

# EL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL: ESTRUCTURA Y SITUACIÓN COMPARADA

Francisco CASTELLANO REAL

## I. ESTRUCTURA ACTUAL

EL sistema impositivo español, en el ámbito estatal, está actualmente configurado por un conjunto de figuras que pertenecen a la reforma fiscal que se inició en nuestro país en el año 1978, con el establecimiento del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Posteriormente, en 1979, entraron en vigor el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, y en 1980, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La reforma continuó en 1986, con la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido y los impuestos especiales y con la adecuación de la Renta de Aduanas a la normativa aduanera comunitaria y finalizó, en lo que se refiere a la configuración del cuadro impositivo, con la aprobación, en 1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los impuestos que acaban de reseñarse experimentaron en la última década importantes modificaciones, bien a través de las leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año o bien mediante leyes ordinarias. Así, por ejemplo, en 1992 entraron en vigor nuevas leyes de los impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y se modificó parcialmente el Impuesto sobre Sociedades, cuya reforma total se llevó a cabo por ley aprobada en las Cortes a finales de 1995. En cuanto a la imposición indirecta, en 1993 entraron en vigor las nuevas leyes del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los impuestos especiales y un nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Posteriormente, a finales de 1996 se aprobaron dos leyes (Mo-

dificación Parcial de la LOFCA y de Cesión de Tributos) que han configurado el nuevo modelo de financiación autonómica, en el que destacan, como novedad, las nuevas competencias normativas que se atribuyen a las comunidades autónomas en los impuestos cedidos, entre ellos una parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Más recientemente, a finales de 1998 se aprobaron las leyes 40/1998 y 41/1998, reguladoras del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del nuevo Impuesto sobre la Renta de no Residentes, respectivamente, que entraron en vigor el 1º de enero de 1999. Por último, en el pasado año se aprobó la Ley 6/2000, que ha introducido importantes modificaciones en los impuestos sobre la Renta, Sociedades y Patrimonio. En definitiva, puede decirse que durante los últimos años estamos viviendo un proceso reformador permanente, con variaciones frecuentes en la normativa vigente, y ya se han anunciado para los próximos años nuevas reformas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los cambios reseñados han sido tan importantes que para comprender mejor el actual cuadro impositivo español resulta necesario glosar, aunque sea brevemente, cada una de las figuras que lo componen.

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Impuesto sobre la Renta que entró en vigor en 1979 gravaba la renta global del sujeto pasivo con independencia de la naturaleza y procedencia de sus distintos componentes. La tarifa del impuesto era de carácter progresivo y las deduccio-

nes operaban en la cuota y, al ser en su mayoría cantidades fijas, tenían una importancia relativa menor a medida que crecía la renta, por lo que constituían un elemento que acentuaba la progresividad que se derivaba de la tarifa.

Este impuesto experimentó importantes modificaciones, que afectaron a su configuración inicial. La tributación de los no residentes, el tratamiento de las plusvalías, el régimen fiscal de los activos financieros y la tributación separada como consecuencia de una sentencia del Tribunal Constitucional, que declaró inconstitucionales algunos preceptos de la normativa inicial del Impuesto, son claros ejemplos de los profundos cambios habidos en la década de los ochenta.

Por ello, en junio de 1991 se aprobó una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que entró en vigor el 1º de enero de 1992. Una suavización inicial de las tarifas, que posteriormente se anuló, una mayor atención a la fiscalidad sobre el ahorro, que en parte quedó frustrada con la no reglamentación de los planes de ahorro popular, y un tratamiento más favorable de las plusvalías fueron las principales novedades que presentó inicialmente el nuevo Impuesto. Pero desde entonces fue objeto de diversas modificaciones, entre las que destacaron el nuevo cómputo de las rentas de la vivienda habitual y restantes inmuebles urbanos no arrendados y un nuevo sistema para evitar la doble imposición de los dividendos. No obstante, se mantuvo el elevado nivel de su tarifa, lo que le acarreó numerosas críticas.

Por último, a finales de 1998 se aprobó la Ley 40/1998, reguladora del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, actualmente en vigor, que presenta como novedades más importantes la medición de la capacidad de pago a través de la renta disponible, estableciéndose mínimos personales y familiares de tributación; la extensión del concepto de rendimiento de capital mobiliario; nuevos sistemas de integración

y compensación de rentas; una tarifa con tipos más moderados, y, finalmente, una sensible reducción de las deducciones de la cuota. Este nuevo impuesto ha sido modificado por la Ley 6/2000, que ha ampliado las reducciones en la base imponible por las aportaciones a fondos de pensiones y atenuado el gravamen de las plusvalías a largo plazo.

### **Impuesto sobre Sociedades**

El Impuesto sobre Sociedades se configuró inicialmente como un tributo que gravaba el beneficio fiscal, en cuya determinación únicamente se tenía en cuenta la normativa fiscal, a pesar de que en el Reglamento del Impuesto figuraban numerosas referencias contables. Es decir, en la configuración del Impuesto que se estableció en 1979 prevaleció el principio de autonomía de la normativa tributaria frente a la normativa contable, de modo que los ingresos computables y los gastos deducibles venían determinados por las normas fiscales.

Esta configuración del Impuesto cambia radicalmente en la ley aprobada a finales de 1995, ya que la base imponible del impuesto es, en principio, el resultado contable, aunque posteriormente su importe se ajustará en aquellos casos en que el criterio fiscal no coincida con el contable. Por tanto, en la determinación de aquellos ingresos o gastos sobre los que no exista una norma fiscal específica será de aplicación la norma contable. Este nuevo Impuesto sobre Sociedades ha sido modificado recientemente por la Ley 6/2000, que ha establecido importantes medidas de apoyo a la internacionalización de las empresas, a las pequeñas y medianas empresas y a las empresas innovadoras.

### **Impuesto sobre la Renta de no Residentes**

A finales de 1998 se aprobó la Ley 41/1998, reguladora del nuevo Impuesto sobre la Renta de no Re-

sidentes. En este tributo se han integrado las normas de tributación de no residentes que anteriormente se encontraban en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. La novedad más importante que presenta este impuesto es el establecimiento de la obligación de retener, y en consecuencia, aparece por primera vez la figura del retenedor en la tributación de no residentes.

### **Impuesto sobre el Patrimonio**

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo que, como su nombre indica, grava el patrimonio neto de las personas físicas. Se estableció en 1978 como un gravamen complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y como un instrumento de control de la imposición directa. Como tributo complementario, pretende gravar más a las rentas del capital, que, según se admite generalmente, revelan una mayor capacidad de pago. Como instrumento de control, su papel es relevante si se tiene en cuenta que la variación entre dos períodos del patrimonio de un sujeto es el reflejo de uno de los componentes —el ahorro— de la renta del ejercicio.

