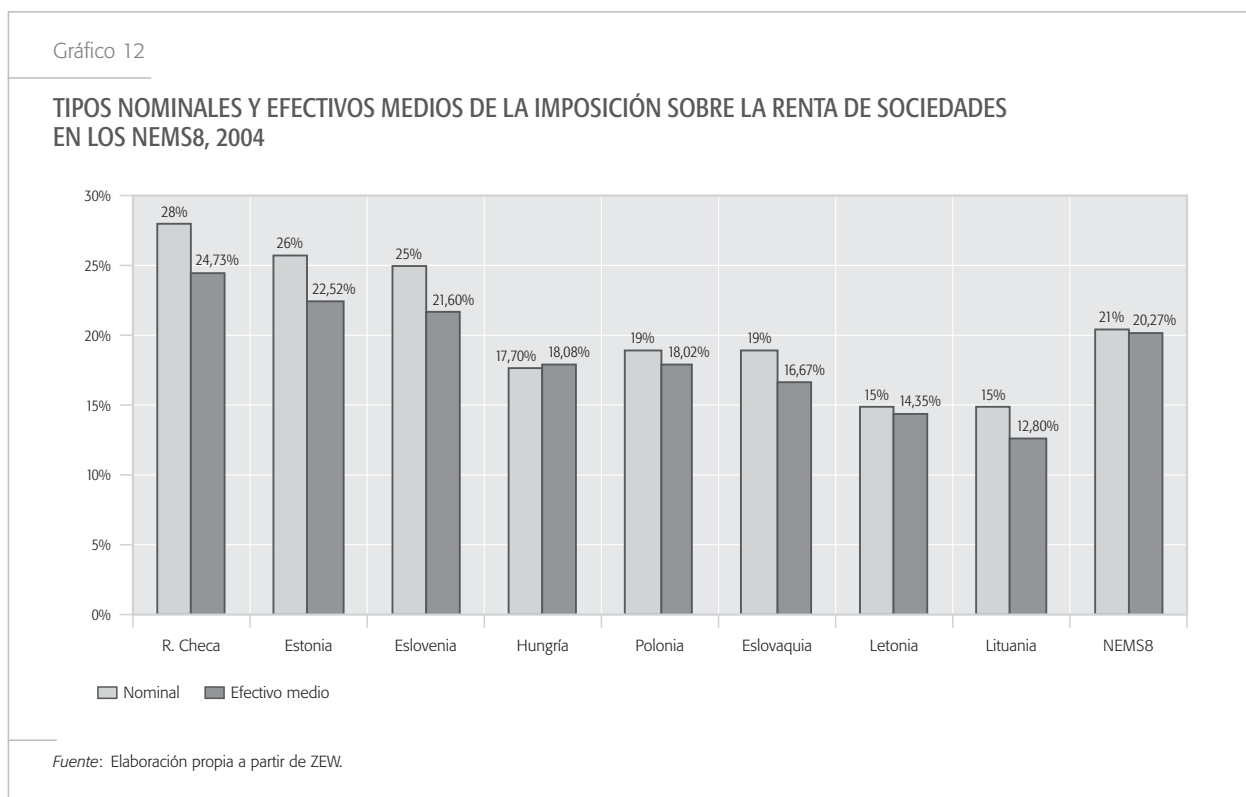
Letonia y Lituania se habían caracterizado por un tipo bastante estable hasta que en 1999 y 2001, respectivamente, dio comienzo una etapa de reducción progresiva del tipo nominal hasta llegar al 15 por 100, con lo que desde 2003 son los países que aplican un menor tipo nominal en el impuesto sobre la renta de sociedades (cerca de 15 puntos porcentuales de diferencia respecto de la media de la UE15).

En el gráfico 11 se recoge la evolución de los ingresos procedentes de la imposición sobre la renta de sociedades en porcentaje del PIB. Se aprecia cómo sólo en la República Checa (4,4 por 100 en 2004) se han conseguido mantener por encima de la media de la UE15 (3,1 por 100 en 2004) de forma continuada y con una tendencia creciente desde 2000. En el resto de los nuevos miembros, la evolución ha sido diversa en cada caso; no obstante, se puede observar un patrón común, y es una cierta convergencia durante los cuatro últimos ejercicios a acercarse, por arriba o por abajo, al 2 por 100 del PIB.

