

# DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 602-11-033-2

## EVOLUCIÓN DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL: 1978-2010

Coordinadores: *Álvaro del Blanco García*  
*Manuel Gutiérrez Lousa*

Autores: *Diana Alonso San Alberto*  
*Isabela Fernández de Beaumont Torres*  
*Javier Martín Román*  
*África Rodríguez García*

Instituto de Estudios Fiscales

DOC. n.º 13/2011



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. PANORÁMICA DE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA: 1978-2010
3. PRESIÓN FISCAL Y ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL
4. IMPOSICIÓN DIRECTA
  - 4.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
    - 4.1.1. La renta sometida a gravamen
    - 4.1.2. Tarifa del IRPF
    - 4.1.3. Tramos de la base imponible
    - 4.1.4. Tratamiento de la familia
    - 4.1.5. Mínimo personal y familiar
    - 4.1.6. Deducciones por adquisición de vivienda habitual
    - 4.1.7. Distribución de la carga impositiva en concepto de IRPF
  - 4.2. Cotizaciones sociales
  - 4.3. Impuesto sobre Sociedades
5. IMPOSICIÓN INDIRECTA
  - 5.1. Impuesto sobre el Valor Añadido
  - 5.2. Impuestos especiales
    - 5.2.1. Impuestos especiales sobre bebidas alcohólicas
    - 5.2.2. Impuesto especial sobre las labores del tabaco
    - 5.2.3. Impuesto sobre hidrocarburos
  - 5.3. Impuestos Ambientales
6. FINANCIACIÓN TERRITORIAL
  - 6.1. Financiación autonómica
    - 6.1.1. El sistema vigente hasta 1996
    - 6.1.2. El sistema de financiación autonómica desde 1997 hasta 2001
    - 6.1.3. El sistema de financiación de 2002
    - 6.1.4. El modelo de financiación autonómica actual
  - 6.2. Financiación local

## BIBLIOGRAFÍA



## 1. INTRODUCCIÓN

Con este trabajo se pretende realizar un análisis de la evolución del sistema tributario español desde finales de los años setenta hasta la actualidad, a través de sus impuestos más significativos. Para ello, se estudian las reformas de la estructura fiscal española y se ponen en relación con los sistemas vigentes en los principales Estados miembros de la Unión Europea.

En primer lugar, en los apartados 2 y 3 se describe la situación y tendencias de la economía española en el periodo de estudio así como la presión fiscal y el peso relativo de cada tributo.

En los apartados 4 a 6, se realiza un análisis de la evolución de los impuestos directos. Se estudian respectivamente los elementos esenciales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el régimen de Cotizaciones Sociales y el Impuesto sobre Sociedades (IS).

En relación con la imposición indirecta, el apartado 7 refleja principalmente la evolución de los tipos de gravamen en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Además, se ofrece una descripción de los Impuestos Especiales (IIEE) armonizados (apartado 8) y los Impuestos Ambientales (apartado 9).

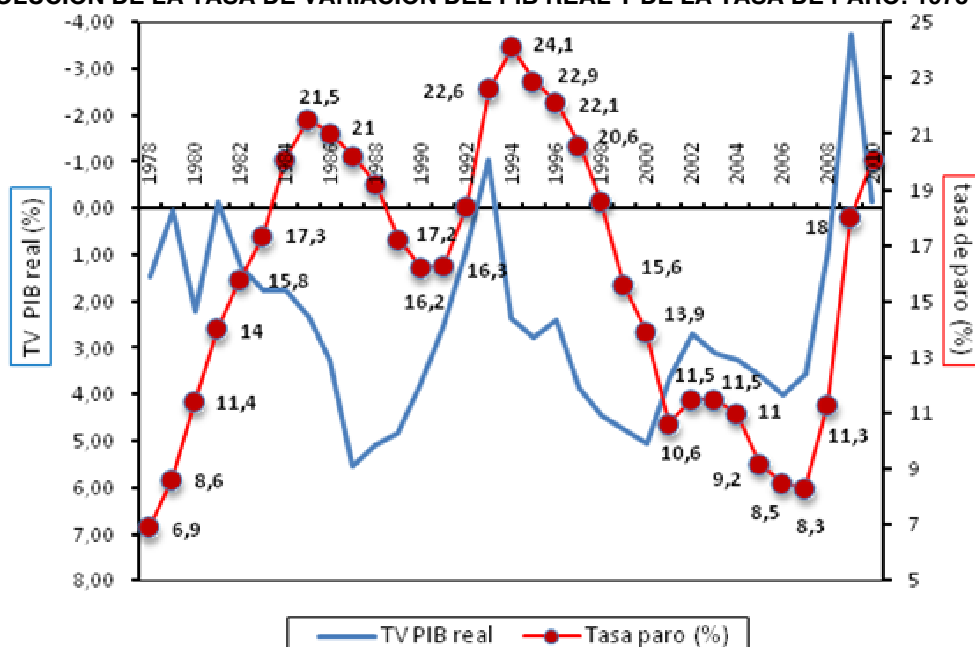
Por último, el sistema de financiación territorial, tanto a nivel autonómico como local, son objeto de análisis en los apartados 10 y 11.

Es preciso puntualizar que en la elaboración de este informe no se han tenido en consideración el Convenio aplicable en la Comunidad Foral de Navarra y el Concierto Económico en vigor en los Territorios Históricos del País Vasco.

## 2. PANORÁMICA DE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA: 1978-2010

Este apartado tiene como objetivo proporcionar un enfoque general de la evolución de la economía española desde 1978 mediante los principales agregados macroeconómicos, a saber, el Producto Interior Bruto (PIB), la tasa de paro y la tasa de inflación.

**Gráfico 1**  
**EVOLUCIÓN DE LA TASA DE VARIACIÓN DEL PIB REAL Y DE LA TASA DE PARO: 1978-2010**



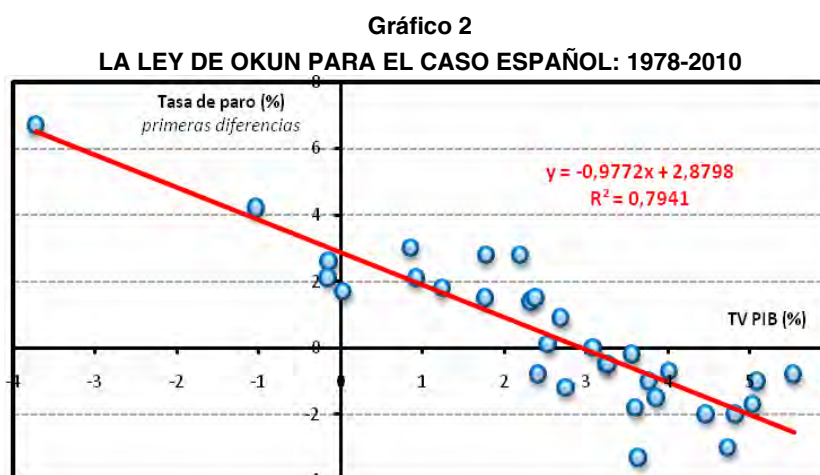
*Nota:* Esta figura recoge dos variables con comportamientos contrapuestos: la tasa de variación del PIB y la tasa de paro. Por este motivo, se ha invertido el eje de la izquierda (relativo a la primera de ellas). La finalidad es clara, resulta mucho más sencillo examinar la evolución de ambas variables ya que con la nueva construcción coinciden sus periodos de auge y sus fases no tan prósperas.  
*Fuente:* Elaboración propia a partir de datos de la OCDE (2010).

El primer indicador que se tiene en cuenta es la producción agregada o PIB. Considerando las tasas de variación interanual a precios constantes de 2000, la trayectoria del PIB se puede estructurar en cuatro periodos. Como se observa en el Gráfico 1, el primero abarcaría hasta mediados de los ochenta y se caracteriza por una tendencia creciente. En el periodo siguiente se invierte el proceso, pese a registrar-

se tasas de variación excepcionalmente elevadas en los años inmediatamente posteriores. Esta situación se prolonga hasta los inicios de la década de los noventa. Desde entonces y hasta 2007 (sin menospreciar la notable desaceleración a inicios del año 2000), la trayectoria vuelve a ser ascendente. Ya en los últimos años, la actual crisis económica y financiera ha tenido un fuerte impacto negativo.

En cuanto al desempleo, es preciso señalar tres fechas concretas en las que la tasa de paro supera el 20 por 100. La primera se sitúa a mediados de los ochenta y las razones que propiciaron esta situación se pueden sintetizar en dos: la reconversión industrial y las fuertes medidas restrictivas adoptadas como consecuencia de las negociaciones de adhesión a la Comunidad Económica Europea. El segundo periodo se localiza en torno a 1993-1994 como consecuencia de la recesión económica que tuvo lugar a nivel mundial. Finalmente, se logra un nuevo máximo en 2010. En este caso, la justificación se fundamenta en la crisis económica y financiera global. El Gráfico 1 también permite contemplar estos ajustes.

Continuando con un análisis conjunto del PIB y de la tasa de paro, el Gráfico 2 muestra la relación entre ambas variables. Esta figura se basa en *La Ley de Okun*, en cuya formulación original se lleva a cabo una estimación de la sensibilidad de la tasa de paro ante variaciones en la producción. Tal y como se aprecia en el gráfico, durante el periodo considerado (1978-2010) se requiere un crecimiento anual del PIB del 3 por 100, aproximadamente, para que la tasa de paro no se modifique.



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la OCDE (2010).



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la OCDE (2010).

La tercera y última variable a considerar es la tasa de inflación. Constituye uno de los indicadores que mejor se ha comportado en la economía española en los últimos treinta años (véase Gráfico 3). En

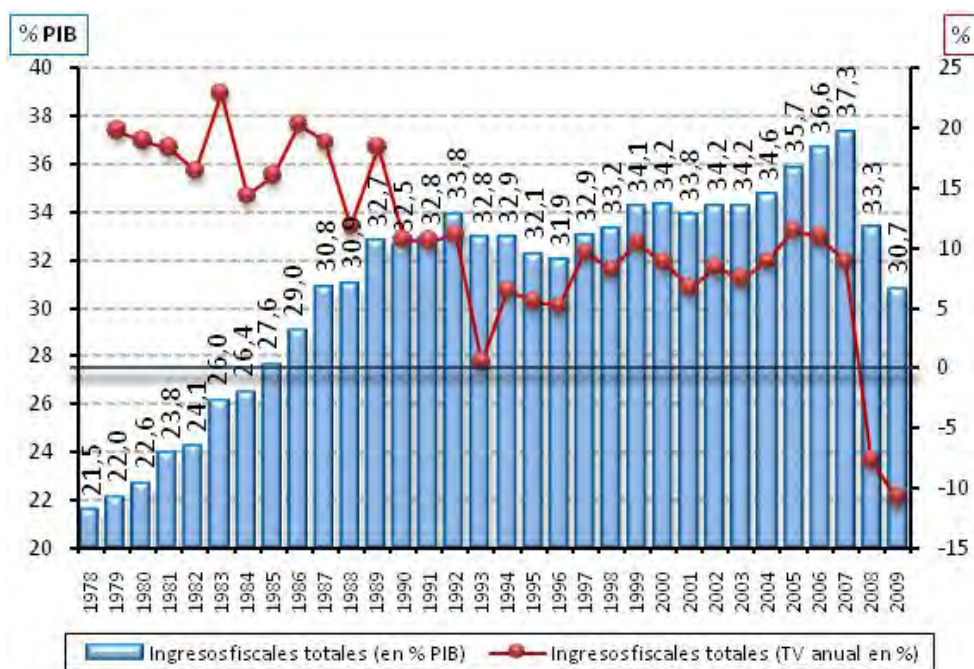
1978, dicha tasa rondaba el 20 por 100. Sin embargo, una década después se redujo radicalmente hasta el 4,8 por 100 y en 1998 apenas alcanzaba el 1,8 por 100. El resto de años se mantiene en torno al 3,5 por 100 y tan sólo en 2008 supera mínimamente la barrera del 4 por 100.

### 3. PRESIÓN FISCAL Y ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

#### 3.1. Evolución de la presión fiscal

La evolución de la presión fiscal en España se recoge en el Gráfico 4. En 1978, presentaba unos niveles muy bajos; ligeramente superiores al 20 por 100. En cambio, desde 1978 hasta 1992, se observa una clara trayectoria ascendente. En 1987 se supera la barrera del 30 por 100 y en 1992 se llega hasta un 33,8 por 100. A partir de entonces, la ratio se estabiliza en estos niveles durante una década. En 2003 los niveles de presión fiscal vuelven a incrementarse en gran medida mientras que en 2007 se logra el máximo: 37,3 por 100 (casi el doble del nivel inicial). No obstante, como consecuencia de la crisis económica actual, la ratio se ha desplomado en los dos últimos años. Así, en 2009 cayó hasta el 30,7 por 100.

Gráfico 4  
EVOLUCIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL EN ESPAÑA: 1978-2009



Notas:

1. El concepto de presión fiscal adoptado es el de proporción entre ingresos fiscales totales (tributos más cotizaciones sociales) y PIB. Se tienen en cuenta todos los impuestos.

2. Desde el año 2000, las transferencias de capital se han restado de los ingresos fiscales totales. Esta reducción se ha distribuido entre las diferentes partidas de impuestos en proporción a sus ingresos.

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la OCDE (2010).

El Gráfico 5 muestra una comparativa de la presión fiscal a nivel europeo. Al comienzo del periodo, España se sitúa a una distancia importante de los niveles registrados por el resto de países. Si tomamos como referencia a la UE-15<sup>1</sup>, la diferencia es de trece puntos porcentuales en 1978. En 1992, sin embargo, se alcanzan ya unos niveles de presión fiscal similares a los registrados en Reino Unido. Desde entonces, y aunque se mantiene una trayectoria lineal durante unos diez años, se acentúa el proceso de convergencia con el resto de economías europeas consideradas. En último lugar, es

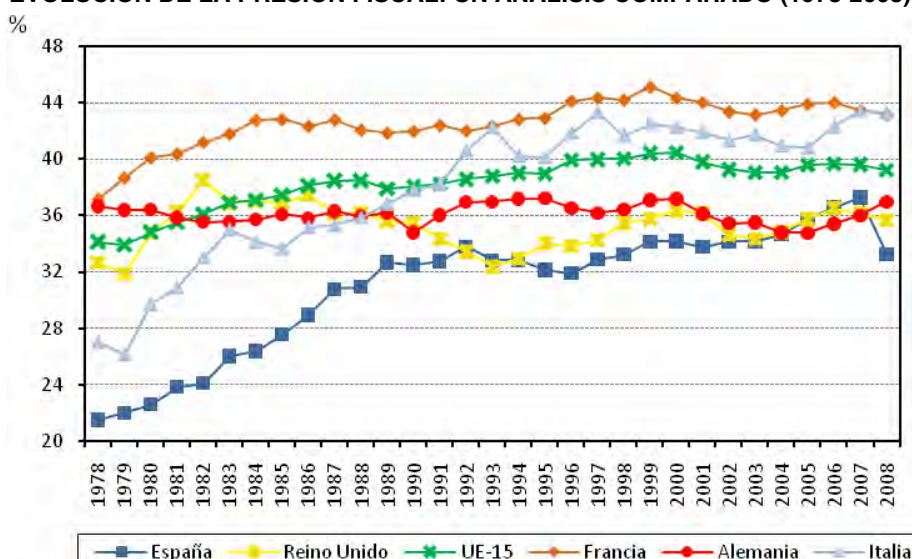
<sup>1</sup> La UE-15 está integrada por los siguientes Estados: Austria, Alemania, Bélgica, Grecia, España, Francia, Italia, Irlanda, Países Bajos, Luxemburgo, Portugal y Finlandia.

preciso señalar que, a pesar de los resultados registrados en España en los dos últimos años, las diferencias con los países analizados se han reducido notablemente.

Como notas generales, además, se pueden reseñar las siguientes:

- Italia y España describen tendencias paralelas.
- Alemania presenta una evolución constante durante todo el periodo; sus niveles se concentran entre el 35 por 100 y el 37 por 100.
- En Reino Unido el perfil es más sinuoso pero, en media, se asemeja al caso alemán.
- Francia se consolida como el país con una presión fiscal más elevada. No obstante, desde 2007 Italia se sitúa en niveles muy cercanos.

**Gráfico 5**  
**EVOLUCIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL: UN ANÁLISIS COMPARADO (1978-2008)**



Nota: Para el cálculo de la presión fiscal se han tenido en cuenta todos los impuestos más las cotizaciones a la Seguridad Social.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la OCDE (2010).

### 3.1. Estructura del sistema tributario español

Los ingresos fiscales en España se han agrupado a partir de la clasificación económica de los ingresos públicos en tres capítulos. El primero de ellos hace referencia a los impuestos directos (IRPF, IS etc.), el segundo engloba a los indirectos (IVA, IIEE, etc.) y el tercero lleva por título *tasas y otros ingresos*. Además, se han tenido en cuenta en este estudio las cotizaciones sociales<sup>2</sup>.

El Gráfico 6 muestra el peso relativo de los principales tributos (respecto del total de ingresos fiscales) en España para el periodo 1986-2008. Se considera 1986 como año de referencia puesto que fue el año de implantación del IVA en España y supone la mejor alternativa para realizar un seguimiento homogéneo de cada figura tributaria.

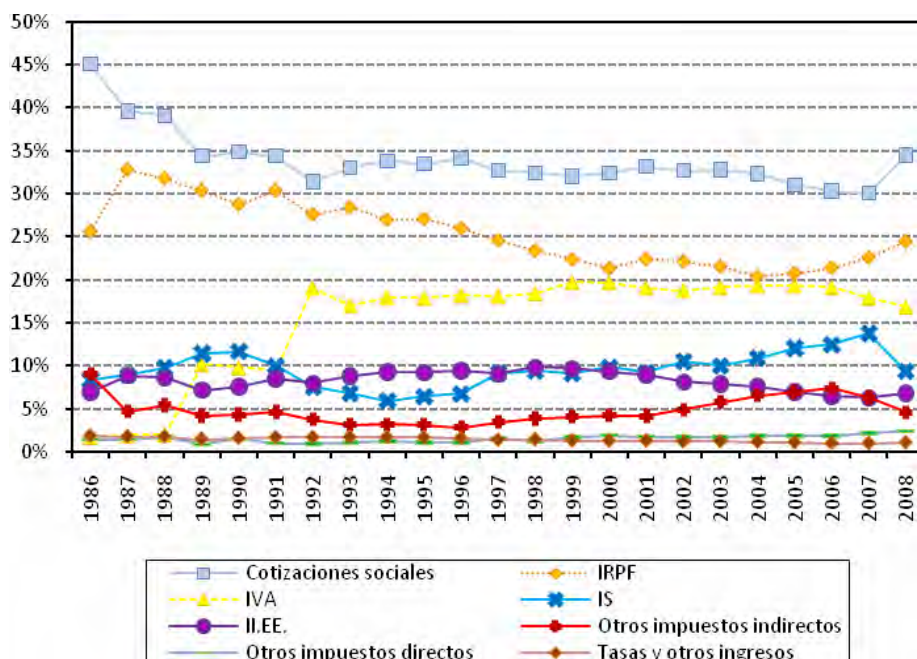
Se observa que las cotizaciones sociales representan la categoría más importante en todo el periodo. No obstante, hay que destacar el fuerte descenso experimentado desde 1986 hasta 1992. En esos seis años se reduce su peso porcentual en casi quince puntos. Sin embargo, a partir de entonces y hasta el final del periodo, sus niveles se estabilizan en torno al 30-35 por 100.

Se observa que las cotizaciones sociales representan la categoría más importante en todo el periodo. No obstante, hay que destacar el fuerte descenso experimentado desde 1986 hasta 1992. En esos seis años se reduce su peso porcentual en casi quince puntos. Sin embargo, a partir de entonces y hasta el final del periodo, sus niveles se estabilizan en torno al 30-35 por 100.

<sup>2</sup> Pese a que tradicionalmente suelen aparecer incorporadas en el capítulo I, referente a impuestos directos, en este estudio figuran en una categoría independiente de las anteriores (véase apartado 4.2).



**Gráfico 6**  
**LA COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS FISCALES EN ESPAÑA: 1986-2008**



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Dirección General de Tributos y el Ministerio de Trabajo e Inmigración (Anuario de Estadísticas).

El IRPF, por su parte, presenta unas cifras casi idénticas al inicio y al final del periodo. Sin embargo, desde 1987 hasta el año 2000 experimenta una pérdida progresiva que se ve compensada por el repunte de los últimos años.

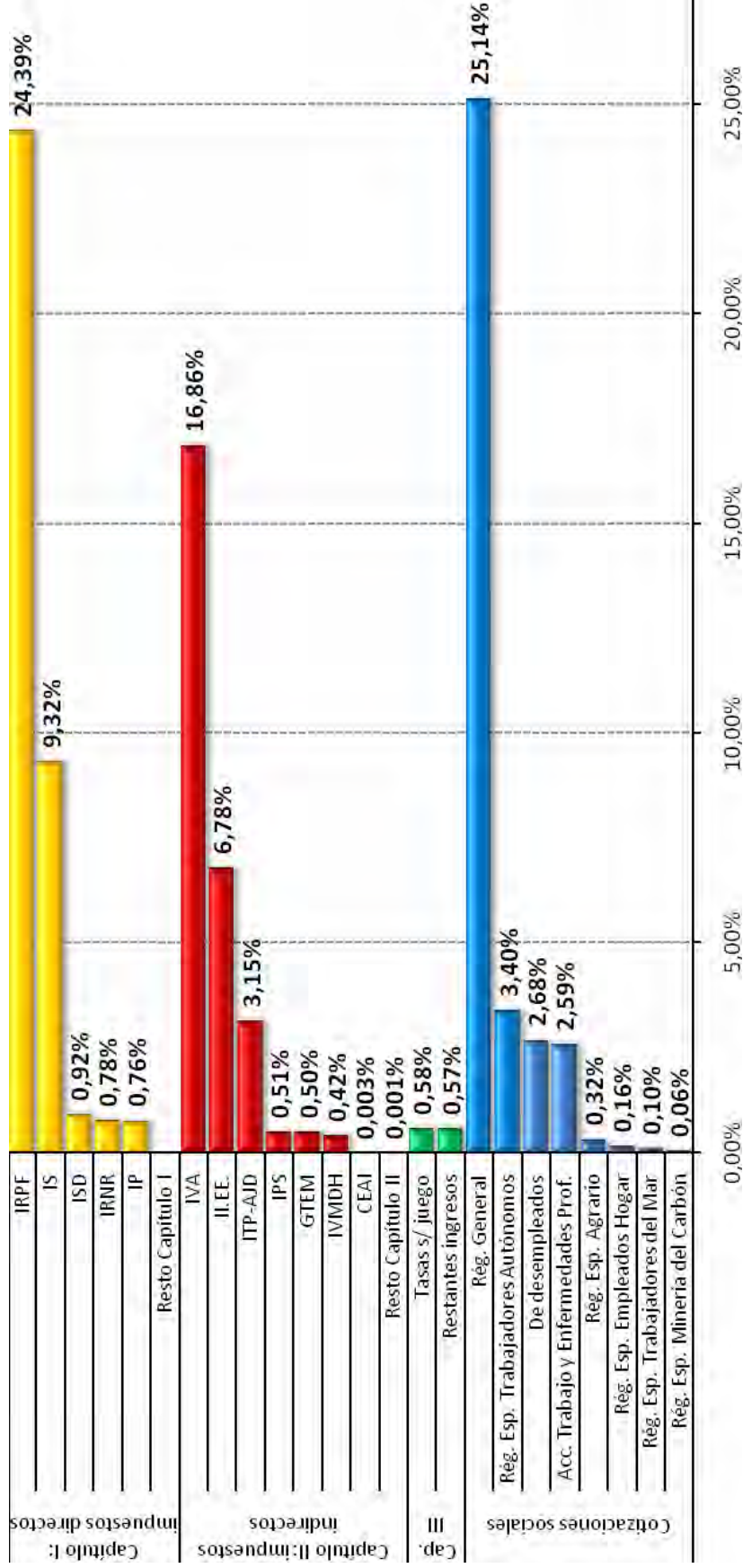
El tercer tributo sobre el que hay que pronunciarse es el IVA. Es de destacar el significativo aumento de peso relativo en 1992, al crecer del 9,5 por 100 al 19 por 100. Este ascenso está justificado por el incremento en el tipo general durante 1992: el 1 de enero pasó del 12 por 100 al 13 por 100 y el 1 de agosto volvió subir hasta el 15 por 100. La implantación del IVA supuso su confirmación como principal alternativa recaudatoria al IRPF. Asimismo, la modificación de su tipo puede generar efectos inmediatos sobre los ingresos, a diferencia de los inducidos por otras figuras tributarias.