Este impuesto, que inicialmente nació con carácter provisional, ha sido, curiosamente, el que ha mostrado mayor estabilidad, aunque en junio de 1991 se aprobó el nuevo Impuesto sobre el Patrimonio, que entró en vigor el 1º de enero de 1992, teniendo como objetivo fundamental la simplificación del tributo y su coordinación con otros impuestos. En las Leyes de Presupuestos, frecuentemente se actualizan el mínimo exento y la tarifa. Y la reciente Ley 6/2000 ha establecido la exención de la vivienda habitual.

### **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

A finales de 1987, se aprobó la Ley del Impuesto sobre Sucesiones

y Donaciones, que grava tanto las adquisiciones gratuitas mortis causa como las inter vivos.

La novedad principal que presenta este impuesto en relación con la anterior normativa es que se introduce un factor de progresividad de la tarifa a través de la aplicación de unos coeficientes en función del patrimonio preexistente del heredero o legatario. Las Leyes de Presupuestos actualizan normalmente la tarifa.

### **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

En 1980 se aprobó la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, posteriormente complementada en parte por una Ley sobre Medidas Urgentes de Apoyo a la Vivienda. Este gravamen somete a imposición las transmisiones patrimoniales onerosas que no constituyan actos habituales del tráfico de las empresas; las operaciones societarias de constitución, fusión, transformación y disolución de sociedades, así como los aumentos y disminuciones de su capital, y, por último, la solemnidad de carácter notarial, administrativo, judicial o de giro mercantil. Este tributo también ha experimentado modificaciones, si bien no profundas, en su normativa en los últimos años.

### **Impuesto sobre el Valor Añadido**

El Impuesto sobre el Valor Añadido entró en vigor en 1986. Es un impuesto sobre ventas, de carácter multifásico, que pretende gravar con carácter de generalidad el consumo. Así, el IVA grava todas las fases del proceso productivo, trasladándose el impuesto desde cada fase a la siguiente hasta alcanzar el nivel del consumidor, pero en cada fase se grava únicamente el importe de su contribución al valor final de los bienes consumidos. Esto se consigue tributando las operaciones que se

producen en cada fase por su valor total, pero deduciendo de la cuota resultante el impuesto que el sujeto pasivo haya satisfecho a través de sus compras. Existen regímenes especiales para agricultura, minoristas, agencias de viajes, oro de inversión, bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y, por último, de carácter simplificado.

A partir del 1º de enero de 1993 entró en vigor la actual Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que introdujo modificaciones en la normativa hasta entonces vigente. Destaca a este respecto el nuevo tratamiento aplicable a las operaciones intracomunitarias como consecuencia de la abolición de las fronteras fiscales. En cuanto a los tipos de gravamen, actualmente existen tres: uno superreducido del 4 por 100, otro reducido del 7 por 100 y el general del 16 por 100. En los últimos años este tributo ha experimentado diversas modificaciones puntuales.

### **Impuestos especiales**

Los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transportes.

Los impuestos especiales en vigor desde el 1º de enero de 1993 son los impuestos especiales de fabricación y el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte.

Los impuestos especiales de fabricación comprenden a los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, Impuesto sobre Productos Intermedios e Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas), el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre la Electricidad.

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, también conocido como impuesto sobre matriculación, se creó como consecuencia de la supresión del antiguo tipo incrementado del IVA que gravaba a los vehículos.

### **Impuesto sobre las Primas de Seguros**

El artículo 12 de la Ley 13/1996 crea este nuevo impuesto indirecto que grava las operaciones de seguro y capitalización.

Como resumen de lo expuesto, el cuadro impositivo vigente es el siguiente:

#### *Impuestos directos:*

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Impuesto sobre Sociedades.
- Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Impuesto sobre el Patrimonio.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

#### *Impuestos indirectos:*

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Impuestos Especiales.
- Impuesto sobre las Primas de Seguros.

El anterior sistema impositivo es el aplicable actualmente en el ámbito estatal. Pero, como es bien sabido, la Constitución de 1978 estableció una nueva organización territorial del Estado, en virtud de la cual aparecen las comunidades autónomas en las que se va a delegar una multitud de competencias que anteriormente estaban encomendadas a la Administración central. Y esta delegación de competencias exige establecer un adecuado sistema de financiación.

A este respecto, las comunidades autónomas se financian básicamente a través de dos sistemas: el de concierto o convenio económico, que rige en el País Vasco y Navarra, y el de régimen común, que se aplica en el resto de las comunidades autónomas.

Las fuentes de financiación del referido régimen común son fundamentalmente el rendimiento de los tributos cedidos por el Estado, las participaciones en los ingresos fiscales de éste y el Fondo de Compensación Interterritorial pues, aunque las comunidades autónomas pueden crear sus propios impuestos, es lo cierto que esta facultad ha sido escasamente utilizada hasta ahora (el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas en Andalucía, los impuestos sobre aprovechamientos cinegéticos y de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento en Extremadura o el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales en Cataluña).

Los tributos cedidos por el Estado hasta 1996 han sido el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y los tributos sobre el juego. En 1997 se estableció un nuevo modelo de financiación autonómica, que estará en vigor hasta finales de 2001, el cual se fundamenta en el principio de la corresponsabilidad fiscal, ampliándose el ámbito de los tributos cedidos a las comunidades autónomas mediante la cesión de una parte del IRPF y a través de la atribución a las mismas de ciertas competencias normativas en relación con los tributos cedidos. Este nuevo modelo de financiación autonómica no fue aceptado por las comunidades de Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura.

Dentro del régimen común, las Islas Canarias gozan de un especial régimen económico-fiscal, con un incentivo específico, como es la Reserva para Inversiones en Canarias, y con un singular régimen *off-shore*, como es la denominada Zona Especial Canaria. Y las ciudades autónomas de

Ceuta y Melilla también gozan de algunas peculiaridades propias, entre las que puede destacarse la aplicación de beneficios fiscales en diversos tributos.

