



Universidad de Valladolid

**Facultad de Ciencias Económicas y
Empresariales**

**Máster de Contabilidad y Gestión
Financiera**

**COMPARATIVA FISCAL ENTRE LOS
DISTINTOS PAISES DE LA UNIÓN
EUROPEA**

Presentado por:

Sergio de la Cruz Garrido

Tutelado por:

María de las Mercedes Redondo Cristóbal

Marta Niño Amo

Valladolid, septiembre de 2021

RESUMEN

En el proceso de construcción europea uno de los mayores retos planteados ha sido la consecución de políticas fiscales comunes, principalmente en los impuestos con mayor carga recaudatoria ya que si no hay convergencia en estas políticas la actividad empresarial comunitaria podría verse seriamente comprometida.

En este trabajo se pretende analizar si realmente se ha producido un acercamiento de las políticas fiscales de los países de la Unión Europea a través del estudio comparativo de los principales impuestos o si, por contra, se mantienen todavía diferencias sustanciales entre los distintos países europeos. También se realiza un análisis comparativo de la presión fiscal en los países de la Unión Europea en relación con el impuesto de sociedades, con el estudio empírico del tipo impositivo efectivo y sus diferencias con el tipo nominal.

Palabras claves: armonización fiscal, presión fiscal, Unión Europea, tributación
Códigos JEL: C22, H24, H25

ABSTRACT

In the process of European construction, one of the greatest challenges has been the achievement of common tax policies, mainly in taxes with a higher collection burden, since if there is no convergence in these policies, community business activity could be seriously compromised.

This paper aims to analyze whether there has really been an approximation of the fiscal policies of the countries of the European Union through the study of the main taxes or whether, on the contrary, there are still substantial differences between the different countries. A comparative analysis of the tax burden in the countries of the European Union in relation to corporate tax is carried out, with the empirical study of the effective tax rate and its differences with the nominal rate.

Keywords: tax harmonization, tax burden, European Union, taxation
JEL classification: C22, H24, H25

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	1
2. ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA	3
3. POLÍTICA IMPOSITIVA EN LA UNIÓN EUROPEA.....	8
2.1 Principales impuestos	8
2.2 Capacidad recaudatoria de los sistemas tributarios europeos	12
2.3 Recaudación por tipo de impuesto.....	19
4. LAS CARGAS SOCIALES	25
3.1 El IRPF en España.....	25
3.2 Tasas máximas del IRPF en los países europeos	27
3.3 Cuña fiscal	30
5. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)	34
4.1 Tipos de IVA en los distintos países de la UE.....	35
6. EL IMPUESTO DE SOCIEDADES	40
6.1. Problemática asociada a la armonización del Impuesto de Sociedades	40
6.2. El impositivo del Impuesto de Sociedades	42
7. ESTUDIO EMPÍRICO: LA PRESIÓN FISCAL EMPRESARIAL EN LA UNIÓN EUROPEA. ANÁLISIS DEL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO	46
7.1 Muestra, variables y metodología	47
7.2 Análisis descriptivo.....	49
8. CONCLUSIONES	58
BIBLIOGRAFÍA	61
ANEXOS	65

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Ingresos fiscales en miles de millones de euros por el conjunto de impuestos y contribuciones sociales.	14
Tabla 2. Presión fiscal por países de la UE (% PIB) años 2017-2019.....	16
Tabla 3. Ingresos fiscales por habitante en miles de euros de la UE por países y años 2011-2019.....	18
Tabla 4. Tramos renta general del IRPF, año 2021	26
Tabla 5. Tramos renta del ahorro del IRPF, año 2021	27
Tabla 6. Tasas máximas del IRPF en los países europeos, 2011-2021	28
Tabla 7. Cuña fiscal de un trabajador soltero sin hijos con el 50% de los ingresos medios (% total del coste laboral), 2010-2020.....	31
Tabla 8. Tipos de IVA en los países europeos, años 2011-2021	36
Tabla 9. Tipos nominales del IS en países europeos (%), 2011-2021	43
Tabla 10. Número de empresas de la muestra por países, 2012-2020.....	48

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Presión fiscal UE, Eurozona y España (% PIB)	15
Gráfico 2. Recaudación por impuestos indirectos, directos y contribuciones sociales (% total de impuestos), año 2019.....	20
Gráfico 3. Distribución de la recaudación de impuestos, año 2019 (%total de impuestos).....	22
Gráfico 4. Porcentaje que representa cada tipo de impuesto al consumo, año 2019 (%sobre el total impuestos al consumo).....	24
Gráfico 5. Cuña fiscal para un trabajador con 50% y 67% de salario medio, soltero y sin hijos (%total de los costes laborales)	33

1. INTRODUCCIÓN

En el proceso de construcción europea uno de los mayores retos planteados, ya en su tratado constitutivo, ha sido la consecución de políticas fiscales comunes. En el presente trabajo se va a realizar un análisis comparativo de los principales impuestos en los países de la Unión Europea (UE) con el fin de comprobar si tantos años después de su constitución se ha logrado un acercamiento en las políticas fiscales comunitarias.

El interés por estudiar esta cuestión se ha visto incrementado porque la Comisión Europea parece adherirse a la reciente propuesta de la administración Biden, que, en su ánimo de recaudar fondos que financien su ambiciosa reforma de infraestructuras, ha propuesto la subida del impuesto de sociedades para las empresas estadounidenses, pero consciente de que este incremento podría suponer la huida de sus empresas y la no implantación de otras, Biden ha propuesto establecer un tipo efectivo mínimo global del 15% para todas las empresas con independencia de domicilio fiscal y ámbito de actuación.

A fin de comprobar el estado de armonización fiscal en los países europeos, este trabajo se centrará en el análisis comparativo entre los principales impuestos que existen a nivel europeo, teniendo en cuenta principalmente los tipos impositivos para distintos impuestos, el volumen recaudatorio y la carga fiscal que soportan los ciudadanos.

El estudio se realizará siguiendo la siguiente estructura:

Se comenzará realizando un análisis sobre los distintos intentos de armonización fiscal europea, estableciendo las distintas etapas y los procesos más importantes. Posteriormente, se definirán los impuestos directos e indirectos más significativos mencionando la normativa española aplicable, para continuar, se analizará la presión fiscal para conocer la carga fiscal del ciudadano respecto al PIB y los ingresos fiscales por habitante realizando la comparativa entre los distintos países de la UE, después se analizará la recaudación de los impuestos directos, indirectos y cargas sociales, para luego, desglosarlos en función de

cada impuesto y de esta manera observar cuales son los que más ingresos fiscales proporcionan a los diferentes Estados miembros.

Se estudiarán los principales impuestos, en los 27 países de la Unión Europea (UE-27), además de Noruega, Islandia y Reino Unido. En cuanto a las cargas sociales en el trabajo, se realizará la comparativa entre países y se analizarán los tipos máximos de IRPF, así como, la cuña fiscal para conocer las cargas sociales que soportarán tanto la empresa como los trabajadores. Respecto al IVA se elaborará una tabla comparativa de los distintos tipos impositivos entre los países miembros de la UE. Para analizar el IS se describirá la problemática existente en cuanto a la armonización, para posteriormente comparar los tipos nominales entre países.

En la última fase se realiza la parte empírica del trabajo, se elaborará una base de datos extraída de Orbis mediante la cual se calcularán los tipos efectivos del IS, la diferencia entre el tipo impositivo nominal y el tipo impositivo efectivo y el ahorro fiscal, se comentarán los datos extraídos, posteriormente, se elaborará un análisis univariante ANOVA que busque la existencia de diferencias entre los países respecto a los tipos impositivos efectivos y respecto al ahorro fiscal.

2. ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

Desde la perspectiva fiscal, se entiende por armonización el proceso de aproximación o convergencia de los sistemas fiscales vigentes en un grupo de países. La utilización de este término se encuentra estrechamente ligada al ámbito de la Unión Europea (Delgado y Fernández, 2006).

Las autoridades comunitarias fueron conscientes desde un primer momento de la existencia de las distorsiones que pueden provocar en la actividad económica comunitaria la existencia de una pluralidad de sistemas tributarios y, por ello, ya en el Tratado de Roma contemplaron la necesidad de adoptar las medidas necesarias para evitarlas procurando una armonización fiscal cumpliendo distintos hitos, poniendo en marcha un programa de propuestas fiscales con objetivos que permitieran dar forma al nuevo marco europeo de fiscalidad común (Fernández y Álvarez, 2003).

Debido al carácter de este estudio, se realiza un recorrido por los diferentes periodos en los que se ha ido materializando esta convergencia en la UE y las medidas que se han ido elaborando respecto a la armonización fiscal (Peraire Saus, 2017).

1. Años 50: se elabora el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea en el año 1957, acudiendo a su artículo 93, ya se incluía la armonización entre los distintos sistemas fiscales nacionales, la cual aún hoy no ha sido conseguida.
2. Años 60,70 y 80: Durante este periodo se producirán las primeras aprobaciones de distintas Directivas que atañen los temas fiscales.
 - Año 1977, Directiva sobre la imposición directa, mediante la Directiva 77/779/CEE, del 19 de diciembre de 1977, en la que se trata de que exista colaboración entre las autoridades competentes de los Estados Miembros respecto a los impuestos directos.
 - La Directiva 88/361/CEE de 24 de junio, nace en el año 1988 y permite la libre circulación de capitales, lo que provocó una grave bajada de los tipos impositivos de sociedades, permitiendo elaborar estrategias

fiscales para tributar en distintos países reduciendo así el pago de impuestos. Esto provoca directamente la necesidad de elaborar dos nuevas Directivas que limiten esta libre circulación.

- Retención en el país de origen del 15% para aquellos no residentes, la cual no llegó a tener el éxito esperado y nunca se aprobó.
 - La siguiente propuesta se centraba más en crear un sistema de información fiscal que permita compartir información de manera sencilla, la cual tampoco llegó a aprobarse.
3. En el año 1990 se producirá la aprobación de dos propuestas que nacieron en el año 1969, y que se tienen en cuenta durante este periodo.
- Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, la cual pretendía disminuir la cantidad de impuestos que se pagaban en los procesos de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones entre sociedades de distintos países miembros.
 - Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, cuyo objetivo era terminar con la doble imposición de dividendos entre empresa matriz y filiar que opera en diferentes estados miembros.
 - En el año 1994 surgen dos Recomendaciones que tendrán que ver con el régimen fiscal de pequeñas y medianas empresas.
 - o Recomendación 84/390/CE, de 25 de mayo, su objetivo será ofrecer un impuesto sobre beneficios progresivo, para evitar que pequeños empresarios paguen la misma carga tributaria que empresas de mayores tamaños.
 - o Recomendación 84/1069/CE, de 7 de diciembre, pretende favorecer las ventas de pequeñas y medianas empresas, creando condiciones más favorables cuando se produzca su transmisión para conseguir mantener su continuidad.
4. Código de Conducta e Informe Primarolo:
- El Código de Conducta se aprueba en el año 1997 y sus objetivos principales son:

- Eliminar las prácticas fiscales distorsionadoras que eviten las decisiones de localización empresarial.
 - Se regulará el pago de intereses y cánones entre empresas asociadas
 - Propuesta sobre la tributación del ahorro.
- El Informe Primarolo que fue introducido en el año 1999 realizó un análisis donde se describían las distintas prácticas fiscales que llevaban a cabo las empresas de los estados miembros para evadir impuestos.
5. Informe Bolkstein (2001): sus objetivos principales se centraban en analizar los distintos tipos impositivos que se aplican en los países miembros y proponía medidas que eliminarán barreras tributarias en operaciones entre países.
- Con la creación del Estatuto de la Sociedad Anónima Europea mediante el Reglamento nº 2157/2001, de 8 de octubre, se persigue la creación de empresas que puedan operar en los países miembros mediante un estatuto único.
6. Durante el año 2003 se realizan importantes avances en el tema de la armonización fiscal, para los impuestos al trabajo y al capital.
- Respecto al trabajo, las aportaciones a los planes de pensiones nacionales permitían obtener desgravaciones fiscales en algunos países miembros (Dinamarca, Bélgica, España, Francia, Italia y Portugal) y no a los planes de pensiones extranjeros, provocando que el traslado a otro país miembros provocará la creación de un nuevo plan de pensiones; disminución de los tipos impositivos para los trabajadores cualificados para atraerlos a distintos estados miembros. Por último, existían algunas legislaciones que permitían obtener ventajas fiscales respecto a los dividendos que se obtenían por las personas físicas.
- En cuanto al capital, surgen distintas Directivas:

- Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio, que trata la fiscalidad del ahorro. Su objetivo se centraba en gravar los intereses que eran obtenidos por los no residentes, pudiendo retener en origen el 20% o tener un adecuado sistema de información que permita conocer si la tributación se ha realizado en el país de residencia de la persona que obtuvo los intereses.
 - Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio, que trata de evitar la doble imposición en el pago de intereses y cánones entre empresas asociadas, para ello, se elimina la retención en origen.
7. Desde el 2004 al 2014: La incorporación de nuevos países a la UE en el año 2004 provocó una necesidad de armonización en la que surge la siguiente propuesta:
- Armonización a nivel de una Base Imponible Común Consolidada (BICCCIS): siendo de carácter optativo, se trata de adaptar los sistemas fiscales, adoptando un tipo impositivo común para el IS. Este tema continuará debatiéndose durante los años posteriores con dos posiciones claramente enfrentadas, países como Alemania y Francia se encuentran a favor y países como Reino Unido, Holanda e Irlanda en contra, obviamente basta con observar los tipos nominales de estos países y sus bonificaciones y deducciones fiscales para comprender por qué no aceptan esta uniformidad de los tipos.

Actualmente, las recientes noticias surgidas en distintos medios muestran que la utilización de medidas fiscales muy laxas permiten la atracción de empresas extranjeras, sobre todo, grandes empresas tecnológicas cuya tributación es complicada de determinar, favoreciendo claramente a aquellos países con tipos impositivos bajos como Irlanda y Holanda, que aplican métodos que reducen en gran medida el pago de impuestos y se garantizan un aumento de su recaudación con la localización de las sedes fiscales de grandes multinacionales, ha reabierto el debate sobre la necesidad de armonizar los tipos nominales del Impuesto sobre Beneficios. Sus objetivos se centrarán en obligar a tributar a las empresas con determinados niveles de ingresos en el lugar donde están obteniendo los rendimientos.