Finalmente, procede resaltar la evolución del IS y de los IIEE. Resultan significativas las trayectorias cíclicas descritas por ambos, si bien la correspondiente a los IIEE es mucho menos pronunciada. Hasta finales de los noventa alternan la cuarta posición en orden de importancia, pero de 1997 a 2001 presentan un peso casi idéntico y cercano al 10 por 100. Desde entonces, el IS se desmarca respecto de los IIEE como tributo con mayor importancia del sistema tributario español tras el IVA.

Por su parte, si se tiene presente la recaudación correspondiente a 2008, un análisis por categorías concretas continúa reservando un papel predominante a las cotizaciones sociales dentro de la estructura fiscal. Si se realiza un análisis por capítulos, no obstante, se advierte que, dentro de los impuestos directos, sobresalen el IRPF (en los últimos cinco años ha incrementado su peso en términos relativos en un 4 por 100) y el IS. Les siguen en orden de importancia el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) y el Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Sin embargo, suponen un porcentaje muy inferior en comparación con los dos primeros (el IRPF representa casi un cuarto del total de la recaudación de ingresos fiscales). Algo similar ocurre con los indirectos, destacando el IVA (16,86 por 100), los IIEE (6,78 por 100) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD) (3,15 por 100). El resto de figuras tributarias dentro de este capítulo, sin tener un carácter residual, no desempeñan un papel tan importante como las ya aludidas. En último lugar, dentro de las cotizaciones sociales, destaca el Régimen General ya que se consolida como categoría tributaria con mayor trascendencia durante los últimos treinta años. Todas estas cifras aparecen recogidas en el Gráfico 7.

Gráfico 7

RECAUDACIÓN CONSOLIDADA POR CAPÍTULOS EN PROPORCIÓN SOBRE EL INGRESO FISCAL TOTAL DURANTE 2008:  
 IMPORTANCIA RELATIVA DE CADA IMPUESTO



Nota: IRPF (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas); IS (Impuesto sobre Sociedades); IRNR (Impuesto sobre la Renta de No Residentes); ISD (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones); IP (Impuesto sobre el Patrimonio); IVA (Impuestos sobre el Valor Añadido); II.EE. (Impuestos sobre el Valor Añadido); ITP-AJD (Impuestos Especiales); ITP-AJD (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados); IPS (Impuesto sobre las Primas de Seguros); GTEM (Gravamen sobre el Tráfico Exterior de Mercancías); IVMDH (Impuesto Ventas Minoristas Determinados Hidrocarburos); CEAI (Cotización y Exacción de Azúcar e Isoglucosa).

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Dirección General de Tributos y Minería e Inmigración (Anuario de Estadísticas 2008).

## 4. IMPOSICIÓN DIRECTA

### 4.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La imposición de la renta de las personas físicas en España ha experimentado un perfeccionamiento progresivo. El sistema implantado a partir de 1964<sup>3</sup> resultó ser insuficiente para financiar las necesidades públicas demandadas por la sociedad española y no mejoraba las desigualdades de renta y riqueza, obstaculizando el proceso de futuro ingreso de España en la Comunidad Económica Europea.

La reforma iniciada en 1978<sup>4</sup> trató de corregir o al menos paliar estos defectos. Fue la primera regulación del IRPF en desarrollar los Pactos de la Moncloa de 1977 y se fundamentaba en el *Libro Blanco Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma* de 1976 elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales. Con este nuevo modelo se introdujo en nuestro sistema impositivo la idea de un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas de carácter general y progresivo.

Tras diversas modificaciones normativas<sup>5</sup>, la Ley 20/1989, de 28 de julio, adaptó la normativa del impuesto a la declaración individual del sujeto pasivo tras la decisión del Tribunal Constitucional, ya que el sistema de 1978 obligaba a declarar y a tributar de modo conjunto a la unidad familiar.

Todas estas reformas aconsejaron la redacción de una nueva norma y bajo este impulso y con base en el *Informe sobre la reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio* de 1990, se publicó la Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF. Ésta se caracterizó, fundamentalmente, por permitir al contribuyente elegir entre la tributación individual o conjunta en el seno de la unidad familiar y por una separación más acentuada en los regímenes aplicables a los distintos componentes de la renta.

Más tarde, la promulgación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, fundamentada en el *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* de 1998, supuso la derogación de la Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF. Con esta norma se potenció en mayor medida la separación de los regímenes aplicables a los distintos componentes de la renta; se modificó el régimen de las deducciones, desplazando el peso fundamental de su incidencia de la cuota a la base; y se simplificaron y redujeron los tramos y tipos a aplicar a la base.

Las numerosas modificaciones introducidas por leyes posteriores<sup>6</sup>, propiciaron la aprobación de un Texto Refundido de la Ley del IRPF por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Por último, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF supone un paso más en el proceso de diferenciación del gravamen de las rentas en función de su origen. Así, se incorpora el denominado modelo dual, donde los rendimientos del ahorro tributan a un tipo proporcional mientras que el resto de rentas se someten a una tarifa progresiva. Además, se altera el tratamiento de los mínimos personales y familiares, que siguen actuando sobre la base pero con un efecto equivalente al de las deducciones en cuota.

#### 4.1.1. La renta sometida a gravamen

La reforma de 1978, determinó el paso de un impuesto sobre la renta basado en la imposición de producto a un impuesto que grava la renta global del sujeto pasivo con independencia de la naturaleza y procedencia de sus distintos componentes. En definitiva, tuvo lugar el cambio de un impuesto sobre la renta de carácter analítico a uno de carácter sintético en el que ya se apunta hacia una distinción entre las categorías de renta, diferenciando, desde el punto de vista conceptual, entre rendimientos e incrementos de patrimonio.

---

<sup>3</sup> Ley de 11 de junio de 1964, de Reforma del Sistema Tributario.

<sup>4</sup> Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>5</sup> Entre estas modificaciones cabe destacar las realizadas por la Ley 5/1983, de 23 de junio, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria; la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de determinados Activos financieros y la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

<sup>6</sup> Entre ellas, destaca la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. Esta Ley se fundamenta en el *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* elaborado en 2002 por la Comisión de expertos creada por la Secretaría de Estado de Hacienda.

La Ley 20/1989, de 28 de julio, supuso una alteración de la concepción del gravamen de la renta existente hasta el momento que, en caso de matrimonio, se refería a la total obtenida por la unidad familiar. Con esta norma se adapta la posición del Tribunal Constitucional de entender la renta como individual.

El siguiente hito importante en la definición de la renta tiene lugar con la reforma de 1998, de forma que el impuesto pasa a gravar la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible. Este concepto se refería a aquella renta que podía utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las de los sujetos que de él dependían.

Con esta regulación, asimismo, se distingue entre la parte general de la base imponible y su parte especial. Esta última está compuesta por las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones y con un período de generación, primero superior a dos años y, más tarde, superior a uno. El resto conforman la parte general de la base imponible, donde también se crean dos subapartados, a efectos de compensación, diferenciando entre rendimientos y ganancias y pérdidas.

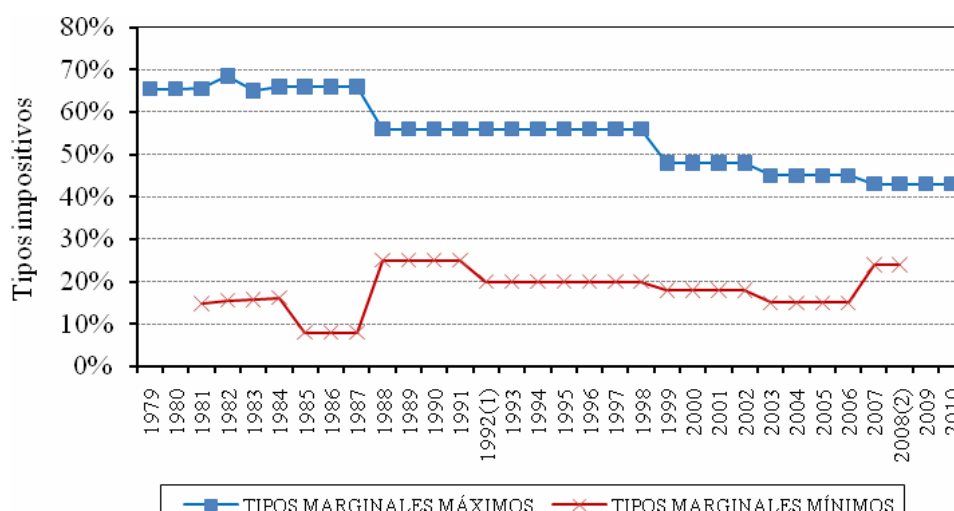
Con la reforma de 2006, se introducen novedades importantes. En primer lugar, se prevén dos regímenes de tributación diferenciados, progresivo y proporcional, en función de la naturaleza de la renta gravada. El proporcional se aplica a las rentas de capital, mientras que el progresivo a los rendimientos de trabajo y de actividades económicas.

Además, en el concepto legal de base imponible se abandona de la idea de la renta disponible, como expresión de la capacidad económica. La base imponible pasa a estar constituida por el importe de la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

#### 4.1.2. Tarifa del IRPF

Los tipos impositivos a aplicar en el IRPF han experimentado diversas modificaciones desde la implantación del sistema impositivo de 1978.

**Gráfico 8**  
**EVOLUCIÓN DE TIPOS IMPOSITIVOS DEL IRPF**



(1) Excepcionalmente, en aquellos supuestos en los que el período impositivo había finalizado con anterioridad al día 23 de julio de 1.992, el tipo máximo aplicable a las declaraciones individuales o separadas era del 53 por 100.

(2) Se aplica este tipo mínimo si la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente no ha aprobado la escala autonómica. Para el ejercicio 2008 únicamente la Comunidad de Madrid, la Comunidad Autónoma de La Rioja y la Comunitat Valenciana aprobaron escalas autonómicas.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de *Stat Extracts* de la OCDE.

El Gráfico 8 muestra una evolución de los tipos marginales, tanto máximos como mínimos, para el período comprendido entre 1981 y 2008. Por lo que respecta a los tipos marginales mínimos, se mantienen en torno al 15 por 100 entre 1981 y 1984 pero disminuyen al 8 por 100 durante los tres años

siguientes. A partir de 1988, se aumentan al 25 por 100. De nuevo experimentan una reducción al 20 por 100 desde 1992 hasta la reforma de 1998 por la que se establece un tipo del 18 por 100. Además, al introducir la separación entre la parte general de la base imponible y su parte especial, la parte general se somete a la tarifa progresiva y la parte especial a un tipo proporcional, que primero fue del 17 por 100 y, posteriormente, se vio reducido al 15 por 100.

A partir de 2007, fruto de la implantación del modelo dual, los rendimientos del ahorro (rendimientos de capital y ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones) tributan a un tipo proporcional del 18 por 100, mientras que el resto de rentas se someten a una tarifa progresiva con tipos marginales mínimos del 24 por 100.

Desde finales de 2008, fruto de la crisis económica generalizada a nivel mundial, España entra en una situación de recesión. Por razones coyunturales se aprueba<sup>7</sup> para el ejercicio 2010, una moderada elevación en el gravamen de las rentas del ahorro cuyo objetivo era conseguir que quienes tuvieran una capacidad económica mayor contribuyeran de manera superior para hacer frente a los gastos sociales adicionales que una situación de crisis económica requiere para atender a los más perjudicados.

#### TIPO DE GRAVAMEN DEL AHORRO

PARTE DE LA BASE LIQUIDABLE	TIPO APLICABLE
Hasta 6.000 euros	19
Desde 6.000,1 euros en adelante	21

En relación con los tipos marginales máximos, a pesar de un ligero aumento a un 68,47 por 100 en 1982, los tipos oscilan entre 65 y 66 por 100 entre los años 1981 y 1987. A partir de 1988 se reducen al 56 por 100.

Con la reforma de 1998, el tipo se fija en el 48 por 100 y, a partir de entonces, se reduce progresivamente hasta llegar, en 2007, al 43 por 100 por razones de incentivo al trabajo personal, aproximando así el tipo marginal del impuesto a la media de los países de la OCDE (40,7 por 100).

Para el ejercicio 2011<sup>8</sup>, con el fin de dotar de mayor equidad al tributo, se aprueba la introducción de una moderada elevación al 44 por 100 y 45 por 100 de los tipos de gravamen aplicables para las rentas superiores a 120.000 y 175.000 euros respectivamente.

#### 4.1.3. Tramos de la base imponible

El número de tramos de la base imponible del IRPF ha sufrido una reducción progresiva desde la implantación del sistema impositivo de 1978. El Gráfico 9 muestra esta evolución para el período comprendido entre 1981 y 2011.

Tras unos primeros años con treinta tramos, a partir de 1983 se aumentan hasta un total de 34. Cinco años más tarde, el número de tramos se reduce a 16 hasta llegar a 14 en 1993. No obstante, de nuevo se observa un ligero incremento a 17 y 18 tramos para 1994 y 1995 respectivamente. Desde 1998, se inicia una tendencia clara a la disminución gradual de los tramos pasando a 8 en 1998 y a 6 con la reforma de 1998.

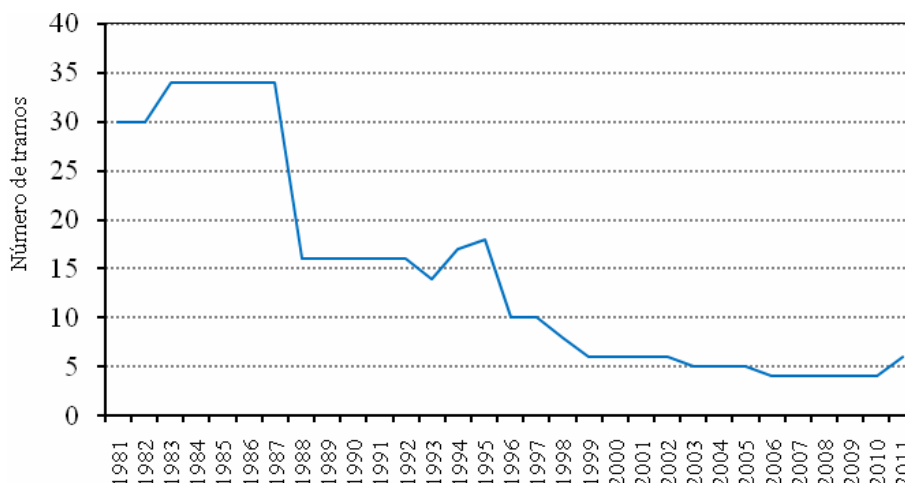
En 2002, se opta por la disminución a cinco tramos y, a partir de 2006, se establecen simplemente cuatro con la finalidad de favorecer el crecimiento económico, en consonancia con la tendencia del resto de los países de la OCDE. Esta reducción se practica en la base de la tarifa, de forma que desaparece, con la introducción del gravamen a tipo cero del mínimo personal y familiar, el tramo que tributaba al 15 por 100. La intención subyacente bajo esta transformación de la tarifa, con la ampliación del primer tramo, era favorecer especialmente a las rentas más bajas y permitir que más de las dos terceras partes de los contribuyentes, los de menores rentas, viesen significativamente simplificada su tributación.

<sup>7</sup> Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 con efectos desde el 1 de enero de 2010.

<sup>8</sup> Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.

Para el ejercicio 2011<sup>9</sup>, en consonancia con la ya mencionada elevación de los tipos de gravamen aplicables para las rentas superiores a 120.000 y 175.000 euros, se aumenta el número de tramos del impuesto pasando de cuatro a seis.

**Gráfico 9**  
**EVOLUCIÓN DEL NÚMERO DE TRAMOS DE LA BASE IMPONIBLE DEL IRPF: 1981-2011**



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de las Memorias de Administración Tributaria (1981-2008).

#### 4.1.4. Tratamiento de la familia

El sistema de tributación implantado con la reforma de 1978 establecía que el gravamen de la renta en caso de matrimonio se refería a la renta total obtenida por la unidad familiar. En 1989, el Tribunal Constitucional<sup>10</sup> obligó a reformar el sistema, eliminando este mecanismo de tributación conjunta forzosa. Básicamente, la declaración de inconstitucionalidad se apoyaba en la incompatibilidad de la tributación conjunta obligatoria de los cónyuges, con el principio de igualdad protegido constitucionalmente y con el derecho a la intimidad personal y familiar, en cuanto que no se preveía para los miembros de la unidad familiar, ni directamente ni por remisión, posibilidad alguna de opción por la tributación individual.

Tras una adaptación provisional del impuesto en 1989, a partir de 1992, se contempla como regla general la fórmula de tributación individual o separada. No obstante, se permitió también la opción por la tributación conjunta por unidades familiares, corrigiéndose la progresividad mediante la aplicación de una tarifa de tipos de gravamen menos agresiva que la tarifa general. La corrección no era completa, sino que se iba difuminando a medida que aumentaba la renta. Por ello, la tributación conjunta sólo resultaba interesante para las familias con rentas situadas en los tramos más bajos de la escala y se producía simultáneamente un agravio comparativo contra las familias con una sola renta.

#### 4.1.5. Mínimo personal y familiar

Hasta la reforma de 1998, el tratamiento de las circunstancias personales y familiares se basaba en deducciones de una cantidad a tanto alzado por ascendientes y descendientes en la cuota del impuesto ya que las cargas familiares no se consideraban un elemento relevante para determinar la capacidad contributiva del impuesto. A partir de 1999, se optó por utilizar el mínimo personal y familiar para la determinación de la base imponible. Su función era cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, se consideraba que no debería tributar por el impuesto atendiendo a variables tales como la edad y grado de minusvalía del contribuyente para el mínimo personal y la edad, nivel de ingresos y grado de minusvalía en el mínimo familiar.

<sup>9</sup> Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.

<sup>10</sup> Sentencia número 45 de 2 de febrero de 1989.



Con la reforma de 2002, se define un nuevo concepto de mínimo personal y familiar. Se establece un importe fijo para el mínimo personal y el mínimo familiar queda reservado exclusivamente a los descendientes que convivan y dependan del contribuyente. El resto de circunstancias personales y familiares que anteriormente formaban parte del mismo pasan a operar como reducciones en base imponible. Además, se procede a incrementar el importe del mínimo personal y familiar, con especial atención a las familias numerosas.

A partir de 2007, se establece una nueva configuración de los mínimos de carácter personal y familiar que dejan de conformar la capacidad económica del contribuyente como renta disponible y se arbitra un mecanismo de deducción en la cuota o tipo cero al marginal mínimo de la tarifa del IRPF.

Además de estos mínimos, se han introducido otras medidas para incentivar a las políticas públicas y fomentar la natalidad. Con la reforma de 2006, se crea la deducción por maternidad que consiste en una deducción en cuota de 1.200 euros por cada hijo menor de tres años con el límite, por cada hijo, del total de la cotización a la Seguridad Social, incluida la parte del trabajador. Asimismo, en el año 2007, se establece una deducción de 2.500 euros anuales en el IRPF para los casos de nacimiento o adopción de hijos. Sin embargo, con objeto de paliar los efectos de la crisis económica, desde 2011<sup>11</sup> esta prestación se deja sin efecto.

#### 4.1.6. *Deducciones por adquisición de vivienda habitual*

La Constitución Española reconoce el derecho de todos los españoles a disfrutar de una vivienda digna. Por ello, los poderes públicos llevan tres décadas incentivando la adquisición de vivienda a través de deducciones por inversión en vivienda habitual en el IRPF. A estos efectos, resulta interesante conocer cuál ha sido la evolución de esta deducción especialmente en lo relativo a los porcentajes y bases máximas de deducción.

Por lo que respecta a los porcentajes de deducción, con la reforma de 1978 se establece una deducción del 15 por 100 de las cantidades satisfechas por la adquisición de la vivienda. Con la entrada en vigor de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, se diferencia entre un 15 por 100 para viviendas que no sean de nueva construcción y un 17 por 100 para la adquisición de nueva construcción, cualquiera que fuera su destino.

Cuatro años más tarde, con la Ley 37/1989, se reduce a un 10 por 100 y será a partir de la reforma de 1991, cuando el porcentaje de deducción se fije en un 15 por 100.

Por su parte, los porcentajes de deducción incrementados, se introducen con la reforma de 1998. Así, se establece un porcentaje de deducción incrementado del 25 por 100 sobre los primeros 4.507,59 € durante los dos años siguientes a la adquisición y del 15 por 100 sobre el resto hasta 9.015,18 €. A partir del segundo año esos porcentajes pasan a ser del 20 por 100 y del 15 por 100 respectivamente.

Con la reforma de 2006, desaparecen estos tipos incrementados para los dos primeros años, en aquellos supuestos en que hubiese financiación ajena.

Por último, en relación con la base máxima de deducción, en un principio no se estableció límite de deducción. Más tarde, se aprueba<sup>12</sup> como base máxima el 30 por 100 de la base imponible del sujeto pasivo y, a partir de la reforma de 1998, se mantiene en 9.015,18 € anuales.

Para el ejercicio 2011, se aumenta ligeramente a 9.040 € anuales para bases imponibles de hasta 17.707,20 €. Si la base imponible está comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales la deducción presenta carácter progresivo y se elimina para las bases imponibles superiores.

#### 4.1.7. *Distribución de la carga impositiva en concepto de IRPF*

La Tabla 1 y el Gráfico 10 muestran la distribución de la carga impositiva en concepto de IRPF por decilas de renta entre los años 2003 y 2007. Observando la participación de cada decila se aprecia

---

<sup>11</sup> Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público por el que queda suprimida la prestación a partir del 1 de enero de 2011. Este RD entra en vigor el 26 de mayo de 2010.

<sup>12</sup> Ley 48/1985, de 27 de diciembre.

que la primera de ellas, la más pobre, aportaba en 2003 un 1,44 por 100. En 2007, este porcentaje apenas varía (1,48 por 100). El mínimo lo encontramos en 2004, fijado en el 1,35 por 100. Por su parte, la decila 10, es decir, el 10 por 100 más rico de la población declarante, ha venido percibiendo más de un tercio de la renta total durante el periodo considerado. Igualmente, se puede concluir que la decila más rica ha estado percibiendo más renta que el 60 por 100 más pobre y, aproximadamente, lo mismo que el 30 por 100 situado entre unos y otros.