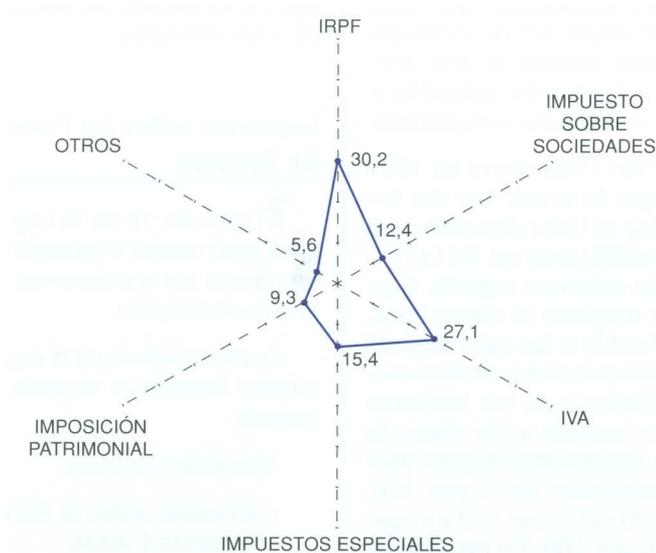
Por último, las entidades locales gozan, conforme a la Constitución de 1978, de autonomía de gestión y suficiencia financiera. Esta última se hace efectiva fundamentalmente a través de la participación en los tributos del Estado y mediante los tributos propios, es decir, las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos. En cuanto a estos últimos, tienen la consideración de obligatorios el Impuesto de Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. En cambio, tienen carácter voluntario el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

## II. MODELOS IMPOSITIVOS

El sistema impositivo español, cuya estructura se ha analizado en el apartado anterior, se asemeja al que podría denominarse modelo fiscal europeo, y se diferencia notablemente del que podría llamarse modelo fiscal americano. En efecto, en el gráfico 1 puede observarse que la estructura impositiva en España se caracteriza por la existencia de dos impuestos de gran potencia recaudatoria, el IRPF y el Impuesto sobre el Valor Añadido, que aportan más del 50 por 100, concretamente el 57,3 por 100, del total de ingresos impositivos y tres impuestos que generan menor recaudación, el Impuesto sobre Sociedades, los impuestos especiales y los impuestos patrimoniales, pues la participación en el total de ingresos impositivos de cada uno de ellos oscila, aproximadamente, entre el 10 y el 15 por 100.

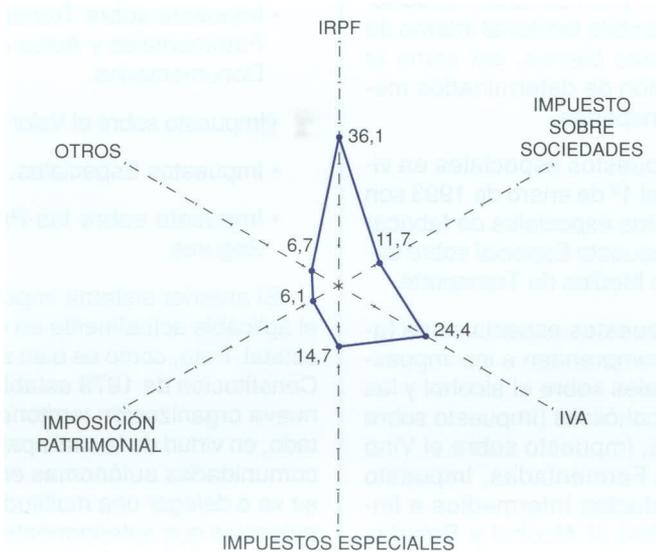
Estos rasgos también se aprecian en la estructura impositiva de la Unión Europea, calculada como media simple de las correspondientes a los 15

GRÁFICO 1  
ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN ESPAÑA (1999)  
(En porcentaje de los ingresos impositivos)



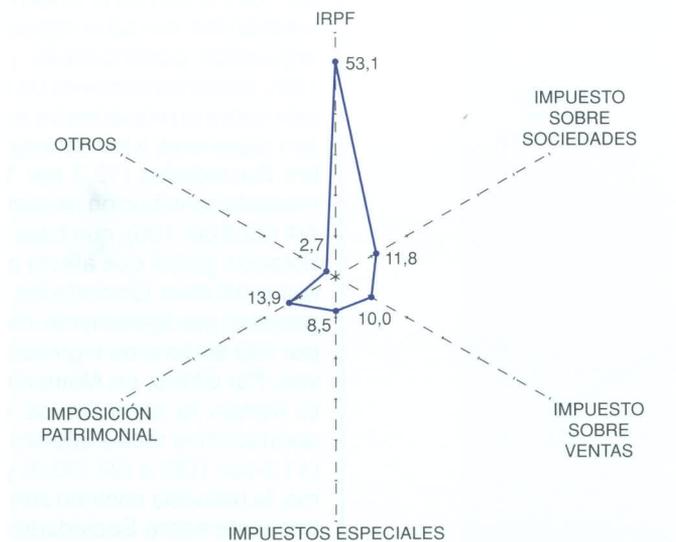
Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, OCDE, y elaboración propia.

GRÁFICO 2  
ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN LA UNIÓN EUROPEA (1998)  
(En porcentaje de los ingresos impositivos)



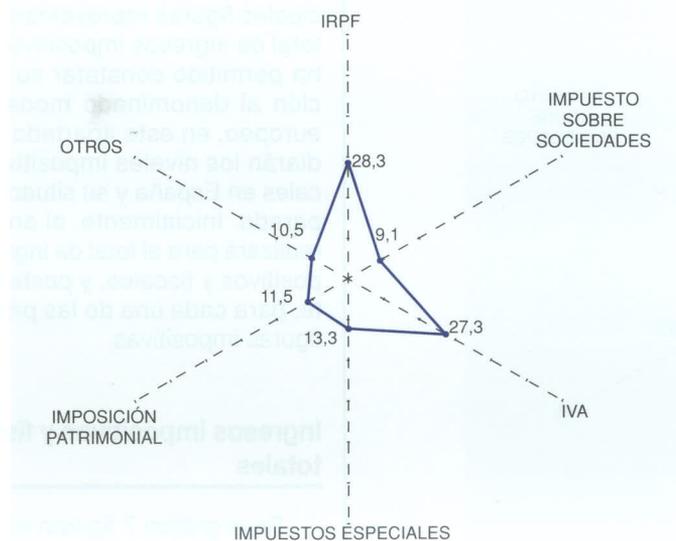
Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, OCDE, y elaboración propia.

**GRÁFICO 3**  
**ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN ESTADOS UNIDOS (1998)**  
 (En porcentaje de los ingresos impositivos)



Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, OCDE, y elaboración propia.

**GRÁFICO 4**  
**ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN FRANCIA (1999)**  
 (En porcentaje de los ingresos impositivos)



Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, OCDE, y elaboración propia.

países comunitarios, que se representa en el gráfico 2, y en donde puede apreciarse que el IRPF y el Impuesto sobre el Valor Añadido aportan conjuntamente el 60,5 por 100 del total de ingresos impositivos mientras que el Impuesto sobre Sociedades y los impuestos especiales (las accisas, en la terminología comunitaria) contribuyen con el 11,7 y el 14,7 por 100, respectivamente, siendo la participación de los impuestos patrimoniales algo menor, pues sólo alcanza el 6,4 por 100.