A pesar de las grandes multas a las que se enfrentan estas multinacionales sigue siéndoles más rentable debido a la baja tributación que se garantizan en estos países, Apple y Google en Irlanda, Starbucks en Holanda, Amazon en Luxemburgo que permiten registrar pérdidas en estos países debido a que no tienen necesidad de justificar la cantidad de beneficios que se producen en éstos.

Una de las técnicas más utilizadas es la conocida como el Sándwich Holandés, los beneficios de la empresa matriz son enviados a empresas fantasmas existentes en Holanda las cuales no disponen de actividad real, allí se produce el pago de impuestos siendo estos menores a los del país donde reside la empresa matriz, y traspasando una parte a algún paraíso fiscal, justificando simplemente la cantidad mínima que permite demostrar que la empresa está en funcionamiento.

3. POLÍTICA IMPOSITIVA EN LA UNIÓN EUROPEA

En este apartado se va a hacer referencia a los principales impuestos vigentes en la UE tomando como referencia el sistema tributario español. A continuación, para analizar la capacidad recaudatoria de los modelos fiscales en los países europeos se estudia la presión fiscal y los ingresos fiscales por habitante, finalizando con las recaudaciones que se obtienen con cada impuesto.

2.1 Principales impuestos

Para ofrecer un adecuado contexto sobre los principales impuestos y la recaudación de los mismos, es necesario en, primer lugar, describir cuales son los impuestos más importantes y las características que estos tienen. En el caso de España, existen dos grupos de impuestos:

- **Impuestos directos:** son aquellos que gravan directamente la renta o el patrimonio del ciudadano (Kiziryán, 2015). El carácter directo de los impuestos viene recogido en la Constitución Española, concretamente en el art. 31 que dice “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*” Existen cinco tipos de impuestos directos en el estado español:
 - *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):* su objetivo es gravar los rendimientos generados por los ciudadanos, engloba distintas categorías de rentas, pero la principal es la proveniente de los rendimientos del trabajo (Albi y García, 2007). Se encuentra recogido en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, la cual ha sufrido diversas modificaciones que más adelante se mencionarán.
 - *Impuesto sobre la Renta de no Residentes:* se encuentra regulado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Mediante este impuesto se gravan las rentas obtenidas en España por personas físicas o jurídicas que no residan en el territorio. Es importante realizar una distinción respecto a las rentas:

- Persona física o jurídica con establecimiento permanente: cuando existan un lugar físico en el país mediante el cual pueda ejercer su actividad.
 - Rentas de actividades o explotaciones económicas sin establecimiento permanente: cuando no exista una sede física mediante la cual se gestione la actividad, pudiendo prestar determinados servicios o realizar determinadas actividades, un ejemplo muy claro lo encontraríamos en los artistas.
- *Impuesto de Sociedades (IS)*: grava la renta de las sociedades determinadas entidades residentes en el territorio español. Se encuentra recogido en la Ley 27/2014, de 28 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.
- *Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones*: se recoge en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sus principales características son (Escribano, 2015):
- Naturaleza directa, ya que gravará el incremento patrimonial teniendo en cuenta el poder económico del sujeto.
 - El objeto se centra en la obtención de bienes o dinero tras la muerte, así como, los derechos que conlleva la existencia de seguros de vida.
 - Es de tipo personal, ya que será el heredero el que deba pagar por el conjunto de bienes y derechos que reciba.
 - Carácter subjetivo, debido a que tiene en cuenta las características personales del contribuyente.
 - Carácter progresivo, gravando en función de la capacidad económica del individuo.
 - Las Comunidades Autónomas (CCAA) son las que tienen las competencias, fijan los tipos y obtienen su recaudación.

- *Impuesto sobre el Patrimonio*: se estableció mediante la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Se define como “... *tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas...*” Se entiende como patrimonio neto al total de bienes y derechos económicos de los que la persona física sea dueña, restando todas las cargas que reduzcan su cuantía y las deudas y obligaciones que tenga. Respecto a este impuesto hay que tener en cuenta que con la entrada en vigor de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se suprime el gravamen del impuesto, ya que se considera que no grava los mayores patrimonios, sino aquellos de carácter intermedio, mediante la aprobación del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, para evitar gravar a las personas con patrimonio medios, se incrementa el límite para la exención por la vivienda habitual y el mínimo exento, ya que su objetivo se centra en que lo paguen las personas físicas con grandes fortunas.
- **Impuestos indirectos**: Los impuestos indirectos son aquellos que una persona debe pagar por el hecho de consumir o utilizar algo. Nos afectan a todos los ciudadanos por igual, es decir, todos pagamos el mismo porcentaje de impuesto, independientemente del cual sea nuestro nivel de renta o poder adquisitivo (Kiziryan, 2015).
 - *Impuestos sobre el Valor Añadido (IVA)*: se encuentra recogido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA. Grava el consumo de los productos y servicios que se han producido tanto a nivel nacional como de manera externa, la recaudación se produce en el momento en que se realiza una compra o venta de bienes o servicios.
 - *Impuestos especiales*: se regulan en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, gravan el consumo de determinados bienes específicos, así como, la matriculación de determinados medios de transporte, suministro de energía eléctrica y el consumo de carbón, son monofásicos, ya que solo gravan en fase única. Mediante el RD 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos

Especiales, se agrupó en un texto único, todas las modificaciones de las Leyes sobre los impuestos especiales, realizándose una nueva modificación por RD 774/2006, de 23 de junio.

Los principales impuestos especiales de fabricación son:

- Impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas
- Impuesto sobre hidrocarburos
- Impuesto sobre las labores del tabaco
- Impuesto sobre la electricidad

Existe un impuesto específico para determinados medios de transporte (IEDMT) y el impuesto especial sobre el carbón que no son de fabricación, además se puede encontrar el impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (IVMDH) que no se encuentra dentro de los especiales, pero sus características son similares.

- *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos*: regulado por el RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre y desarrollado por el RD 828/1995, de 29 de mayo mediante el cual se aprueba su reglamento. Como se encuentra recogido en su primer artículo gravará:

- Las transmisiones patrimoniales onerosas: de cualquier bien o derecho que forme parte del patrimonio, tanto de personas físicas como jurídicas.
- Las operaciones societarias
- Los actos jurídicos documentados

La recaudación la realizan las CCAA, pudiendo modificar los tipos de gravamen y aplicar diversas deducciones y bonificaciones en la cuota a pagar por el contribuyente.

- *Renta de aduanas*: regulado mediante el RD Legislativo 1299/1986, de 28 de junio, que modifica el RD 511/1977, de 18 de febrero, de los impuestos integrantes de la Renta de Aduanas. Comprende las tasas a pagar por la importación y exportación de bienes.

Es necesario realizar una distinción respecto los impuestos indirectos, entre aquellos que recaen sobre consumos específicos y aquellos que recaen sobre el

nivel general de ventas, que gravan el consumo independientemente del tipo de bien y de su naturaleza. Dentro de los segundos es importante distinguir entre los impuestos monofásicos y los plurifásicos (Longás Lafuente, 2021):

- Los monofásicos solo gravan las ventas en una de las tres fases del proceso de producción, transformación o comercialización de los bienes.
- En los plurifásicos encontramos dos modalidades:
 - Acumulativos o de cascada: someten a gravamen el precio íntegro de la venta en cada una de las fases del proceso de producción, transformación y comercialización, es decir, se abonará el impuesto nuevamente en cada una de las fases sobre la parte que ya se había soportado al adquirirlo.
 - Sobre valor añadido: gravan la adición de valor en cada una de las fases de producción, transformación y comercialización.

Si se acude a la normativa europea, es más justo el establecimiento de un impuesto plurifásico que solo grave el valor añadido, que actualmente es el que se ha adoptado en toda la UE.

2.2 Capacidad recaudatoria de los sistemas tributarios europeos

Se ha considerado importante analizar la presión y los ingresos públicos por habitante, ya que permiten medir la capacidad recaudatoria del modelo fiscal utilizado en un país.

La presión fiscal hace referencia a la cantidad de dinero que ingresa un Estado de los distintos impuestos, para su cálculo se emplea el total de los ingresos fiscales del Estado, incluyendo las cotizaciones sociales, y se divide entre el PIB. Otro indicador que se emplea para medir la incidencia recaudatoria de un determinado país en su economía es el esfuerzo fiscal (conocido como índice Frank), ideado en el 1959 por el economista Henry J. Frank. Para su cálculo se divide la presión fiscal por la renta per cápita, lo que permite incluir la progresividad de los impuestos, dado que realizarán un mayor esfuerzo aquellos individuos con menores rentas.

De estos indicadores el más utilizado para la comparación de los sistemas tributarios europeos es la presión fiscal. Puesto que el esfuerzo fiscal no resulta adecuado utilizarlo en este tipo de estudios, ya que no es posible comparar dos países con PIBs per cápita muy diferentes debido a que en muchas ocasiones parecerá que el esfuerzo fiscal será mucho mayor en los países con un menor PIB per cápita (Cabrales, 2021).

La otra manera que se ha considerado adecuada para poder valorar la carga fiscal que es soportada por los ciudadanos del país, así como, la recaudación que se consigue con el conjunto de impuestos sería los ingresos públicos por habitante. Este índice ofrece de una manera más exacta la relación entre estos dos factores ya que no tiene en cuenta la capacidad económica del individuo, para su cálculo se utiliza el total de ingresos públicos y el número de habitantes para un determinado periodo temporal.

Previamente al cálculo de la presión fiscal y los ingresos fiscales por habitante, en la tabla 3 se muestra el total de ingresos fiscales obtenidos por el conjunto de impuestos y contribuciones sociales de los países pertenecientes a la UE junto con Islandia, Noruega, Suiza y Reino Unido. Los datos más recientes son los del año 2019, y como la participación de los ingresos de cada país es similar a lo largo del período analizado, se toman de referencia los ingresos fiscales obtenidos durante ese año para comentar los resultados.

Los países que más recaudan son Alemania, Francia, Reino Unido e Italia, hay que tener en cuenta que son los que mayor población tienen a nivel de la UE, por lo tanto, es lógico pensar que sus ingresos también serán mayores, motivo por el cual es necesario valorar la presión y el esfuerzo fiscal. Los siguientes, que ya se encontrarían en un nivel inferior de ingresos (ninguno supera los 450.000 millones de euros), estarían España, Países Bajos, Bélgica, Suecia, Polonia, Suiza, Austria, Noruega y Finlandia.

Tabla 1. Ingresos fiscales en miles de millones de euros por el conjunto de impuestos y contribuciones sociales.

País	2.011	2.012	2.013	2.014	2.015	2.016	2.017	2.018	2.019
Alemania	1.053,4	1.091,2	1.120,6	1.160,0	1.213,3	1.270,4	1.329,4	1.387,6	1.438,7
Austria	130,3	135,8	140,7	144,8	151,0	151,7	157,0	165,1	171,5
Bélgica	176,2	184,8	191,0	194,3	197,4	200,4	209,8	217,1	218,7
Bulgaria	10,5	11,2	11,9	12,2	13,3	14,2	15,4	16,8	18,5
Chipre	6,3	6,2	5,7	5,9	5,9	6,1	6,7	7,2	7,9
Croacia	15,9	15,8	16,1	16,0	16,7	17,6	18,6	19,9	21,0
Dinamarca	114,7	119,3	122,3	132,5	129,1	131,9	137,2	136,5	147,6
Eslovaquia	20,8	21,2	23,1	24,4	26,1	26,9	28,8	30,6	32,5
Eslovenia	14,0	13,9	13,8	14,2	14,7	15,3	16,2	17,3	18,2
España	341,8	343,5	348,3	359,1	373,9	383,5	402,8	426,1	440,8
Estonia	5,3	5,7	6,0	6,5	6,9	7,3	7,8	8,6	9,4
Finlandia	83,0	85,5	89,0	90,3	92,3	95,4	97,3	99,2	101,7
Francia	934,3	971,9	1.006,1	1.025,9	1.047,7	1.064,1	1.108,8	1.137,5	1.149,7
Grecia	74,8	74,2	69,7	69,9	70,1	73,4	74,8	76,7	76,8
Hungría	37,2	39,1	39,5	40,9	43,8	45,6	48,2	50,3	53,3
Irlanda	50,0	51,8	53,8	58,6	63,4	66,5	70,1	75,9	80,9
Islandia*	3,6	3,9	4,2	5,0	5,6	9,5	8,1	8,1	7,7
Italia	683,0	705,3	701,6	703,0	714,1	719,1	731,3	742,5	762,5
Letonia	5,8	6,5	6,8	7,1	7,4	7,9	8,5	9,1	9,5
Lituania	8,6	9,1	9,5	10,2	10,9	11,7	12,6	13,8	14,9
Luxemburgo	16,6	17,6	18,5	19,4	19,6	20,7	22,1	24,6	25,7
Malta	2,3	2,4	2,6	2,8	3,1	3,3	3,7	4,0	4,3
Noruega*	151,2	165,3	157,7	146,7	134,6	130,6	138,1	146,9	146,2
Países Bajos	234,4	235,9	242,0	252,4	258,6	275,6	289,2	304,0	322,6
Polonia	124,5	128,5	129,8	135,3	143,8	146,6	163,7	179,3	191,9
Portugal	62,3	57,8	63,2	64,0	66,4	68,2	71,6	75,9	78,6
Reino Unido*	674,0	725,7	718,2	783,1	903,5	846,2	830,6	852,2	891,3
República Checa	56,2	56,1	55,7	53,9	58,2	62,3	68,8	76,0	80,9
Rumanía	37,4	37,0	39,3	41,4	45,0	45,3	48,5	54,9	59,8
Suecia	175,5	183,5	190,3	187,6	196,7	208,2	214,4	209,2	207,5
Suiza*	135,4	139,7	140,0	143,8	168,9	167,8	171,0	167,3	178,8
UE-27 ^a	4.475,0	4.610,9	4.716,9	4.832,5	4.989,3	5.139,4	5.363,2	5.565,7	5.745,3
UE-28 ^b	5.149,1	5.336,6	5.435,0	5.615,6	5.892,8	5.985,6	6.193,7	6.417,9	6.636,6
EA-19 ^c	3.903,2	4.020,2	4.112,0	4.212,8	4.342,9	4.467,6	4.648,4	4.822,9	4.964,8

Fuente: elaboración propia a partir de Eurostat a partir de

https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_taxag&lang=en

^a UE-27: los 27 miembros de la UE.