Para lograr un análisis más depurado de la imposición sobre la renta de sociedades, e intentar determinar cierta relación entre los tipos aplicados y la recaudación por este concepto, se hace necesario el estudio de los tipos efectivos, en cuyo cálculo no se pueden obviar las peculiaridades de los distintos regímenes fiscales que determinan la base. Para el cálculo de las bases¹¹ se debe tener en cuenta que los ingresos sobre los que finalmente recaerán los tipos van a estar sometidos a determinados ajustes: exenciones, deducciones, tipo reducido, crédito fiscal, etc. Los tipos efectivos resultantes, tras considerar todos estos aspectos del impuesto, son los realmente indicativos del nivel de imposición y los que, en todo caso, podrían explicar parte de las diferencias que se producen en cuanto a la capacidad de estas economías para atraer IED.

El Zentrum Für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), teniendo en cuenta estos ajustes, ha calculado los tipos efectivos medios para este grupo de países durante el

¹¹ El cálculo de la base imponible lo realizarán los distintos sistemas fiscales de estos países de acuerdo con una serie de principios contables. Normalmente, parten de los beneficios contables financieros calculados según los Principios Contables Generalmente Aceptados (GAAP), aunque con la excepción de Estonia, que se guía por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o Internacional Financial Reporting Standards (IFRS) desarrollados por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) (ZEW, 2004). Van a existir, por tanto, una serie de diferencias entre los nuevos miembros a la hora de calcular sus beneficios contables para obtener en última instancia las bases imponibles.



ejercicio 2004. Según sus resultados, que se recogen en el gráfico 12, las mayores diferencias entre los tipos nominales y efectivos las encontramos en aquellos países con un nivel de imposición nominal más elevado, es decir, la República Checa (28 por 100), Estonia (26 por 100) y Eslovenia (25 por 100), en los que las diferencias con los tipos medios efectivos rondan los 3,5 puntos porcentuales. Por otra parte, países con tipos nominales similares, Letonia y Lituania con un 15 por 100, o Polonia y Eslovaquia con el 19 por 100, tienen una imposición real con niveles algo diferentes.

La carga fiscal efectiva es, como se puede observar claramente, diferente entre los ocho nuevos socios, con una diferencia máxima de hasta doce puntos porcentuales: Lituania, el país con una carga fiscal efectiva inferior (12,82 por 100), sería el país más atractivo, al que seguiría Letonia (14,35 por 100). Con relación a los países con un mayor tipo efectivo, la República Checa ocupa la primera posición (24,73 por 100), y tras esta Estonia (22,52 por 100).

Los incentivos fiscales han sido una herramienta muy utilizada en los países de Europa Central y del Este para incrementar su atractivo para la inversión extranjera. Muchos de estos incentivos son contrarios a la legislación europea, por lo que se han ido eliminando o, se ha optado por introducir disposiciones que limitan su aplicación hasta una cierta fecha. Tal es el caso de las vacaciones fiscales permitidas en Eslovaquia, que dejarán de poderse aplicar du-

rante el ejercicio de 2007. Para compensar los efectos negativos que la eliminación de estos incentivos pudiera tener sobre la entrada de inversión, se ha podido observar cómo estos países han optado por seguir recortando a lo largo de los últimos años los tipos nominales de la imposición sobre la renta de sociedades.

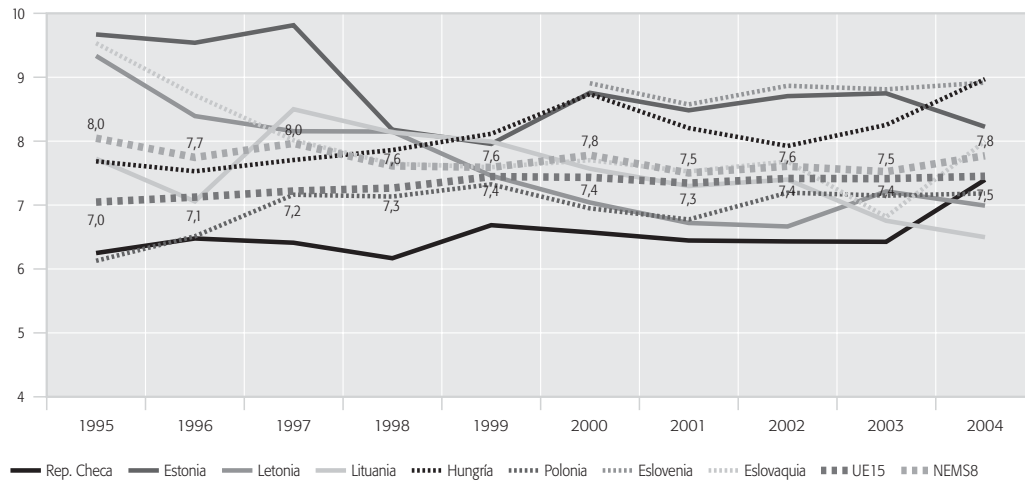
3.2. Impuestos indirectos: Impuesto sobre el Valor Añadido

Como es sabido, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es el impuesto más importante de los indirectos. Aunque no son objeto de estudio específico en este trabajo, los impuestos especiales sobre el consumo serían el otro gran componente de la imposición indirecta, si bien, de menor calado en términos de ingresos que este. El análisis realizado en las secciones anteriores sobre los países del Este y Centro de Europa incorporados a la UE en 2004 ha revelado, como una de las características más llamativas de sus sistemas fiscales, el mayor peso que en su fiscalidad tienen los impuestos indirectos frente a los directos.

