UNA APROXIMACION EMPIRICA A LA VARIACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS EN ESPAÑA

José M. DOMINGUEZ, Agustín MOLINA y
José SANCHEZ MALDONADO

I. INTRODUCCION

EL presente trabajo tiene planteado como objetivo contribuir a proporcionar una explicación de la evolución del impuesto sobre la renta de las personas físicas en nuestro país, siguiendo el denominado método de reparto, uno de procedimientos descritos en una reciente publicación de la OCDE (1), en la que se lleva a cabo un análisis empírico de los impuestos sobre la renta en diecisiete países de esta organización, y donde los resultados para España se obtienen a través de un método diferente al aquí utilizado. La elección de los años 1979 y 1983 como puntos de referencia obedece, en primer término, a que tales años son, respectivamente, el de entrada en vigor de la reforma fiscal y el último para el que se dispone de información y, en segundo término, a que son los que se comparan en el referido estudio de la OCDE.

A fin de obtener unos resultados comparables con los de otros países, la variación del impuesto sobre la renta 1979-1983 ha sido descompuesta en los siguientes seis elementos:

1. Efecto proporcional de la variación del número de unidades fiscales.

2. Efecto proporcional de la variación de la renta media.

3. Efecto de una modificación en la distribución de la renta.

4. Rémora fiscal ligada a la variación de la renta real.

5. Rémora fiscal inflacionaria.

6. Efectos de la aplicación de los mecanismos de indiciación previstos por la ley y de las modificaciones de la legislación fiscal.

Nuestra pretensión inicial era efectuar el análisis en cuestión atendiendo a las obligaciones tributarias minoradas en el importe de las deducciones de carácter general y familiar, únicas que han sido objeto de ciertos ajustes inflacionarios y cuyo impacto, consiguientemente, habría de ser computado dentro de los efectos de las modificaciones legislativas. Sin embargo, la no disponibilidad de la cuantía de tales deducciones por niveles de renta para 1979 nos ha llevado a centrarnos en el estudio de la evolución de los importes de las cuotas íntegras, que, en cualquier caso, constituyen un fiel indicador de las actuaciones operadas en la escala de gravamen. Adicionalmente, se ha repetido el análisis agregado con los datos de cuotas líquidas, siendo conscientes de los mayores inconvenientes inherentes a esta segunda alternativa, en la medida en que algunos de los efectos pueden quedar sobreestimados o subestimados como consecuencia del mayor o menor acceso a determinados créditos fiscales y de la diferente distribución de éstos por estratos de renta.

II. RESULTADOS AGREGADOS

En este apartado se exponen los resultados obtenidos respecto a la cuantificación de los seis elementos determinantes de la variación impositiva agregada, así como a sus repercusiones sobre la evolución del tipo medio de gravamen.

1. Cuantificación de los diferentes elementos de análisis

Los resultados de la descomposición de la variación global del impuesto sobre la renta en los diversos elementos considerados aparecen reflejados en el cuadro n.° 1, donde asimismo se reproducen los resultados derivados de la aplicación del modelo fiscal utilizado en el estudio de la OCDE. Por lo que respecta a la consideración de las cuotas íntegras, puede apreciarse cómo tres efectos, efecto proporcional de variación de la renta media, efecto proporcional de variación del número de unidades fiscales y rémora fiscal inflacionaria, son los principales responsables de la variación impositiva, representando un 65,32 por 100, un 28,60 por 100 y un 21,38 por 100, respectivamente, de la cuantía del impuesto inicial. Los dos efectos mencionados en primer y tercer lugar presentan un signo positivo

en todos los países analizados por la OCDE y dan cuenta de lo esencial del incremento del impuesto exigible. Por otro lado, cabe destacar el impacto positivo correspondiente a los cambios legislativos (9,75 por 100), expresión inequívoca de que no sólo no se atenuaron los tipos impositivos para paliar las consecuencias de la inflación, sino que incluso se experimentó un reforzamiento en los mismos (2). Los restantes efectos presentan una importancia secundaria, destacando el sentido negativo de la rémora fiscal real, que además de a la regresión de las rentas reales puede deberse al fuerte incremento registrado en el número de contribuyentes. La divergencia más significativa de estos resultados con los del modelo fiscal radica precisamente en el signo del impacto de los cambios legislativos, que, con un —21,3 por 100, supone, según este modelo, una compensación del 50,2 por 100 de la rémora fiscal inflacionaria (42,4 por 100). Ahora bien, su magnitud puede verse sesgada por una alteración en la distribución y grado de utilización de algunas deducciones de la cuota.