^b UE-28: 27 miembros de la UE y Reino Unido.

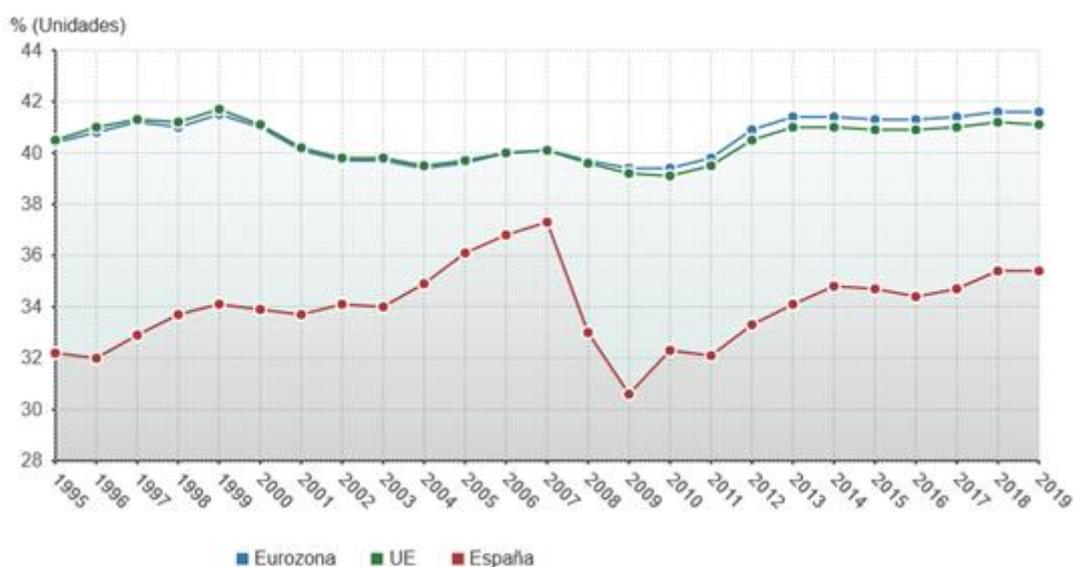
^c EA-19: Bélgica, Alemania, Irlanda, Estonia, Grecia, España, Francia, Italia, Chipre, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Austria, Portugal, Eslovenia, Eslovaquia y Finlandia.

El resto de los países tienen una recaudación inferior a los 100.000 millones de euros, siendo los que menos recaudan Malta con 4.291,7 millones de euros; Chipre con 7.923,8 millones de euros, Islandia con 7.735,6 millones de euros y Estonia con 9.371,7 millones de euros, lo cual parece obvio por ser los que tienen un menor número de habitantes.

Para realizar una comparativa entre los distintos países de la UE que muestre cuáles son aquellos que están sometidos a un mayor pago de impuestos se comienza estudiando la presión fiscal. Como se ha indicado, para medir la presión fiscal se consideran todos los impuestos tomando como referencia el PIB, viene expresada como los ingresos fiscales respecto al PIB, en otras palabras, la parte del PIB medida en porcentaje que es destinada por los ciudadanos al pago de impuestos.

En primer lugar, se analiza la presión fiscal en España respecto a la Eurozona y la UE para el período 1995-2019 (Gráfico 1).

Gráfico 1. Presión fiscal UE, Eurozona y España (% PIB)



Fuente: Eurostat

Como se observa la presión fiscal en España se encuentra en casi 10 puntos por debajo de la UE y la Eurozona, siendo indicativo de que se destina una menor cantidad de dinero por parte de los ciudadanos al pago de impuestos. Es en el año 2007 cuando más se aproxima la presión fiscal de España a los niveles del

resto de países europeos, justo antes de la crisis económica que provocó una disminución de la recaudación de los impuestos, posiblemente como consecuencia de la reducción de la capacidad monetaria de una gran parte de los ciudadanos. Durante los años posteriores esta presión fiscal ha ido aumentando, manteniéndose prácticamente estable durante los últimos años.

En la tabla 2 se recoge la presión fiscal para los países de la UE para el período 2017-2019.

Tabla 2. Presión fiscal por países de la UE (% PIB) años 2017-2019.

País	2017	2018	2019
Alemania	39,4	40,0	40,4
Austria	41,9	42,3	42,6
Bélgica	44,7	44,8	43,6
Bulgaria	29,4	29,9	30,4
Chipre	33,2	33,5	35,5
Croacia	37,6	38,1	38,5
Dinamarca	45,7	44,3	46,1
Eslovaquia	33,9	34,0	34,4
Eslovenia	37,3	37,5	37,4
España	34,0	34,7	34,8
Estonia	32,5	32,9	33,1
Finlandia	42,9	42,3	42,2
Francia	46,4	46,3	45,5
Grecia	39,3	40,0	39,5
Hungría	38,0	36,9	36,5
Irlanda	22,6	22,5	22,1
Italia	41,8	41,6	42,3
Letonia	31,1	31,0	30,9
Lituania	29,4	30,0	30,2
Luxemburgo	37,5	39,5	39,0
Malta	30,8	31,2	30,8
Países Bajos	38,7	38,8	39,3
Polonia	34,1	35,1	35,1
Portugal	34,1	34,7	34,5
República Checa	35,4	35,9	36,1
Rumanía	24,9	26,0	26,1
Suecia	44,0	43,8	43,1
UE-19	40,3	40,5	40,5
UE-27	39,9	40,1	40,1

Fuente: Directorate-General for taxation and Customs Union, European Commission, 2021.

La media de la UE para los tres años considerados se encuentra en torno al 40%, siendo Dinamarca, Francia, Bélgica, Suecia, Austria, Italia, Finlandia, Alemania y Grecia los que soportan una presión fiscal superior a la media, el resto de los países se encontrarían por debajo del promedio. Los países que soportan la menor presión fiscal son Irlanda con un 22,1%, Rumanía con un 26,1%, Lituania con un 30,2%, Bulgaria con el 30,4%, Malta con un 30,8% y Letonia con un 30,9%.

Por lo tanto, existen grandes diferencias entre los países que soportan mayor presión fiscal y los que menor, un 24,7% de diferencia entre el mayor y el menor. España se encuentra en un punto intermedio con el 35,4% existiendo una diferencia porcentual del 12% respecto a Francia con el 47,4%, y del 5% del promedio de la UE.

El otro indicador para medir la presión fiscal de los países que se ha indicado es la carga fiscal por habitantes, los datos para el período 2011-2019 se reflejan en la Tabla 3. En primer lugar, hay que indicar que la mayoría de los países han incrementado progresivamente los ingresos fiscales por habitante a lo largo de estos años. Así, para el conjunto de los países de la UE, en el último año analizado (2019) se ha pasado a ingresar un 26% más que en el primer ejercicio considerado.

Son dos los países que han disminuido sus ingresos públicos por habitante: Islandia, que pasa de ingresar 27.947 euros en 2016, que ha sido su máximo, hasta 21.244 euros en 2019; y en Noruega que se ha ido produciendo una disminución de la presión por habitante hasta el año 2016, manteniéndose prácticamente estable en los 3 últimos años. En el caso de Grecia se ha mantenido un nivel de ingresos por habitante muy parecido a lo largo del período, siendo el aumento poco relevante (un 0,5% entre 2011 y 2019).

Tabla 3. Ingresos fiscales por habitante en miles de euros de la UE por países y años 2011-2019

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Alemania	13,1	13,6	13,9	14,4	14,9	15,5	16,1	16,8	17,3
Austria	15,6	16,1	16,6	17,0	17,6	17,4	17,9	18,7	19,4
Bélgica	16,0	16,7	17,1	17,4	17,6	17,7	18,5	19,0	19,1
Bulgaria	1,4	1,5	1,6	1,7	1,8	2,0	2,2	2,4	2,6
Chipre	7,5	7,2	6,6	6,8	7,0	7,2	7,8	8,3	9,0
Croacia	3,7	3,7	3,8	3,8	3,9	4,2	4,5	4,9	5,2
Dinamarca	20,6	21,4	21,8	23,5	22,8	23,1	23,9	23,6	25,4
Eslovaquia	3,9	3,9	4,3	4,5	4,8	5,0	5,3	5,6	6,0
Eslovenia	6,8	6,7	6,7	6,9	7,1	7,4	7,8	8,4	8,8
España	7,3	7,3	7,5	7,7	8,1	8,3	8,7	9,1	9,4
Estonia	4,0	4,3	4,6	4,9	5,3	5,6	5,9	6,5	7,1
Finlandia	15,4	15,8	16,4	16,6	16,9	17,4	17,7	18,0	18,4
Francia	14,4	14,9	15,3	15,5	15,8	16,0	16,6	17,0	17,2
Grecia	6,7	6,7	6,3	6,4	6,5	6,8	6,9	7,1	7,2
Hungría	3,7	3,9	4,0	4,1	4,4	4,6	4,9	5,1	5,5
Irlanda	10,9	11,3	11,7	12,6	13,6	14,1	14,6	15,7	16,5
Islandia*	11,4	12,1	12,8	15,2	16,7	27,9	23,4	22,7	21,2
Italia	11,5	11,9	11,8	11,6	11,7	11,9	12,1	12,3	12,6
Letonia	2,8	3,2	3,3	3,5	3,7	4,0	4,3	4,7	5,0
Lituania	2,8	3,0	3,2	3,5	3,7	4,0	4,4	4,9	5,3
Luxemburgo	32,5	33,5	34,4	35,3	34,8	36,0	37,5	40,8	41,8
Malta	5,5	5,8	6,1	6,6	6,9	7,4	8,1	8,5	8,7
Noruega*	30,3	32,7	30,9	28,4	25,8	24,8	26,1	27,6	27,2
Países Bajos	14,1	14,1	14,4	15,0	15,3	16,2	16,9	17,7	18,7
Polonia	3,3	3,4	3,4	3,6	3,8	3,9	4,3	4,7	5,1
Portugal	5,9	5,5	6,0	6,1	6,4	6,6	6,9	7,4	7,6
Reino Unido*	10,7	11,4	11,2	12,2	13,9	12,9	12,6	12,9	13,4
República Checa	5,4	5,3	5,3	5,1	5,5	5,9	6,5	7,2	7,6
Rumanía	1,8	1,8	2,0	2,1	2,3	2,3	2,5	2,8	3,1
Suecia	18,6	19,4	19,9	19,4	20,2	21,1	21,5	20,7	20,3
Suiza*	17,0	17,4	17,2	17,5	20,3	19,9	20,2	19,6	20,8
UE 27	10,2	10,5	10,7	10,9	11,2	11,6	12,0	12,5	12,9
UE 28	10,2	10,6	10,8	11,1	11,6	11,7	12,1	12,5	12,9

Fuente: elaboración propia a partir de Directorate-General for taxation and Customs Union, European Commission, 2021 y Datosmacro.com

Los países que más ingresos fiscales obtienen por habitante en el último año analizado son Luxemburgo con 41.805 euros, que supera en aproximadamente 14.000 euros al segundo, que es Noruega; después se encuentra Dinamarca, Islandia, Suiza y Suecia cuyos ingresos oscilan entre los 25.000 y 20.000 euros. Por el contrario, los que obtienen un menor número de ingresos fiscales son Bulgaria, Rumanía, Letonia, Polonia y la mayoría de los países del este con ingresos de entre 2.500 y 7.600 euros. España se sitúa, como en los datos obtenidos para la presión fiscal, en la mitad con unos ingresos fiscales de 9.392 euros, por debajo de la media de la Unión.

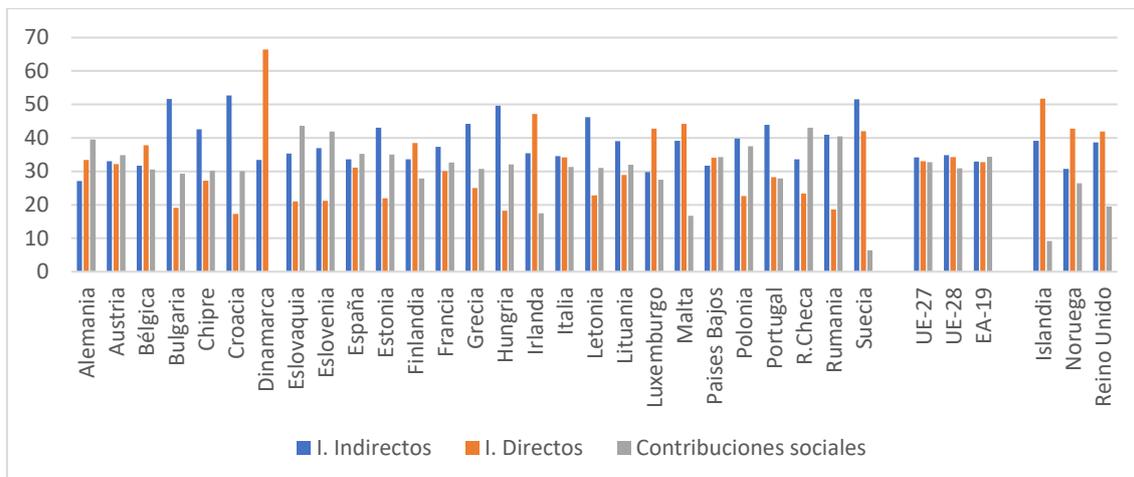
En resumen, los dos indicadores utilizados muestran diferencias entre los países europeos de la capacidad recaudatoria de sus sistemas tributarios. En líneas generales se puede decir que los países situados en el norte de Europa son los que mayores niveles de recaudación alcanzan, mientras que los situados en el este su capacidad recaudatoria es inferior. Para el caso de España, los datos obtenidos para la presión fiscal y los ingresos fiscales por habitante alcanzan valores inferiores a los promedios de la UE.