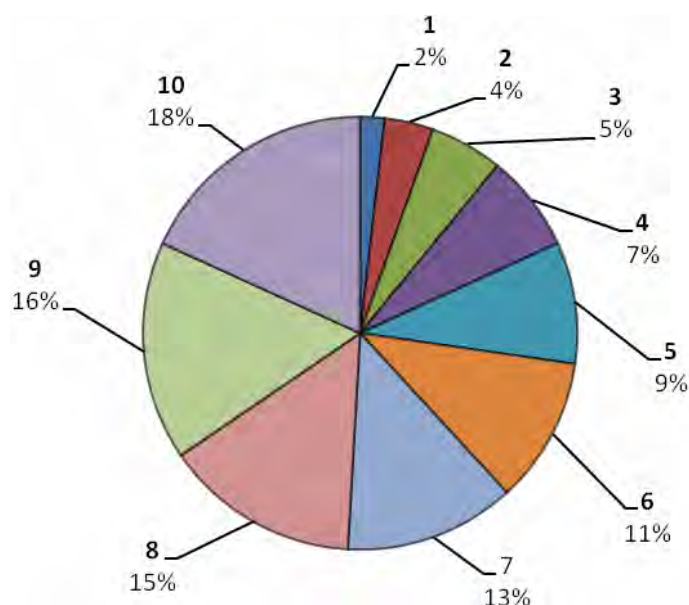
**Tabla 1**  
**PARTICIPACIÓN DE CADA DECILA EN LA RENTA TOTAL (2003-2007)**

	2003	2004	2005	2006	2007
Decila 1	1,44%	1,35%	1,38%	1,47%	1,48%
Decila 2	3,66%	3,64%	3,56%	3,48%	3,59%
Decila 3	4,84%	4,83%	4,71%	4,58%	4,70%
Decila 4	5,87%	5,85%	5,74%	5,56%	5,69%
Decila 5	6,90%	6,87%	6,75%	6,54%	6,71%
Decila 6	8,14%	8,11%	7,97%	7,72%	7,94%
Decila 7	9,77%	9,74%	9,58%	9,27%	9,49%
Decila 8	11,95%	11,89%	11,67%	11,32%	11,57%
Decila 9	15,21%	15,09%	14,89%	14,47%	14,76%
Decila 10	32,21%	32,63%	33,75%	35,59%	34,07%

*Nota:* Los porcentajes recogidos en la tabla se han hallado a partir de las cuantías medias de renta fiscal de los periodos pertinentes. Esto es, hay que resaltar que los resultados de las decilas 1 y 10 pueden estar condicionados por los valores atípicos. Dado que representan los extremos de la distribución, y es donde se concentran los mismos, los valores mínimos de la decila 1, y los máximos de la 10, pueden distorsionar el valor medio de estas particiones.

*Fuente:* Elaboración propia a partir de los datos de la Muestra IEF-AEAT (2003-2007).

**Gráfico 10**  
**PARTICIPACIÓN DE CADA DECILA EN LA RENTA TOTAL (2007)**



*Fuente:* Elaboración propia a partir de los datos de la Muestra IEF-AEAT (2007).



## 4.2. Cotizaciones sociales

La Seguridad Social se define como el conjunto de programas que, bajo la tutela del Sector Público, ofrece prestaciones a los ciudadanos cuando se enfrentan a riesgos sociales, ya sea por carencia de ingresos, dificultades graves para generarlos o exceso de gastos, dando lugar a situaciones de necesidad. Entre estas situaciones se encuentran el desempleo, la vejez, la enfermedad o accidente, las cargas familiares y la muerte.

Desde el punto de vista doctrinal, existe un debate abierto en relación a si las cotizaciones sociales han de considerarse como un impuesto sobre las nóminas o no. Los partidarios de mantener un sistema de seguridad social mediante cotizaciones sociales basan sus argumentos en las teorías del ciclo vital y del contrato y ahorro intergeneracional. Sostienen, además, que las cotizaciones, por su propia naturaleza, están vinculadas a un único fin, mientras que los ingresos derivados de los impuestos no persiguen finalidades concretas sino que se distribuyen según criterios políticos. Sus detractores, por el contrario, critican que las cotizaciones son un mecanismo poco eficiente para financiar un sistema de asistencia social universal y que pueden incidir negativamente sobre la tasa de empleo, al incrementar los costes del trabajo.

Dicha discusión doctrinal apareció en España por primera vez en la década de los ochenta, periodo en el cual la Seguridad Social española sufrió una profunda transformación al pasar de un sistema concebido con carácter exclusivamente contributivo y profesional a un sistema con componentes universales.<sup>13</sup> Esta nueva tendencia motivó que su peso en la economía nacional fuese considerable y comenzaran a registrarse crecientes déficits en el presupuesto de la Seguridad Social. Con la finalidad de garantizar el equilibrio financiero de la Seguridad Social en el futuro y aumentar la justicia y equidad del sistema, en 1995 se adopta el llamado Pacto de Toledo<sup>14</sup>, que constituye el marco fundamental del nuevo sistema de Seguridad Social español. Sus propuestas se concretan en la Ley 24/1997 sobre Consolidación y Racionalización del Sistema de la Seguridad Social. Entre las reformas introducidas destacan las siguientes:

- Separación gradual de las fuentes de financiación: Financiación de las prestaciones contributivas con cargo a las cotizaciones sociales y de las prestaciones no contributivas<sup>15</sup> mediante la aportación del Estado vía impuestos;
- Constitución de reservas: Los excedentes que genere la recaudación de las cotizaciones sociales se destinarán a un Fondo de Reserva de la Seguridad Social para atender necesidades futuras;
- Acercamiento gradual de las cotizaciones a los salarios reales, estableciendo un único tope máximo para todos los grupos profesionales.

La aprobación de la separación de fuentes de financiación ha contribuido a reconciliar en la práctica, al menos parcialmente, las distintas posturas doctrinales sobre la idoneidad de los sistemas contributivos. Desde entonces, el sistema de financiación de la parte contributiva de la Seguridad Social en España se basa principalmente en las cotizaciones sociales de las empresas y los trabajadores comprendidos en el campo de aplicación tanto del Régimen General como de los Regímenes Especiales<sup>16</sup>.

La obligación de cotizar nace desde el comienzo de la prestación del trabajo y no se interrumpe mientras dura la relación laboral entre el empresario y el trabajador. Para determinar la cotización a la Seguridad Social se han de tomar en consideración las bases de cotización y los tipos de cotización aplicables a dichas bases.

---

<sup>13</sup> Dicha universalización se produjo por la aprobación, entre otras, de la Ley de integración social de los minusválidos (1982), la Ley de pensiones mínimas (1985), la Ley general de sanidad (1986) y la Ley de pensiones no contributivas (1990).

<sup>14</sup> El Pacto de Toledo fue suscrito en abril de 1995 por todos los grupos parlamentarios y tiene como origen el denominado Informe Abril (por Abril Martorell, Presidente de la comisión parlamentaria que lo elaboró un año antes y ex vicepresidente del Gobierno).

<sup>15</sup> Son prestaciones de carácter asistencial, entre las que se encuentran la atención sanitaria universal, las pensiones no contributivas y los complementos al mínimo de las prestaciones contributivas.

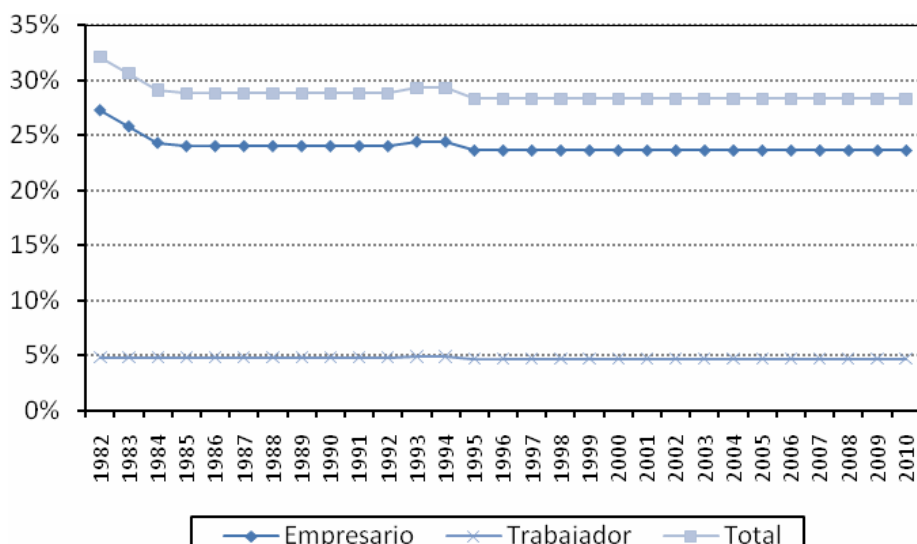
<sup>16</sup> El Sistema de Seguridad Social comprende los siguientes Regímenes Especiales: Régimen Especial Agrario, Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, Régimen Especial de Empleados de Hogar, Régimen Especial de Minería del Carbón y Régimen Especial de Trabajadores del Mar.

El importe de las bases de cotización a la Seguridad Social ha aumentado de forma considerable desde el año 1980, tanto en las bases mínimas como en las máximas para todos los grupos profesionales, en línea con el incremento en los salarios medios y el crecimiento económico experimentado en el país durante las últimas tres décadas.

Por su parte, existen varios tipos de cotización vinculados a los distintos conceptos cotizables<sup>17</sup>. Entre ellos, el más importante en recaudación y acción protectora es el destinado a la cobertura de las contingencias comunes<sup>18</sup>.

El Gráfico 11 muestra la evolución del tipo aplicable por contingencias comunes en el Régimen General y de las cotizaciones aportadas por empresarios y trabajadores. En el periodo 1982-2010, el tipo total sufre un descenso de seis puntos, pasando del 32,1 por 100 en 1982 al 28,3 por 100 en 2010, si bien el sistema de reparto del tipo entre empresarios y trabajadores se ha mantenido relativamente constante a lo largo de todo el periodo, a razón de un 80-85 por 100 a cargo del empresario y de un 20-15 por 100 a cargo del trabajador.

**Gráfico 11**  
**EVOLUCIÓN DEL TIPO APLICABLE POR CONTINGENCIAS COMUNES EN EL RÉGIMEN GENERAL ENTRE LOS AÑOS 1982 Y 2010**



*Fuente:* Elaboración propia a partir de datos del Anexo al Informe Económico-Financiero a los presupuestos de la Seguridad Social de 2011.

El Gráfico 12 muestra la evolución de la distribución de cuotas entre empresarios y trabajadores entre los años 1982 y 2009. Se observa que, a pesar de la disminución de los tipos antes mencionada la recaudación es creciente, debido al aumento de las bases de cotización y, muy especialmente, al incremento sostenido del número de trabajadores en activo. La tendencia se quiebra en el año 2009, como consecuencia de la fuerte destrucción de empleo derivada de la actual crisis económica. Lo mismo puede decirse respecto al estancamiento que se observa en la recaudación durante los años 1992 a 1995. En aquella ocasión, esta circunstancia se acentuó por la aprobación de reformas legislativas que redujeron ligeramente el tipo de las cotizaciones sociales a partir del ejercicio de 1995<sup>19</sup>.

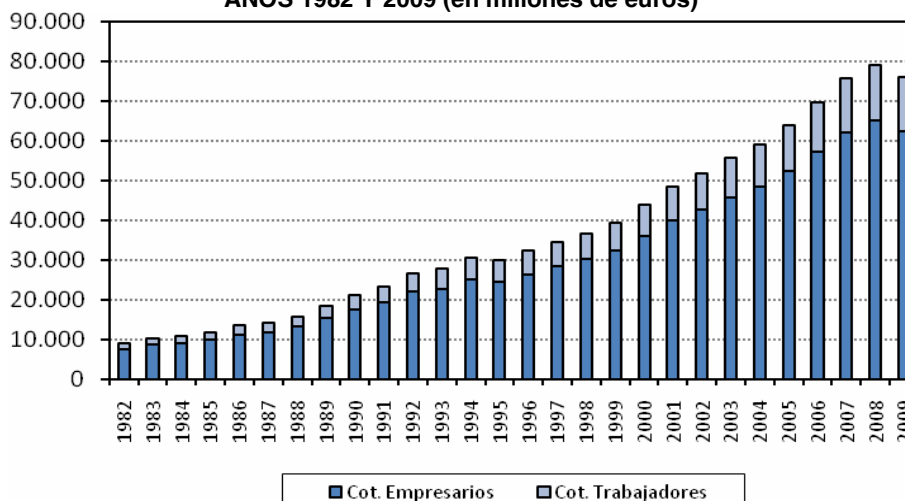
<sup>17</sup> Los conceptos cotizables previstos en el Sistema son: 1) contingencias comunes; 2) accidentes de trabajo y enfermedades profesionales; 3) horas extraordinarias; y 4) otros conceptos específicos entre los que se incluyen el desempleo, el Fondo de Garantía Salarial y la formación profesional.

<sup>18</sup> Las contingencias comunes incluidas en el Régimen General son aquellas derivadas de enfermedad común, accidente no laboral, jubilación, así como descanso por maternidad y paternidad, riesgo durante el embarazo y riesgo durante la lactancia natural.

<sup>19</sup> Para compensar las pérdidas en la recaudación, el descenso de los tipos de cotización vino acompañado de una subida de tipos del IVA (véase el apartado 5.1).

Gráfico 12

**EVOLUCIÓN DE LA DISTRIBUCIÓN DE CUOTAS ENTRE EMPRESARIOS Y TRABAJADORES ENTRE LOS AÑOS 1982 Y 2009 (en millones de euros)**



Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Anexo al Informe Económico-Financiero a los presupuestos de la Seguridad Social de 2011.

### 4.3. Impuesto sobre Sociedades

La historia del IS<sup>20</sup> durante las últimas tres décadas está marcada por dos hitos fundamentales: las reformas de 1978 y de 1995. La primera de ellas, materializada en la Ley 61/1978, fue la primera regulación del IS en desarrollo de los Pactos de la Moncloa de 1977 y se fundamenta en el *Libro Blanco Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma* de 1976 elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales. La reforma tiene carácter, en gran parte, continuista y pretende evitar todo tipo de exenciones y tratamientos de privilegio que no sean necesarios para incentivar la inversión creadora de empleo. Su Reglamento de desarrollo de 1982<sup>21</sup> contenía un completísimo conjunto de reglas sobre los ingresos y gastos de naturaleza fiscal que suplía las deficiencias en materia contable del Plan General de Contabilidad de 1973.

Diecisiete años más tarde se llevó a cabo la segunda reforma, de mucho calado, que cristalizó en la Ley 43/1995 (LIS) tras la apertura de un proceso de reflexión y la publicación del *Libro Blanco Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades* de 1994. En última instancia, la reforma fue diseñada para favorecer la apertura de la economía española, mejorando la competitividad de las empresas nacionales en el contexto económico internacional y adaptando el sistema nacional a las tendencias vigentes en la legislación de los países del entorno de la UE. Además, la reforma simplifica el Impuesto y parte del resultado contable para el cálculo de la base imponible, unifica la legislación dispersa que había ido modificando el IS durante los años anteriores y sistematiza la regulación de los varios regímenes especiales existentes. Estas decisiones se fundamentan en la constatación de que, tras aprobar el Plan General Contable de 1990, su convivencia con el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 provocaba múltiples diferencias temporales y permanentes que incrementaban los costes de cumplimiento del Impuesto.

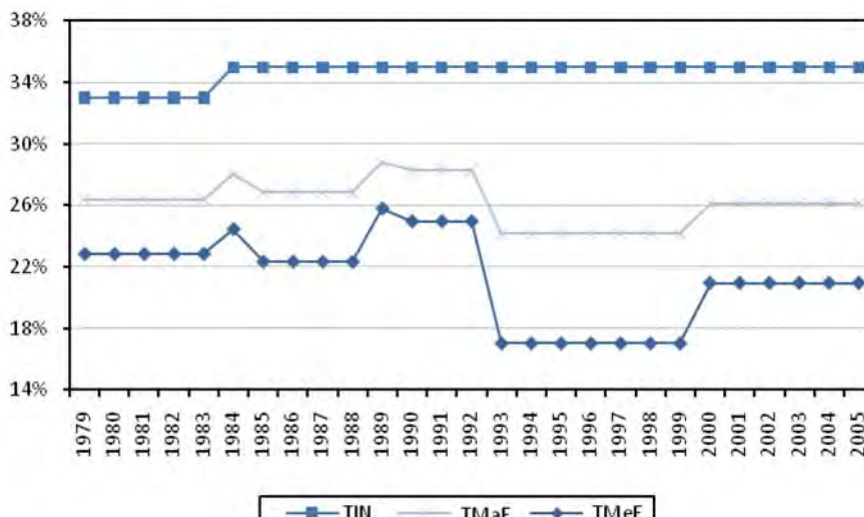
Los cambios que se han producido a partir de entonces en el IS se asientan sobre el diseño aprobado con esta gran reforma. Entre dichas modificaciones destacan: el Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS) que, nuevamente, refunde la Ley del Impuesto para incorporar la abundante normativa dispersa; la Ley 35/2006 que modifica parcialmente la Ley del IS y prevé, entre otras cosas, la reducción gradual de los tipos nominales del Impuesto y la supresión gradual de un gran número de deducciones; la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que adapta la legislación española sobre operaciones vinculadas y precios de transferencia a las Directrices de la OCDE y al Foro de Unión Europea sobre precios de transferencia; y la Ley 16/2007 de reforma contable y mercantil que modifica el IS para armonizar ambas normativas.

<sup>20</sup> A lo largo del presente epígrafe, no se hará referencia a los regímenes especiales existentes en el seno del impuesto.

<sup>21</sup> Real Decreto 2631/1982.

Pese a este gran número de cambios en la regulación del IS, los tipos impositivos nominales han permanecido prácticamente estables en todo el periodo, con una modificación a partir del ejercicio 1984 (que los elevó del 33 al 35 por 100) y dos reducciones consecutivas a aplicar en 2007 y a partir de 2008 (32,5 y 30 por 100, respectivamente) en virtud de la Ley 35/2006. El Gráfico 13 ilustra la evolución en el tiempo de los tipos nominales, medios efectivos y marginales efectivos calculados según la metodología de Devereux, Griffith y Klemm (2005).

**Gráfico 13**  
**EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS NOMINAL (TIN), MARGINAL EFECTIVO (TMaE) Y MEDIO EFECTIVO (TMeE) DEL IS ENTRE LOS AÑOS 1979 Y 2005**

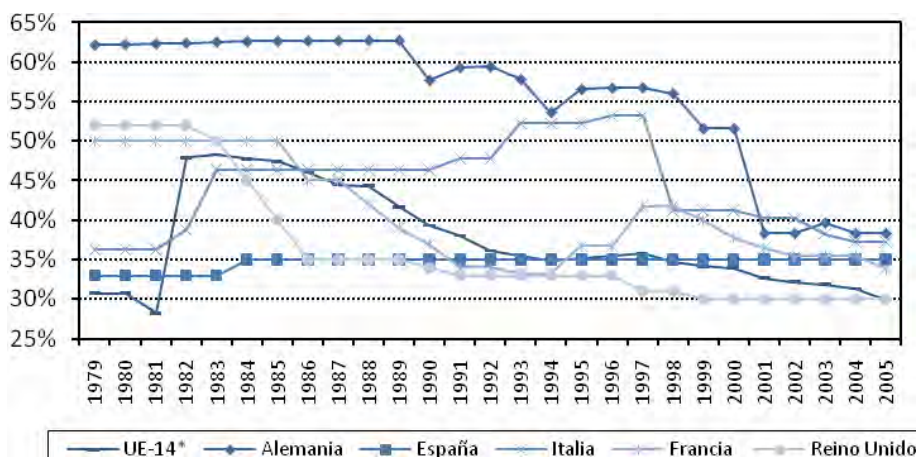


Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Devereux, Griffith y Klemm (2005).

Como se observa, los tipos medio y marginal efectivos han sufrido oscilaciones durante los últimos treinta años pero manteniéndose siempre muy por debajo de los tipos nominales. Esto ocurre debido a los múltiples beneficios fiscales que han operado tradicionalmente en el IS español. No obstante, los tipos españoles no son ajenos a la paulatina convergencia que se ha producido en el entorno europeo.

Los Gráficos 14 y 15 muestran, respectivamente, la evolución de los tipos nominales y medios efectivos del IS en los cinco países de la Unión Europea más representativos y en el conjunto de la UE-14. Las zonas de convergencia se sitúan entre el 30 y 40 por 100 para los tipos nominales y entre el 22 y 32 por 100 para los tipos medios efectivos.

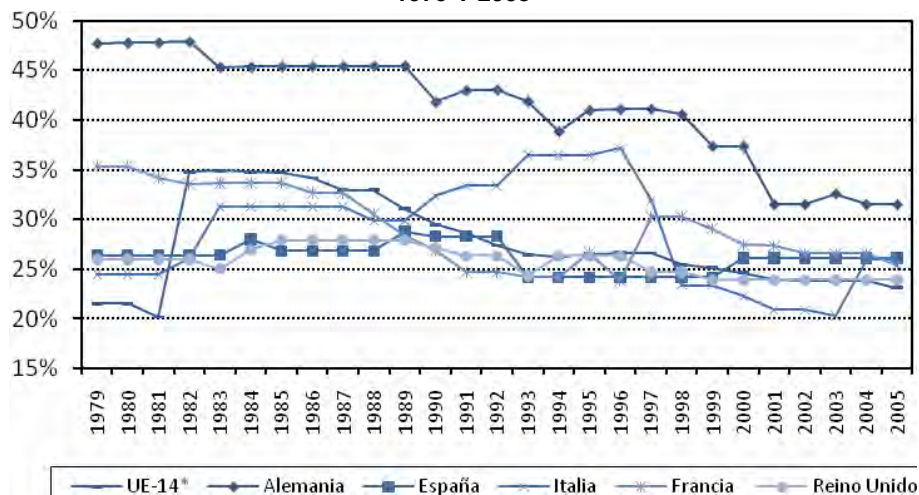
**Gráfico 14**  
**EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS NOMINALES DEL IS EN ALGUNOS PAÍSES DE LA UE ENTRE 1979 Y 2005**



Notas: Los datos de la UE-14 corresponden a los de los países miembros de la UE-15 excepto Luxemburgo, por falta de datos disponibles.

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Devereux, Griffith y Klemm (2005).

**Gráfico 15**  
**EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS MEDIOS EFECTIVOS DEL IS EN ALGUNOS PAÍSES DE LA UE ENTRE 1979 Y 2005**

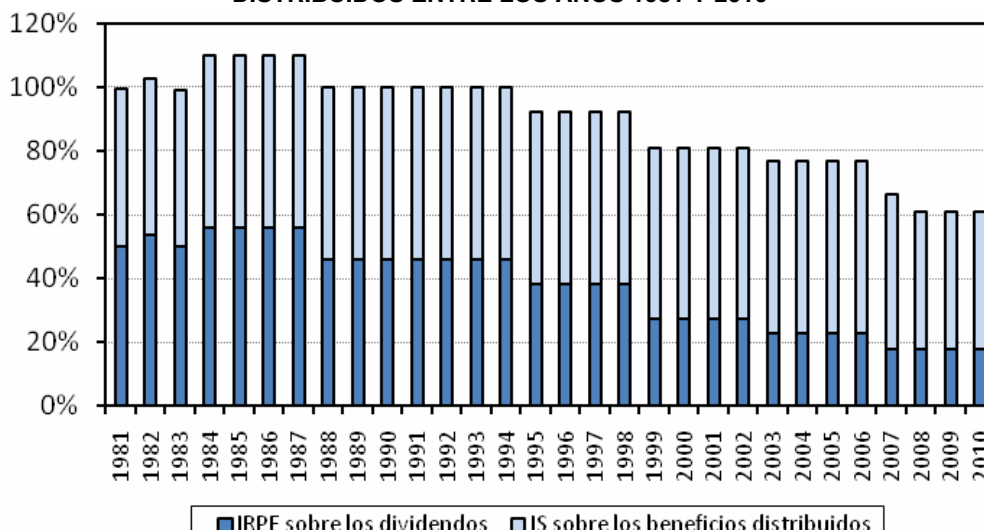


*Notas:* Los datos de la UE-14 corresponden a los de los países miembros de la UE-15 excepto Luxemburgo, por falta de datos disponibles.