En cuanto a la evolución de los ingresos fiscales procedentes del IVA, recogida en el gráfico 13, estos se han mantenido bastante constantes para los NEMS8, con valores entre el 8 y el 7,4 por 100 del PIB, siempre por encima de los valores medios para la UE15, pero a no más de un punto

Gráfico 13

EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS PROCEDENTES DEL IVA
(Porcentaje del PIB)



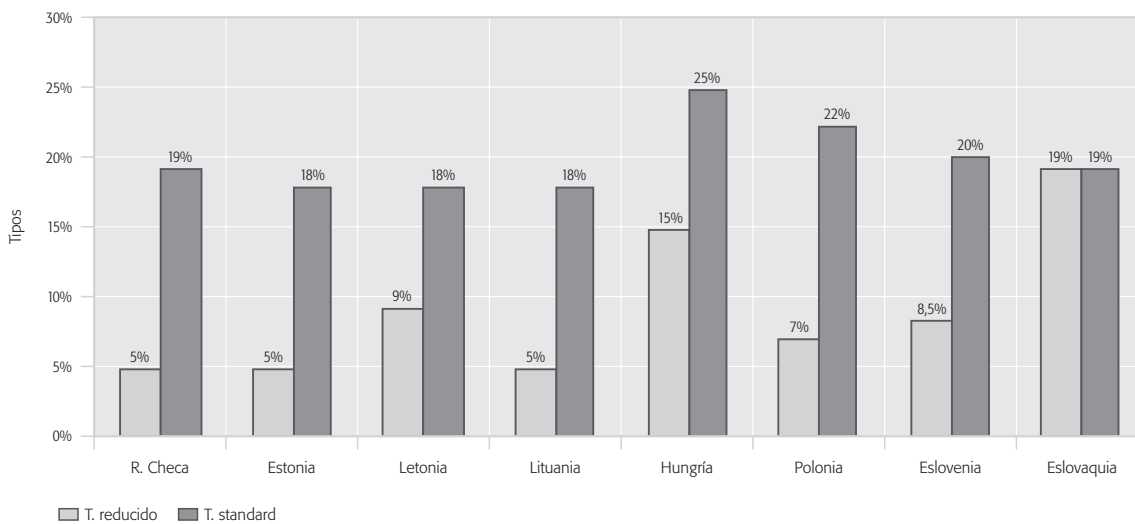
Fuente: Elaboración propia a partir de *Structures of Taxation Systems in the European Union: 1995-2004*. Comisión Europea (2006a).

de distancia, con cierta tendencia convergente. Son Estonia, Eslovenia y Hungría, estos dos últimos a partir del cambio de siglo, los países en los que el IVA proporciona una mayor cantidad de ingresos en porcentaje del PIB. Eslovenia y Hungría convergen en 2004 hacia el 9 por 100 del PIB.

En el gráfico 14 se recogen los tipos estándar y reducidos del IVA vigentes en 2004 en cada uno de los NEMS8. Los primeros estaban comprendidos entre el 18 por 100 de los países bálticos y el 25 por 100 de Hungría, si bien lo redujo al 20 por 100 en 2006. Eslovaquia mantiene una

Gráfico 14

TIPOS REDUCIDO Y STANDARD DEL IVA, 2004



Fuente: Elaboración propia a partir de *Structures of the Taxation Systems of the European Union: 1995-2004*. Comisión Europea (2006a).

estructura de tipo único en el IVA desde 2004, año en el que se reformó su sistema impositivo. Por otra parte, en Polonia y Hungría se aplicaban también unos tipos superreducidos del 3 y 5 por 100 respectivamente, este último desde noviembre de 2006 ha pasado a ser el único tipo reducido vigente en el caso húngaro, eliminándose el tipo intermedio (15 por 100).