Por lo que concierne a los resultados de la aplicación del método de reparto utilizando cuotas líquidas, cabe apuntar que son más acordes con los del método del modelo fiscal: se advierte una coincidencia en los signos de todos los efectos, aunque éstos difieren en magnitud. Con la salvedad ya apuntada, se pone de manifiesto cómo los cambios legislativos, a pesar de actuar en el sentido apropiado, sólo han compensado en torno a una cuarta parte de la rémora fiscal inflacionaria.

2. Repercusiones sobre el tipo impositivo

La incidencia de los diferentes factores sobre el tipo impositivo queda reflejada en el cuadro número 2. Cabe precisar, en primer término, que los efectos proporcionales, por definición, no tienen repercusión alguna sobre el tipo impositivo. El factor que ha incidido más destacadamente es la rémora fiscal inflacionaria, tanto con cuotas íntegras como líquidas, resultado éste coincidente con el del modelo fiscal y que también se verifica para la mayoría de países. Le sigue en orden de importancia el impacto de los cambios legislativos, con incidencia positiva en el método de reparto con cuotas íntegras, y negativa en este mismo método con cuotas líquidas y en el del modelo fiscal.

III. RESULTADOS DESAGREGADOS POR NIVELES DE RENTA

El estudio de la OCDE en el que se basa nuestro trabajo presenta igualmente —salvo para España y Japón— datos relativos al impacto de la rémora fiscal y de las modificaciones legislativas por niveles de renta (3). Sobre la base de los cálculos efectuados de cara a la descomposición de la variación global del impuesto, hemos procedido a la cuantificación de los referidos efectos por niveles de renta, así como a computar su incidencia sobre los respectivos tipos impositivos. Los resultados —obtenidos con la toma en consideración de las cuotas íntegras— se detallan en el cuadro n.° 3. Como puede comprobarse, la columna de tipos medios del año 1979 aparece en blanco, salvo en lo concerniente al total, toda vez que los tramos de renta relacionados corresponden al ejercicio de 1983 y las repercusiones sobre los tipos se calculan tomando como referencia la renta de dicho ejercicio.

De la información recogida en el cuadro n.° 3 puede destacarse lo siguiente:

- El impacto de la rémora fiscal total sobre el tipo impositivo es negativo para el primer tramo considerado (de 200.001 a 400.000 pesetas), y presenta una pauta general de aumento con el nivel de renta, tendiendo a disminuir en los últimos tramos, haciéndose negativo en el último. Esta tendencia de agudización, a medida que aumenta la renta, y posterior caída en los niveles superiores se constata asimismo en los países de la OCDE.

- Por su parte, la rémora fiscal real ejerce una repercusión negativa en todos los tramos, advirtiéndose un mayor peso a medida que crece la renta, aunque se observan notorias excepciones.

- La rémora fiscal inflacionaria incide fuertemente en los tipos impositivos y, en general, su impacto está relacionado positivamente con la renta, mostrando una atenuación en los niveles más elevados.

- Finalmente, las repercusiones de las modificaciones legislativas exhiben una pauta menos clara, con valores positivos para todos los tramos salvo uno. En la mayoría de los países, los efectos de las modificaciones legislativas tienden a reproducir el modelo distributivo de la rémora fiscal, aunque no compensan enteramente este último.

IV. CONCLUSIONES

Para finalizar esta nota, se procede a exponer una síntesis de las principales conclusiones alcanzadas:

• La aplicación del método de reparto de cara a la descomposición de la variación del impuesto sobre la renta de las personas físicas entre dos ejercicios dados tropieza con algunas deficiencias y lagunas, pero constituye, sin duda alguna, una vía válida para proporcionar una buena aproximación a los diferentes elementos explicativos de dicha evolución.

• En el presente trabajo se ha aplicado dicho método para el análisis de la variación del impuesto sobre la renta en España, tomando como términos de referencia los ejercicios 1979 y 1983.

• Los resultados de la desagregación de la variación global ponen de relieve la gran significación de tres efectos, efecto proporcional de variación de la renta media, efecto proporcional de variación del número de unidades fiscales y rémora fiscal inflacionaria, los cuales explican un porcentaje muy elevado de la variación total.

• La aplicación del método de reparto utilizando cuotas íntegras arroja un impacto positivo para los cambios legislativos, lo que viene a reflejar no sólo la ausencia del necesario ajuste de la escala de gravamen a la inflación, sino, paradójicamente, un endurecimiento de la misma. El uso de cuotas líquidas hace invertir el signo de este factor, al igual que ocurre con el método del modelo fiscal, cuyos resultados se recogen en el estudio de la OCDE, pero, en el mejor de los casos, los cambios legislativos apenas si llegan a compensar la mitad de la rémora fiscal inflacionaria. Hecho éste que sitúa a España en los últimos lugares entre los países de la OCDE en lo que se refiere a la corrección de los efectos provocados por la inflación en el impuesto sobre la renta.