2.3 Recaudación por tipo de impuesto

Después de realizarse las correspondientes comparativas entre los diferentes países será importante conocer cuál es la recaudación, ya que disponer de tipos impositivos elevados no indica que se vaya a conseguir recaudar mayor cantidad. Además, va a permitir conocer cuáles son los países que recaudan más en función del tipo de impuesto.

En primer lugar, en el gráfico 2 se representa la recaudación que suponen los impuestos directos, indirectos y las contribuciones sociales sobre el total de impuestos en los distintos países europeos para el año 2019. En segundo lugar, se mostrarán lo que recaudan los impuestos al consumo, al trabajo y al capital, respecto al total de impuestos. En último lugar, se realiza un nuevo gráfico desglosando entre los distintos impuestos al consumo para conocer que parte corresponde con el IVA.

Gráfico 2. Recaudación por impuestos indirectos, directos y contribuciones sociales (% total de impuestos), año 2019



Fuente: elaboración propia a partir de Directorate-General for taxation and Customs Union, European Commission, 2021

Respecto a los impuestos indirectos los países que más recaudan respecto al total son Croacia (52,7%), Bulgaria (51,61%), Suecia (51,58%) y Hungría (49,64%); el resto de los países recaudan entre un 45% y un 35%, a excepción de los que menos recaudan respecto a los impuestos indirectos, que son Alemania, Luxemburgo, Noruega, Bélgica y Países Bajos con un porcentaje en torno al 30%. La media de la UE se encuentra en torno al 34%, estando España en el 33 %

Como se puede observar los países que más recaudan con los impuestos directos son: Dinamarca con el 66,45% sería el que más está ingresando, más con una diferencia del 14% con el segundo que sería Islandia, Irlanda se encuentra en torno a un 47%. El promedio para la UE-27 es de un 33%, encontrándose España en una participación similar, un 31%. Los países que menos recaudan con los impuestos directos son Croacia, Hungría, Rumania, Bulgaria, Eslovaquia, Estonia, Polonia, Letonia, Grecia y Chipre con porcentajes que van del 17% al 24%.

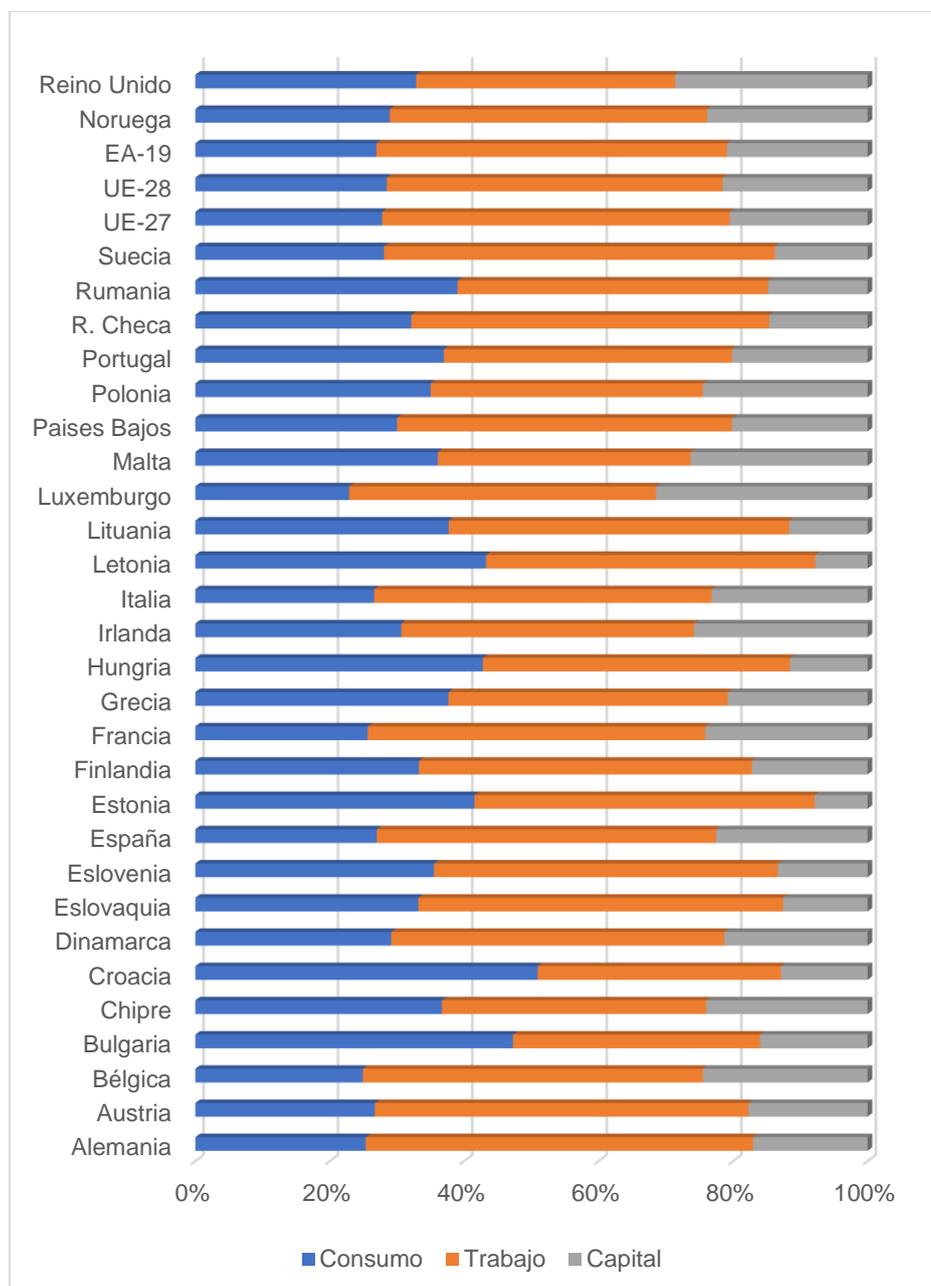
Las contribuciones sociales incluyen la parte que pagan empresarios y trabajadores por determinadas partidas como son la financiación del sistema de Seguridad Social, el seguro de desempleo, jubilación accidentes de trabajo y en general todas las contingencias contempladas, que varían en función de cada

país. Si se analizan, los países con una mayor carga a las contribuciones sociales están Eslovaquia, República Checa, Eslovenia, Rumania y Alemania con porcentajes de que van del 43 al 39%; siendo la media de la UE-27 el 33%. Mientras que los que menos ingresan son Dinamarca con un (0,09%), Suecia (6%) e Islandia (16,67%), también con contribuciones inferiores al 20% se encuentran Malta, Irlanda y Reino Unido. En el caso de España, está en niveles superiores a la media europea con un porcentaje del 35,25%, siendo esta partida una de las más importantes a nivel recaudatorio para el país.

En el gráfico 3 se muestra lo que recaudan los impuestos al consumo, al trabajo y al capital, respecto al total de impuestos (no se incluye Islandia ya que no existen datos disponibles que desglosen la recaudación en función de los tres grupos de impuestos).

Comenzando por el consumo, los países que más recaudan son Croacia, Bulgaria, Letonia, Hungría, y Estonia, todos con valores que representan entre el 50 y el 40% del total de impuestos. Mientras que los que menos recaudan por este concepto son Luxemburgo, Bélgica, Alemania, Francia, Italia, Austria y España, con porcentajes que se encuentran entre el 22 y el 27% del total de impuestos, participación que se sitúa por debajo de la media de la UE-27, que es del 27,8%.

Gráfico 3. Distribución de la recaudación de impuestos, año 2019 (%total de impuestos)



Fuente: elaboración propia a partir de Directorate-General for taxation and Customs Union, European Commission, 2021.

Si se observa el impuesto al trabajo, el cual incluirá todas las contribuciones sociales que se realizan por el trabajador y por la empresa, los países que realizan una mayor recaudación son Suecia, Alemania, Austria, Eslovaquia y República Checa con porcentajes de entre el 58 y el 53%. El porcentaje de recaudación para el resto de los países está por debajo de la media de la UE-

27, que es del 51%, en España se sitúa en el 50%. Los países que menos recaudan por este concepto son Croacia, Bulgaria, Malta, Reino Unido y Chipre, con valores de entre el 36 y el 39%.

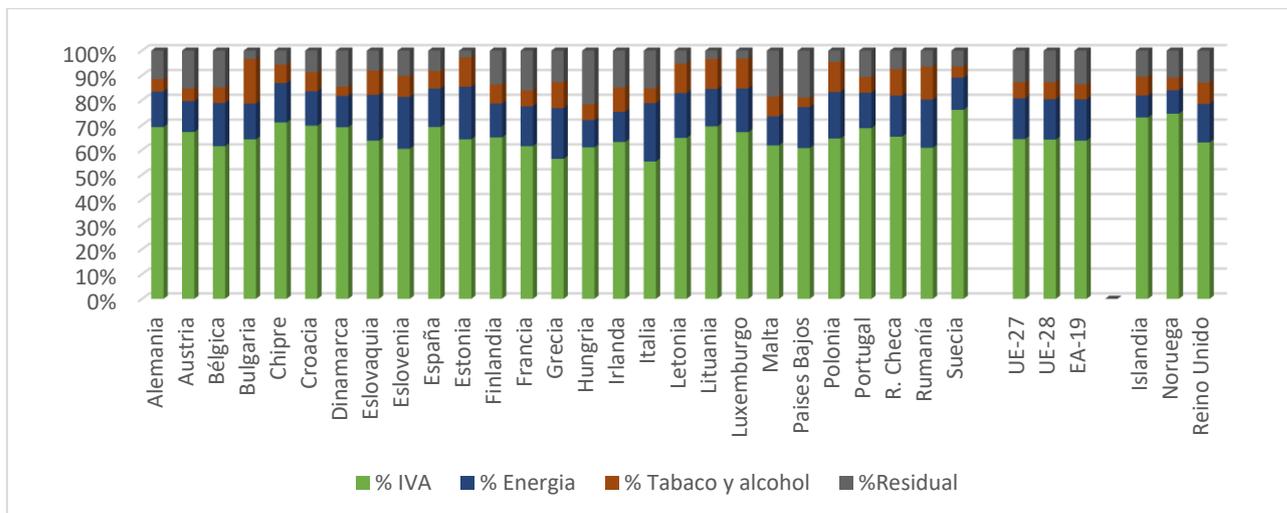
El último grupo de impuestos es el del capital, que equivale al IS, los países que más recaudan son Luxemburgo, Reino Unido, Malta e Irlanda con porcentajes de entre el 31 y el 25%, se ha de tener en cuenta que puede influir tanto el número de empresas que existen en estos países como los distintos tipos impositivos nominales. De tal forma que, cuanto más elevados sean los tipos nominales se presupone una mayor recaudación (caso de Malta), y cuanto menos elevados mayor número de empresas, y, por lo tanto, mayor recaudación (caso de Irlanda). Sería precipitado realizar un análisis de las razones por las que recaudan más estos países ya que no conocemos el tipo impositivo efectivo, que más tarde se estudiará y se podrá llegar a una conclusión más acertada.

Los países que menos recaudan son Letonia, Estonia, Hungría y Lituania con porcentajes de entre el 7 y el 11%; el resto de los países se encuentran entre el 24 y el 12%. La media de la UE-27 está en el 20% y España se encontraría por encima, con un 22% sobre el total de impuestos.

Por lo tanto, el impuesto sobre la renta es el impuesto que más recauda, al tratarse de un impuesto de carácter progresivo y que grava en mayor medida a las rentas más altas, es lógico que deba ser el que mayores ingresos proporcione al Estado ya que representa de una manera más equitativa la capacidad económica de los ciudadanos. Aunque, existen varios países que dan más importancia a los impuestos al consumo, siendo más desigualitario, ya que no tiene en cuenta el nivel de renta.

Por último, en el gráfico 4 se desglosan los distintos impuestos al consumo para conocer que parte se corresponde con el IVA. El impuesto al consumo que más recauda con mucha diferencia respecto al resto es el IVA, en el promedio de la UE-27 supone el 64%, frente al 16,40% del impuesto a la energía (impuestos especiales tanto por la energía como por combustibles), el 6,46% del impuesto al tabaco y al alcohol y el 12,75% del residual (el resto de los impuestos al consumo que no se incluyen en otras categorías).

Gráfico 4. Porcentaje que representa cada tipo de impuesto al consumo, año 2019 (%sobre el total impuestos al consumo)



Fuente: elaboración propia a partir de Directorate-General for taxation and Customs Union, European Comission, 2021

En concreto, los países que más ingresos fiscales obtienen por el IVA son Suecia, Noruega, Islandia, Chipre, Croacia, Lituania, España, Alemania y Dinamarca, con valores de entre el 76 y el 69%, y los que menos son Italia, Grecia, Eslovenia y Países Bajos con porcentajes de entre el 55 y el 60%, el resto de los países estarán entre un 60% y un 68%. Por lo tanto, existen bastantes diferencias entre la recaudación por IVA entre países, en concreto entre Suecia e Italia hay una diferencia del 21% aproximadamente. Mientras que, en el impuesto a la energía es Italia el que más recauda, con el 23%, y Suecia uno de los que menos con un 13%.

En cuanto al impuesto sobre el tabaco y alcohol son Bulgaria, Rumanía, Polonia, Luxemburgo y Lituania los que más ingresos fiscales obtienen con porcentajes que oscilan entre el 18 y 12%, siendo los que menos recaudan Dinamarca, Países Bajos, Suecia, Alemania y Austria, con valores de entre el 3,7% y el 5%. En estos países con menor recaudación son los que tienen los impuestos sobre el alcohol y el tabaco más elevados, lo que puede ser debido, en parte, por el mayor coste que supone a los ciudadanos y quizás la existencia de una menor cultura relacionada con su consumo.

4. LAS CARGAS SOCIALES

En este epígrafe se analiza brevemente el IRPF en el ámbito nacional y se realizan unas pequeñas consideraciones a nivel europeo. A continuación, se estudia los tipos máximos del impuesto del IRPF en distintos países europeos y la cuña fiscal para establecer la carga fiscal que supone cada trabajador.