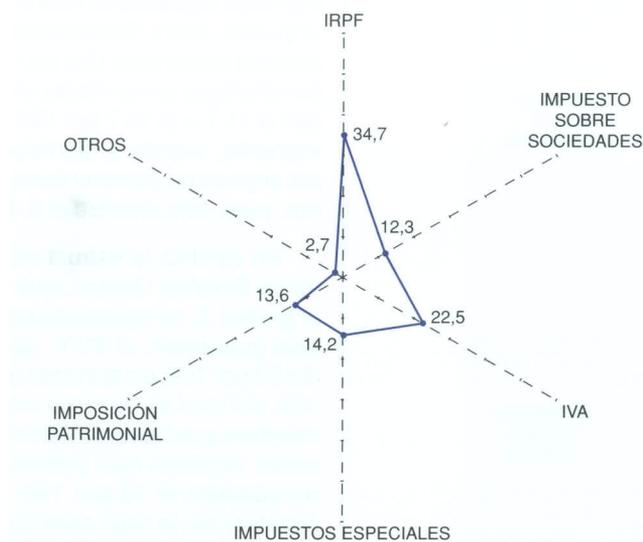
En cambio, la estructura impositiva en Estados Unidos, que figura en el gráfico 3, se caracteriza porque un solo gravamen, el IRPF, aporta más del 50 por 100, en concreto el 53,1 por 100, del total de ingresos impositivos, mientras que los restantes tributos generan ingresos que individualmente no superan el 15 por 100 del total, destacando la baja contribución del Impuesto sobre Ventas (10 por 100) y de las accisas (8,5 por 100).

Con un enfoque diferente, puede señalarse que el modelo fiscal europeo (y también el español) se caracteriza porque la tributación que afecta a la actividad productiva (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido e impuestos especiales) supera ligeramente la mitad del total de ingresos impositivos, mientras que en el modelo americano tales gravámenes generan únicamente el 30 por 100 de la recaudación impositiva total.

En definitiva, el modelo fiscal europeo se configura sobre la base de dos figuras impositivas principales (IRPF e IVA), y afecta de forma prioritaria a la actividad productiva, mientras que el modelo americano se fundamenta en un único tributo (IRPF) y grava directamente de forma preponderante a las personas físicas.

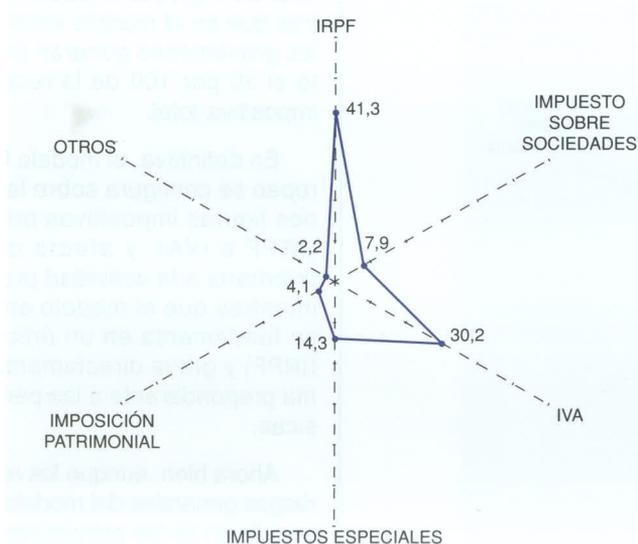
Ahora bien, aunque los reseñados rasgos generales del modelo europeo se reflejan en las estructuras impositivas de todos los países de la Unión Europea, existen algunas singularidades que merecen reseñarse. Así, por ejemplo, en Francia (gráfico 4) desta-

**GRÁFICO 5**  
**ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN EL REINO UNIDO (1999)**  
 (En porcentaje de los ingresos impositivos)



Fuente: Revenue Statistics 1995-1999, OCDE, y elaboración propia.

**GRÁFICO 6**  
**ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN ALEMANIA (1999)**  
 (En porcentaje de los ingresos impositivos)



Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, OCDE, y elaboración propia.

ca la recaudación procedente de los numerosos gravámenes que se agrupan en «otros» (10,5 por 100), que supera incluso a los ingresos derivados del Impuesto sobre Sociedades (9,1 por 100). En el Reino Unido (gráfico 5) resaltan los elevados ingresos de los impuestos patrimoniales (13,6 por 100), fundamentalmente de la imposición sobre la propiedad inmueble, que son superiores a los del Impuesto sobre Sociedades (12,3 por 100), y la modesta contribución recaudatoria del IVA (22,5 por 100), que hace que la tributación global que afecta a la actividad productiva (Sociedades, IVA y especiales) sea ligeramente inferior al 50 por 100 del total de ingresos impositivos. Por último, en Alemania (gráfico 6) llaman la atención las elevadas aportaciones recaudatorias del IRPF (41,3 por 100) e IVA (30,2) y, asimismo, la reducida contribución tanto del Impuesto sobre Sociedades (7,9 por 100) como de los impuestos patrimoniales (4,1 por 100).

### III. NIVELES IMPOSITIVOS Y FISCALES

Una vez descrito brevemente el cuadro impositivo vigente en nuestro país, y examinada su estructura a través del porcentaje que sus principales figuras representan sobre el total de ingresos impositivos, lo que ha permitido constatar su adscripción al denominado modelo fiscal europeo, en este apartado se estudiarán los niveles impositivos y fiscales en España y su situación comparada. Inicialmente, el análisis de realizará para el total de ingresos impositivos y fiscales, y posteriormente, para cada una de las principales figuras impositivas.

#### Ingresos impositivos y fiscales totales

En el gráfico 7 figuran los niveles impositivos –ingresos impositivos en porcentaje del PIB– de los países que estamos considerando en este trabajo durante la década de los no-

venta. En este gráfico puede apreciarse cómo España, junto con Alemania y los Estados Unidos, son los países que tienen un nivel impositivo más reducido, teniendo estos tres países en 1998 y 1999 unos niveles muy similares. Además, se da la circunstancia de que estos tres países registran en los últimos años un aumento moderado en sus niveles impositivos. En concreto, este incremento se produce en España desde 1996, pasando del 20,9 por 100 en el referido año al 22,9 por 100 en 1999.