• El factor que más destacadamente ha repercutido sobre la magnitud del tipo impositivo global ha sido la rémora fiscal inflacionaria.

• En relación con el impacto de los factores explicativos sobre los tipos impositivos por estratos de renta, cabe resaltar la fuerte incidencia de la rémora fiscal inflacionaria, incidencia que se manifiesta positivamente relacionada con la renta y que se atenúa en los niveles de renta más elevados.

NOTAS

(1) OCDE, *Une analyse empirique des variations de l'impôt sur le revenu des personnes physiques*, París, 1986. Un resumen de este estudio aparece en el capítulo 4 de la también publicación de la OCDE, *L'imposition du revenu des personnes physiques dans un contexte économique en évolution*, París, 1986.

(2) Tampoco puede afirmarse que los efectos de la inflación quedaran suficientemente compensados en virtud de los ajustes operados en las deducciones general y familiares, toda vez que si bien las deducciones por matrimonio e hijos vigentes en 1983 se situaban por encima de las mismas deducciones de 1979 ajustadas a la inflación, la deducción general vigente era sensiblemente inferior a su equivalente de 1979 ajustada. Sobre este tema puede verse J.M. DOMÍNGUEZ, A. MOLINA Y J. SÁNCHEZ, «Inflación e impuesto sobre la renta: dos aspectos», *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, n.° 16, abril 1985, págs. 135-147.

(3) Se señala la imposibilidad de analizar de igual manera los elementos restantes, en la medida en que no se dispone de datos concernientes a la distribución de las rentas del año base clasificadas según los tramos de renta del año de comparación. Vid. OCDE, *Une analyse empirique...*, op. cit., nota 14, pág. 22.

CUADRO N.° 1

DESCOMPOSICION DE LA VARIACION GLOBAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN SEIS FACTORES EXPLICATIVOS

(1983 vs. 1979) (Cifras en millones de ptas.) (*)

	Impuesto del año base (1979)	*Efecto prop. variación n.º unidades fiscales*	*Efecto prop. variación renta media*	*Efecto modificación distribución renta*	*Rémora fiscal total*	*Rémora fiscal real*	*Rémora fiscal inflac.*	*Cambios legislativos*	*Variación total*	*Impuesto del año de comparación*
Modelo fiscal	480.000 (100,0)	99.900 (20,8)	305.900 (63,7)	103.800 (21,6)	138.500 (28,9)	—64.800 (—13,5)	203.300 (42,4)	—102.100 (—21,3)	546.000 (113,8)	1.026.000 (213,8)
Método de reparto .. (cuotas íntegras)	713.576 (100,00)	204.083,0 (28,60)	466.171,2 (65,32)	42.243,3 (5,92)	103.164,4 (14,46)	—49.385,3 (—6,92)	152.549,7 (21,38)	69.556,9 (9,75)	885.218,8 (124,05)	1.598.795,7 (224,05)
Método de reparto . (cuotas líquidas)	436.471,5 (100,00)	124.830,8 (28,60)	285.141,6 (65,33)	47.166,9 (10,81)	174.215,0 (39,91)	—64.075,7 (—14,68)	238.290,7 (54,59)	—59.102,9 (—13,54)	572.251,4 (131,11)	1.008.722,9 (231,11)

Fuente: OCDE y elaboración propia.
(*) Entre paréntesis, porcentajes del impuesto del año base.

CUADRO N.° 2

IMPACTO DE LOS FACTORES EXPLICATIVOS DE LA VARIACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SOBRE EL TIPO IMPOSITIVO

(en % de impuesto con respecto a la renta) (*)

	Tipo impositivo año base (1)	*Efecto prop. variación n.º unidades fiscales (2)*	*Efecto prop. variación renta media (3)*	*Efecto dist. renta (4)*	*Rémora fiscal total (5)*	*Rémora fiscal real (6)*	*Rémora fiscal inflac. (7)*	*Cambios legislativos (8)*	*Tipo impositivo año de comparación (9)*	*Incremento 1983 vs. 1979 (10)*
Modelo fiscal	10,1	0,0	0,0	1,2	1,6	—0,7	2,3	—1,2	11,7	1,6
Método de reparto (cuotas íntegras)	17,93	0,0	0,00	0,54	1,34	—0,64	1,98	0,90	20,71	2,78
Método de reparto (cuotas líquidas)	10,96	0,00	0,00	0,61	2,26	—0,83	3,09	—0,77	13,07	2,11

Fuente: OCDE y elaboración propia.
(*) Los tipos impositivos en (1) han sido obtenidos dividiendo el impuesto del año base por la renta del mismo año, en tanto que las cifras de las columnas (2) a (9) se obtienen tomando como denominador la renta del año de comparación.