3.1 El IRPF en España

El IRPF se introdujo en España en el año 1978, período en el que se produjo la reforma tributaria, mediante la aprobación de la Ley 44/1978, cuyos objetivos se centraron en la idea de generalidad y comunicación entre las distintas fuentes de renta, admitiendo la compensación entre estas fuentes con absoluta libertad. Fue necesaria su modificación en el aspecto de libertad de compensación, ya que permitía reducir el impuesto mediante el resto de las fuentes de renta y en la acumulación de las rentas de la unidad familiar, para confeccionar un impuesto que sea de carácter individual.

Las posteriores reformas se producirán mediante la Ley 40/1998 y la Ley 46/2002, que reducirán tanto los tipos de gravamen como el número de tramos, y se sustituirán las deducciones existentes por las circunstancias de las personas y familiares en reducciones en la base imponible.

El IRPF se encuentra definido en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, como: "*Tributo de carácter personal y directo que gravan según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares*". Es decir, su objeto se va a centrar en gravar las rentas obtenidas por el contribuyente mediante sus rendimientos de trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las distintas imputaciones de renta que sean establecidas. Con fecha de 28 de noviembre de 2014 se modificó la Ley 35/2006

mediante la Ley 26/2014 en la que se introducen cambios en materias de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Impuesto sobre el Patrimonio y en la normativa de fondos y planes de pensiones.

Algo destacable del impuesto es que las CCAA tienen cedido una parte del rendimiento del impuesto, concretamente el 50%. La estructura de este impuesto se establece mediante el cálculo de la renta general y la renta del ahorro.

- La **renta general** se encuentra dividida en:
 - Rendimientos del trabajo: que serán los que provengan del salario que se percibe por el trabajo por cuenta ajena.
 - Rendimientos de capital inmobiliario: los que provienen por el alquiler de algún inmueble.
 - Rendimientos de actividades económicas: los que provienen de los trabajos realizados por cuenta propia, principalmente los autónomos.

A la suma de estos rendimientos se le aplicarán las reducciones correspondientes que, dependiendo de las circunstancias personales de cada contribuyente. Una vez obtenida la base liquidable será necesario aplicar el porcentaje que corresponda en función de la cantidad, de manera que se irá aplicando cada uno de los tramos en función de la renta que se ha generado. En la tabla 4 se incluye el tipo impositivo para cada tramo de renta correspondiente al año 2021.

Tabla 4. Tramos renta general del IRPF, año 2021

Desde	Hasta	Tipo impositivo
0	12.450	19%
12.450	20.200	24%
20.200	35.200	30%
35.200	60.000	37%
60.000	-	45%

Fuente: elaboración propia a partir de Manual práctico de la renta 2020.

- **Renta del ahorro:** se divide de la siguiente manera:
 - Rendimientos del capital mobiliario: rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad (los dividendos, las

primas de asistencia a juntas, las participaciones en los beneficios de cualquier entidad), rendimientos por la cesión a terceros de capitales propios (intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por la cesión, transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación o utilización de capitales ajenos), rendimientos de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez, rentas derivadas de la imposición de capitales y rendimientos de capital mobiliario (propiedad intelectual, prestación de asistencia técnica, arrendamiento de bienes muebles, negocios y minas y procedentes de la cesión del derecho de imagen o consentimiento o autorización para su utilización).

- Ganancias o pérdidas patrimoniales: procedentes de la compraventa de acciones y el reintegro de fondos de inversión.

De esta manera, se obtendrá la base imponible del ahorro a la que se deberá aplicar un determinado tipo impositivo, el establecido para el año 2021 se recoge en la tabla 5.

Tabla 5. Tramos renta del ahorro del IRPF, año 2021

Rentas del ahorro	Tipo impositivo
Hasta 6.000 €	19%
6.000 € - 50.000 €	21%
50.000 € - 200.000 €	23%
Más de 200.000 €	26%

Fuente: elaboración propia a partir de Manual práctico de la renta 2020.

3.2 Tasas máximas del IRPF en los países europeos

En primer lugar, se van a comentar los cambios que se han producido en los tipos máximos del impuesto del IRPF en distintos países europeos para el período 2011-2021.

Tabla 6. Tasas máximas del IRPF en los países europeos, 2011-2021

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Alemania	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5
Austria	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
Bélgica	53,7	53,7	53,8	53,8	53,7	53,2	53,2	53,2	53,1	53,1	53,1
Bulgaria	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Chipre	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Croacia	47,2	47,2	47,2	47,2	47,2	47,2	42,5	42,5	42,5	42,5	35,4
Dinamarca	55,4	55,4	55,6	55,6	55,8	55,8	55,8	55,9	55,9	55,9	55,9
Eslovaquia	19,0	19,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Eslovenia	41,0	41,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0	50,0
España	45,0	52,0	52,0	52,0	45,0	45,0	43,5	43,5	43,5	43,5	45,5
Estonia	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Finlandia	49,2	49,0	51,1	51,5	51,6	51,6	51,4	51,1	51,1	51,1	51,3
Francia	46,6	50,3	50,3	50,3	50,2	50,2	50,2	51,5	51,5	51,5	51,5
Grecia	49,0	49,0	46,0	46,0	48,0	48,0	55,0	55,0	55,0	54,0	54,0
Hungría	20,3	20,3	16,0	16,0	16,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Irlanda	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	48,0	40,0	40,0
Islandia	46,2	46,2	46,2	46,2	46,2	46,3	46,3	46,3	46,2	46,2	46,2
Italia	47,3	47,3	47,3	47,8	48,8	48,8	47,2	47,2	47,2	47,2	47,2
Letonia	25,0	25,0	24,0	24,0	23,0	23,0	23,0	31,4	31,4	31,4	31,0
Lituania	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	27,0	32,0	32,0
Luxemburgo	42,1	41,3	43,6	43,6	43,6	43,6	45,8	45,8	45,8	45,8	45,8
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Noruega	40,0	40,0	40,0	39,0	39,0	38,7	38,5	38,4	38,2	38,2	38,2
Países Bajos	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	52,0	51,8	49,5	49,5
Polonia	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0	32,0
Portugal	50,0	49,0	56,5	56,5	56,5	56,5	56,2	53,0	53,0	53,0	53,0
Reino Unido	50,0	50,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	45,0	:
República Checa	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	23,0
Rumanía	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Suecia	56,6	56,6	56,7	56,9	57,0	57,1	57,1	57,1	57,2	52,3	52,3
Promedios											
UE-27	39,7	40,0	40,6	40,6	40,3	40,3	40,3	40,5	40,9	40,7	40,3
UE-28	40,3	40,6	41,1	41,1	40,9	40,9	40,9	41,1	41,5	41,1	:
EA-19	40,0	40,5	41,3	41,4	41,1	41,1	41,0	41,3	42,0	41,6	41,4

Fuente: Directorate-General for taxation and Customs Union, European Commission, 2021.

En la tabla 6 pueden observarse cuáles son los tipos máximos de IRPF aplicados en los distintos países de la UE, en cualquier caso, no todos los países disponen de tramos en función de la renta, además, les serán aplicables distintos tipos de deducciones atendiendo a las circunstancias personales, por lo tanto, se

deberían tener en cuenta los tipos efectivos para conocer los porcentajes reales que les son aplicados.

Si se analiza la variación que se ha producido en los tipos máximos entre el año 2011 al 2021 se puede indicar que los promedios no han experimentado variaciones muy significativas, por países se observa que:

- Los países que más han incrementado los tipos máximos son Lituania (17%), seguido de Eslovenia (9%), República Checa (8%), y Eslovaquia y Letonia (6%). También en otros países se han producido aumentos no tan elevados como en Dinamarca y España (0,5%), Finlandia (2,1%), Francia (4,9%), Grecia (5%), Luxemburgo (3,6%) y Portugal (3%).
- Los países que más redujeron los tipos máximos del IRPF en este período son Croacia (11,8%), Irlanda (8%), Rumania (6%) y Hungría (5,3%). Menores reducciones del tipo se han producido en Bélgica (0,6%), Estonia (1%), Italia (0,1%), Noruega (1,8%) y Suecia (4,3%). Reino Unido lo redujo entre el año 2011 y 2020, ya que del 2021 no se disponen de datos en un 5%.
- El resto de los países los mantienen el mismo porcentaje en todos los años contemplados: Alemania, Austria, Bulgaria, Chipre, Islandia, Malta y Polonia.

Considerando únicamente los tipos máximos de IRPF en el año 2021 hay que mencionar que los países con los tipos máximos más elevados son Dinamarca, Grecia, Bélgica, Portugal, Suecia, Francia, Finlandia, Austria y Eslovenia, todos con tipos iguales o superiores al 50%. España con un tipo máximo del 45,5% y encontrándose en la 14^o posición respecto a los 27 países de la UE, junto a Noruega, Reino Unido e Islandia.

Los países que tienen tipos máximos inferiores al 30% son: Bulgaria (10%), Rumanía (10%), Hungría (15%), Estonia (20%), República Checa (23%) y Eslovaquia (25%).

En el caso de Rumanía, Bulgaria, Hungría, Estonia y Eslovaquia, la explicación respecto a los tipos máximos tan bajos se debe a que disponen de un tipo único de IRPF, es decir, una tarifa plana, lo que provoca que tanto los tipos máximos como los mínimos sean iguales, no atendiendo al carácter progresivo que deberían seguir estos impuestos.

En el caso de la R. Checa la existencia de tan solo dos tramos, uno con un tipo general para la gran mayoría de ciudadanos del 15%, y otro, del 23% para aquellos con rentas más elevadas.

3.3 Cuña fiscal

Una vez analizados los tipos máximos que se aplican se va a proceder a comparar las cargas sociales entre los distintos países, para lo cual la medida más utilizada es la denominada cuña fiscal, que se define como la diferencia entre el coste total para el empleador de contratar a un asalariado y la retribución neta percibida por el empleado, expresada como porcentaje del referido coste total para el empleador (Domínguez Martínez, 2013).

En la tabla 7 se indica el porcentaje del salario del trabajador que es pagado como impuestos ya sea soportado por la empresa o por el trabajador, teniendo en cuenta que cobre un salario del 50% de los ingresos medios, soltero y sin hijos, para los distintos países de la UE junto a Reino Unido, Noruega e Islandia en el período 2010-2020. De esta manera, se analiza la variación que se ha producido en los años considerados, valorando cuales son los países en los que ha aumentado la carga que soporta el trabajador y empresa y en los que ha disminuido.

En cuanto a la variación que ha producido en la cuña fiscal para los promedios de la UE calculados disminuye en un 2,6%, y para cada uno de los países europeos se observa que:

- En los países en los que más aumentó la carga fiscal respecto al trabajo son Malta (5,4%), Eslovaquia (4,4%), Irlanda (3,9%), República Checa (3,6%) y Eslovenia (3,4%) Incrementos inferiores al 3% se han producido en Hungría, Bulgaria, Islandia y Polonia. En Alemania solamente aumenta un 0,2%.
- La carga fiscal respecto al trabajo disminuye significativamente en este período en Francia (17,6%), Bélgica (12%), Letonia (8,2%); Lituania (7,4%), Estonia (6,9%), Italia (5,5%), Reino Unido (5,2%). Con descensos inferiores al 5% se encuentran: Rumania, Países Bajos, Finlandia, España, Grecia, Luxemburgo, Austria, Noruega y Dinamarca. En el caso de Suecia la variación es muy baja, un 0,1%.

- Portugal es el único que se ha mantenido en la misma cuña fiscal con un 28,1% en el año 2020, la cual es bastante baja.

Tabla 7. Cuña fiscal de un trabajador soltero sin hijos con el 50% de los ingresos medios (% total del coste laboral), 2010-2020

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Diferencia 2010-20
Alemania	41,7	42,4	42,4	42,0	42,0	42,2	42,3	42,3	42,3	42,1	41,9	0,2
Austria	38,4	39,0	39,4	40,4	40,2	40,5	39,4	38,8	39,0	38,6	36,7	-1,7
Bélgica	41,8	42,2	42,6	41,4	41,1	40,3	36,1	35,7	34,1	33,1	29,9	-12,0
Bulgaria	32,5	33,6	33,6	33,6	33,6	33,6	33,6	34,3	34,9	34,9	34,9	2,4
Chipre	:	:	:	:	17,3	:	:	17,3	17,3	18,1	18,1	:
Croacia	:	:	:	32,8	33,9	32,8	33,0	31,7	31,7	31,3	31,3	:
Dinamarca	31,2	31,4	31,6	31,0	30,8	31,1	31,1	31,0	30,2	30,4	30,2	-1,0
Eslovaquia	31,8	33,6	34,4	36,0	36,3	32,8	33,6	34,6	36,9	37,3	36,2	4,4
Eslovenia	33,7	33,8	33,6	33,5	34,9	35,0	35,0	35,2	36,1	37,2	37,1	3,4
España	30,5	31,3	31,9	32,1	32,3	30,6	30,6	30,7	29,2	27,9	27,9	-2,6
Estonia	37,3	37,7	38,0	37,6	37,8	36,9	33,8	36,9	29,8	30,5	30,4	-6,9
Finlandia	33,5	33,4	33,1	33,9	34,3	34,1	34,3	33,0	32,6	31,7	30,2	-3,3
Francia	34,1	34,9	34,8	31,6	31,2	31,4	27,7	27,9	28,3	21,7	16,5	-17,6
Grecia	34,4	38,0	38,2	34,5	33,3	32,2	32,6	32,9	33,3	33,4	32,4	-2,1
Hungría	41,0	43,1	45,4	48,2	49,0	49,0	48,2	46,2	45,0	44,6	43,6	2,7
Irlanda	16,3	19,3	19,7	21,0	21,1	20,5	20,2	20,0	20,4	20,8	20,2	3,9
Islandia	23,3	24,7	24,6	25,2	25,4	26,1	26,7	26,1	26,3	26,0	25,1	1,7
Italia	40,7	41,3	41,5	41,8	37,8	36,3	36,2	36,1	36,2	36,5	35,2	-5,5
Letonia	42,4	42,2	42,3	41,9	41,1	40,8	40,0	39,8	36,8	36,7	34,2	-8,2
Lituania	36,9	37,1	37,5	37,9	36,9	37,4	36,6	34,4	33,5	31,8	29,5	-7,4
Luxemburgo	25,3	27,0	26,6	27,3	27,6	28,4	28,4	26,3	26,5	24,4	23,5	-1,8
Malta	18,9	20,1	20,5	20,8	20,5	22,9	22,6	22,9	23,3	24,0	24,3	5,4
Noruega	31,0	31,3	31,1	31,1	30,8	30,6	30,1	29,8	29,6	29,5	29,7	-1,3
Países Bajos	28,3	28,1	27,9	28,6	26,9	26,9	24,3	24,3	24,7	23,9	23,5	-4,8
Polonia	32,3	32,5	33,8	33,9	34,1	34,3	34,1	34,3	34,5	34,3	33,4	1,0
Portugal	28,1	28,1	28,1	28,1	28,1	28,1	28,1	28,1	28,1	28,1	28,1	0,0
Reino Unido	26,1	24,3	23,5	22,0	21,1	20,8	21,1	21,2	21,2	21,1	20,9	-5,2
República Checa	35,7	36,6	36,3	36,3	36,6	37,0	37,5	38,2	38,9	39,3	39,3	3,6
Rumania	42,3	42,1	42,2	39,7	40,0	37,3	36,7	37,0	36,0	36,6	37,3	-4,9
Suecia	39,0	39,1	39,1	39,3	38,8	39,0	39,2	39,3	39,4	38,8	38,9	-0,1
UE-27	33,9	34,7	35,0	34,8	34,0	34,3	33,7	32,9	32,6	32,2	31,3	-2,6
UE-28	33,6	34,3	34,5	34,3	33,5	33,8	33,2	32,5	32,2	31,8	30,9	-2,7

Fuente: Directorate-General for taxation and Customs Union, European Commission, 2021.