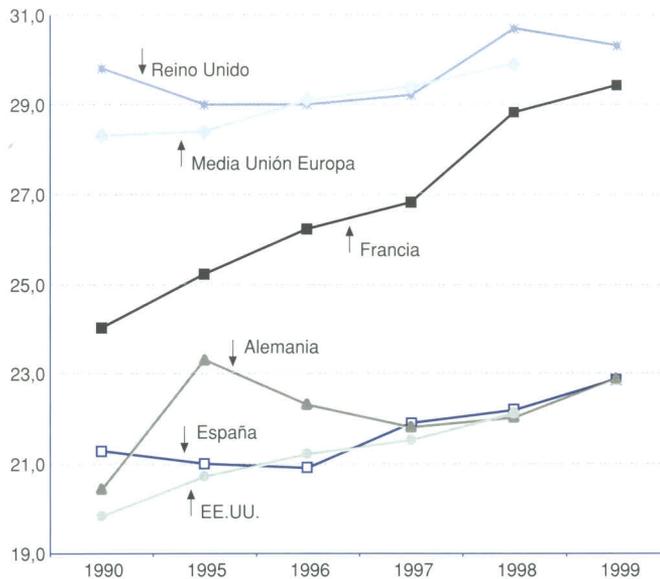
En cambio, en la zona alta del gráfico aparecen Francia y el Reino Unido, así como la Unión Europea (media simple de los 15 países comunitarios). A este respecto, merece destacarse el crecimiento ininterrumpido del nivel impositivo en Francia, que ha pasado del 24 por 100 en 1990 al 29,4 por 100 en 1999. Esta tendencia al alza, aunque mucho menos pronunciada, se observa también en la media de la Unión Europea, mientras que en el Reino Unido su evolución ha sido de carácter cíclico, teniendo en 1999 casi el mismo nivel que en 1990.

Este análisis de los niveles impositivos totales sería incompleto si no se tomara en consideración a la seguridad social cuyas cotizaciones se conceptúan como ingresos fiscales de características similares a los impuestos.

Por ello, en el gráfico 8 figuran los ingresos fiscales, incluidas las cotizaciones de la seguridad social, en porcentaje del PIB, y en el mismo se puede apreciar cómo los Estados Unidos es el país, entre los considerados en este trabajo, con menor nivel fiscal (28,9 por 100 en 1999), a pesar de que en los últimos años ha registrado un moderado crecimiento.

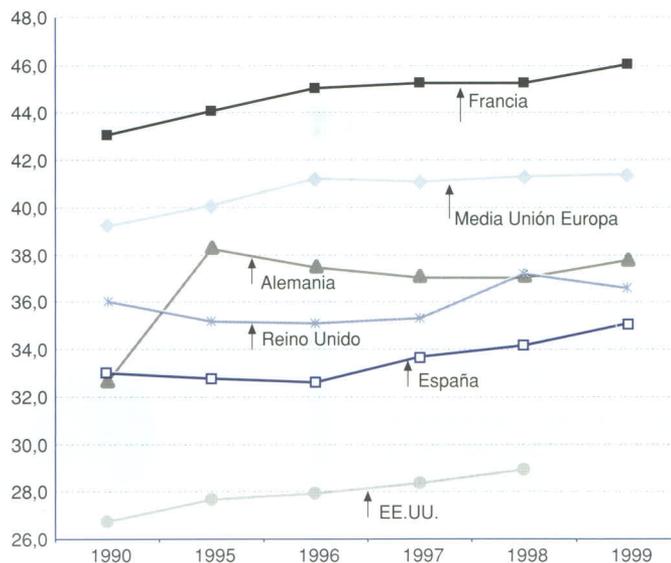
Entre los países europeos considerados en este trabajo, España es el que tiene un nivel fiscal más bajo, aunque en los últimos años, concretamente desde 1996, ha registrado un moderado crecimiento. Con un ni-

**GRÁFICO 7**  
**INGRESOS IMPOSITIVOS (En porcentaje del PIB)**



Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, OCDE, y elaboración propia.

**GRÁFICO 8**  
**INGRESOS FISCALES (INCLUIDA SEGURIDAD SOCIAL) (En porcentaje del PIB)**



Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, y elaboración propia.

vel fiscal similar al de España se encuentran Alemania y el Reino Unido, país este último que, curiosamente, en el gráfico anterior era el que registraba un nivel impositivo más elevado. Estos tres países tienen unos niveles fiscales inferiores al de la Unión Europea (media simple de los 15 países comunitarios), que muestra una cierta estabilidad en los últimos años. En cambio, Francia es el país con un nivel fiscal más elevado, habiendo registrado en los últimos años, además, una tendencia creciente, pues ha pasado del 43 por 100 en 1990 al 46 por 100 en 1999.

En consecuencia, dependiendo de la importancia del sistema público de previsión social y de la forma de su financiación, bien a través de impuestos o bien a través de cotizaciones, puede cambiar la posición relativa de un país si el parámetro que se tiene en cuenta es el nivel impositivo o el nivel fiscal. Así, en Francia, las cotizaciones a la seguridad social representan aproximadamente el 17 por 100 del PIB, y por ello, desde una situación intermedia en cuanto a nivel impositivo, pasa a ser el primer país, entre los considerados en este trabajo, en nivel fiscal.

En el extremo opuesto se encuentran los Estados Unidos y el Reino Unido, en donde las cotizaciones a la seguridad social no superan el 7 por 100 del PIB por lo que reducen sus posiciones en el gráfico 8 respecto a las que tenían en el gráfico 7. En Alemania, las cotizaciones a la seguridad social no alcanzan el 15 por 100 del PIB, y en España superan ligeramente el 12 por 100 del PIB, siendo en ambos casos superiores a la media de la Unión Europea, que se sitúa aproximadamente en el 11 por 100.