*Fuente:* Elaboración propia a partir de datos de Devereux, Griffith y Klemm (2005).

Por su parte, el Gráfico 16 presenta una panorámica conjunta de la evolución en las últimas tres décadas de los tipos aplicables a sociedades y accionistas sobre los dividendos distribuidos. Se constata la reducción paulatina que ha experimentado la carga tributaria impuesta a los accionistas como medida para paliar una doble tributación económica sobre los beneficios empresariales. Dicha tendencia es común en gran parte de los países de la UE.

**Gráfico 16**  
**EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS APLICABLES A SOCIEDADES Y ACCIONISTAS POR LOS DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS ENTRE LOS AÑOS 1981 Y 2010**



*Nota:* Los cálculos se han realizado para los dividendos pagados por una sociedad residente en España a accionistas también residentes y sujetos al tipo marginal máximo. A partir de 2007, los primeros 1.500 € cobrados por los accionistas en concepto de dividendos están exentos de impuestos.

*Fuente:* Elaboración propia a partir de datos de la *Tax Database* de la OCDE.

En lo que respecta a las deducciones aplicables sobre la cuota íntegra del impuesto, el IS se ha caracterizado por una presencia importante de deducciones destinadas a promover ciertos comportamientos deseables desde una perspectiva de política fiscal. La existencia de estas excepciones a la

estructura habitual del impuesto, con su consiguiente merma en la recaudación, viene justificada por argumentos que pueden clasificarse en tres grandes grupos: para corregir la existencia de mercados ineficientes debidos a externalidades, para fomentar a la inversión productiva y la competitividad, o para incentivar la realización de actividades privadas de interés general.

En la formulación del IS de 1978 se recogían muchas de ellas, algunas ya extintas por su carácter estructural y poco eficaz (como la proteccionista deducción por inversiones), otras por su incompatibilidad con el Derecho Comunitario (como la deducción actividades de exportación) y otras que, aún modificadas, perduran en el Impuesto tres décadas después. Entre estas últimas se encuentran dos: la deducción aplicable a las empresas editoriales, que con el tiempo ha ampliado su objeto hasta afectar a otros ámbitos de la cultura (producción cinematográfica y bienes de interés cultural) aunque tiene previsto su fin para 2014; y la deducción por creación de empleo, que a partir del ejercicio de 1990 introdujo una modalidad mejorada en los casos en que el trabajador fuese minusválido y a partir de 1993 eliminó la modalidad básica para mantener únicamente esta última hasta la actualidad. Por último, en el periodo que nos ocupa también han aparecido nuevas modalidades, como es el caso de las destinadas al fomento de las tecnologías de la información y la comunicación.

Por su propia naturaleza, las tres deducciones más significativas de entre las destinadas a promover ciertos comportamientos son las deducciones por inversión en I+D+i, las deducciones por inversiones de corte medioambiental y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. A continuación se resume brevemente su evolución. El diseño reciente de cada una de ellas se detalla en la Tabla 2.

#### — *Investigación y desarrollo e innovación tecnológica.*

Los incentivos fiscales a las inversiones en concepto de investigación y desarrollo han existido desde la primera formulación moderna del IS de 1978, si bien su regulación se ha sofisticado con el tiempo. Durante la primera década (1979-1988) conformó una variante de la deducción por inversiones, cuyo porcentaje aplicable osciló a lo largo de los años entre el 10 y el 15 por 100 de la inversión realizada. A partir del ejercicio de 1989 el beneficio se hizo más complejo con la introducción de un doble porcentaje: de una parte, el 15 por 100 de los gastos afectos a actividades o programas de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales y, por otra, el 30 por 100 del valor de adquisición de activos fijos.

La deducción obtiene autonomía a partir del ejercicio 1992,<sup>22</sup> momento en que se introdujeron porcentajes mejorados para el exceso de inversión respecto al valor medio de los gastos en intangibles y activos fijos realizados por el declarante en los dos años anteriores (30 y 45 por 100, respectivamente). La reforma del año 1995 recuperó el porcentaje de deducción único, igual al 20 por 100 para los gastos hasta la media de los dos ejercicios anteriores y al 40 por 100 sobre el exceso. Dicho régimen se mantuvo hasta el ejercicio 2000, en el que por primera vez se distingue formalmente entre investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Este diseño del año 2000, recogido en la Tabla 2, ha estado vigente hasta la actualidad salvo por la introducción de la modalidad específica para elementos del inmovilizado dos años más tarde.

La Ley 35/2006 previó la derogación de este bloque de deducciones vía la reducción gradual del porcentaje aplicable para el año 2012. Más tarde, el Real Decreto-ley 3/2009 suprimiría dicha derogación, manteniendo los porcentajes modificados. Por último, la Ley 2/2011 de Economía Sostenible mejoró el porcentaje de deducción de la innovación tecnológica al 12 por 100.

#### — *Medio ambiente.*

Los incentivos para fomentar la inversión de carácter medioambiental se introdujeron en el IS a partir del ejercicio fiscal de 1997.<sup>23</sup> Inicialmente, la deducción sólo operaba sobre aquellas inversiones destinadas bien a la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas sobre el ambiente atmosférico y las aguas, bien a la recuperación, reducción y tratamiento de residuos industriales. Como se muestra en la Tabla 2, dicho objeto se ha ido ampliando con los años, abar-

<sup>22</sup> Ley 31/1991 de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

<sup>23</sup> Ley 13/1996 de Acompañamiento para 1997.

cando también las inversiones en vehículos de transporte por carretera a partir del año 2000 y las inversiones en activos destinadas al aprovechamiento de determinadas fuentes de energías renovables a partir de 2003. No obstante, la Ley 35/2006 supuso un punto de inflexión en dicha tendencia expansiva, al prever la derogación de todas ellas para el año 2011 mediante una reducción gradual del tanto por ciento deducible. Dicha derogación no ha llegado a producirse por completo, pues la Ley 2/2011 de Economía Sostenible rescata el objeto de la deducción inicial recogida en la redacción de 1997, añadiendo las inversiones que minoren la contaminación acústica de origen industrial.

— *Reinversión de beneficios extraordinarios.*

El beneficio fiscal asociado a la reinversión de los beneficios obtenidos por la transmisión onerosa de elementos patrimoniales de la sociedad ha existido durante toda la vida del IS, si bien antes de operar como una deducción en la cuota íntegra, ha tomado la forma de exención (entre los años 1978 y 1995) y de diferimiento en la tributación a siete años (entre 1996 y 2001).

Respecto a los métodos de amortización, el IS permite el método lineal (cociente entre el precio del activo y el periodo de amortización) y los métodos degresivos de cuota constante y dígitos (ambos calculados mediante dotaciones por amortización que decrecen a medida que avanza la vida del activo). Los tres mecanismos anteriores, aunque especialmente el primero, son los más habituales entre los países de la UE, si bien algunas legislaciones permiten además los métodos de amortización acelerada e instantánea. El hito más relevante en materia de amortizaciones se produjo con la reforma de 1995, cuando se enlazó la normativa fiscal con el Plan General Contable. El IS permite libertad de amortización en algunos casos específicos enumerados en la Ley.

El método recogido en el impuesto español para compensar las pérdidas societarias también se encuentra alineado con las legislaciones del entorno europeo, pues la práctica totalidad de los países de la UE-27 siguen el método de compensación hacia delante, con o sin límite de ejercicios. Sólo cinco países permiten la compensación hacia atrás y únicamente hasta tres ejercicios en el más generoso de los casos.

Por último, es menester mencionar que el IS contiene algunos regímenes especiales que resultan más favorables al contribuyente que el régimen general. La pertenencia a unos u otros viene determinada bien por la forma jurídica y el objeto mercantil de la sociedad, bien por su menor tamaño. Éste último es un régimen de gran importancia en el conjunto del IS, pues las empresas de reducida dimensión<sup>24</sup> representan alrededor del 85 por 100 de los declarantes.

En lo que a esto último respecta, las empresas de reducida dimensión no se beneficiaron de tarifas reducidas hasta que la Ley 66/1997 las introdujo por primera vez para el ejercicio 1998. Este régimen prevé una tributación de acuerdo con una escala de dos tramos, aplicándose el tipo favorecido hasta un determinado umbral de la base imponible y el tipo general para el exceso. Los tipos reducidos vigentes han sido del 30 por 100 durante el periodo 1998-2006 y del 25 por 100 a partir de 2007. No obstante, estas empresas han disfrutado tradicionalmente de un régimen favorable que excede la mera consideración de los tipos nominales. Entre los incentivos fiscales específicos que les son aplicables cabe mencionar la libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo e inversiones de escaso valor, reglas de amortización del inmovilizado material nuevo e inmaterial más favorables y la posibilidad de dotar una provisión global fiscalmente deducible que cubra las posibles insolvencias de sus deudores.

En último lugar, la presente panorámica sobre la evolución del IS desde su formulación moderna no resulta completa si no se hace referencia a los cambios que se han producido en la base de declarantes del Impuesto<sup>25</sup>. Muy brevemente, dichos cambios pueden resumirse en tres aspectos principales:

1) El fuerte incremento de su número de declarantes, siguiendo una suave tendencia exponencial hasta 2007, como muestra el Gráfico 17.

---

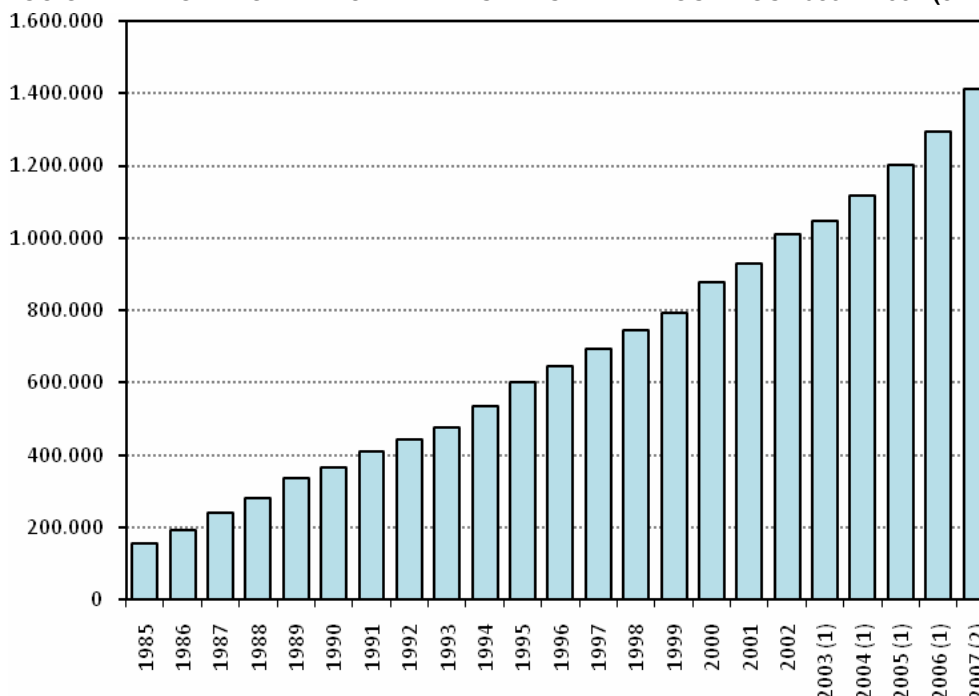
<sup>24</sup> A estos efectos, se considera empresa de reducida dimensión aquella cuya cifra de negocio está por debajo de un importe máximo determinado por la ley.

<sup>25</sup> No se contemplan las declaraciones gestionadas por las diputaciones forales del País Vasco y Navarra.



Gráfico 17

**EVOLUCIÓN DEL NÚMERO DE DECLARANTES AL IS ENTRE LOS AÑOS 1985 Y 2007 (en miles)**



Notas:

(1) Excluyendo las sociedades patrimoniales.

(2) Excluyendo las sociedades patrimoniales en régimen transitorio de disolución y liquidación.

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de las Memorias de la Administración Tributaria (años 1980 a 2008).

2) La evolución del número de declarantes por tramos de ingresos. La Tabla 3 muestra los datos publicados desde que existe un criterio homogéneo de comparación<sup>26</sup>. Puede apreciarse que más de la mitad de los declarantes se sitúa en los tramos inferiores a los 250.000 euros, siendo el tramo de 100.000 a 250.000 euros el que concentra a un mayor número de declarantes en todos los periodos.

Tabla 3

**NÚMERO DE DECLARANTES AL IS POR TRAMOS DE INGRESOS (en miles de euros) ENTRE 1999 Y 2007**

Tramos (en miles de euros)	1999	2000	2001	2002	2003 (1)	2004 (1)	2005 (1)	2006 (1)	2007 (2)
0	61.380	70.036	73.622	86.239	94.855	110.254	126.647	139.197	151.992
0 a 10	79.718	89.120	95.064	105.661	103.564	112.739	124.904	140.402	160.470
10 a 50	117.444	126.919	132.160	141.218	134.993	141.381	148.789	157.920	182.795
50 a 100	99.120	106.753	110.979	118.475	119.221	124.700	129.664	134.700	147.329
100 a 250	149.977	163.147	172.461	185.343	193.339	204.332	215.121	226.750	241.421
250 a 500	99.033	108.798	115.525	124.987	132.510	141.484	150.565	161.242	171.413
500 a 1.000	75.098	83.577	88.995	96.246	102.718	109.930	117.672	126.976	135.138
1.000 a 3.000	70.928	79.732	86.186	92.983	98.718	105.323	113.226	123.549	130.942
3.000 a 5.000	17.218	19.787	21.727	23.544	25.176	27.231	29.288	32.543	34.491
5.000 a 6.000	7.872	9.727	5.842	6.251	6.773	7.381	8.114	9.007	9.545
6.000 a 7.500			4.790	5.227	5.456	5.915	6.648	7.584	8.243
7.500 a 10.000	3.387	4.501	5.023	5.366	5.841	6.279	7.012	7.818	8.420
10.000 a 25.000	6.540	8.740	9.918	10.322	11.029	12.066	13.560	15.368	16.522
25.000 a 50.000	2.131	2.950	3.473	3.615	3.878	4.221	4.761	5.421	5.931

(Sigue.)

<sup>26</sup> Debido a que las estadísticas anteriores a 1999 construyen los tramos en millones de pesetas.



(Continuación.)

Tramos (en miles de euros)	1999	2000	2001	2002	2003 (1)	2004 (1)	2005 (1)	2006 (1)	2007 (2)
50.000 a 75.000	735	946	1.070	1.126	1.192	1.312	1.518	1.778	1.982
75.000 a 100.000	336	451	566	587	638	679	747	845	967
100.000 a 250.000	626	804	908	935	1.011	1.099	1.247	1.433	1.591
250.000 a 500.000	235	303	312	325	317	357	399	469	539
500.000 a 750.000	73	92	104	122	120	136	150	149	144
750.000 a 1.000.000	40	39	42	47	49	40	61	74	94
Más de 1.000.000	82	108	130	125	129	146	174	194	219
<b>TOTAL</b>	<b>791.793</b>	<b>876.530</b>	<b>928.897</b>	<b>1.008.744</b>	<b>1.047.527</b>	<b>1.117.005</b>	<b>1.200.267</b>	<b>1.293.419</b>	<b>1.410.188</b>

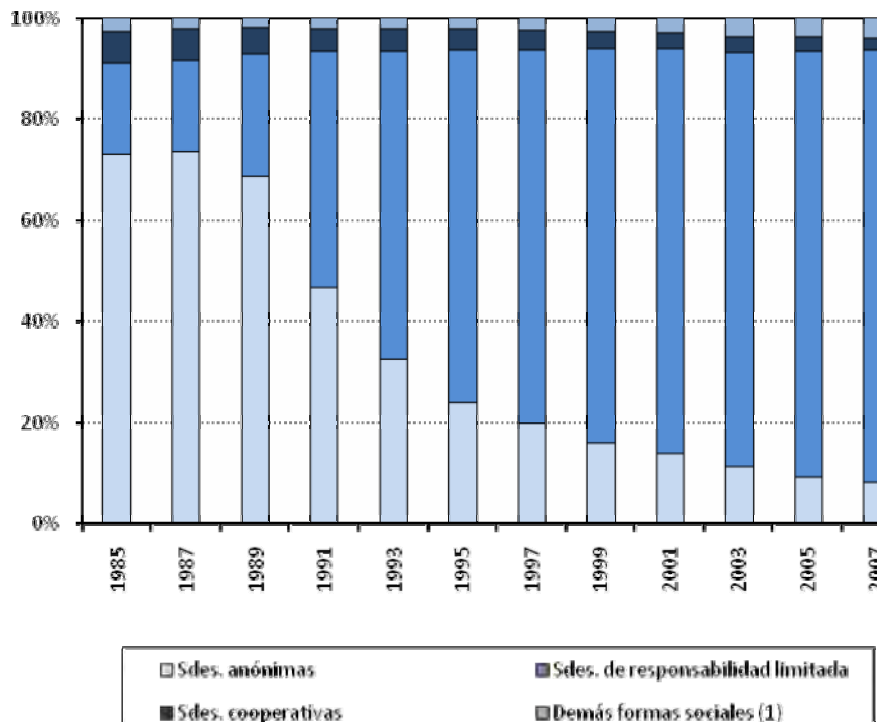
(1) Excluyendo las sociedades patrimoniales.

(2) Excluyendo las sociedades patrimoniales en régimen transitorio de disolución y liquidación.

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de las Memorias de la Administración Tributaria (años 2000 a 2008).

3) Los grandes cambios que se han producido en el peso relativo que cada forma jurídica de sociedad tiene entre los declarantes al IS, como se aprecia en el Gráfico 18. Las sociedades de responsabilidad limitada han pasado de suponer un 18 por 100 sobre el total en 1985 a alcanzar un 85,6 por 100 en el año 2007, en detrimento de las sociedades anónimas, preponderantes hasta la década de los años noventa. Una de las explicaciones subyacentes bajo este cambio de tendencia puede encontrarse en la reforma mercantil de 1989 que, entre otras medidas, elevó el capital mínimo necesario para crear una sociedad anónima. Por otro lado, remite también la importancia relativa de las sociedades cooperativas pues aunque su número aumenta durante el periodo analizado lo hace a un ritmo mucho menor que otras modalidades. De hecho, durante los últimos años el peso relativo de las sociedades cooperativas es menor que el de las asociaciones. Son precisamente éstas últimas quienes lideran el aumento de la importancia relativa del resto de formas sociales sobre el total de declarantes al Impuesto.

**Gráfico 18**  
**EVOLUCIÓN DE LA COMPOSICIÓN DE LOS DECLARANTES AL IS SEGÚN SU FORMA SOCIAL ENTRE LOS AÑOS 1985 Y 2007**



(1) Incluye: sociedades regulares colectivas, sociedades comanditarias, comunidades de bienes y de propietarios, órganos de las AAPP, asociaciones, congregaciones e instituciones religiosas, cámaras agrarias y no definidas.

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de las Memorias de la Administración Tributaria (años 1986 a 2008).

Tabla 2

DISEÑO RECIENTE DE LAS TRES DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA ÍNTEGRA DEL IS MÁS SIGNIFICATIVAS

Objeto	Porcentaje y base	Vigencia	Fundamento legal
<b>Deducción por inversión en actividades científicas y tecnológicas</b>			
Sobre los gastos efectuados en concepto de I+D. <sup>27</sup>	30% del gasto;	2000-2006;	Ley 55/99; Ley 35/06; Ley 35/06 y RD-ley 3/09.
	27% del gasto;	2007;	
	25% del gasto;	A partir de 2008.	
De entre los gastos anteriores, aquellos que correspondan a personal investigador adscrito en exclusiva a las actividades de I+D y a proyectos con universidades y organismos públicos de investigación.	20% adicional;	2000-2006;	Ley 55/99; Ley 35/06; Ley 35/06 y RD-ley 3/09.
	18% adicional;	2007;	
	17% adicional.	A partir de 2008.	
Sobre los gastos efectuados en concepto de innovación tecnológica.	10-15% del gasto;	2000-2006;	Ley 24/01; Ley 35/06; Ley 35/06 y RD-ley 3/09.
	13% del gasto;	2007;	
	12% del gasto.	A partir de 2008.	
Sobre las inversiones en elementos del inmovilizado afectos en exclusiva a actividades de I+D, excepto inmuebles y terrenos.	10% de la inversión;	2002-2006;	Ley 24/01; Ley 35/06; Ley 35/06 y RD-ley 3/09.
	9% del la inversión;	2007;	
	8% de la inversión.	A partir de 2008.	
<b>Deducción por inversiones medioambientales</b>			
Sobre las inversiones en activo material que: Reduzcan la contaminación atmosférica o acuática de origen industrial; Favorezcan la reducción o mejor tratamiento de los residuos de origen industrial.	10% de la inversión;	1997-2006	Ley 13/96.
	Reducción gradual;	2007-2011;	Ley 35/06;
	8% de la inversión	A partir de 2012.	Ley 2/11.
Sobre las inversiones en activo material que reduzcan la contaminación acústica de origen industrial. Sobre las inversiones en nuevos vehículos de transporte por carretera, industriales o comerciales.	8% de la inversión.	A partir de 2012.	Ley 2/11.
	10% de la base. <sup>28</sup>	2000-2006;	Ley 55/99; Ley 35/06.
	Supresión gradual	2007-2011.	Ley 35/06.
Sobre las inversiones en activo material nuevo destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables procedentes del sol o la biomasa y de determinados residuos sólidos.	10% de la inversión;	2003-2006;	Ley 24/02;
	Supresión gradual.	2007-2011.	Ley 35/06
<b>Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios<sup>29</sup></b>			
Sobre las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales (inmovilizado material, inmaterial o participaciones a partir del 5%) que sean reinvertidas dentro del plazo determinado por la Ley.	17% del b <sup>2</sup> reinvtido;	2002;	Ley 24/01;
	20% del b <sup>2</sup> reinvtido;	2003-2006;	Ley 53/02;
	12% del b <sup>2</sup> reinvtido.	A partir de 2007.	Ley 35/06.

Fuente: Elaboración propia.

<sup>27</sup> Los porcentajes recogidos se aplican sobre dichos gastos hasta la media de los dos años anteriores. Sobre el exceso opera una deducción del 50, 46 y 42% respectivamente.

<sup>28</sup> La base de la deducción oscila entre el 35 y el 45% de la inversión, mejorable hasta en 45 puntos en función del nivel de emisiones del nuevo vehículo adquirido.