Por otro lado, es interesante conocer cuáles son los países que soportan una mayor carga fiscal y cuáles son los que soportan una menor, si se atiende a los datos obtenidos para el año 2020 el promedio de los países de la UE se sitúa en torno al 31%. Los países que mayor carga fiscal soportan respecto al trabajo, con porcentajes superiores al 36%, son Hungría, Alemania, República Checa, Suecia, Rumania, Eslovenia, Austria y Eslovaquia. El resto de los países se encuentran entre un 35 y un 25%, a excepción de aquellos que soportan la menor carga fiscal que son: Francia que destaca con un 16,5%; Chipre con un 18,1%; Irlanda con un 20,2%; Reino Unido con un 20,9%; Países Bajos con un 23,5%; Luxemburgo con un 23,5% y Malta con un 24,3%. En España la carga fiscal se sitúa en el año 2020 en un 27,9%, valor inferior a la media europea.

Hay que indicar que al tratarse de un impuesto proporcional la carga fiscal soportada respecto al trabajo va a depender de los salarios medios que se cobren en cada uno de los países. Por lo tanto, resulta difícil comparar teniendo en cuenta que el salario medio en Francia es más elevado que en España, aunque nos permite conocer en qué países, a pesar de tener elevados salarios medios, se paga un mayor porcentaje de impuestos del salario.

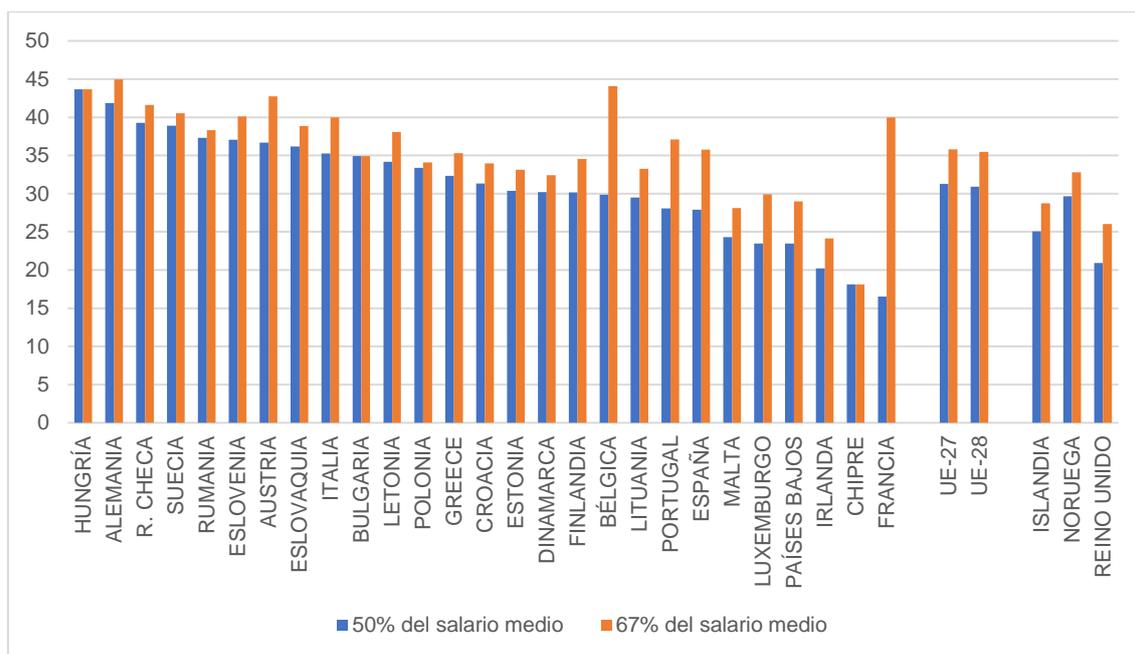
Para estudiar la progresividad del impuesto se procede a analizar la carga fiscal en el caso de que el trabajador cobre un 67% del salario medio, es decir, siendo más elevado el salario que en el caso que se ha propuesto anteriormente. Lo lógico sería que, a mayor salario, mayor pago de impuestos, así se mostraría la progresividad del impuesto. En gráfico 2 se muestra la carga fiscal para un trabajador con el 50% y el 67% de salario medio, soltero y sin hijos para los distintos países europeos, para identificar cuáles son los países que tienen una mayor carga fiscal se han realizado las diferencias entre el 50% del salario medio y el 67% del salario medio.

Francia arroja una diferencia del 23,5% siendo el país con la mayor variación respecto al incremento del salario medio del trabajador, le seguiría Bélgica con un 14,2%, Portugal con un 9%, España con un 7,9%, Luxemburgo con un 6,4%, Austria con un 6% y Países Bajos con el 5,5%. El resto de países tienen una variación inferior al 5%, no existiendo ningún tipo de diferencia en países como

Hungría, Chipre y Bulgaria y existiendo una mínima diferencia en Polonia, Rumania, Suecia, Dinamarca, República Checa, Croacia, Eslovaquia, Estonia y Grecia de entre el 0,7 y el 3%.

Esto quiere decir, que aquellos países en los que la diferencia es mayor muestran unos tramos más adecuados del IRPF al considerarse más justo, ya que gravará en mayor medida las rentas más elevadas. Mientras que, en aquellos países en los que no existen diferencias indica que los tramos oscilan entre cantidades mayores, siendo más “injustos” para los trabajadores ya que gravarán una renta similar a aquellos que cobren el 50% o el 67% del salario medio. La existencia de un mayor número de tramos con oscilaciones pequeñas garantizará la mayor progresividad del impuesto.

Gráfico 5. Cuña fiscal para un trabajador con 50% y 67% de salario medio, soltero y sin hijos (%total de los costes laborales)



Fuente: elaboración propia a partir de Directorate-General for taxation and Customs Union, European Commission, 2021.

5. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

En España el IVA nace en el año 1986, con la aprobación de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, su aparición se debe a la entrada de España a la UE, siendo necesario adaptar su normativa de consumo respecto a la existente en la Unión. El impuesto existente hasta entonces era el IGTE (Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas), el cual era de tipo acumulativo o de cascada, incrementado el precio para el consumidor final cuantas más transacciones se realizarán en el proceso de producción y distribución. Dos causas son las que llevaron al cambio de este impuesto indirecto:

- Falta de neutralidad interior que según menciona la Ley del IVA de 1985 suponía *“un importante factor de interferencia en la correcta asignación de los recursos económicos”*, favoreciendo *“la utilización de ciclos productivos cortos, y la concentración empresarial”*.
- La complejidad del sistema tributario indirecto: *“integrado por un conjunto de tributos notoriamente complejo, cuyas dificultades de interpretación y aplicación contribuyen a incrementar en medida importante la denominada presión fiscal indirecta”*.

Por lo tanto, el IVA permitía corregir ambos problemas ya que se caracteriza por ser de carácter neutral debido a que la carga sobre el consumidor es siempre la misma independientemente de las fases del proceso de producción y distribución, tanto de bienes como de servicios. Además, se establece la carga exacta que es soportada en los productos en cualquiera de las fases del proceso productivo.

La principal modificación que ha sufrido el IVA viene reflejada en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, que ha sido desarrollada por el RD 1624/1992, de 29 de diciembre que aprueba su reglamento. Esta modificación viene dada por la necesidad de establecer el mercado interior, existiendo el plazo hasta el 31 de diciembre de 1992.

En la UE se utiliza el método denominado crédito del impuesto en el IVA, que establece que el impuesto se calculará mediante la diferencia entre las ventas o

servicio prestados y las soportadas por las compras que se han realizado. Por lo tanto, el consumidor final será el que soporte la carga impositiva del impuesto ya que no tiene posibilidad de deducir este impuesto, siendo las empresas las que tendrán la capacidad recaudatoria del mismo y podrán deducirse todo lo que soporten.

En el caso del IVA, al ser un impuesto indirecto, no existirán tipos efectivos, ya que se pagará siempre lo mismo al gravar directamente el consumo de bienes y la prestación de servicios.

4.1 Tipos de IVA en los distintos países de la UE

Para este impuesto, se ha elaborado la tabla 8 en la que se muestran los diferentes tipos impositivos de IVA en los distintos países que componen la UE, se incluyen datos del año 2011 hasta el 2021, también se ha incluido Reino Unido.

Al analizar la evolución de los tipos de IVA en los distintos países se puede observar que la gran mayoría de estos han mantenido o aumentado tanto el tipo general como el reducido. Esto se ve reflejado en los promedios calculados que aumentan levemente hasta el año 2015, a partir del cual se mantiene constante. Para estudiar en qué países se han producido variaciones se calcula las diferencias en los tipos impositivos entre el año 2011 y el 2021.

Respecto al tipo general, los países en que más se han incrementado los tipos son Chipre con 4 puntos porcentuales; España con 3 puntos porcentuales, el resto lo aumentaron en 2 puntos porcentuales, a excepción de República Checa y Finlandia que lo aumentaron en un 1%. Los únicos países que han reducido el tipo general son Letonia pasando del 22 al 21% y Rumania pasando del 24 al 19%, disminuyendo en 5 puntos porcentuales. El resto de los países no han variado el tipo general del IVA durante los once años considerados.

Tabla 8. Tipos de IVA en los países europeos, años 2011-2021

	Tipo de IVA	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Bélgica	General	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	Reducido	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Bulgaria	General	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Reducido	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
República Checa	General	20	20	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	Reducido	10	14	15	15	10/15	10/15	10/15	10/15	10/15	10/15	10/15
Dinamarca	General	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	Reducido	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Alemania	General	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
	Reducido	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Estonia	General	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Reducido	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9	9
Irlanda	General	21	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
	Reducido	9/ 13.5										
	Super reducido	4,8	4,8	4,8	4,8	4,8	4,8	4,8	4,8	4,8	4,8	4,8
Grecia	General	23	23	23	23	23	23	24	24	24	24	24
	Reducido	6.5/ 13	6.5/ 13	6.5/ 13	6.5/ 13	6.5/ 13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13
España	General	18	18	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	Reducido	8	8	10	10	10	10	10	10	10	10	10
	Super reducido	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Francia	General	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Reducido	5,5	5.5/7	5.5/7	5.5/ 10							
	Super reducido	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1	2,1
Croacia	General	23	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	Reducido	10	10	5/10	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13	5/13
	Super reducido	0	0	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Italia	General	20	21	21	22	22	22	22	22	22	22	22
	Reducido	10	10	10	10	10	5/10	5/10	5/10	5/10	5/10	5/10
	Super reducido	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Chipre	General	15	17	18	19	19	19	19	19	19	19	19
	Reducido	5/8	5/8	5/8	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
Letonia	General	22	22	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	Reducido	12	12	12	12	12	12	12	5/12	5/12	5/12	5/12
Lituania	General	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	Reducido	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
Luxemburgo	General	15	15	15	15	17	17	17	17	17	17	17
	Reducido	6/12	6/12	6/12	6/12	8	8	8	8	8	8	8
	Super reducido	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3

Tipo de IVA		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Hungria	General	25	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27
	Reducido	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18
Malta	General	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
	Reducido	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7	5/7
Países Bajos	General	19	19	21	21	21	21	21	21	21	21	21
	Reducido	6	6	6	6	6	6	6	6	9	9	9
Austria	General	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Reducido	10	10	10	10	10	10/13	10/13	10/13	10/13	10/13	10/13
Polonia	General	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
	Reducido	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8
Portugal	General	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23	23
	Reducido	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13
Rumania	General	24	24	24	24	24	20	19	19	19	19	19
	Reducido	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
Eslovenia	General	20	20	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	Reducido	8,5	8,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	9,5	5/9,5	5/9,5	5/9,5
Eslovaquia	General	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
	Reducido	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Finlandia	General	23	23	24	24	24	24	24	24	24	24	24
	Reducido	9/13	9/13	10/14	10/14	10/14	10/14	10/14	10/14	10/14	10/14	10/14
Suecia	General	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
	Reducido	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Reino Unido	General	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	:
	Reducido	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	:
Promedios												
UE-27	General	20,8	21,2	21,5	21,6	21,7	21,5	21,5	21,5	21,5	21,5	21,5
UE-28	General	20,8	21,1	21,5	21,5	21,6	21,5	21,5	21,5	21,5	21,5	:
EA-19	General	19,9	20,1	20,6	20,7	20,8	20,8	20,8	20,8	20,8	20,8	20,8

Fuente: Elaboración propia a partir de Directorate-General for taxation and Customs Union, European Commission, 2021.

Respecto al tipo reducido hay que resaltar que se ha clasificado como tipo reducido aquel no inferior al 5%, por lo tanto, existen varios países con dos tipos reducidos.