Pero, además, es importante tener en cuenta la composición de las cotizaciones a la seguridad social, ya que las contribuciones de los empresarios se asimilan a un impuesto indirecto sobre ventas, afectando, en consecuencia, a la actividad productiva, mientras que las aportaciones de los empleados equivalen a un

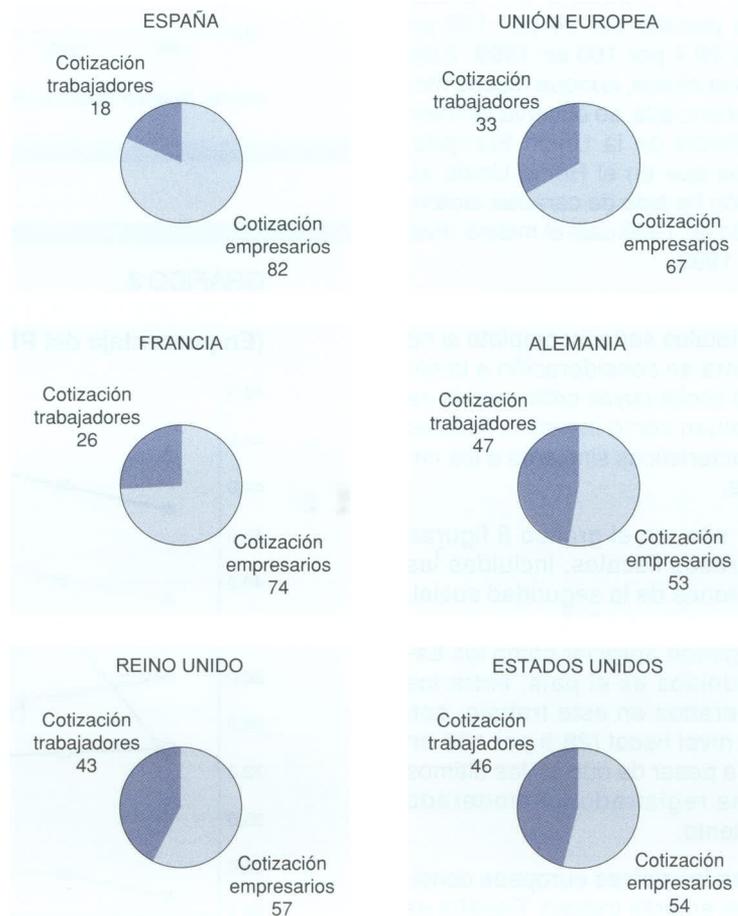
impuesto sobre la renta. Por ello, en el gráfico 9 se representan, para cada país considerado en este trabajo, las diferentes proporciones en las que los empresarios y los trabajadores contribuyen a la financiación de la seguridad social.

Como puede apreciarse en el referido gráfico, España es el país, entre los considerados en este trabajo, en donde los empresarios contribuyen en mayor proporción a la finan-

ciación de la seguridad social (82 por 100), situándose a continuación Francia (74 por 100). En cambio, Alemania (53 por 100), el Reino Unido (57 por 100) y los Estados Unidos (54 por 100) son los países en que la contribución empresarial es más baja.

En definitiva, si se tienen en cuenta todos los ingresos fiscales que afectan a la actividad productiva (Impuesto sobre Sociedades, IVA, impuestos especiales y cotizaciones

**GRÁFICO 9**  
**CONTRIBUCIÓN DE EMPRESARIOS Y TRABAJADORES**  
**A LA FINANCIACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL**  
**(En porcentaje)**



Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, OCDE, y elaboración propia.

empresariales a la seguridad social) resulta que en la Unión Europea la proporción de esos ingresos respecto al total (52,6 por 100) es muy superior a la que se registra en Estados Unidos (35,3 por 100), y entre los países europeos considerados en este trabajo España es el que tiene el porcentaje más elevado (59,8 por 100). Es decir, que en la Unión Europea, y especialmente en España, los ingresos fiscales están orientados hacia la actividad productiva en mucha mayor proporción que en los Estados Unidos.

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el gráfico 10 figura el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en porcentaje del PIB, de cada uno de los países que estamos

considerando en este trabajo. Como puede apreciarse en el mismo, los Estados Unidos es el país que presenta un nivel más elevado, incluso superior a la media de la Unión Europea. Y respecto de los países europeos, el Reino Unido ocupa la posición más elevada, mientras que España se sitúa en el lugar más bajo. En una zona intermedia se encuentran Alemania y Francia.

No obstante, es preciso tener en cuenta que, al aplicarse normalmente el Impuesto sobre la Renta a través de una tarifa progresiva, su nivel impositivo será mayor en aquellos países con rentas más elevadas. Esto explica, al menos en parte, que el Reino Unido, cuyo Impuesto sobre la Renta se aplica con un tipo máximo de gravamen del 40 por 100, tenga un nivel impositivo superior al de España, incluso en los años en los

que en nuestro país el tipo marginal máximo era del 56 por 100. La situación intermedia de Alemania y Francia, aunque las tarifas de sus impuestos sobre la renta superen el tipo del 50 por 100, queda justificada porque en el primero de los citados países se aplica el sistema *splitting*, y en el segundo, el denominado «cociente familiar», que reducen significativamente la cuota de sus impuestos, por lo que sus niveles impositivos son inferiores al del Reino Unido.

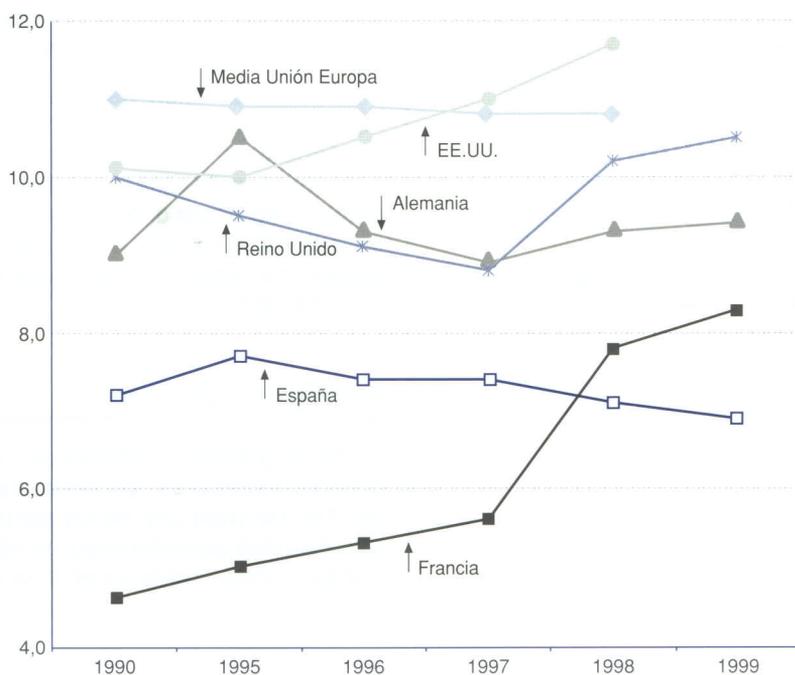
En definitiva, aunque en el referido gráfico España sea el país con menor nivel impositivo, ello no significa que en el ámbito individual nuestro IRPF sea el más bajo entre los de los países considerados en este trabajo, por los motivos ya expuestos. Sí resulta reseñable, sin embargo, el hecho de que en España el porcentaje sobre el PIB de la recaudación procedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas haya descendido desde el año 1995 y que la reforma del IRPF llevada a cabo por la Ley 40/1998, y cuyas consecuencias se reflejan en parte en el año 1999, no haya supuesto un descenso acusado del nivel impositivo, sino que la reducción que se ha producido en el citado año esté en línea con la tendencia de los últimos años.