<sup>29</sup> Los porcentajes aplicables por este concepto varían según el tipo de gravamen aplicable. Los aquí recogidos operan para las sociedades que tributen al tipo general.

## 5. IMPOSICIÓN INDIRECTA

### 5.1. Impuesto sobre el Valor Añadido

La adopción del IVA, introducido por primera vez<sup>30</sup> en Francia de forma paulatina a partir de 1948, comenzó con lentitud. Sin embargo, a partir de entonces la implantación del impuesto se extendió con rapidez en el resto de estados de la OCDE (véase Tablas 4 y 5).

La exigencia de adoptar el IVA como condición previa para la adhesión a la Unión Europea ha impulsado su expansión en los países desarrollados de la región (incluidos los países que no son miembros de la Unión, como es el caso de Noruega y Suiza). Todos los países que integran la OCDE han implantado el IVA, con excepción de Estados Unidos.

Durante los años noventa se evidenció un aumento particularmente espectacular en la difusión del IVA, al ser adoptado por prácticamente todas las economías en transición, un gran número de países en desarrollo, sobre todo en África subsahariana pero también en Asia y el Pacífico, y en las pequeñas economías insulares, que hasta hace 10 años no tenían IVA en casi ningún caso.

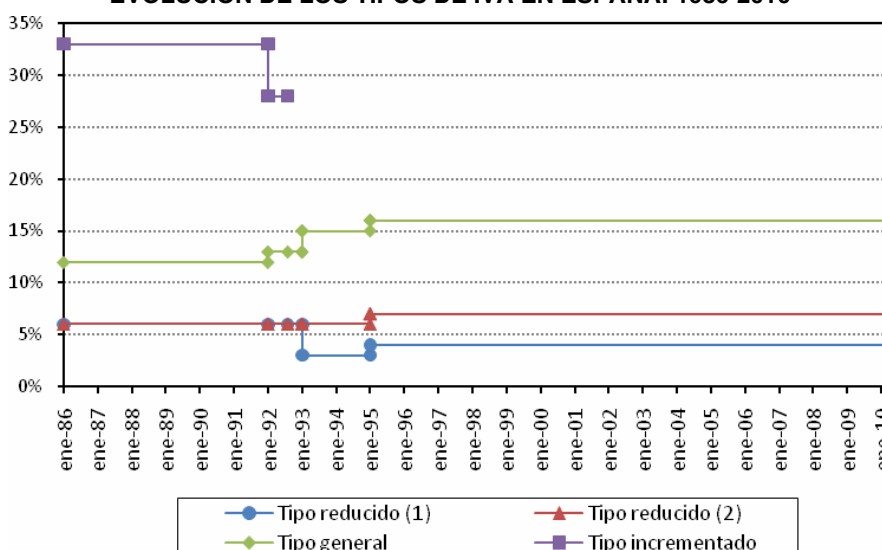
La implantación del IVA en España a partir de 1985<sup>31</sup> ha aumentado en gran medida la capacidad recaudatoria del Estado, ya que durante los últimos treinta años ha doblado su participación en el nivel total de recaudación en los ingresos públicos. En un principio se estableció un tipo general del 12 por 100, junto con un tipo reducido del 6 por 100 y un tipo incrementado del 33 por 100 (ver Tabla 6 y Gráfico 19).

**Tabla 6**  
**EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS DE IVA EN ESPAÑA: 1986-2010**

	Tipo reducido 1	Tipo reducido 2	Tipo general	Tipo incrementado
01/01/1986	6%	6%	12%	33%
01/01/1992	6%	6%	13%	28%
01/08/1992	6%	6%	15%	28%
01/01/1993	3%	6%	15%	—
01/01/1995	4%	7%	16%	—
01/07/2010	4%	8%	18%	—

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Comisión Europea (2011).

**Gráfico 19**  
**EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS DE IVA EN ESPAÑA: 1986-2010**



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Comisión Europea (2011).

<sup>30</sup> La concepción del impuesto tuvo origen en los años 20 en los escritos de un empresario alemán, Von Siemens.

<sup>31</sup> Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En 1992<sup>32</sup>, se establece un tipo reducido del 3 por 100 para determinados consumos de primera necesidad a la vez que se suprime el tipo incrementado y se aumenta el tipo general al 15 por 100. Además, a partir de este momento Canarias, Ceuta y Melilla se consideran terceros países y se excluyen del ámbito de aplicación del IVA armonizado. Para Canarias, se crea el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y en Ceuta y Melilla el Impuesto sobre Producción, los Servicios y la Importación. Desde enero del año 1995<sup>33</sup>, los tipos se incrementan un punto porcentual, con un tipo general del 16 por 100, el tipo reducido del 7 por 100 y el tipo superreducido del 4 por 100.

El tercer cambio fundamental tiene lugar con la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado para 2010<sup>34</sup> con la elevación de los tipos general y reducido que pasan del 16 por 100 y 7 por 100 al 18 por 100 y 8 por 100, respectivamente con el objetivo de conseguir un mayor incremento de los ingresos públicos en el contexto actual de crisis económica.

Junto a estas modificaciones esenciales en la configuración general de los tipos, también se han introducido medidas específicas para fomentar reformas económicas y para impulsar la productividad.

Así, en 2003<sup>35</sup>, la adquisición de viviendas alquiladas que cumplieran un mayor papel social pasaron a tributar al tipo superreducido y en 2005<sup>36</sup> se suprimió el tipo del 4 por 100 para las viviendas adquiridas por las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

A partir de 2009<sup>37</sup>, se establece un doble régimen. Por un lado, se comienza a aplicar el tipo del 8 por 100 a los arrendamientos con opción de compra de edificios destinados exclusivamente a viviendas. Por otro lado, se fija un tipo del 4 por 100 para los arrendamientos con opción de compra de edificios destinados exclusivamente a viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública.

En los mismos términos, en 2010<sup>38</sup> se introdujeron reformas para favorecer la actividad empresarial de forma que todo tipo de obra de mejora y rehabilitación de la vivienda realizada hasta el 31 de diciembre de 2012 puede tributar al tipo impositivo reducido.

Además de estas reformas de tipo económico, hay que destacar una serie de medidas introducidas con fines sociales. Se ha ampliado del ámbito de aplicación del tipo superreducido desde 2006<sup>39</sup> a las operaciones de entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones, servicios de reparación o adaptación de vehículos para personas con movilidad reducida independientemente de quien sea el conductor. Desde 2009<sup>40</sup>, también tributan al 4 por 100 los servicios de adaptación de auto taxis y auto turismos para personas con minusvalía de estos vehículos así como los servicios de reparación de los vehículos para personas con movilidad reducida y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía.

Con igual finalidad que la anterior, en 2010<sup>41</sup> se pasa a aplicar el tipo del 4 por 100 a las operaciones derivadas de la prestación de servicios de tele asistencia, ayuda a domicilio, centros de día y noche y atención residencial bajo determinadas condiciones.

Ahora bien, no hay que olvidar que la gran mayoría de las modificaciones introducidas en la normativa española del impuesto derivan de la necesidad de adoptar la legislación al proceso de armonización de este tributo a nivel europeo. Cabe destacar a estos efectos, la ampliación del hecho imponible

<sup>32</sup> Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>33</sup> Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera. (Vigencia de 01-01-1996 a 31-12-1996.)

<sup>34</sup> Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010.

<sup>35</sup> Real Decreto-ley 2/2003, de 25 de abril de medidas de reforma económica. (Vigencia de 27-04-2003 a 12-11-2003.)

<sup>36</sup> Ley 23/2005, de 18 de noviembre de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad. (Vigencia de 20-11-2005 a 31-12-2005.)

<sup>37</sup> Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. (Vigencia de 01-01-2009 a 27-10-2009.)

<sup>38</sup> Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo. (Vigencia de 14-04-2010 a 30-06-2010.)

<sup>39</sup> Ley 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley del IVA. (Vigencia de 26-04-2006 a 18-07-2006.)

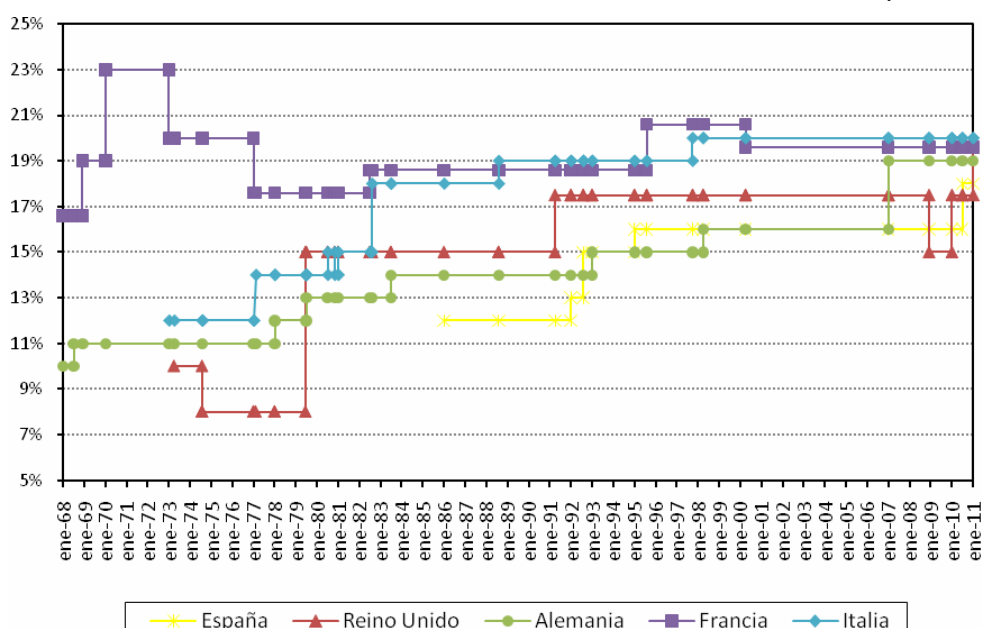
<sup>40</sup> Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. (Vigencia de 01-01-2009 a 27-10-2009.)

<sup>41</sup> Ley 32/2010, de 5 de agosto, por la que se establece un sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos. (Vigencia de 06-11-2010 a 31-12-2010.)

del IVA que pasa a incluir las adquisiciones intracomunitarias de bienes desde 1992. Además, se modifican los sistemas de deducciones y exenciones, se introducen mejoras técnicas y medidas sobre la tributación en función de la localización en diversos ámbitos como en el suministro de gas y electricidad<sup>42</sup> así como modificaciones respecto del lugar de prestación de servicios con la utilización generalizada de un esquema de gravamen en destino<sup>43</sup>.

Por último, a nivel europeo, los tipos impositivos a aplicar presentan matices importantes. En el Gráfico 20 y la Tabla 7 se compara la evolución del tipo general desde su implantación en cinco países europeos (Francia, Italia, España, Alemania y Reino Unido). Se refleja una clara tendencia de convergencia de los tipos con unos valores que oscilan entre el 16 por 100 y el 20 por 100 a fecha de 1 de enero de 2010.

**Gráfico 20**  
**EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS GENERALES DE IVA EN CINCO PAÍSES DE LA UE (1968-2011)**



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Comisión Europea (2011).

**Tabla 7**  
**EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS GENERALES DE IVA: COMPARATIVA EUROPEA (1968-2011)**

	España	Reino Unido	Alemania	Francia	Italia
01/01/1968	—	—	10,0%	16,6%	—
01/07/1968	—	—	11,0%	16,6%	—
01/12/1968	—	—	11,0%	19,0%	—
01/01/1970	—	—	11,0%	23,0%	—
01/01/1973	—	—	11,0%	20,0%	12,0%
01/04/1973	—	10,0%	11,0%	20,0%	12,0%
29/07/1974	—	8,0%	11,0%	20,0%	12,0%
01/01/1977	—	8,0%	11,0%	17,6%	12,0%

(Sigue.)

<sup>42</sup> Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea. (Vigencia de 01-01-2005 a 19-11-2005.)

<sup>43</sup> Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. (Vigencia de 01-01-2010 a 13-04-2010.)

(Continuación.)

	España	Reino Unido	Alemania	Francia	Italia
08/02/1977	—	8,0%	11,0%	17,6%	14,0%
01/01/1978	—	8,0%	12,0%	17,6%	14,0%
18/06/1979	—	15,0%	12,0%	17,6%	14,0%
01/07/1979	—	15,0%	13,0%	17,6%	14,0%
03/07/1980	—	15,0%	13,0%	17,6%	15,0%
01/11/1980	—	15,0%	13,0%	17,6%	14,0%
01/01/1981	—	15,0%	13,0%	17,6%	15,0%
01/07/1982	—	15,0%	13,0%	18,6%	15,0%
05/08/1982	—	15,0%	13,0%	18,6%	18,0%
01/07/1983	—	15,0%	14,0%	18,6%	18,0%
01/01/1986	12,0%	15,0%	14,0%	18,6%	18,0%
01/08/1988	12,0%	15,0%	14,0%	18,6%	19,0%
01/04/1991	12,0%	17,5%	14,0%	18,6%	19,0%
01/01/1992	13,0%	17,5%	14,0%	18,6%	19,0%
01/08/1992	15,0%	17,5%	14,0%	18,6%	19,0%
01/01/1993	15,0%	17,5%	15,0%	18,6%	19,0%
01/01/1995	16,0%	17,5%	15,0%	18,6%	19,0%
01/08/1995	16,0%	17,5%	15,0%	20,6%	19,0%
01/10/1997	16,0%	17,5%	15,0%	20,6%	20,0%
01/04/1998	16,0%	17,5%	16,0%	20,6%	20,0%
01/04/2000	16,0%	17,5%	16,0%	19,6%	20,0%
01/01/2007	16,0%	17,5%	19,0%	19,6%	20,0%
01/12/2008	16,0%	15,0%	19,0%	19,6%	20,0%
01/01/2010	16,0%	17,5%	19,0%	19,6%	20,0%
01/07/2010	18,0%	17,5%	19,0%	19,6%	20,0%
04/01/2011	18,0%	20,0%	19,0%	19,6%	20,0%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Comisión Europea (2011).

**Tabla 4**  
**INTRODUCCIÓN DEL IVA EN EL MUNDO**

	Fecha de introducción del IVA	Tipo general	Otros tipos impositivos		Fecha de introducción del IVA	Tipo general	Otros tipos impositivos
		(en porcentaje)				(en porcentaje)	
Albania	jul. 1996	20		Bolivia	oct. 1973	14,9	
Alemania	ene. 1968	16	7	Botswana	jul. 2002	10	
Antillas Holandesas	mar. 1999	5	3	Brasil 2/	ene. 1967	20,5	22
Argelia	abr. 1992	17	7	Bulgaria	abr. 1994	20	
Argentina	ene. 1975	21	10,5; 27	Burkina Faso	ene. 1993	18	
Armenia	ene. 1992	20		Cabo Verde	ene. 2004	15	
Australia	jul. 2000	10		Camboya	ene. 1999	10	
Austria	ene. 1973	20	10; 16	Camerún	ene. 1999	18,7	
Azerbaiyán	ene. 1992	18		Canadá	ene. 1991	7	
Bangladesh	jul. 1991	15		Chad	ene. 2000	18	
Barbados	ene. 1997	15	7,5	Chile	mar. 1975	19	
Belarús	ene. 1992	18	10	China 3/	ene. 1994	17	4; 6; 13
Bélgica	ene. 1971	21	6; 12	Chipre	ene. 1992	15	10
Benin	may 1991	18		Colombia	ene. 1975	16	7; 10; 20; 35

(Sigue.)

(Continuación.)

	Fecha de introducción del IVA	Tipo general	Otros tipos impositivos		Fecha de introducción del IVA	Tipo general	Otros tipos impositivos
	(en porcentaje)				(en porcentaje)		
Congo, República del	jun. 1997	18	8	Mozambique	jun. 1999	17	
Corea	jul. 1977	10		Namibia	nov. 2000	15	
Costa Rica	ene. 1975	13	5	Nepal	nov. 1997	10	
Côte d'Ivoire	ene. 1960	20	11.1	Nicaragua	ene. 1975	14	7;10;12
Croacia	ene. 1998	22		Níger	ene. 1986	19	
Dinamarca	jul. 1967	25		Nigeria	ene. 1994	5	
Ecuador	jul. 1970	12		Noruega	ene. 1970	24	12
Egipto	jul. 1991	10	5; 20; 30	Nueva Zelanda	may 1986	12,5	
El Salvador	sep. 1992	13		Países Bajos	ene. 1969	19	6
Eslovenia	jul. 1999	20	8.5	Pakistán	nov. 1990	15	2; 18; 20
España	ene. 1986	16	4; 7	Panamá	mar. 1977	5	10
Estonia	ene. 1992	18	5	Papua Nueva Guinea	jul. 1999	10	
Etiopía	ene. 2003	15		Paraguay	jul. 1993	10	
Fiji	jul. 1992	12.5		Perú	ene. 1973	19	
Filipinas	ene. 1988	10		Polonia	jul. 1993	22	3; 7
Finlandia	jun. 1994	22	8; 17	Portugal	ene. 1986	19	5; 12
Francia	ene. 1948	19.6	2.1; 5.5	Reino Unido	abr. 1973	17,5	5
Gabón	abr. 1995	18	10	República Centroafricana	ene. 2001	18	
Gambia	ene. 2003	10	15	República Checa	ene. 1993	19	5
Georgia	ene. 1992	20		República Dominicana	ene. 1983	12	
Ghana	dic. 1998	12.5		República Eslovaca	ene. 1993	19	
Grecia	ene. 1987	18	4; 8	Rumania	jul. 1993	19	9
Guatemala	ago. 1983	12		Rusia, Federación de	ene. 1992	18	10
Guinea	jul. 1996	18		Rwanda	ene. 2001	18	
Haití	nov. 1982	10		Samoa	ene.1994	10	
Honduras	ene. 1976	12	15	Senegal	mar. 1980	17	7
Hungría	ene. 1988	25	5; 15	Serbia y Montenegro	Serbia: ene. 2005, 2003	18 17	8
Indonesia	abr. 1985	10	5		Mont.: 2003		
Irlanda	nov. 1972	21	4.3; 13.5	Singapur	Abr.1994	5	
Islandia	ene. 1990	24.5	14	Sri Lanka	abr. 1998	15	10
Israel	jul. 1976	17	9	Sudáfrica	sep. 1991	14	
Italia	ene. 1973	20	4;10	Sudán	jun. 2000	10	
Jamaica	oct. 1991	15	12.5	Suecia	ene. 1969	25	6; 12
Japón 4/	abr. 1989	5		Suiza	ene. 1995	7,6	2.4; 3.6
Jordania	ene, 2001	16	4	Surinam	abr. 1999	10	8
Kazajstán	ene. 1992	15		Tailandia	ene. 1992	7	
Kenya	ene. 1990	16	13	Tanzanía	jul. 1998	20	
Lesotho	jul. 2003	14	5; 15	Tayikistán	ene. 1992	20	
Letonia	ene. 1992	18	5	Togo	jul. 1995	18	
Líbano	feb. 2002	10		Trinidad y Tobago	ene. 1990	15	
Lituania	ene. 1992	18	5; 9	Túnez	jul. 1988	18	6; 10; 29
Luxemburgo	ene. 1970	15	3; 6; 12	Turkmenistán	ene. 1992	20	
Macedonia	abr. 2000	18	5	Turquía 5/	ene. 1985	18	1.; 8
Madagascar	sep. 1994	20		Ucrania	ene. 1992	20	
Malawi	may 1989	17,5	10	Uganda	jul. 1996	17	
Malí	ene. 1991	18		Uruguay	ene. 1968	23	14
Malta	ene. 1995	18	5	Uzbekistán	ene. 1992	20	15
Marruecos	abr. 1986	20	7; 10; 14	Vanuatu	ago. 1998	12.5	
Mauricio	sep. 1998	15		Venezuela	oct. 1993	16	8
Mauritania	ene. 1995	14		Vietnam	ene. 1999	10	5; 20
México	ene. 1980	15	10	Zambia	jul. 1995	17.5	
Moldova	ene. 1992	20	8	Zimbabwe	ene. 2004	15	
Mongolia	jul.1998	15					

(Sigue.)



(Continuación.)

- 1/ Los tipos se presentan excluidas los impuestos (es decir, se especifican como proporción del precio, neto del impuesto).
- 2/ Los tipos efectivos de 7,5% y 13,6 % se aplican a transacciones entre contribuyentes inscriptos de diferentes estados.
- 3/ Los tipos de 4% y 6% se aplican, respectivamente, a pequeños productores y pequeños comerciantes con ingresos anuales dentro de los rangos establecidos. Los contribuyentes del IVA sujetos a estas tasas no pueden deducir el IVA pagado en sus compras, pero los contribuyentes del IVA a la tasa general pueden deducir el IVA pagado a estas tasas mediante procedimientos especiales.
- 4/ Incluye impuesto local de 1%.
- 5/ Las tasas de 26% y 40% se aplican a bienes suntuarios.

Fuente: International Tax Dialogue (2005).

**Tabla 5**  
**DIFUSIÓN DEL IVA**

	África Subsahariana	Asia y Pacífico	UE-15 más Noruega y Suiza	Europa central y Antigua Unión Soviética	Norte de África y Oriente Medio	América	Pequeñas economías insulares (3)
Total (2)	33 (43)	18 (24)	17 (17)	27 (28)	9 (21)	23 (26)	9 (27)
1996-Presente	18	7	0	6	2	1	3
1986-1995	13	9	5	21	5	6	6
1976-1985	1	2	0	0	2	6	0
1966-1975	0	0	11	0	0	10	0
Antes de 1965	1	0	1	0	0	0	0

(1) Se utilizan las regiones definidas en Ebrill y otros, 2001, con excepción de Serbia y Montenegro que se incluyen en Europa Central.

(2) La cifra entre paréntesis es el número de países en la región.

(3) Economías insulares con una población inferior a un millón de habitantes y San Marino.

Fuente: International Tax Dialogue (2005).

## 5.2. Impuestos especiales

La imposición indirecta se configura sobre dos figuras básicas: el IVA, como impuesto general sobre el consumo, y los IIEE, que gravan el consumo de determinados bienes. Los IIEE (“accisas” según la terminología comunitaria) gravan consumos específicos, en los que, además de su capacidad recaudatoria, destaca su finalidad extrafiscal como instrumentos de las políticas sanitaria, energética o medioambiental.

Los impuestos selectivos sobre bienes, alejados en cierta medida de un afán puramente recaudatorio como pudieron tener en su origen, en la actualidad juegan un papel muy importante en los sistemas fiscales. El precio de consumo de alcohol, tabaco e hidrocarburos refleja una superposición de imposición fundamentada en criterios de eficiencia ya que se entiende que el consumo de este tipo de productos genera unos costes sociales no recogidos por los precios privados, esto es, una externalidad negativa. La discriminación impositiva que introducen estos gravámenes sobre consumos específicos permite internalizar estos efectos externos y además, hace posible la diferenciación impositiva defendida por la teoría de la imposición óptima a un reducido coste de eficiencia, dada su baja elasticidad de demanda.

Una peculiaridad de estos impuestos es que las bases imponibles están constituidas, normalmente, por unidades físicas como el peso, el volumen u otras. Esto ocasiona que los tipos impositivos no sean siempre *ad valorem* (al estar definidos como un porcentaje sobre el precio de venta y poder introducir distorsiones no deseadas en los patrones de consumo) y se combinen con tipos específicos, es decir, definidos sobre las características esenciales del producto.