Hungría y Eslovenia, primer (1988) y último (1999) país en introducir el IVA (Comisión Europea 2006b), eran los que en 2004 se situaban a la cabeza en cuanto a recaudación en porcentaje del PIB y, a su vez, también, los que aplicaban un tipo estándar más elevado, junto con Polonia que, sin embargo, se encontraba a bastante distancia en cuanto a recaudación.

4. Conclusiones

Una de las principales características de los sistemas fiscales de los nuevos estados miembros es la permanencia a lo largo de todo el período analizado de unos niveles de presión fiscal muy por debajo de la UE15, con un mayor grado de divergencia en la actualidad que el existente a mediados de la década pasada. Los ingresos en porcentaje del PIB han ido cayendo en los NEMS8, frente a la UE15, donde se han mantenido constantes. No obstante, Eslovenia o Hungría suponen excepciones dentro de estos nuevos miembros, al seguir manteniendo una fiscalidad elevada.

Respecto a la estructura de su presión fiscal, sobresa le el poco peso que en la misma tiene la imposición directa, mucho menor que en la UE15, no sólo en términos porcentuales en el total de ingresos, sino también en porcentaje del PIB. Las cotizaciones sociales y, sobre todo, los impuestos indirectos tienen en cambio un protagonismo superior en la estructura porcentual de los ingresos fiscales en estas economías de Europa del Este, aunque la divergencia media, en ambos casos con respecto a la UE, no supere el punto porcentual con relación al PIB.

Concluyendo con las principales figuras del sistema impositivo, en los últimos años, y en concreto en lo que se refiere al impuesto sobre la renta personal, se observa una clara tendencia hacia la reducción de la progresividad en los tipos. Algunos países, los bálticos, hace ya más de una década, y Eslovaquia, recientemente, han optado por la introducción de un tipo único, que se ha unificado con el correspondiente a la fiscalidad sobre sociedades. El resto han simplificado la imposición sobre la renta personal y

recortado el nivel de progresividad, reduciendo el número de tramos y tipos aplicables. En cuanto al impuesto de sociedades, los tipos nominales son también cada vez menores (de tan sólo el 15 por 100 en Letonia y Lituania), y esa parece ser la tendencia también para los próximos años, a la par que se han ampliado las bases con la eliminación progresiva de regímenes especiales, incompatibles con la fiscalidad europea, tras su integración en la UE. Por otra parte, se observa que las diferencias entre tipos nominales y efectivos son mayores en aquellos países con tipos nominales más elevados.

Destaca, asimismo, la progresiva adaptación de estos países a la legislación comunitaria en materia de IVA y la importancia en términos recaudatorios de dicho impuesto.

Bibliografía

- Banco Mundial (2006): "Public Finances, Employment and Growth in the EU8", *World Bank EU8 Quarterly Economic Report*, May 2006, The World Bank, Washington D.C.
- BROOK, A.-M. y LEIBFRITZ, W. (2005): "Slovakia's introduction of a flat tax as part of wider economic reforms", *Economics Department Working Papers OECD*, núm. 448, ECO/WKP (2005) 35.
- CHRISTIE, E. y HOLZNER, M. (2006): "What explains tax evasion? An empirical assessment based on European data", *wiiw Working Papers*, 40, June 2006.
- Comisión Europea (2006a): *Structure of the taxation systems in the European Union: 1995-2004*, Doc. TAXUD E4/2006/DOC/3201.
- (2006b): "VAT Rates Applied in the Member States of the European Community", DOC/1829/2006-EN, Taxation and Customs Union.
- Eurostat (2005): *Europe in figures, Eurostat Yearbook 2005*.
- GANDULLIA, L. (2004): "Tax Systems and Reforms in EU New Member Countries: An Overview", *Università di Genova, DISEFIN Working Paper*, núm. 10/2004.
- KENN, M.; KIM, Y. y VARSANO, R. (2006): "The «Flat Tax(es)»: Principles and Evidence", *IMF Working Paper*, WP/06/218.
- KRAJČÍR, Z. (2006): "Flat Tax in Slovakia - case for policy lesson?", *Slovenia International Academic Forum on Flat Tax Rate*, february 2006.
- KRAJEWSKA, A. (2002): "Challenges towards tax policy in Poland", University of Lodz, Poland, mimeo.
- LENAIN, P. y BARTOSZUK, L. (2000): "The Polish tax reform", *OECD Economics Department Working Papers*, núm. 234, ECO/WKP (2000) 7.
- MOORE, D. (2005): "Slovakia's 2004 tax and welfare reforms", *IMF Working Paper*, WP/05/133.
- The Economist Intelligence Unit Limited (2005): *Country Profile 2005*.
- Zentrum Für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) y Ernst & Young (2004): "Company Taxation in the New Member States, Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for multinational Investors", July 2004.