### Impuesto sobre Sociedades

En el gráfico 11 figura el Impuesto sobre Sociedades, en porcentaje del PIB, de cada uno de los países que estamos considerando en este trabajo. Como puede observarse en el mismo, el Reino Unido es el país con el nivel impositivo más elevado. España, Francia y los Estados Unidos se sitúan en una zona intermedia. Por último, Alemania es el país con el nivel impositivo más bajo.

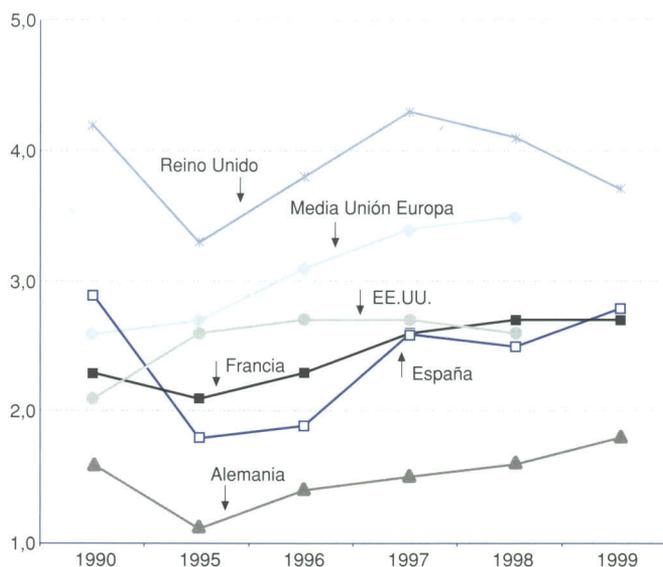
Es preciso destacar que en el caso de España el nivel impositivo ha aumentado desde el año 1995, y que en esta tendencia ha influido, lógicamente, la reforma del Impuesto sobre Sociedades llevada a cabo

GRÁFICO 10  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS  
(En porcentaje del PIB)



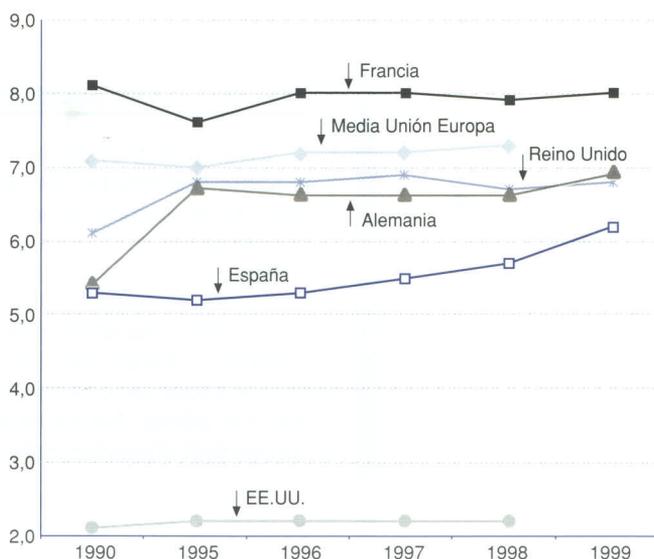
Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, OCDE, y elaboración propia.

**GRÁFICO 11**  
**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**  
**(En porcentaje del PIB)**



Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, OCDE, y elaboración propia.

**GRÁFICO 12**  
**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**  
**(En porcentaje del PIB)**



Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, OCDE, y elaboración propia.

por la Ley 43/1995, que supuso una reducción importante de las deducciones en la cuota. Obviamente, en el referido gráfico no se reflejan las recientes medidas sobre internacionalización de las empresas introducidas por la Ley 6/2000, que supondrán una menor tributación por este impuesto.

### Impuesto sobre el Valor Añadido

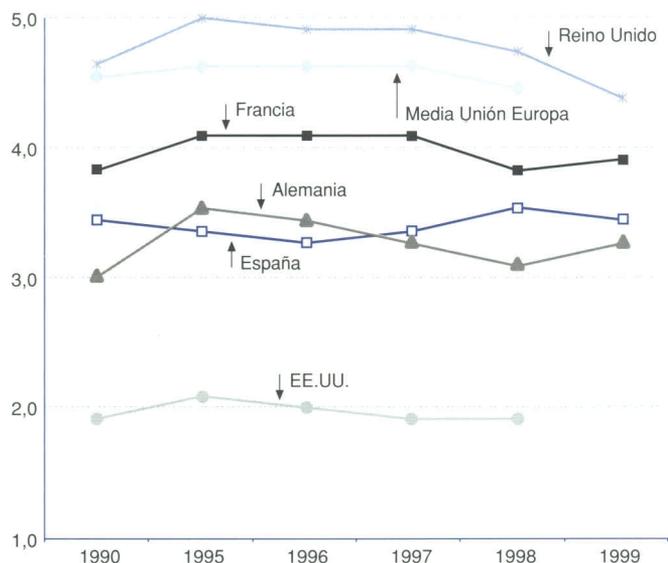
En el gráfico 12 figura el Impuesto sobre el Valor Añadido, en porcentaje del PIB, de cada uno de los países que estamos considerando en este trabajo. Como en él puede observarse, Francia es el país que tiene un nivel impositivo más elevado, siguiéndole Reino Unido y Alemania y, por último, España. Estas posiciones son fiel reflejo de los tipos impositivos del IVA que se aplican en cada uno de los referidos países. No obstante, el aspecto más destacable del citado gráfico es el bajo nivel impositivo del Impuesto sobre Ventas en Estados Unidos, que supone un gran contraste con la situación tributaria europea, como ya se ha indicado anteriormente en este trabajo.

Resulta también destacable el hecho de que en España, aun manteniéndose en los últimos años los mismos tipos de gravamen del IVA, se haya registrado una tendencia alcista que quizá pueda estar motivada por una reducción del fraude en este impuesto.