Los impuestos especiales se hallan armonizados en el ámbito de la Unión Europea. La Directiva 92/12 establece tres grupos de IIEE a los que les son aplicables la totalidad de las disposiciones que contempla (hecho imponible, devengo, pago del gravamen, control de operadores, circulación y beneficios fiscales). Las tres categorías armonizadas se configuran en impuestos sobre los productos energéticos y la electricidad; impuestos sobre las labores del tabaco e impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas.

En España, los IIEE se regulan por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (LIE). Esta Ley tiene su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RDIE). Los citados preceptos regulan los IIEE de fabricación (IIEE), así como el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT). Además, aunque no se define propiamente como un impuesto especial, existe otro impuesto indirecto que grava consumos específicos: el impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH).



Los impuestos especiales de fabricación son los siguientes:

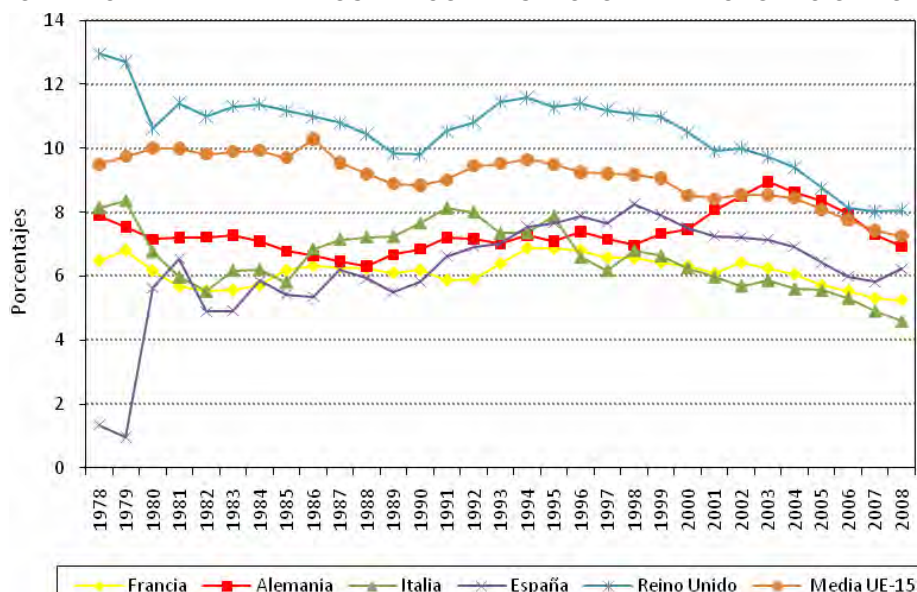
1. Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:
  - El impuesto sobre la cerveza
  - El impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas
2. El impuesto sobre hidrocarburos
3. El impuesto sobre las labores del tabaco
4. El impuesto sobre la electricidad

Una de las particularidades derivadas de la organización territorial del Estado español es la cesión de la recaudación obtenida por los IIEE por parte del Estado a las CCAA. Pese a que las CCAA no ostentan competencias normativas en relación a los citados impuestos sí obtienen parte de la recaudación obtenida. De esta forma, salvo para el impuesto sobre la electricidad y IEDMT (es IE, pero no de fabricación) cuya recaudación está cedida en su totalidad a las CCAA, para el resto, la cesión representa, como máximo, el 58 por 100 de la misma. Es preciso señalar que antes de la entrada en vigor de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), la cesión representaba el 40 por 100, y que, por lo tanto, dicha modificación supone una ampliación de las fuentes de ingresos de las administraciones territoriales.

Estos tributos plantean dos problemas principales a nivel comunitario: la acentuada disparidad de sus tipos impositivos, perjudicial para la construcción del mercado interior, y el régimen de las operaciones intracomunitarias que dificulta su aplicación debido al elevado tecnicismo que se deriva de su regulación jurídica.

En el ámbito de la Unión Europea, los IIEE representan aproximadamente el 8 por 100 del total de ingresos impositivos. En el Gráfico 21 se observa una tendencia a la disminución de esta proporción en el conjunto de los países de la UE-15 desde finales de los años 90. En particular, la importancia relativa de los IIEE en España con respecto a los ingresos tributarios totales se ha mantenido por lo general por debajo del 8 por 100 desde 1978 hasta la actualidad, siendo éste un nivel relativamente bajo en comparación con la media de los países de la UE-15, que ha oscilado entre el 11 por 100 y el 7 por 100. La mayor diferencia en la recaudación es la que tiene lugar con el Reino Unido, que se desmarca claramente del resto de Estados miembros con niveles de recaudación relativa por IIEE casi siempre superiores al 10 por 100. No obstante, se observa una convergencia en los citados niveles tendentes a la disminución de la recaudación, sobre todo, desde finales de los años 90.

**Gráfico 21**  
**IMPORTANCIA RELATIVA DE LOS IIEE CON RESPECTO A LA RECAUDACIÓN TOTAL**

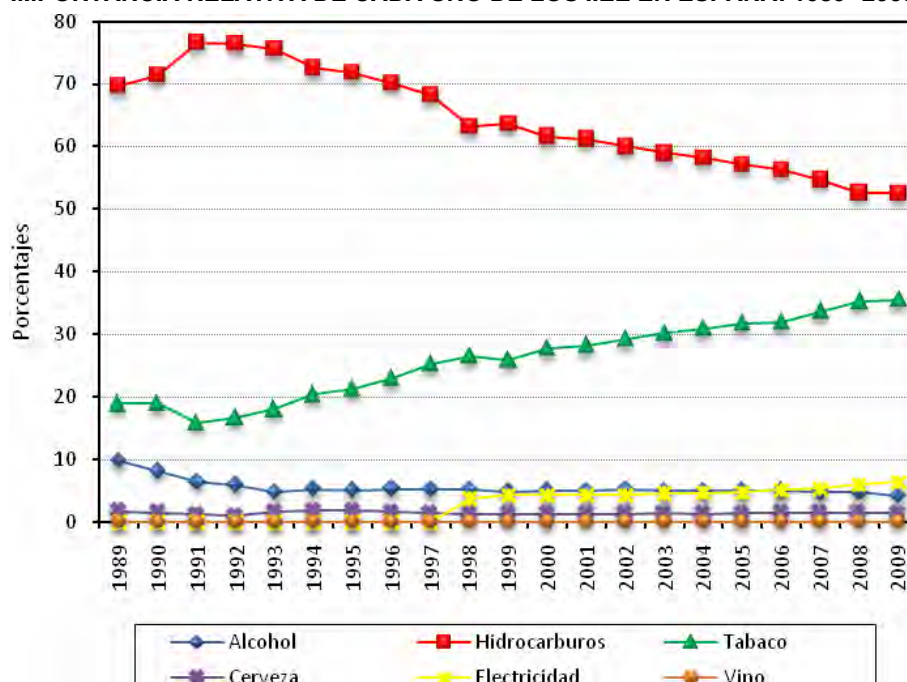


Fuente: Elaboración propia a partir de datos de *Stat Extracts* de la OCDE.

Desde principios de los años setenta se ha intentado armonizar, a nivel comunitario, tanto la estructura como los tipos impositivos. La causa de esto radica en que el Tratado Comunidad Europea (TCE) declara discriminatorio establecer tipos impositivos superiores sobre los productos de otros Estados miembros que sobre los nacionales. Además, grandes discrepancias en los impuestos sobre un producto particular pueden producir movimientos de bienes dependientes de los mismos, pérdidas de recaudación y fraudes. Sin embargo, no se han hecho excesivos progresos en la materia teniendo en cuenta que algunos Estados miembros como Suecia, Reino Unido, Finlandia o Irlanda han establecido tipos muy elevados como parte de sus políticas generales de disuasión del consumo de bebidas alcohólicas y de tabaco (véase Tablas 9, 10 y 11). Por otra parte, el vino y el tabaco son productos agrícolas de gran importancia en algunos Estados miembros (sea el caso español).

El Gráfico 22 muestra la importancia relativa de cada impuesto especial sobre el total de ingresos obtenidos con este tipo de imposición en España. Se observa que la recaudación por impuestos sobre hidrocarburos es la que más peso tiene, manteniéndose siempre por encima del 50 por 100 de la recaudación por IIEE. Sin embargo, se aprecia una tendencia decreciente a partir del año 1993 pasando de suponer más del 70 por 100 de la recaudación por IIEE a principios de los años noventa a niveles cercanos al 50 por 100 en 2009. En cambio, la tendencia del peso de la recaudación por tabaco es de signo contrario puesto que se incrementa desde mediados de los años noventa hasta alcanzar prácticamente el 35 por 100 en 2009.

**Gráfico 22**  
**IMPORTANCIA RELATIVA DE CADA UNO DE LOS IIEE EN ESPAÑA: 1989–2009**



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de *Stat Extracts* de la OCDE.

### 5.2.1. Impuestos especiales sobre bebidas alcohólicas

El gravamen del consumo de bebidas alcohólicas se establece, tanto a nivel español como en el ámbito de la Unión Europea, mediante cuatro IIEE, a saber, el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, el Impuesto sobre Productos Intermedios y el Impuesto sobre Alcohol y Bebidas Derivadas. De la Tabla 8, se desprende que los vinos, licores y cervezas son productos sometidos a una importante presión fiscal a través de los IIEE. Tomando como referencia el año 1986, los IIEE sobre los licores han aumentado un 170 por 100 y las cervezas entre el 250 por 100 y el 290 por 100 hasta el año 2000, mientras que los precios generales se incrementaron en un 142 por 100 en el mismo periodo.

En la actualidad, las bebidas derivadas, de las que se ha tomado el whisky como la más representativa, soportan la mayor presión fiscal con un 40,38 por 100 en 2007 y un 39,32 por 100 en 2008. En el

caso de la cerveza, este dato supuso, en el año 2008, el 21 por 100 del precio de venta al público, 0,4 puntos inferior al nivel alcanzado en 2007 (véase Tabla 8).

**Tabla 8**  
**EVOLUCIÓN DE LOS PRECIOS Y FISCALIDAD DE LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS EN ESPAÑA 2007-2008**

Bebida	2007						2008						Variación 2007-2008 (%)	
	PVP	PAI	IVA	I. E.	Carga fiscal	Presión fiscal por 100	PVP	PAI	IVA	I. E.	Carga fiscal	Presión fiscal por 100	PVP	Carga fiscal
Cerveza (1)	1,31	1,03	0,18	0,10	0,28	21,41	1,39	1,10	0,19	0,10	0,29	20,98	6,01	3,87
Vino tranquilo	0,87	0,75	0,12	0,00	0,12	13,79	0,92	0,79	0,13	0,00	0,13	13,79	5,23	5,23
Vino espumoso	5,55	4,78	0,77	0,00	0,77	13,79	6,07	5,23	0,84	0,00	0,84	13,79	9,29	9,29
Beb. Ferm. Espumosa	1,83	1,58	0,25	0,00	0,25	13,79	1,86	1,60	0,26	0,00	0,26	13,79	1,65	1,65
Whisky (2)	12,49	7,45	1,72	3,32	5,04	40,38	13,01	7,90	7,80	3,32	5,12	39,32	4,16	1,42
Productos Intermedios (3)	6,34	5,07	0,87	0,40	1,27	20,05	6,55	5,25	0,90	0,40	1,30	19,85	3,33	2,29

*Notas:* Las magnitudes no proporcionales se expresan en euros por litro de bebida.

Los precios de venta al público corresponden a la media aritmética de los precios semanales en establecimientos de venta al por menor, para consumo fuera del establecimiento, por litro de bebida, en el tipo de envase de mayor venta.

Se ha considerado una cerveza entre 11 y 15 grados Plato.

Se ha considerado un whisky con un grado alcohólico de 40 por 100 vol.

Se ha considerado un vino de Jerez para estos dos años de:

– en un 71,5 por 100 con un grado alcohólico  $\leq$  15 por 100 vol.

– en un 28,5 por 100 con un grado alcohólico  $>$  15 por 100 vol.

*Fuente:* Departamento de Aduanas e IIEE (Agencia Española de Administración Tributaria). Estudio relativo al año 2008.

Para el conjunto de la UE, se observa que la presión fiscal por IIEE ha aumentado, aunque muy lentamente, dentro de una banda que ha oscilado entre el 0,29 por 100 de 1996 y el 0,33 por 100 de 2008. Es interesante destacar que, como regla general, los Estados que tenían una mayor presión fiscal en 1996 la han reducido. Así, por ejemplo, Dinamarca ha pasado del 0,41 por 100 al 0,19 por 100, Irlanda del 1,13 por 100 al 0,59 por 100 en estos 12 años. En España, la presión ha disminuido pasando de un 0,18 por 100 a 0,12 por 100 (véase Tabla 9).

**Tabla 9**  
**PRESIÓN FISCAL POR IIEE SOBRE BEBIDAS ALCOHÓLICAS EN LA UE (% PIB)**

País	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Bélgica	0,23	0,27	0,24	0,24	0,23	0,23	0,22	0,22	0,2	0,19	0,19	0,18	0,17
Dinamarca	0,41	0,39	0,37	0,35	0,34	0,32	0,32	0,27	0,27	0,22	0,2	0,2	0,19
Alemania	0,23	0,21	0,19	0,18	0,17	0,17	0,16	0,16	0,16	0,15	0,15	0,13	0,1
Grecia	0,19	0,23	0,24	0,21	0,22	0,2	0,19	0,16	0,2	0,16	0,15	0,14	0,13
España	0,18	0,18	0,19	0,18	0,17	0,17	0,17	0,15	0,14	0,14	0,13	0,13	0,12
Francia	0,19	0,19	0,19	0,19	0,17	0,18	0,17	0,15	0,15	0,14	0,14	0,13	0,13
Irlanda	1,13	1,1	1,02	0,93	0,86	0,71	0,76	0,71	0,69	0,64	0,31	0,6	0,59
Italia	0,06	0,07	0,07	0,07	0,07	0,06	0,06	0,06	0,06	0,07	0,07	0,07	0,07
Luxemburgo	0,18	0,19	0,16	0,15	0,14	0,14	0,15	0,04	0,12	0,12	0,09	0,09	0,08
Holanda	0,27	0,27	0,24	0,21	0,22	0,2	0,22	0,2	0,21	0,18	0,16	0,16	0,16
Austria	0,15	0,14	0,14	0,13	0,15	0,14	0,15	0,15	0,15	0,14	0,12	0,12	0,11
Portugal	0,19	0,19	0,18	0,18	0,18	0,2	0,17	0,15	0,14	0,14	0,13	0,12	0,11
Finlandia	1,29	1,16	1,05	1,04	0,94	0,96	0,95	0,94	0,7	0,62	0,59	0,56	0,59
Suecia	0,48	0,54	0,55	0,51	0,48	0,54	0,47	0,43	0,38	0,37	0,36	0,37	0,37
Reino Unido	0,68	0,62	0,66	0,72	0,69	0,69	0,7	0,7	0,62	0,61	0,59	0,59	0,64
UE-15	0,29	0,29	0,29	0,3	0,29	0,28	0,28	0,34	0,35	0,35	0,34	0,34	0,33

*Fuente:* Elaboración propia a partir de datos del Departamento de Aduanas e IIEE (Agencia Española de Administración Tributaria).



En comparación con el resto de países de la UE-15, el porcentaje que representa el impuesto especial sobre el precio final en España es de los más bajos junto con Italia, siendo en 2008 el 25,52 por 100. Por el contrario, en Suecia el impuesto especial supone el 58,74 por 100 del precio final y en Irlanda el porcentaje es del 54,99 por 100 (véase Tabla 10).

**Tabla 10**  
**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA FISCALIDAD DE LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS EN LA UE AÑO 2008**

País	I.E.	IVA	Carga fiscal	Presión fiscal	I.E./PVP	IVA/PVP	PVP
Alemania	5,21	2,49	7,7	49,38	33,41	15,97	15,6
Austria	4	2,38	6,38	44,69	28,02	16,67	14,28
Bélgica	7,01	3,13	10,14	56,22	38,86	17,36	18,03
Dinamarca	8,05	3,99	12,03	60,38	40,38	20	19,93
España	3,32	1,79	5,12	39,32	25,52	13,79	13,01
Francia	5,8	2,68	8,48	51,8	35,41	16,39	16,38
Irlanda	15,7	4,96	20,66	72,34	54,99	17,36	28,55
Italia	3,2	2,22	5,42	40,7	24,03	16,67	13,32
Luxemburgo	4,16	1,81	5,97	43,07	30,03	13,04	13,87
Holanda	6,02	2,64	8,66	52,31	36,34	15,97	16,56
Portugal	3,91	2,48	6,39	44,72	27,36	17,36	14,28
Finlandia	13	4,6	17,6	69,03	50,99	18,03	25,49
Suecia	21,81	7,43	29,24	78,74	58,74	20	37,14
Reino Unido	12,25	3,52	15,77	66,64	51,74	14,89	23,67

*Nota:* Las magnitudes hacen referencia a un litro de whisky de 40 por 100 vol. Se ha supuesto para todos los países de la UE un precio antes de impuestos igual al medio establecido en España en 2008 para las Bebidas derivadas (7,90 euros/l).

*Fuente:* Elaboración propia a partir de datos del Departamento de Aduanas e IIEE (Agencia Española de Administración Tributaria), 2008.

### 5.2.2. Impuesto especial sobre las labores del tabaco

En España, el tabaco es un producto altamente fiscalizado que ha generado importantes ingresos tributarios, especialmente en los años noventa y en la actual situación de crisis económica. En los años ochenta el precio del tabaco evolucionó por debajo del IPC asumiendo un papel desinflacionista, pero en los noventa y en la primera década de los 2000, el precio ha evolucionado de forma inversa. Las necesidades de recursos públicos y la armonización fiscal han llevado al precio del tabaco a crecer por encima de la inflación general.

**Tabla 11**  
**EVOLUCIÓN DE LA PARTE ESPECÍFICA DEL IMPUESTO ESPECIAL EN POR 100 SOBRE EL PRECIO DE LOS CIGARRILLOS EN LA UE-15**

	1993	1997	2000	2003	2005	2007
BE	7,76	6,97	11,16	11,16	3,87	6,66
DK	41,85	41,14	40,45	32,61	41,07	39,79
FI	...	8,37	8	7,56	7,38	7,2
FR	3,75	3,8	3,92	3,35	6,03	6,03
IE	41,76	42,47	43,9	43,59	42,01	42,94
IT	3,65	3,65	3,73	3,73	3,75	3,76
LU	3,45	3,45	10,17	10,25	9,88	10,48
DE	33,88	32,52	35,04	36,63	37	35,15
NL	35,95	35,96	38,64	36,49	36,53	36,48
PT	11,17	9,68	33,14	38,75	38,04	38,9
ES	6,4	5,88	3,57	4,01	7,29	6,83
UK	42,7	42,84	42,86	42,96	40,89	39,94
SE	...	36,16	11,27	10,67	10	12,73

*Nota:* Parte específica del impuesto por cada 1.000 cigarrillos.

*Fuente:* Elaboración propia a partir de datos de las *Excise duty tables* de la Comisión Europea.

En la Tabla 11, se observa que en España el peso de la parte específica del impuesto sobre el precio final del producto ha supuesto, de media, desde 1993 hasta la actualidad, alrededor de un 6 por 100 mientras que en el resto de los países de la UE-15 el porcentaje es mucho mayor, alcanzando, por ejemplo, el 42,9 por 100 en Irlanda.

En España la parte *ad valorem* del impuesto (impuesto pagado sobre el valor de los bienes en el momento de la compra) es mucho más significativa que la específica, representando en 2009 el 57 por 100 del precio final, mientras que la específica supone un 6,8 por 100 y el IVA el 13,79 por 100 (véase Tabla 12). El 77, 59 por 100 del precio final del tabaco corresponde a impuestos indirectos.

**Tabla 12**  
**PORCENTAJE DE IIEE E INDIRECTOS SOBRE EL PRECIO FINAL DE VENTA UE-15 (2009)**

UE-15	Parte específica (1000 piezas)	Ad valorem (%)	IVA (%)	Total imposición indirecta
BE	6,73	54,41	17,36	76,49
DK	39,79	13,61	20	73,4
FI	6,88	52	18,03	76,91
FR	6,03	57,97	16,39	80,39
IE	43,41	18,25	35,95	79,36
IT	3,76	54,74	16,67	75,17
LU	9,82	47,84	13,04	70,7
DE	35,15	24,66	15,97	75,77
NL	36,83	20,87	15,97	73,67
PT	38,62	23	16,67	78,28
ES	6,8	57	16	79,80
UK	39,08	24	13,04	76,12
SE	12,65	39,2	20	71,85

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de las *Excise duty tables* de la Comisión Europea.

En 2011, según los datos de la Comisión Europea, la parte específica representa el 7,63 por 100, la parte *ad valorem* es el 57 por 100 y el IVA aumenta hasta el 15,25 por 100, representando los impuestos indirectos el 80 por 100 del precio final del tabaco.

En lo que respecta a la presión fiscal comparada (véase Tabla 13), al igual que sucede con las bebidas alcohólicas, el nivel en España es inferior a la media de la UE- 15. Así, en 2008, la presión fiscal en España era del 0,69 por 100 con respecto al PIB, mientras que la media de los países de la UE-15 representaba el 0,82 por 100.

**Tabla 13**  
**PRESIÓN FISCAL POR IIEE SOBRE LABORES DEL TABACO EN LA UE (% PIB)**

País	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Bélgica	0,52	0,53	0,52	0,53	0,54	0,50	0,57	0,59	0,56	0,55	0,54	0,54	0,51
Dinamarca	0,69	0,65	0,52	0,69	0,57	0,56	0,57	0,55	0,48	0,47	0,45	0,43	0,42
Alemania	0,59	0,58	0,57	0,59	0,56	0,58	0,66	0,65	0,62	0,64	0,62	0,59	0,54
Grecia	1,31	1,39	1,60	1,44	1,51	1,48	1,51	1,30	1,21	1,16	1,15	1,14	1,05
España	0,58	0,64	0,74	0,72	0,74	0,74	0,75	0,72	0,71	0,69	0,66	0,69	0,69
Francia	0,53	0,54	0,47	0,52	0,57	0,56	0,57	0,55	0,56	0,57	0,52	0,50	0,49
Irlanda	1,20	1,08	1,03	0,96	0,93	1,00	0,90	0,83	0,71	0,67	0,62	0,63	0,63
Italia	0,51	0,58	0,59	0,61	0,62	0,61	0,59	0,60	0,63	0,63	0,65	0,65	0,66
Luxemburgo	1,34	1,73	1,53	1,85	1,95	1,61	1,86	1,81	1,91	1,45	1,40	1,34	1,32
Holanda	0,44	0,41	0,39	0,43	0,39	0,39	0,40	0,39	0,43	0,36	0,40	0,39	0,38
Austria	0,51	0,54	0,58	0,59	0,58	0,58	0,60	0,60	0,57	0,55	0,55	0,53	0,51
Portugal	0,95	0,98	0,96	0,93	0,93	0,90	0,93	0,88	0,71	0,89	0,92	0,75	0,78
Finlandia	0,53	0,50	0,48	0,47	0,43	0,43	0,42	0,40	0,39	0,38	0,37	0,34	0,34
Suecia	0,37	0,39	0,35	0,29	0,32	0,36	0,32	0,29	0,27	0,27	0,26	0,27	0,26
Reino Unido	1,16	0,91	1,00	0,35	0,81	0,77	0,79	0,75	0,65	0,62	0,60	0,58	0,61
UE-15	0,65	0,64	0,65	0,56	0,64	0,63	0,66	0,81	0,83	0,84	0,83	0,85	0,82

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Departamento de Aduanas e IIEE (Agencia Española de Administración Tributaria).