Los países que han incrementado el tipo reducido a lo largo de estos años son: España pasa del 8% al 10%; Francia aumentó el tipo reducido más elevado del 7 al 10% manteniendo en el 5,5% el otro tipo reducido; Italia introdujo un tipo reducido del 5% conservando el que ya tenía del 10%; Chipre aumentó del 8% al 9 % y conservó el del 5%; Luxemburgo que tenía dos tipos reducidos del 6%

y del 12% y lo ha cambiado a uno único del 8%; Países Bajos lo ha aumentado del 6 al 9%; Austria disponía de un tipo reducido del 10% que mantiene y añade uno nuevo del 13%; Eslovenia ha pasado del 8% al 9,5% y ha añadido un nuevo reducido del 5%, y Finlandia que tenía dos tipos reducidos del 9% y del 13%, han aumentado al 10 y al 14%.

Solamente Grecia disminuye uno de los tipos reducidos que tiene, del 6,5 % al 6%, conservando el otro tipo reducido del 13%. El resto de los países conservaron el tipo reducido que tenían en el año 2011.

En cuanto al tipo de IVA superreducido, solo lo tienen seis países y ha permanecido constante en el periodo analizado: España con un 4%; Francia con un 2,1%; Irlanda que lo tiene al 4,8%; Italia con un 4% y Luxemburgo con el 3%. Por lo tanto, es Francia el país europeo que tiene un tipo super reducido más bajo, siendo interesante conocer cuáles son los bienes y servicios a los que se aplica este tipo.

Tomando como referencia el año 2021, los países con los tipos generales de IVA más elevados son Hungría (27%), Dinamarca y Suecia (25%); Finlandia y Grecia (24%); Irlanda, Polonia y Portugal (23%) e Italia (22%). El resto de los países mantienen los tipos entre el 19% y el 21%, siendo Malta el único que tiene un tipo inferior con un 18%.

El tipo impositivo reducido más elevado también lo tiene Hungría con el 18%, le siguen República Checa (15%); Finlandia (14%); Irlanda (13,5%); Croacia, Grecia y Portugal (13%) y Letonia y Suecia (12%). El resto de los países tienen un tipo reducido que va del 7% al 10%, siendo Alemania y Malta los que tienen el tipo reducido inferior con el 7%.

Algunos países tienen dos tipos reducidos (como se ha comentado anteriormente) por lo que se trata de analizar aquellos que tienen los tipos más elevados y bajos respecto a este segundo tipo reducido, que obviamente es inferior al que anteriormente se ha analizado. Los países con el segundo tipo reducido más elevado son: Austria, Finlandia y República Checa con un 10% e Irlanda con el 9%. El resto de los países oscilan entre el 6% y el 5%. Respecto

a los tipos superreducidos ya se ha mencionado que solamente lo tienen España, Francia, Irlanda, Italia y Luxemburgo.

6. EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

A nivel nacional, inicialmente, se crea la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, mediante la cual se establecen las principales normas y la estructura del impuesto, la determinación de la base imponible se realiza de manera sintética, mediante el resultado contable, realizando los ajustes necesarios.

Posteriormente, se elaborará el RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, mediante el cual se trató de unificar las distintas normativas existentes sobre el Impuesto.

El impuesto ha ido sufriendo distintas variaciones, aunque su estructura original no ha sido modificada desde su creación, actualmente la Ley 27/2014 es la que define y establece la estructura y apartados del IS, siendo el RD 634/2015, de 10 de julio, el que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Para definirlo de una manera completa debemos acudir a la Ley 27/2014, de 28 de noviembre, del Impuesto de Sociedades en su artículo 1. *“El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.”* Por lo que, el IS es un impuesto significativo para las empresas como consecuencia de los pagos y los costes que origina su cumplimiento que supone, por lo que puede ser considerado como un factor determinante en la toma de decisiones empresariales.

6.1. Problemática asociada a la armonización del Impuesto de Sociedades

Como ya se ha indicado anteriormente, el carácter globalizado del mundo hace necesaria una armonización fiscal del IS, la cual se ha tratado de realizar en distintas etapas en la UE.

En el año 2001 la Comisión elaboró una comunicación que presentó a diferentes instituciones de la UE que llamó *“Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales- Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible*

consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria". Con esta propuesta se trató de crear un mercado interior más eficaz y con menos desigualdades entre los estados miembros, el objetivo principal se centraba en la armonización de la base imponible del IS.

Las medidas que la UE propone son las siguientes (Cruz Padiá, 2017):

- Para poder realizar comparaciones hay que estudiar no solo los tipos nominales, sino hacerlo también con los efectivos, o lo que es igual, el impuesto que realmente pagan las empresas, puesto que se constata que existen diferencias importantes, hasta de un 30%, en los tipos efectivos de tributación de las sociedades a escala de la UE.
- Asimismo, a pesar de las divergencias de bases, la Comisión opina que los tipos son un buen indicador de la presión fiscal global. No obstante, también manifiesta que la fijación de los tipos en el impuesto sobre sociedades es una cuestión que, por el momento, debe ser competencia de los Estados miembros.
- También pone de manifiesto que la coexistencia de quince sistemas, con normas fiscales distintas, para determinar la base imponible en el mercado interior ocasiona múltiples problemas para la imposición de las transacciones intragrupo "precios de transferencia" e incrementa los riesgos de doble imposición.
- Existe una oposición a permitir la deducción de pérdidas sufridas por empresas asociadas cuyos beneficios caigan fuera del ámbito de sus respectivas esferas tributarias.
- La existencia y concurrencia de diversas potestades tributarias puede originar doble imposición.

Los problemas que se han descrito no serán los únicos, ya que será necesario comparar también las diferentes normativas fiscales relativas al IS entre los distintos estados miembros, ya que existirán diferencias en la forma de

recaudación, las normas de reclamación y control, así como, en distintas cuestiones que influirán directamente en el impuesto.

El plan estratégico que se ha planteado por parte de la UE es el siguiente:

1. Medidas específicas que comprenden los siguientes temas: Ampliación de las directivas sobre dividendos y fusiones, compensación transfronteriza de pérdidas; convenios en materia de doble imposición.
2. Medidas a largo plazo en la que las empresas deben tener opción a tributar a partir de una base consolidada del IS, de tal forma que se eviten las ineficiencias que son resultado de la actual coexistencia de los quince sistemas reglamentarios vigentes.

Actualmente, y a pesar de los esfuerzos realizados existen distintos problemas en todas estas medidas, a pesar de su evidente eficacia. La UE está trabajando y tratando de conseguir armonizar el impuesto de sociedades entre todos los países miembros de la UE.

6.2. El impositivo del Impuesto de Sociedades

La necesidad de una armonización fiscal podrá observarse en las grandes diferencias que existen entre los tipos nominales, siendo importante realizar un análisis entre los tipos efectivos de manera posterior para comparar respecto al pago real que se realiza.

A pesar de que, realizar una comparativa entre tipos nominales no será lo más adecuado debido a que existirán tipos impositivos muy elevados con grandes incentivos fiscales y bonificaciones en la cuota que reduzcan posteriormente el tipo efectivo y países con tipos nominales bajos que atraen en mayor medida grandes multinacionales extranjeras, así mismo, algunos países han optado por tener una fiscalidad ajustada entre sus tipos nominales y efectivos.

En la tabla 6 puede observarse la evolución que ha experimentado el tipo del IS en los distintos países de la UE junto con Noruega, Islandia y Reino Unido del año 2011 al 2021. Una revisión de los tipos nominales del IS y de su evolución a

lo largo del periodo analizado en este trabajo, nos permitirá advertir las grandes diferencias que existen entre los países

Tabla 9. Tipos nominales del IS en países europeos (%), 2011-2021

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Media
Alemania	29,6	29,6	29,6	29,7	29,8	29,8	29,9	29,9	29,9	29,9	29,9	29,8
Austria	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25,0
Bélgica	34	34	34	34	34	34	34	29,6	29,6	25	25	31,6
Bulgaria	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10,0
Chipre	10	10	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,0
Croacia	20	20	20	20	20	20	18	18	18	18	18	19,1
Dinamarca	25	25	25	24,5	23,5	22	22	22	22	22	22	23,2
Eslovaquia	19	19	23	22	22	22	21	21	21	21	21	21,1
Eslovenia	20	18	17	17	17	17	19	19	19	19	19	18,3
España	30	30	30	30	28	25	25	25	25	25	25	27,1
Estonia	21	21	21	21	20	20	20	20	20	20	20	20,4
Finlandia	26	24,5	24,5	20	20	20	20	20	20	20	20	21,4
Francia	36,1	36,1	38	38	38	34,4	44,4	34,4	34,4	32	28,4	35,8
Grecia	20	20	26	26	29	29	29	29	28	24	24	25,8
Hungría	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	10,8	10,8	10,8	10,8	10,8	16,1
Irlanda	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Italia	31,4	31,3	31,3	31,3	31,3	31,3	27,8	27,8	27,8	27,8	27,8	29,7
Letonia	15	15	15	15	15	15	15	20	20	20	20	16,8
Lituania	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15,0
Luxemburgo	28,8	28,8	29,2	29,2	29,2	29,2	27,1	26	24,9	24,9	24,9	27,5
Malta	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35,0
Países Bajos	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25,0
Polonia	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19,0
Portugal	29	31,5	31,5	31,5	29,5	29,5	29,5	31,5	31,5	31,5	31,5	30,7
República Checa	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19,0
Rumania	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16,0
Suecia	26,3	26,3	22	22	22	22	22	22	21,4	21,4	20,6	22,5
Islandia	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Noruega	28,0	28,0	28,0	27,0	27,0	25,0	24,0	23,0	22,0	22,0	22,0	25,1
Reino Unido	26,0	24,0	23,0	21,0	20,0	20,0	19,0	19,0	19,0	19,0	:	21,0
Promedios												
UE-27	22,9	22,9	23,2	23,0	22,9	22,6	22,4	22,0	21,9	21,5	21,4	22,4
UE-28	23,0	22,9	23,2	22,9	22,8	22,5	22,2	21,9	21,8	21,4	:	22,5
EA-19	24,3	24,3	25,0	24,7	24,6	24,3	24,6	24,1	24,0	23,4	23,2	24,2

Fuente: Directorate-General for taxation and Customs Union, European Commission, 2021.

En primer lugar, se procede a realizar un análisis de la evolución de los tipos nominales para ver si se han producido variaciones considerables del tipo impositivo en los países a lo largo del período estudiado. Tanto en los promedios de la UE-28 como los de la UE-28 y la EA-19 se observa una tendencia decreciente a lo largo de los años, a excepción de un repunte en el año 2013 como consecuencia de la crisis económica (Molina y Barberá, 2016), lo que ha originado un descenso del promedio en este período en torno al 1,4%.

Este descenso del promedio es el reflejo de que en la mayoría de los países han disminuido los tipos nominales, destacando las reducciones realizadas por Bélgica un 9%, Hungría un 9,8%, Francia un 7,7%, Finlandia y Noruega un 6%, Suecia un 6,3% o Reino Unido que pasa del 26% al 19% en 2020 (no se dispone de los datos del año 2021). En el resto de países el descenso del tipo de interés nominal ha sido del 5%, como en el caso de España, o inferior. La tendencia seguida por los países europeos de reducir los tipos de gravamen nominales puede estar motivada con el fin de evitar la competencia y que las empresas trasladen sus sedes a otro estado miembro (Fernández y Martínez, 2019).

Los países que han mantenido constante el tipo son diez: Bulgaria, República Checa, Irlanda, Lituania, Malta, Países Bajos, Austria, Polonia, Rumanía e Islandia. Únicamente seis países han subido este tipo impositivo, este incremento varía entre un 2% y un 5% en Grecia, Chipre, Letonia, Portugal y Eslovaquia, mientras que en Alemania es solo de un 0,3% (pasando del 29,6% al 29,9%).

Para estudiar las diferencias en el tipo nominal que existen entre los diferentes países se considera los tipos vigentes en el último año disponible. El promedio para la UE se sitúa en el 21,4%, siendo superior en los países que tienen el euro como moneda común (EA-19). Entre los países con tipos nominales inferiores a la media destacan: Bulgaria (10%), Hungría (10,8%), Irlanda y Chipre (12,5%) y Lituania (15%). Mientras que los países que superan el promedio y se sitúan con tipos superiores o iguales al 25% son: Malta (35%), Portugal (31,5%), Alemania (29,9%), Francia (28,4%), Italia (27,8%) y Bélgica, España y Países Bajos que tienen un 25%. El resto de países varían entre el 15% y el 25%.

Si se compara el tipo nominal más alto, que el 35% de Malta, con el más bajo, Bulgaria con un 10%, existe una diferencia de un 25% lo que refleja una gran desigualdad, que puede provocar una gran evasión fiscal en los países con los impuestos más elevados y estar condicionando la efectividad del IS.

7. ESTUDIO EMPÍRICO: LA PRESIÓN FISCAL EMPRESARIAL EN LA UNIÓN EUROPEA. ANÁLISIS DEL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO

El estudio que se propone tiene como objetivo analizar las divergencias en la tributación por el IS entre distintos países europeos para cuantificar las diferencias en la presión fiscal que soportan las empresas cotizadas en cada uno de los países de la UE.

Como referencias para llevar a cabo este estudio, que se enmarca en la línea de investigación que se centra en realizar una comparación fiscal entre distintos países o regiones, se han considerado los trabajos que están enfocados al ámbito europeo. Las investigaciones que analizan las diferencias entre tipos estatutarios y tipos efectivos suelen emplear muestras de empresas cotizadas de los quince países más representativos de la UE, como son las de Buijink et al (2002) para el período 1990-1996; Álvarez et al (2011) que amplían los años a diez años de 1995-2005; Bustos-Contell et al (2020) abarca desde los años inmediatamente anteriores a la gran crisis hasta el inicio de la recuperación económica (2006-2014). Otros estudios extienden el ámbito geográfico como el de Molina y Barberá (2016) al analizar las empresas cotizadas radicadas en los países que formaban parte de la eurozona en 2013 para 2000-2013. Los resultados han mostrado diferencias significativas entre los diferentes países de la UE, así como entre las tasas impositivas legales (STR) y las ETR. Los resultados han mostrado diferencias significativas entre los diferentes países de la UE, así como entre las tasas impositivas legales (STR) y las ETR. Todos estos estudios han puesto de manifiesto diferencias significativas entre los diferentes países de la UE, así como entre las tasas impositivas nominales como en las efectivas.