CUADRO N.° 3

DESCOMPOSICION DE LA VARIACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y REPERCUSIONES SOBRE EL TIPO IMPOSITIVO, POR NIVELES DE RENTA

(Método de reparto con cuotas integras) (Cifras en millones de pts.) (*)

Tramos de renta 1983 BI (miles pts.)	*Tipo medio 1979 (%)*	*Remóra fiscal total*		*Rémora fiscal real*		*Rémora fiscal inflacionaria*		*Cambios legislativos*		*Tipos medios 1983 (%)*
200-400		—163,4	(—0,18)	—163,5	(—0,18)	0,1	(——)	629,8	(0,71)	15,99
400-600		722,4	(0,17)	—760,0	(—0,18)	1.482,4	(0,36)	3.607,2	(0,88)	16,52
600-800		4.210,4	(0,51)	—1.556,7	(—0,19)	5.767,1	(0,70)	5.354,9	(0,65)	16,99
800-1000		4.518,8	(0,50)	—8.061,1	(—0,90)	12.575,9	(1,40)	4.264,5	(0,47)	17,51
1000-1400		19.567,5	(1,19)	—3.238,6	(—0,20)	22.806,1	(1,39)	9.643,7	(0,59)	18,32
1400-1800		8.606,7	(0,79)	—9.778,7	(—0,90)	18.385,4	(1,70)	5.488,0	(0,51)	19,25
1800-2200		12.346,9	(1,81)	—1.456,4	(—0,21)	13.803,3	(2,03)	4.383,2	(0,64)	20,40
2200-2600		8.199,8	(1,69)	—1.096,2	(—0,23)	9.296,0	(1,92)	3.812,9	(0,79)	21,45
2600-3000		6.334,4	(1,81)	—4.402,0	(—1,26)	10.736,4	(3,07)	2.325,7	(0,67)	22,48
3000-3400		6.565,3	(2,68)	—584,4	(—0,24)	7.149,7	(2,92)	2.044,0	(0,83)	23,51
3400-3800		5.260,3	(2,97)	—2.035,6	(—1,15)	7.295,9	(4,12)	1.190,3	(0,67)	24,55
3800-4200		4.137,3	(3,06)	—1.907,3	(—1,41)	6.044,6	(4,48)	623,3	(0,46)	25,60
4200-4600		3.891,9	(3,67)	—1.496,3	(—1,41)	5.388,2	(5,09)	938,9	(0,89)	26,64
4600-5000		2.944,4	(3,63)	—926,5	(—1,14)	3.870,9	(4,78)	891,9	(1,10)	27,69
5000-5400		2.218,3	(3,50)	—943,1	(—1,49)	3.161,4	(4,99)	653,3	(1,03)	28,70
5400-5800		2.314,4	(4,52)	—761,8	(—1,49)	3.076,2	(6,01)	558,1	(1,09)	29,78
5800-6200		1.864,3	(4,52)	—643,9	(—1,56)	2.508,2	(6,09)	348,6	(0,85)	30,82
6200-6600		1.478,8	(4,59)	—703,0	(—2,18)	2.181,8	(6,77)	379,0	(1,18)	31,82
6600-7000		1.582,0	(5,76)	—252,8	(—0,92)	1.834,8	(6,68)	295,9	(1,08)	32,90
7000-7400		1.477,1	(6,55)	—263,9	(—1,17)	1.741,0	(7,72)	90,0	(0,40)	33,87
7400-7800		1.177,2	(5,99)	—442,8	(—2,26)	1.620,0	(8,25)	164,4	(0,84)	34,84
7800-8200		1.170,9	(6,70)	—246,9	(—1,41)	1.417,8	(8,12)	183,0	(1,05)	32,02
8200-8600		1.035,9	(6,99)	—385,7	(—2,60)	1.421,6	(9,59)	86,7	(0,58)	36,77
8600-9000		1.086,2	(8,42)	—343,4	(—2,66)	1.429,6	(11,08)	—151,4	(—1,17)	37,58
9000-9400		832,9	(7,42)	—184,4	(—1,64)	1.017,3	(9,06)	129,3	(1,15)	38,90
9400-9800		717,9	(7,17)	—233,0	(—2,33)	950,7	(9,51)	135,9	(1,36)	39,56
9800-...		—930,1	(—0,48)	—6.517,9	(—3,39)	5.587,8	(2,90)	21.486,4	(11,16)	51,16
TOTAL	17,93	103.164,4	(1,34)	—49.385,3	(—0,64)	152.549,7	(1,98)	69.556,9	(0,90)	20,71

Fuente: Elaboración propia.

(*) Entre paréntesis, variaciones del tipo impositivo medio en porcentaje de la renta de 1983.