De la lectura de la Tabla 14, se concluye que en España en 2008, el 77 por 100 del precio final de venta de cigarrillos proviene de la carga fiscal. No obstante, hay que tener en cuenta que esta carga no está compuesta solamente por los IIEE sobre las labores del tabaco, sino que además hay que añadir la parte correspondiente al IVA. De esta manera, el 63 por 100 del precio final de venta es impuesto especial.

**Tabla 14**  
**DESGLOSE DE PRECIO MEDIO DE VENTA AL PÚBLICO DE LOS CIGARRILLOS CONSUMIDOS EN ESPAÑA 2008**

	PAI	IE	IVA	Total Carga fiscal	Comisión	PVP
2002	0,39	1,15	0,27	1,42	0,17	1,98
2003	0,41	1,19	0,28	1,48	0,18	2,06
2004	0,43	1,25	0,30	1,55	0,18	2,16
2005	0,44	1,28	0,30	1,58	0,19	2,21
2006	0,31	1,43	0,31	1,74	0,19	2,24
2007	0,36	1,59	0,35	1,94	0,21	2,51
2008	0,37	1,64	0,36	2,00	0,22	2,59

Notas: PAI (Precio Antes de Impuestos); PVP (Precio final de Venta al Público). Todas las magnitudes se expresan en euros por cigarrillos.

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Departamento de Aduanas e IIEE (Agencia Española de Administración Tributaria).

### 5.2.3. Impuesto sobre hidrocarburos

En consonancia con la tendencia al descenso de la recaudación por impuestos sobre hidrocarburos desde principios de los años noventa (véase Gráfico 21) en España, la presión fiscal ha disminuido progresivamente. El resto de Estados miembros de la UE- 15 han seguido la misma trayectoria (véase Tabla 15). Para el conjunto de la UE-15, la presión fiscal por impuestos sobre hidrocarburos había ido creciendo desde 1991 hasta el año 1995. Sin embargo, en el período 1996-2002, la presión fiscal por el consumo de hidrocarburos se mantiene relativamente estable en torno al 1,86 por 100 (si exceptuamos el año 1999 en el que se llegó a alcanzar el 1,92 por 100). Por el contrario, en el último período contemplado, correspondiente a los años 2003 a 2008, la presión se reduce considerablemente y pasa del 2,13 por 100 en 2003 al 1,94 por 100 que refleja el último año.

En España, la presión máxima en este período se alcanzó también en 1995 (1,68 por 100), con una tendencia a disminuir en los años siguientes hasta situarse en el 1,53 por 100 en el año 2000. A partir de dicho año, si exceptuamos un ligero repunte en 2002, los niveles han decrecido y se han situado en el 1,15 por 100 en el 2008, muy por debajo del 1,94 por 100 correspondiente a la media de la UE-15.

**Tabla 15**  
**PRESIÓN FISCAL POR IIEE SOBRE HIDROCARBUROS EN LA UE (% SOBRE EL PIB)**

País	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Bélgica	1,54	1,52	1,49	1,43	1,37	1,33	1,33	1,30	1,37	1,35	1,27	1,20	1,14
Dinamarca	1,50	1,30	1,30	1,47	1,50	1,56	1,58	1,45	1,37	1,27	1,19	1,16	1,12
Alemania	1,77	1,74	1,68	1,76	1,85	1,90	1,91	1,70	1,65	1,51	1,51	1,45	1,41
Grecia	2,70	2,58	2,64	2,05	1,89	1,69	1,64	1,37	1,29	1,27	1,24	1,27	1,30
España	1,66	1,62	1,62	1,61	1,53	1,45	1,55	1,48	1,44	1,36	1,29	1,24	1,15
Francia	1,71	1,74	1,67	1,70	1,62	1,56	1,51	1,46	1,44	1,37	1,31	1,28	1,22
Irlanda	1,49	1,55	1,72	1,60	1,46	1,20	1,29	1,22	1,32	1,26	1,21	1,18	1,19
Italia	2,21	2,40	2,29	2,31	2,12	2,01	1,95	1,78	1,70	1,74	1,56	1,48	1,43
Luxemburgo	2,41	2,29	2,04	2,03	2,05	2,78	2,72	2,56	2,67	2,87	2,50	2,35	2,28
Holanda	1,45	1,56	1,40	1,40	1,30	1,22	1,32	1,23	1,32	1,28	1,23	1,22	1,22
Austria	1,51	1,41	1,36	1,37	1,32	1,36	1,43	1,48	1,54	1,46	1,39	1,36	1,38
Portugal	2,56	2,48	2,63	2,38	1,90	1,82	2,21	2,13	2,06	2,01	1,97	1,98	1,53
Finlandia	2,14	2,02	1,88	1,88	1,68	1,66	1,64	1,66	1,55	1,50	1,43	1,37	1,42
Suecia	2,03	2,04	1,93	1,85	1,74	1,96	1,75	1,71	1,66	1,63	1,45	1,44	1,42
Reino Unido	2,04	1,97	2,34	2,51	2,39	2,20	2,13	2,08	1,86	1,78	1,73	1,75	1,80
UE-15	1,85	1,86	1,87	1,92	1,86	1,80	1,78	2,13	2,17	2,11	2,03	2,04	1,94

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Departamento de Aduanas e IIEE (Agencia Española de Administración Tributaria).

La Tabla 16 muestra el porcentaje que representa el impuesto especial sobre gasolina sin plomo con respecto al precio final en España. Dicho porcentaje es del 35,29 por 100 en 2007 y del 33 por 100 en 2008, mientras que el de gasóleo se sitúa alrededor del 28 por 100 en 2007 y del 24,6 por 100 en 2008.

**Tabla 16**  
**EVOLUCIÓN DE LOS PRECIOS Y FISCALIDAD DE LOS PRODUCTOS PETROLÍFEROS**  
**(céntimos de euro por litro)**

Producto	2007							2008							Variación 2007-2008 (%)	
	PVP	PAI	IVA	I.Ei	IVM	Carga fiscal	Presión fiscal (%)	PVP	PAI	IVA	I.Ei	IVM	Carga fiscal	Presión fiscal (%)	PVP	Carga fiscal
Gasolina sin plomo:																
< 97 l.O.	105,3	51,21	14,52	37,17	2,40	54,09	51,37	112,3	57,24	15,49	37,17	2,40	55,06	49,03	6,65	1,78
98 l.O.	115,9	57,22	15,99	40,29	2,40	58,68	50,63	123,0	63,34	16,97	40,29	2,40	59,66	48,50	6,13	1,67
Gasóleo A	97,4	53,77	13,43	27,80	2,40	43,63	44,80	114,1	68,16	15,74	27,80	2,40	45,94	40,26	17,15	5,28
Gasóleo C	60,5	43,66	8,34	7,87	0,60	16,81	27,80	73,6	54,95	10,15	7,87	0,60	18,62	25,31	21,66	10,75

*Nota:* IE (Impuesto Especial sobre Hidrocarburos); IVM (Impuesto Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos); PAI (Precio Antes de Impuestos); PVP (Precio final de Venta al Público).

*Fuente:* Elaboración propia a partir de datos del Departamento de Aduanas e IIEE (Agencia Española de Administración Tributaria).

### 5.3. Impuestos Ambientales

Entre los instrumentos de la política ambiental, los Impuestos Ambientales son una innovación relativamente reciente en el ámbito de las políticas públicas. Además de la finalidad fiscal como medio de obtención de ingresos públicos, ostentan una función extrafiscal puesto que, en general, se utilizan para mejorar la eficiencia en el supuesto de que existan externalidades negativas asociadas a la producción o el consumo de un bien particular, intentando desincentivar comportamientos potencialmente perniciosos hacia el medio ambiente (los llamados efectos adversos sobre el medio ambiente).

En el marco estadístico armonizado desarrollado en 1997 conjuntamente por Eurostat, la Comisión Europea, la OCDE y la Agencia Internacional de la Energía (IEA), se definen los Impuestos Ambientales como aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medioambiente. Se incluyen todos los impuestos sobre la energía y el transporte y se excluyen los impuestos del tipo valor añadido.

El Sexto Programa Comunitario de Acción en materia de Medio Ambiente, aprobado en el año 2002, recomienda el uso de instrumentos económicos (fiscalidad energética, impuestos sobre los recursos y productos y procesos intensivos en residuos) para mitigar el cambio climático y promover un uso sostenible de los recursos. Así, se considera como ámbito prioritario de actuación el fomento de la aplicación de medidas fiscales, incluido un marco comunitario oportuno y adecuado para la fiscalidad energética, con el fin de facilitar el paso a un uso más eficiente de la energía y a unos sistemas energéticos y de transporte más limpios<sup>44</sup>.

Dentro del sistema tributario español existe una larga serie de Impuestos Ambientales (de acuerdo con la definición adoptada), consecuencia, en gran medida, de la organización territorial descentralizada por la que tanto el Estado como las CCAA ostentan competencias. Así, al amparo del marco competencial establecido por la LOFCA, las CCAA están desempeñando un papel muy activo en lo que respecta a la introducción de impuestos ambientales ya que pueden gravar un hecho imponible mientras no sea gravado por el Estado por lo que han aprovechado la inactividad de este último en esta materia para introducir figuras de este tipo a pesar de la escasa potencia recaudatoria de las mismas.

Por un lado, en el ámbito estatal, los impuestos que se mencionan a continuación, se aplican en todo el territorio nacional a excepción de Canarias, Ceuta y Melilla:

<sup>44</sup> Cuentas ambientales del Instituto Nacional de Estadística.

- El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH), regulado por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales que adapta el Impuesto sobre Hidrocarburos a las directivas comunitarias armonizadoras. En el ámbito objetivo del impuesto se incluyen los productos destinados a ser utilizados como combustibles, carburantes, aditivos para carburantes o como potenciadores del volumen final de determinados carburantes.
- El Impuesto sobre la Electricidad, introducido por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Se trata de un impuesto estatal armonizado puesto que la Directiva 2003/96/CE del Consejo de la UE establece el nivel mínimo de imposición que grava el consumo de energía eléctrica clasificada con el código NC2716 del Reglamento CE/2658/87 del Consejo.
- Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMH), introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social cuyo ámbito objetivo está compuesto por las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo, el queroseno, demás hidrocarburos líquidos que se utilicen como combustible de calefacción, y los demás productos que, con excepción del gas natural, el metano, el gas licuado del petróleo y demás productos gaseosos equivalentes, se destinen a ser utilizados como carburante.

Por otro lado, se observa que la relación de impuestos ambientales establecidos a nivel autonómico y vigente en la actualidad es bastante extensa y creciente. La Tabla 17 recoge la relación de impuestos con componente medioambiental establecidos por las CCAA desde principios de los años ochenta. Las CCAA con una lista más extensa de los citados tributos son Andalucía, Asturias y Cataluña, con siete impuestos la primera y seis las restantes. El tributo más común es el canon de saneamiento, que viene siendo aplicado en siete CCAA desde principios de los años noventa.

**Tabla 17**  
**IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES POR CCAA**

	Andalucía	Aragón	Asturias	Baleares	Cantabria	Castilla-La Mancha	Cataluña	Extremadura	Galicia	Madrid	Murcia	La Rioja	Comunidad Valenciana
Impuesto sobre tierras Infrutilizadas	1984		1989										
Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera	2003								1995		2005		
Impuesto sobre depósito de residuos	2003				2009					2003	2005		
Impuesto sobre vertidos a las aguas Litorales	2003										2005		
Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito	2010							2006					
Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso	2010				2010								
Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma	2010												
Canon de saneamiento		2001	1993	1992	2002				1993		2005	2001	1992
Impuesto sobre el daño ambiental causado por las instalaciones de transporte de cable		2007										2007	
Impuesto sobre el daño ambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera		2007										2007	
Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas			1989										
Recargo del IAE			1991		1992					1991	2005		
Impuesto sobre el juego del bingo			1993	1991					1991		1984		1985
Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales		2007	1993				2000					2007	

(Sigue.)



(Continuación.)

	Andalucía	Aragón	Asturias	Baleares	Cantabria	Castilla-La Mancha	Cataluña	Extremadura	Galicia	Madrid	Murcia	La Rioja	Comunidad Valenciana
Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente			2010			2005		2006					
Canon eólico						2011			2009				
Gravamen de Protección Civil							1997						
Canon de agua y exacciones							2003						
Canon sobre la incineración de los residuos municipales							2008						
Canon sobre la disposición controlada de residuos municipales							2008						
Canon sobre la disposición controlada de residuos de la construcción							2008						
Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos								2006					
Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada									2008				
Tarifa de depuración de aguas residuales										1993			
Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados										2000			

Fuente: Elaboración propia.

En la última década, las CCAA han sido prolíficas en el establecimiento de los mencionados tributos. Por ejemplo, tanto Andalucía como Cantabria han implementado impuestos sobre las bolsas de plástico de un solo uso, así como el impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente que ha sido adoptado en Asturias, Castilla-La Mancha y Extremadura.

Sin embargo, sólo tres CCAA de las diecisiete han creado impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera, lo que es paradójico, teniendo en cuenta que uno de los instrumentos recomendados a nivel internacional tras el protocolo de Kyoto para mitigar los efectos del cambio climático es la imposición sobre las emisiones de dióxido de carbono.

Finalmente, en numerosas CCAA, existen otros impuestos ambientales como el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que es estatal pero cuya recaudación está cedida íntegramente a las CCAA y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, de ámbito local, además de otras muchas figuras impositivas, en sentido amplio, con carácter ambiental como cánones de vertidos o saneamiento de las aguas.

Pese al componente extrafiscal de los tributos medioambientales, en la Tabla 18 se observa que su valor recaudatorio se ha duplicado en el periodo 1995-2008, si bien en el año 2008 queda reflejada una disminución en su cuantía, alcanzando en total niveles similares a los de 2005.

**Tabla 18**  
**RECAUDACIÓN EN ESPAÑA POR IMPUESTOS AMBIENTALES (en millones de euros)**

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Total impuestos	9.483	10.080	10.590	12.268	13.370	13.754	14.176	15.085	15.970	16.778	17.561	18.319	19.020	17.652
Productos energéticos	..	..	..	..	..	..	..	..	..	13.274	13.611	14.038	14.557	14.112
Transporte	..	..	..	..	..	..	..	..	..	3.379	3.814	4.130	4.287	3.393
Contaminación	..	..	..	..	..	..	..	..	..	125	136	151	176	147
Porcentaje de la recaudación total con respecto al PIB	1,84	1,91	1,93	2,14	2,23	2,18	2,17	2,25	2,31	2,35	2,37	2,38	2,39	2,19

Nota: PIB a precios constantes.

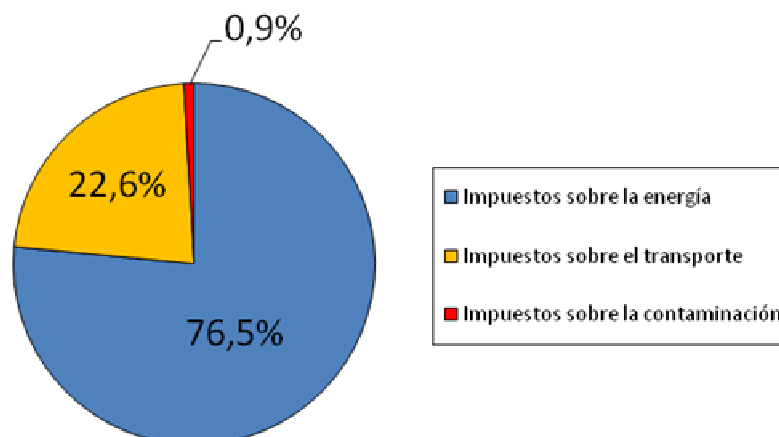
Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE (Impuestos ambientales. Serie 1995-2008) y de la OCDE (Stat Extracts).

En 2008, los impuestos energéticos suponen el 79,9 por 100 del total de la recaudación por impuestos ambientales, mientras que los impuestos sobre el transporte representan en torno al 19,2 por 100. A su vez, los impuestos sobre la contaminación no alcanzan el 1 por 100 restante lo que evidencia la importancia creciente del establecimiento de nuevos tributos vinculados a la energía en detrimento de otras figuras medioambientales que procuraban recaudación hasta finales de la década de los noventa, como los relacionados con el agua (a pesar de que el gravamen del agua ha constituido la fuente recaudatoria básica de la fiscalidad medioambiental en sentido amplio).

Cabe destacar (véase Tabla 18) el incremento progresivo del peso relativo de los impuestos sobre la energía en relación con la imposición al transporte o a la contaminación derivado de la producción normativa de las CCAA en la materia. No obstante, hay que precisar que las figuras ambientales autonómicas juegan un papel prácticamente irrelevante en calidad de ingresos no financieros de las CCAA.

En el ámbito internacional, según los datos de Eurostat y de la OCDE, el nivel de imposición ambiental varía según los países de la Unión Europea. Sin embargo, en 2007, el nivel de imposición ambiental en la mayoría de los países de la UE estaba comprendido en un intervalo del 2 por 100 al 3 por 100 del PIB. Sólo dos Estados miembros mostraron niveles de recaudación por impuestos ambientales por debajo- o cercanos al 2 por 100 del PIB y precisamente, como se observa en el Gráfico 23, España fue uno de ellos junto con Lituania, mientras que Estados Miembros como Países Bajos, Malta, Bulgaria y Chipre tenían niveles de recaudación por impuestos medioambientales de entre el 3 por 100 y el 4 por 100 del valor del PIB (véase Gráfico 25).

**Gráfico 23**  
**IMPUESTOS AMBIENTALES POR CATEGORÍA EN ESPAÑA EN PORCENTAJE (2007)**



Fuente: Elaboración propia a partir de las Cuentas Ambientales del INE.

En particular, en la Tabla 18 se comprueba que en España ha tenido lugar un incremento en la recaudación por dichos impuestos entre 1995 y 2007, sin embargo en el año 2008 se produce una disminución de la misma.

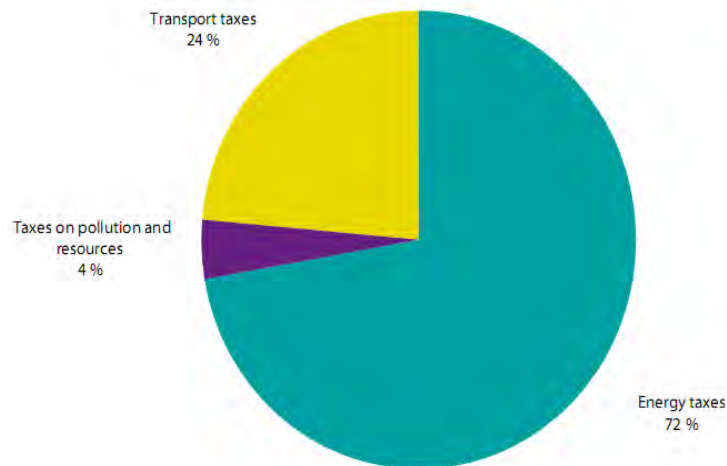
No obstante, hay que señalar que el incremento en la recaudación de ciertos impuestos ambientales es un indicador limitado del impacto medioambiental debido al componente parafiscal ya que cuanto mayor sea el impacto del impuesto con finalidad extrafiscal, menor debe ser la recaudación por el mismo ya que supondría un cambio positivo en los comportamientos. Es decir, que el impuesto lograría su objetivo al desincentivar los comportamientos perniciosos que componen el hecho imponible del impuesto, como por ejemplo la emisión de gases de efecto invernadero, por lo que a menor realización del hecho imponible, menor recaudación.

En 2007, según los datos de Eurostat, (véase Gráfico 24) en la UE-27<sup>45</sup>, los impuestos sobre la energía representan el 72 por 100 del total de la recaudación por impuestos ambientales, mientras que en Espa-

<sup>45</sup> La UE-27 está integrada por los siguientes Estados: Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumanía y Suecia.

ña el porcentaje es algo mayor, representando los impuestos sobre la energía el 76,5 por 100 de la recaudación por impuestos ambientales. Los impuestos sobre el transporte constituyen el 24 por 100 de la recaudación a nivel de UE-27, mientras que en España el porcentaje está alrededor del 22 por 100.

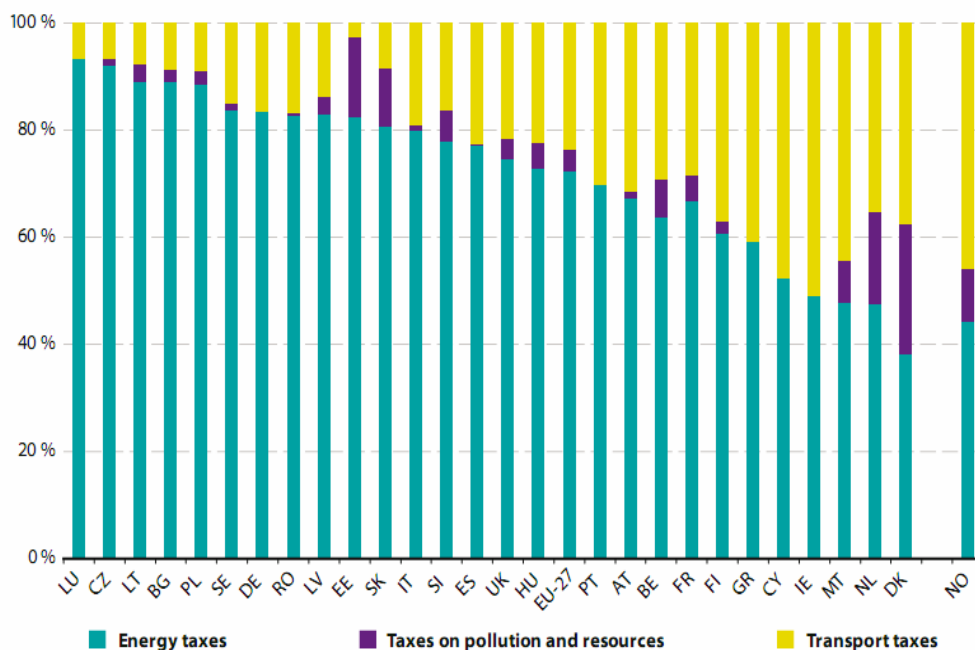
**Gráfico 24**  
**PORCENTAJE DEL TOTAL DE IMPUESTOS AMBIENTALES POR CATEGORÍA EN LA UE-27 (2007)**



Fuente: Eurostat (2010).

La mayor diferencia se aprecia en el peso de los impuestos sobre la contaminación, mientras que a nivel europeo el porcentaje sobre la recaudación oscila en torno al 4 por 100, en España los niveles son muy inferiores no llegando a alcanzar el 1 por 100 (véase Gráfico 24).

**Gráfico 25**  
**PORCENTAJE SOBRE EL TOTAL DE IMPUESTOS AMBIENTALES POR CATEGORÍA (2007)**



Fuente: Eurostat (2010).

Esta disparidad en la recaudación de impuestos medioambientales se explica porque en España todavía no se ha producido la llamada "Reforma Fiscal Verde". Dichas reformas se han venido postulando y

aplicando desde la pasada década siendo los países nórdicos de la Unión Europea los pioneros en su implantación. Según lo apuntado por la doctrina sobre esta materia, una Reforma Fiscal Verde pretende una doble mejora de eficiencia, ambiental y fiscal, a través de la introducción de impuestos ambientales cuya recaudación sirve para reducir imposición distorsionante. Estas reformas se sustentan en la teoría del doble dividendo de la imposición ambiental, que como señalan los autores, aboga por la introducción de esos tributos con neutralidad recaudatoria y por la reducción de la imposición distorsionante.