### Impuestos especiales

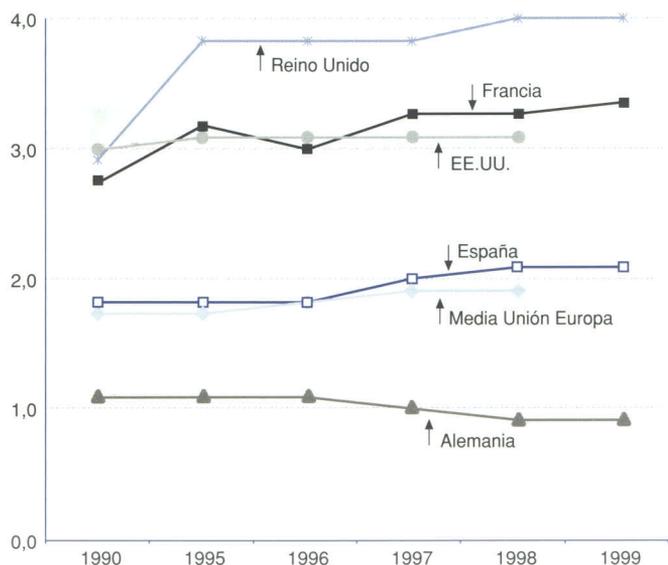
En el gráfico 13 figuran los impuestos especiales, en porcentaje del PIB, de cada uno de los países que estamos considerando en este trabajo. Como puede apreciarse en el mismo, todos los países de la Unión Europea presentan escasas diferencias entre ellos, aunque quizá resulte reseñable el mayor nivel impositivo que se registra en el Reino Unido, derivado del elevado gra-

**GRÁFICO 13**  
**IMPUESTOS ESPECIALES**  
(En porcentaje del PIB)



Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, OCDE, y elaboración propia.

**GRÁFICO 14**  
**IMPOSICIÓN PATRIMONIAL**  
(En porcentaje del PIB)



Fuente: Revenue Statistics 1965-1999, OCDE, y elaboración propia.

vamen sobre los hidrocarburos que existe en aquél país. España se encuentra en una situación intermedia, por encima de Alemania y por debajo de Francia.

Pero lo más destacable de este gráfico es, de nuevo, el bajo nivel impositivo que se registra en los Estados Unidos, pues, lo mismo que ocurre con el Impuesto sobre Ventas, los impuestos sobre consumos específicos en Estados Unidos tienen una importancia más reducida que en la Unión Europea.

### Imposición patrimonial

En el gráfico 14 figuran los impuestos patrimoniales, en porcentaje del PIB, de cada uno de los países que estamos considerando en este trabajo. Como puede observarse en el mismo, destaca el elevado nivel impositivo del Reino Unido, derivado fundamentalmente del gravamen anual sobre la propiedad inmobiliaria. España se encuentra en una situación intermedia y similar a la media de la Unión Europea.

## IV. CONCLUSIONES

Como resumen de lo expuesto hasta ahora, pueden formularse las siguientes consideraciones:

1. Los cambios que se introducen en nuestra normativa fiscal son tan frecuentes e importantes que puede afirmarse que el sistema fiscal español se encuentra en un permanente proceso reformador, lo que da gran complejidad a la materia fiscal y origina problemas en su aplicación.

2. La estructura impositiva en España, que se caracteriza por la existencia de dos impuestos de gran potencia recaudatoria, e IRPF y el Impuesto sobre el Valor Añadido, que aportan el 57,3 por 100 del total de ingresos impositivos, y tres impuestos que generan menor recaudación, el Impuesto sobre Sociedades, los impuestos especiales y los impuestos

patrimoniales, se encuadra en el modelo fiscal europeo. En cambio, los Estados Unidos tienen un modelo fiscal diferente, porque un único impuesto, el IRPF, aporta el 53,1 por 100 del total de ingresos impositivos, mientras que los restantes tributos generan ingresos que, individualmente, no superan el 15 por 100 del total, destacando la baja contribución del Impuesto sobre Ventas (10 por 100) y de las accisas (8,5 por 100).

**3.** España, junto con Alemania y los Estados Unidos, son los países que tienen un nivel impositivo –ingresos impositivos en porcentaje del PIB– más reducido, aproximadamente del 23 por 100, aunque en los últimos años registraron un moderado incremento, mientras que Francia, el Reino Unido y la media de la Unión Europea se sitúan en torno al nivel del 30 por 100.

**4.** La situación comparativa anterior cambia si en lugar de los ingresos impositivos se toma en consideración a los ingresos fiscales, es

decir, incluyendo las cotizaciones de la seguridad social, pues en este caso los Estados Unidos es el país con un nivel fiscal más bajo (28,9 por 100) y Francia con el más elevado (46 por 100), ocupando España, junto con Alemania y el Reino Unido, una posición intermedia.

**5.** En la Unión Europea, los ingresos fiscales que afectan a la actividad productiva (Impuesto sobre Sociedades, IVA, impuesto especiales y cotizaciones empresariales a la seguridad social) aportan un 52,6 por 100 del total –en España el 59,8 por 100–, mientras que en los Estados Unidos únicamente aportan el 35,3 por 100. Es decir, en la Unión Europea, y especialmente en España, los ingresos fiscales están orientados hacia la actividad productiva en mucha mayor proporción que en los Estados Unidos.

**6.** En relación con el Impuesto sobre la Renta, España es el país con el nivel impositivo más bajo (6,9 por 100) aunque la tarifa del Impues-

to sobre la Renta de las Personas Físicas sea más elevada que la del impuesto británico, cuyo nivel impositivo es apreciablemente más elevado (10,5 por 100).

**7.** Respecto al Impuesto sobre Sociedades, España, junto con Francia y los Estados Unidos, ocupa una posición intermedia en el nivel impositivo.

**8.** En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, España se sitúa en el lugar más bajo por nivel impositivo. No obstante, el nivel del Impuesto sobre Ventas en los Estados Unidos es aún inferior.

**9.** En las accisas, o impuestos especiales, España ocupa una posición intermedia, mientras que en los Estados Unidos se registra el nivel impositivo más bajo.

**10.** Por último, en los impuestos patrimoniales España se sitúa en una posición intermedia, destacando el elevado nivel impositivo del Reino Unido.

#### Resumen

En este trabajo, se hace una breve descripción del sistema impositivo español, examinándose su estructura y los rasgos más destacados del modelo fiscal europeo al que pertenece. Así mismo, se analizan sus niveles impositivos y fiscales, tanto de forma global como para cada una de sus principales figuras impositivas, comparándolos con los de los países más representativos de la Unión Europea y los Estados Unidos.

*Palabras clave:* estructura, nivel impositivo, nivel fiscal.

#### Abstract

This article offers a brief outline of the Spanish fiscal system, while examining its structure and the most salient features of the European tax model to which it belongs. At the same time we analyse its taxation and fiscal levels both on an overall basis and for each of its main tax entities, comparing them with the most representative countries of the European Union and the United States.

*Key words:* structure, tax level, fiscal level.

*JEL classification:* H24, H25.