Un ejemplo y propuesta para España sería la introducción de un impuesto sobre el consumo de combustibles fósiles que contrajera la demanda de dichos combustibles y por tanto la contaminación asociada a ésta, lo que se llama el “primer dividendo”, además de obtener ingresos fiscales que permitirían reducir la imposición sobre la renta o el trabajo y las distorsiones relacionadas, lo que sería el “segundo dividendo”.

## 6. FINANCIACIÓN TERRITORIAL

### 6.1. Financiación autonómica

Con la aprobación de la Constitución Española (CE) de 1978 se crea el denominado Estado de las Autonomías. Esta circunstancia da lugar a la existencia de un traspaso gradual de las competencias de gestión de determinados servicios desde el Estado a las CCAA. Como consecuencia de lo anterior, se hacía necesario crear un sistema de financiación que garantizara la obtención de los recursos necesarios para ejercer las competencias que estas nuevas administraciones territoriales iban asumiendo<sup>46</sup>.

Con ello, se puede señalar que desde el inicio del proceso descentralizador el sistema de financiación autonómica ha sufrido cuatro grandes reformas<sup>47</sup>:

#### 6.1.1. *El sistema vigente hasta 1996*

En el periodo que va desde la entrada en vigor de la CE hasta la aprobación de los respectivos Estatutos de Autonomía, la financiación consistía exclusivamente en transferencias del Estado no asimilables a la participación en impuestos. Posteriormente, y hasta el acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) de 7 de noviembre de 1986, surgen la mayoría de los instrumentos de financiación motivados por el traspaso efectivo de gran parte de las competencias<sup>48</sup>. Además, durante esta etapa, se aprueba la LOFCA, la Ley 30/1983, de cesión de tributos, y se crea el Fondo de Compensación Interterritorial (FCI) por la Ley 7/1984, de 31 de marzo.

En el año 1987 entra en vigor el método de cálculo de la PIE y se implanta el sistema de reparto y las reglas de su evolución. Esto supuso un gran avance, ya que se estableció un sistema de reparto objetivo y automático desapareciendo de esta manera las negociaciones paritarias. En relación con los ingresos tributarios, se amplió la cesión de tributos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y se reformó el Régimen Económico Fiscal de Canarias, creándose el IGIC. Por último, en 1990<sup>49</sup> se modificaron los criterios de distribución del FCI.

---

<sup>46</sup> Antes de exponer los diversos modelos que han existido desde la aprobación de la CE hasta la actualidad es necesario poner de relieve una serie de premisas. En primer lugar, hay que señalar que los distintos modelos de financiación autonómica que han existido hasta la actualidad se rigen por una serie de principios básicos recogidos en la CE, a saber, la autonomía financiera, la solidaridad, la igualdad y la coordinación con la Hacienda estatal. En segundo lugar, la CE reconoce unos derechos históricos a dos CCAA que son el País Vasco y Navarra. Esta circunstancia origina que existan dos modelos de financiación en España. En primer lugar, el de régimen común que es el que se aplica a todas las CCAA salvo Navarra y el País Vasco y el sistema de Convenio y Concierto aplicables a las CCAA de régimen foral antes aludidas respetivamente.

<sup>47</sup> Hasta el modelo de financiación de 2002, los sistemas de financiación se revisaban quinquenalmente: En el periodo de vigencia del modelo de financiación hasta 1996 este sufrió tres revisiones: hasta 1986, 1987-1991, 1992-1996

<sup>48</sup> En concreto, se define la participación de las CCAA en los ingresos del Estado (PIE) en función del coste efectivo de las competencias asumidas. Con anterioridad (1984) el cálculo se efectuaba mediante negociaciones en comisiones mixtas paritarias Estado-CCAA y, posteriormente, hasta 1987, los porcentajes de participación se fijaron por ley, anualmente, para el conjunto de las CCAA.

<sup>49</sup> Por la Ley 29/1990, de 16 de diciembre.

Posteriormente, en 1992 se creó el tramo específico de la Participación en los Ingresos del Estado (PIE) que corresponde a la participación territorializada en el 15 por 100 de las cuotas del IRPF. Además de estas transferencias no condicionadas, las CCAA recibían otras de carácter condicionado. Todos estos recursos se completaban con los ingresos derivados de tributos, tanto propios como cedidos, y recargos sobre tributos estatales. En todo este periodo, el peso de las transferencias sobre el total era aproximadamente el 82 por 100<sup>50</sup>.

#### 6.1.2. *El sistema de financiación autonómica desde 1997 hasta 2001*

Este periodo se caracteriza porque se empieza a tener en cuenta el principio de corresponsabilidad fiscal. Por ello, se modifica la LOFCA<sup>51</sup> y la Ley de cesión de tributos del Estado<sup>52</sup>. En primer lugar, se cede el 15% de la recaudación del IRPF, con competencias normativas en materia de tarifa y deducciones. No obstante, al cederse a finales del quinquenio las competencias en materia de educación, las CCAA dispondrán del 30 por ciento. Además, se conceden facultades normativas en los tributos cedidos. En segundo lugar, se crea un régimen especial de resolución de conflictos entre el Estado y las CCAA y entre éstas entre sí, con motivo de la aplicación de los puntos de conexión y de la atribución del rendimiento de los tributos cedidos y del ejercicio de las competencias normativas y de gestión. Asimismo, las CCAA podrán participar en las tareas de dirección y control de la Agencia Española de la Administración Tributaria (AEAT) en relación al IRPF en el ámbito de su territorio, para lo cual, se crea una comisión mixta de coordinación. Por último, se prevé la creación del Fondo de nivelación de servicios.

En conclusión, se puede decir que en este periodo se operan grandes reformas. Sin embargo, todo ello originó un sistema de financiación excesivamente complejo motivado fundamentalmente por las divergencias entre los intereses económicos y políticos de las diversas CCAA.

#### 6.1.3. *El sistema de financiación de 2002*

Una de las diferencias principales de este sistema de financiación es que a diferencia de los modelos anteriores, su vigencia tenía una duración indefinida. Con este modelo se pretendía a través de la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre y de la Ley 21/2001, de igual fecha, incrementar la corresponsabilidad fiscal. Para ello, se amplían las cesiones del porcentaje de recaudación tanto en la imposición directa como indirecta.

En cuanto a la primera, el porcentaje de recaudación sobre el IRPF pasa a ser del 33 por 100 de la cuota, además de incrementarse las capacidades normativas sobre el tributo. Junto a ello, aumentan las potestades tributarias de las CCAA sobre los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones y donaciones, las tasas del juego y el ITPyAJD cuya recaudación ya se encontraba cedida.

En relación a la imposición indirecta, se cede el 35 por 100 de la recaudación territorializada del IVA, el 40 por 100 de los IIEE sobre el tabaco, bebidas alcohólicas e hidrocarburos, así como la totalidad del impuesto especial sobre la electricidad, y el tramo estatal del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. Sin embargo, en la imposición indirecta las CCAA carecen de capacidad normativa al tratarse de impuestos armonizados. Otros dos impuestos indirectos cuya recaudación se cede en su totalidad y con competencias normativas son el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y el tramo autonómico del IVMH.

Por su parte, el sistema de transferencias se gestiona a través de tres mecanismos: 1) el Fondo de Suficiencia Financiera que se sitúa en lugar del porcentaje de PIE; 2) las hasta el momento inéditas asignaciones de nivelación; y 3) el FCI, que en lo esencial se mantiene tal y como estaba en el sistema anterior.

Por último, en lo que se refiere al endeudamiento, el nuevo sistema extiende la Ley General de Estabilidad Presupuestaria a las haciendas subcentrales condicionando sus emisiones de deuda.

---

<sup>50</sup> Siempre y cuando se incluyan las transferencias efectuadas por la Tesorería General de la Seguridad Social. Si quedan excluidas, el peso era del 70 por 100.

<sup>51</sup> Por Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre

<sup>52</sup> Por Ley 14/1996, de 30 de diciembre.

#### 6.1.4. El modelo de financiación autonómica actual

Como se ha visto en los apartados previos, el modelo de financiación de las CCAA se ha ido configurando en distintas fases, apostando progresivamente por la “corresponsabilidad fiscal”, en lugar de financiar a las CCAA a partir de una simple participación en los ingresos estatales. El actual modelo es continuista con esta tendencia. Este sistema arranca del acuerdo adoptado por el CPFF en 2009. Fruto de este acuerdo, se aprueba La ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (LSFCA) y la Ley Orgánica 3/2009 que modifica la LOFCA. Entre las principales notas más destacables de la reforma se deben señalar las siguientes: se crea el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales<sup>53</sup> con la finalidad de reducir las diferencias en la financiación *per cápita*. Además de este fondo, se establece el Fondo de Suficiencia Global cuya finalidad es doble, ya que por un lado se establece para garantizar la financiación de todas las competencias que han sido transferidas y, por otro, complementar los recursos tributarios que no se integran en la financiación de la Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. Junto a los dos fondos comentados se crean mediante aportación estatal adicional, otros dos fondos de convergencia autonómica. Estos son el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación tendentes a reducir las diferencias en la financiación *per cápita* y en los niveles de vida de los ciudadanos con independencia del lugar de residencia. Además, otorga a las CCAA una mayor autonomía financiera, tanto en términos de una mayor participación en la recaudación tributaria como en términos de competencia normativa. En concreto se eleva al 50 por 100 la cesión de las CCAA en el IRPF y en el IVA y al 58 por 100 en los IIEE. Estos porcentajes de cesión sitúan al Estado Autonómico como uno de los países de la OCDE más ampliamente descentralizados, por la vertiente no sólo del gasto, sino también del ingreso. Por último, se refuerza la participación y colaboración recíprocas entre las administraciones tributarias y se les cede competencias en materia de revisión económico-administrativa.

## 6.2. Financiación local

Con la entrada en vigor de la CE de 1978 se produce un cambio de modelo en el organización territorial del Estado. Se pasa de un modelo unitario y centralista a otro fuertemente descentralizado e inspirado en el principio de autonomía. Este hito normativo es el que va a marcar la senda de las posteriores reformas legislativas en el Régimen Local y, por tanto, en la Hacienda Local española. Sin embargo, habrá que esperar una década para adaptar nuestra Hacienda Local a los preceptos constitucionales. Esta circunstancia se ve motivada por la necesidad de construir el denominado Estado de las Autonomías, lo que supuso el aplazamiento temporal de la organización del sector local incluyendo la reforma de las Haciendas Locales.

Consolidado el proceso autonómico y sentadas las bases del nuevo sistema de organización territorial del Estado, se aprueba la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local. No obstante, será necesario aprobar una ley complementaria a ésta que regule la actividad financiera, pues la ley descrita no entra a regular más que los aspectos generales de la misma. Por ello, se aprueba la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL).

El objetivo fundamental de la LRHL es dar cumplimiento a los principios constitucionales que definen la actividad financiera local, esto es, cumplir con la efectiva realización de los principios de autonomía y suficiencia financiera local. A su vez, la norma busca dotar de mayor racionalización al sistema tributario local y se procede a una nueva ordenación del Régimen Presupuestario y de Gasto Público de los entes locales. En concreto y, resumidamente, se pueden estructurar las medidas recogidas en la ley en tres grupos diferenciados:

En primer lugar, respecto de los recursos tributarios, la reforma tiene por finalidad racionalizar el sistema tributario local, modernizar las estructuras de los tributos locales y perfeccionar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local, procurando, a la vez, facilitar la gestión del sistema diseñado y dotarlo de mayor potencia recaudatoria. Con ese fin, se crean los si-

<sup>53</sup> Este fondo se financia con el 75 por 100 de los recursos tributarios de las CCAA y un 5 por 100 con recursos que aporta el Estado.

güentes impuestos: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y el Impuesto sobre Incrementos de Valor de Naturaleza Urbana (IIVTNU). La implantación de estos impuestos supuso la derogación de una serie de figuras impositivas distintas, desconectadas entre sí y carentes de una justificación común. Estas figuras impositivas eran las siguientes: la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana, el Impuesto Municipal sobre Solares, las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesional y Artísticas, el Impuesto Municipal sobre la Radicación, el Impuesto sobre Circulación de Vehículos, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios y el Impuesto Municipal sobre la Publicidad.

En el ámbito de las tasas, la LRHL limita la exacción de las mismas a la prestación de servicios públicos y a la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien al sujeto pasivo siempre que se presten o realicen por el sector privado. En caso contrario, el instrumento que pueden utilizar son los precios públicos. Se está ante un novedoso recurso no tributario cuya finalidad es dotar al régimen financiero municipal de mayor dinamismo y capacidad de adaptación a la realidad económica.

En relación al otro mecanismo constitucional establecido para garantizar el principio de suficiencia financiera local, esto es, la participación de los municipios en los tributos del Estado, la LRHL reforma el sistema establecido en la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local. En virtud de la Ley las participaciones pasan de ser negociaciones políticas anuales a un mecanismo financiero de funcionamiento automático. En este sentido, las participaciones se determinan en base a un porcentaje sobre la recaudación líquida del Estado en la que se parte de una financiación inicial definitiva que se va incrementando cada año, como mínimo, en la misma medida en que se incrementa el gasto del sector estatal. La participación correspondiente se reparte en función de la población, el esfuerzo fiscal y el número de unidades escolares por ellos costeadas. Además se recoge la posibilidad de transferir asignaciones complementarias fijadas con arreglo a criterios de necesidad y suficiencia financiera manifiesta

Por último, respecto de los recursos no tributarios, la LRHL reforma aspectos formales para adaptar el Régimen Jurídico a la nueva organización del sector local.

En el ámbito de las provincias, la estructura del sistema de recursos de las mismas es similar al recogido para los municipios. Por ello, debemos destacar únicamente por su especialidad que en las provincias sus recursos tributarios son el recargo sobre el IAE, además de las tasas y contribuciones especiales. La razón del mismo viene motivada por la implantación del IVA en España lo que supuso entre otras modificaciones la derogación del Impuesto General sobre Tráfico de Empresas sobre el que las provincias disfrutaban de un recargo sobre el mismo como recurso tributario.

En cuanto al régimen presupuestario y contable de las Entidades Locales, la LRHL acerca éste a los preceptos de la Ley General Presupuestaria. Con ello, se habilita a las Corporaciones Locales a utilizar mecanismos cada vez más ágiles y flexibles con los que contaba la Administración General del Estado. Además se avanza en los mecanismos de control. Se pasa de regularse únicamente el control de legalidad a establecerse también el control financiero y de eficacia.

Habrá que esperar a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, para que se vuelva a modificar el marco de financiación de las Haciendas Locales. Las modificaciones que se introducen en el mismo afectan por un lado, al ámbito tributario en sentido estricto y, por otro, al ámbito financiero. Sin embargo, la modificación operada tiene una magnitud menor que la del año 1988, ya que en relación a los tributos locales permanecen las mismas figuras impositivas aunque con una redacción y articulado novedoso con la finalidad de incrementar la autonomía financiera de las Corporaciones Locales. En este sentido, se dota a los Ayuntamientos de una mayor capacidad y margen de decisión en materias como la aplicación de los tipos impositivos o de los beneficios fiscales. Además de lo anterior, merece la pena comentar las siguientes modificaciones operadas por la ley comentada. A partir de la aprobación de esta Ley, y de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario se lleva a cabo una separación normativa entre los aspectos estrictamente tributarios del IBI que se recogen en la Ley 51/2002 y los relativos al ámbito catastral cuya regulación pasan a recogerse en la Ley 48/2002.

Otra modificación importante es la operada en el IAE. A partir del año 2003, se exime del pago del tributo a la mayor parte de los pequeños y medianos negocios al establecerse la exención del impuesto a todas las personas físicas, así como a los demás sujetos pasivos con una cifra de negocio inferior al millón de euros. En relación a las demás figuras impositivas se establecen mejoras técnicas y se aprueban medidas tendentes a ampliar el ámbito de actuación de los municipios con la finalidad de incrementar el principio de autonomía financiera local.

Junto a ello, la Ley 51/2002 modifica el modelo de participación de las Entidades Locales ya que se configura una estructura dual de financiación. Por un lado, los grandes municipios y las capitales de provincia de régimen común se financiarán, de una parte de los rendimientos obtenidos por la Hacienda del Estado en las figuras impositivas de mayor potencialidad recaudatoria. De otra parte, se fija para los mismos una participación en los tributos del Estado que evolucionará al mismo ritmo que los ingresos tributarios del Estado. Por otro lado, para el resto de los municipios se mantiene un modelo de participación en tributos del Estado similar al regulado por la Ley 39/1988. La justificación de la modificación obedece al principio de suficiencia financiera, pues diversos informes internos del Ministerio de Economía y Hacienda mostraban el mayor gasto público en el que tenían que incurrir las grandes urbes derivadas de la cada vez mayor demanda de servicios públicos y obligatorios motivado por la presencia de un mayor número de personas demandantes de los mismos en los citados territorios<sup>54</sup>.

Para finalizar se tiene que poner de manifiesto el peso que han tenido los diversos recursos de los que disponen las Haciendas Locales en el total de sus ingresos públicos. A este respecto, tal y como pone de manifiesto la Exposición de Motivos de la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local, tradicionalmente y, al menos desde 1962, la principal fuente de ingresos de los que se nutrían las Corporaciones Locales provenía de la participación en los impuestos del Estado y los recargos sobre esos mismos tributos. Sin embargo, con el paso del tiempo se empieza a producir un cambio a favor de la financiación propia. Tal y como muestra la Tabla 18, en el año 1988 la financiación de los municipios presentaba una estructura de práctica equiparación entre financiación propia y ajena. Esto es, la primera representaba respecto del total de ingresos, en términos de derechos liquidados, un 49,31 por 100, y la segunda el 50,69 por 100. Esta tendencia continúa, y en el año 1999 el peso de la financiación propia sobre el total de ingresos locales se incrementa en cuatro puntos, en detrimento de la financiación ajena. Esta estructura de ingresos es la que se va a mantener hasta 2009 (véase Tablas 18 y Gráfico 26). No obstante, hay que comentar que el incremento sustancial experimentado en 2009 a favor de las transferencias se debe a una situación excepcional motivada por la caída de los tributos propios a causa de la crisis inmobiliaria que está sufriendo España. Por ello, la Administración General del Estado, de manera excepcional, aprueba el Fondo Estatal de Inversión Local. Ello supuso que el peso relativo de las transferencias de capital pasase del 8,27 por 100<sup>55</sup> en 2008 al 18,29 por 100 en 2009.

**Tabla 18**  
**RECURSOS PROPIOS Y AJENOS DE LOS MUNICIPIOS. DERECHOS LIQUIDADOS.**  
**EJERCICIOS 1988, 1999, 2004 Y 2009.**  
**IMPORTES EN MILLONES DE PESETAS HASTA 1999 Y EN MILES DE EUROS DESDE 2004**

Concepto	Año 1988		Año 1999		Año 2004		Año 2009	
	Importe	%	Importe	%	Importe	%	Importe	%
Tributos propios	835.926,1	45,42	2.183.715,0	49,55	19.929.424	49,36	26.258.103	42,79
Ingresos patrimoniales	71.658,6	3,89	206.040,0	4,67	2.859.691	7,08	2.184.992	3,56
Transferencias	521.054,4	28,31	1.728.280,0	39,22	14.183.290	35,13	27.517.220	44,88
Endeudamiento	411.887,3	22,38	288.960,0	6,56	3.401.262	8,42	5.408.421	8,81
<b>TOTAL</b>	<b>1.840.526,4</b>	<b>100,00</b>	<b>4.406.995,0</b>	<b>100,00</b>	<b>40.373.667</b>	<b>100,00</b>	<b>61.368.737</b>	<b>100,00</b>

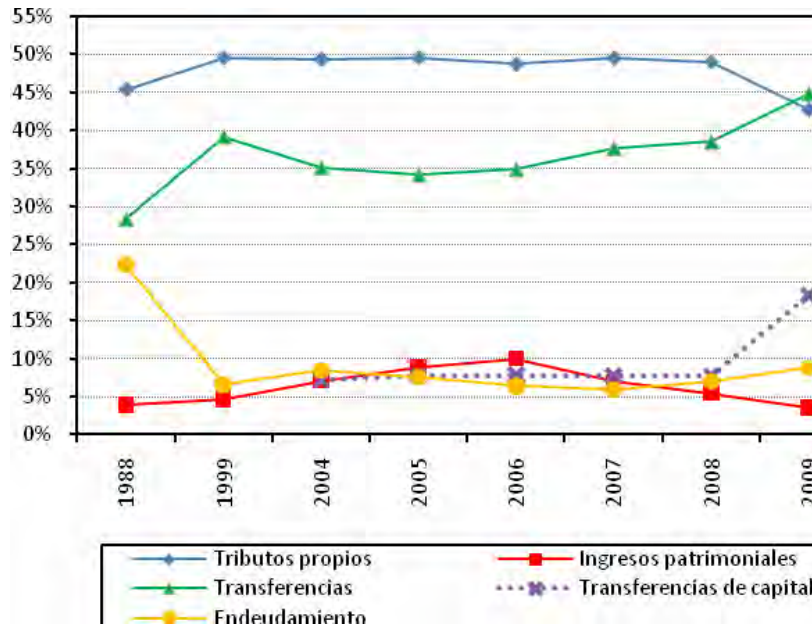
*Fuente:* Dirección General de Coordinación Financiera con las Entidades Locales y elaboración de Gabriel Hurtado y propia.

<sup>54</sup> En sentido análogo se establece la modificación en relación a la participación en tributos del Estado de las Provincias, Consejos y Cabildos Insulares.

<sup>55</sup> Entre 2005 y 2008, el peso relativo de las transferencias de capital se había mantenido entorno a un 8 por 100.



**Gráfico 26**  
**RECURSOS PROPIOS Y AJENOS DE LOS MUNICIPIOS.**  
**EJERCICIOS 1988, 1999 Y 2004 A 2009 EN PORCENTAJE SOBRE EL TOTAL DE INGRESOS**



*Fuente:* Elaboración propia a partir de datos de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Entidades Locales.

Por lo que se refiere a las provincias de régimen común, la situación presentada en 1988 era de un fuerte desequilibrio hacia la financiación ajena, que representaba el 81,22 por 100 de la financiación, mientras la propia lo hacía en el 18,78 por 100 restante. En 1999, se profundizaba en ese desequilibrio, incrementándose la financiación ajena en seis puntos, en detrimento de la propia. Esta sigue siendo la tendencia en el año 2009 al suponer la financiación propia un 21,7 por 100 de los recursos totales.



## BIBLIOGRAFÍA

- COMISIÓN EUROPEA (2011): *VAT rates applied in the Member States of the European Union*, Bruselas (Bélgica).
- DEVEREUX, M. P.; GRIFFITH, R., y KLEMM, A. (2005): "Corporate income tax reforms and international tax competition", *Economic policy* 35, pp. 451-495.
- EUROSTAT. *Statistical Books, Environmental statistics and accounts in Europe*, 2010.  
[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-32-10-283/EN/KS-32-10-283-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-32-10-283/EN/KS-32-10-283-EN.PDF).
- International Tax Dialogue (2005): *El Impuesto sobre el Valor Agregado: experiencias y problemática*.
- OCDE (2010): *Revenue Statistics: 1965-2009*. <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>.