El estudio que se realiza en este trabajo actualiza las investigaciones realizadas al contemplar un período temporal que abarca el período 2002-2019. Además, el ámbito geográfico considerado engloba los países de la UE-27, más Islandia, Noruega y Reino Unido.

7.1 Muestra, variables y metodología

Los datos empleados para elaborar este análisis se han extraído de la base de datos Orbis, se consideró un periodo de 10 años, pero fue imposible ya que Orbis solo dispone de datos desde el año 2012, por lo tanto, el marco temporal irá desde el 2012 al 2020. Para realizar la selección de la muestra se utilizaron los siguientes filtros:

- UE 27, Islandia, Noruega y Reino Unido
- El estado de las empresas activo
- Empresas cotizadas
- Todos los sectores de NACE excepto los dedicados a actividades financieras y seguros

La muestra obtenida se compone de 5.758 empresas para cada uno de los años analizados. A continuación, se eliminaron aquellas empresas que no disponían de información sobre alguno de los valores necesarios para la realización del estudio, con el Resultado antes de impuestos negativo o cero, y con saldo acreedor en la cuenta Impuestos sobre beneficios. Posteriormente, y de acuerdo a Monterrey y Sánchez (2020), solo se seleccionan aquellos TIE que se encuentren en el intervalo $(0,1)$.

Finalmente, y después de realizar las correspondientes correcciones surge una muestra de 18.699 sociedades para el conjunto del periodo analizado. En la tabla 10 se recoge la distribución por años y países, así como las tres agrupaciones de países realizadas en análisis anteriores (UE-27, UE-28 y EA-19).

Respecto a la distribución de la muestra por países indicar que sobresale Suecia en cuanto al número de empresas en cada ejercicio. También son muchas las entidades ubicadas en Alemania, Francia, Reino Unido y Letonia (muestra de más de cien empresas cada año). Mientras que en Islandia, Lituania, Estonia, Eslovaquia, Eslovenia e Italia en todo el período analizado el total de sociedades es ligeramente inferior o superior a cien.

Tabla 10. Número de empresas de la muestra por países, 2012-2020

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Total
Alemania	130	133	138	133	147	144	139	132	128	1.224
Austria	35	33	27	31	27	34	34	34	25	280
Bélgica	64	64	71	78	74	75	66	70	67	629
Bulgaria	15	35	42	51	53	46	48	37	44	371
Chipre	20	19	23	21	37	38	39	42	28	267
Croacia	25	31	36	38	44	44	41	44	33	336
Dinamarca	60	60	62	63	77	77	83	76	71	629
Eslovaquia	9	9	12	11	14	14	17	16	13	115
Eslovenia	10	8	14	14	14	12	14	15	9	110
España	44	55	68	74	105	100	88	100	76	710
Estonia	9	12	11	12	13	13	11	12	13	106
Finlandia	64	59	73	83	93	80	88	90	84	714
Francia	298	297	309	302	343	294	315	313	255	2.726
Grecia	44	46	52	53	75	71	71	78	62	552
Hungría	12	12	12	15	11	14	18	17	14	125
Irlanda	27	26	30	37	31	31	38	37	30	287
Italia	8	10	11	11	15	15	14	14	13	111
Letonia	82	87	107	126	140	169	172	192	150	1.225
Lituania	12	7	6	10	13	5	7	6	5	71
Luxemburgo	17	15	14	19	20	18	12	10	14	139
Malta	19	24	27	32	37	36	35	37	34	281
Países Bajos	9	11	13	15	17	18	21	24	22	150
Polonia	62	68	68	57	77	72	76	86	77	643
Portugal	53	63	66	71	80	70	74	69	56	602
República Checa	168	228	255	269	289	255	281	272	276	2.293
Rumania	22	23	23	26	23	26	28	25	20	216
Suecia	464	487	522	528	624	590	594	575	439	4.823
Islandia	7	7	7	8	8	9	10	10	10	76
Noruega	27	29	31	39	57	48	51	55	55	392
Reino Unido	161	199	239	275	345	288	313	326	325	2.471
Total	1.977	2.157	2.369	2.502	2.903	2.706	2.798	2.814	2.448	22.674
UE-27	1.782	1.922	2.092	2.180	2.493	2.361	2.424	2.423	2.058	19.735
UE-28	1.659	1.796	1.961	2.055	2.354	2.226	2.295	2.301	1.940	18.587
EA-19	1.651	1.792	1.965	2.063	2.384	2.240	2.312	2.322	1.970	18.699

Fuente: elaboración propia a partir de datos de Orbis

Las variables que se han considerado para el análisis de la presión son el tipo impositivo efectivo (TIE) y una medida de *book tax gap* que se ha denominado ahorro fiscal relativo.

El TIE empleado en el estudio se ha calculado como el cociente entre el gasto devengado por impuesto sobre beneficios y el resultado contable antes de impuestos (RCAI). Formulación que suele emplearse en las investigaciones previas que han analizado esta cuestión.

$$\text{TIE} = \frac{\text{Gasto por impuesto de sociedades}}{\text{RCAI}}$$

El ahorro fiscal relativo hace referencia a la posición relativa de las empresas de cada país, en promedio, respecto al tipo nominal vigente a escala nacional. Se ha formulado de la forma siguiente:

$$\text{Ahorro fiscal} = \frac{\text{Tipo nominal} - \text{Tipo efectivo}}{\text{Tipo nominal}}$$

De esta manera, se conocerá cual será el ahorro que se conseguirá respecto a los tipos nominales, que no necesariamente tiene por qué ser positivo.

Para el análisis de la presión fiscal en los distintos países se ha utilizado una metodología descriptiva del TIE, de las diferencias entre el TIE y el tipo impositivo nominal y del ahorro fiscal, tanto por países como por su evolución a lo largo del período objeto de estudio. Adicionalmente, se realizará un análisis univariante de la varianza (ANOVA) sobre el TIE y el ahorro fiscal para mostrar la existencia de diferencias entre los distintos países respecto a sus medias para todos los años analizados. Para la aplicación de estas pruebas se utilizará el programa *Statgraphics Centurion XVIII*.

7.2 Análisis descriptivo

En primer lugar, se han calculado las medias de los TIE por países, lo que permite conocer cuál ha sido la variación que se ha experimentado durante los años objeto de estudio, así como, cuáles son los países con tipos efectivos más

altos y bajos. En la tabla 11 se recogen los TIE en los países europeos para el período 2012-2020.

Tabla 11. Tipos efectivos del IS en países europeos (%), 2012-2020

País	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Diferencia
Alemania	25,99	26,78	28,26	27,16	25,07	25,88	26,50	23,96	25,13	0,86
Austria	24,19	24,28	24,73	22,45	22,74	20,63	26,13	25,64	23,69	0,50
Bélgica	20,72	20,78	22,61	20,19	19,35	19,43	19,53	21,55	19,39	1,33
Bulgaria	8,89	9,23	7,40	7,86	7,24	10,56	7,79	8,74	6,64	2,25
Chipre	17,73	22,85	14,96	15,83	19,32	17,72	18,72	18,69	19,56	-1,84
Croacia	15,26	11,00	9,76	14,23	15,05	15,95	15,08	15,48	13,38	1,87
Dinamarca	26,42	27,43	24,19	22,87	23,23	23,40	23,75	25,95	23,09	3,33
Eslovaquia	29,31	20,65	27,52	38,27	42,73	39,17	27,72	30,33	19,27	10,04
Eslovenia	9,81	27,63	17,84	16,25	10,24	13,24	18,59	18,66	13,54	-3,72
España	25,71	26,64	26,75	25,16	22,65	20,95	24,75	20,92	23,77	1,94
Estonia	12,07	17,02	13,30	21,29	19,83	22,52	32,64	16,59	16,42	-4,35
Finlandia	24,80	23,66	25,52	22,64	22,05	22,63	23,20	26,12	23,56	1,24
Francia	31,41	32,21	29,40	27,46	26,47	25,51	26,08	28,63	28,92	2,48
Grecia	28,93	36,76	30,26	31,47	34,75	32,72	29,69	30,12	25,07	3,86
Hungría	18,30	15,22	20,82	24,63	13,41	17,12	14,39	18,64	16,07	2,23
Irlanda	18,47	20,70	20,13	17,74	19,00	15,00	16,03	15,11	16,07	2,40
Italia	38,03	44,02	39,16	37,16	35,08	29,83	27,86	30,42	25,81	12,23
Letonia	29,64	26,30	14,97	37,22	21,13	10,20	1,05	3,32	5,15	24,49
Lituania	15,96	10,03	20,28	13,79	12,57	11,01	11,98	12,20	14,64	1,32
Luxemburgo	29,82	24,06	22,23	26,80	27,85	25,99	21,71	23,63	27,65	2,17
Malta	27,66	27,98	33,43	25,29	24,26	27,71	23,77	32,98	26,06	1,61
Países Bajos	26,83	22,82	24,54	25,44	22,94	24,34	23,08	27,21	28,11	-1,29
Polonia	20,48	21,73	20,84	22,44	21,43	22,99	23,16	21,95	19,96	0,53
Portugal	34,51	31,38	24,48	26,26	20,59	19,89	25,48	25,57	28,27	6,24
República Checa	20,51	15,83	16,33	21,21	23,28	20,49	19,92	20,11	25,29	-4,78
Rumania	19,02	24,51	18,15	16,46	14,23	15,27	17,26	16,09	12,38	6,63
Suecia	24,43	23,90	22,39	23,30	19,15	23,01	22,39	22,05	22,89	1,55
Islandia	20,27	19,67	20,68	16,93	16,65	16,31	20,50	19,02	22,44	-2,17
Noruega	24,36	23,85	25,20	21,01	23,78	20,49	22,40	22,95	20,56	3,80
Reino Unido	23,58	21,70	20,47	19,33	17,67	17,54	19,55	19,45	19,90	3,68
UE-27	23,10	23,35	22,22	22,94	21,46	20,92	21,02	21,40	20,42	2,68
UE-28	23,14	23,34	22,14	23,50	21,97	21,21	20,92	21,61	20,39	2,75
EA-19	24,82	25,61	24,23	25,15	23,61	22,34	22,34	22,72	21,58	3,24

Fuente: elaboración propia a partir de datos de Orbis

Teniendo en cuenta la evolución que han experimentado los TIE's, solo se van a destacar aquellos que han variado considerablemente durante el periodo que va del 2012 al 2020. Los valores medios obtenidos en las agrupaciones UE-27, UE-28 reflejan una disminución de la presión fiscal en el período de 2,7% y del 3,2% en los países de la EA-19. Por lo tanto, para el conjunto de los países europeos la presión fiscal efectiva ha seguido una tendencia decreciente en estos años.

Por países entre los que han disminuido sus tipos efectivos se puede destacar Letonia que ha pasado de casi un 30% a un 5%, descenso que se ha producido principalmente en el año 2017 y se ha mantenido en los ejercicios sucesivos. En Italia disminuye del 38% en 2002 a casi 26% en 2020, aunque su TIE se mantiene a lo largo de este periodo en torno al 30%. En Eslovaquia también disminuye situándose el TIE en 2020 en el 19%, si bien a lo largo del período está en torno al 30% o superior. En Rumania y Portugal, que desciende en casi un 6%, la disminución se ha ido produciendo a lo largo del período estudiado, aunque no de forma constante. Para el resto de los países las variaciones han sido poco notables ya que no difieren en más de un 4%.

Por mencionar algunos países en los que el tipo efectivo aumentó, aunque no sea en gran medida, se encuentran los siguientes: República Checa con un incremento de casi el 5%, Estonia con el 4,3%, Eslovenia con el 3,7%, Islandia y Chipre con aproximadamente un 2%. En estos casos la tendencia creciente se mantiene a lo largo de los años sin observar variaciones muy significativas. En el caso de España se ha mantenido prácticamente en el mismo TIE aunque sufre una reducción en este período de casi un 2%.

En cuanto al tipo de gravamen el promedio del TIE para los países de la UE se sitúa entre el 23,1 y el 20,4% del año 2020. Por países se observan discrepancias bastante considerables respecto a la media de los países europeos. Destaca Bulgaria con valores inferiores al 10% en todos los años, Letonia en los cuatro últimos ejercicios con TIE's inferiores al 5%. Los países como Rumania, Croacia, Eslovenia, Lituania, Irlanda, Hungría y Estonia arrojan unos tipos inferiores a la media a lo largo de todos los años y sus valores

inferiores son al 20%. En general, se puede decir que son los países del este, que se han incorporado más recientemente a la UE, los que tienen un TIE más reducido. Mientras que Francia, Portugal, Países Bajos, Luxemburgo o Italia poseen una presión fiscal más elevada que el promedio europeo a lo largo del período estudiado. En el caso de España, en la mayoría de los años el TIE es superior al promedio de la UE.

Una vez que se analizaron los TIE será necesario realizar una comparativa entre tipos nominales y efectivos, para conocer la influencia de los incentivos fiscales en cada país, los resultados se reflejan en la tabla 12.

La diferencia entre el tipo impositivo nominal y el TIE desde el año 2012 al 2020 para el promedio de los países europeos no presenta una tendencia constante. En los primeros años las empresas soportaban una mayor presión fiscal que la estatutaria. Mientras que al final del periodo ocurre lo contrario, es decir, los países han aumentado los incentivos fiscales que permiten reducir la presión fiscal empresarial en torno al 1% los países de la UE y hasta el 2% los que se engloban en la EA-19.

En cuanto a la evolución de estas diferencias a lo largo del período por países, los que más destacan son: Letonia que ha pasado de un tipo impositivo nominal 14 puntos porcentuales superior al efectivo a lo contrario (un 14% inferior), y Eslovaquia e Italia que han reducido la diferencia que existía entre los dos tipos en el año 2012 que era elevada a un punto porcentual en el año 2020.

Los países que más han disminuido la presión fiscal son Bélgica y Hungría con aproximadamente un 7,5%, Estonia y Republica Checa en torno al 5%. Para el resto las diferencias no son demasiado importantes, respecto a la variación de la UE-27. En España las diferencias entre ambos tipos oscilan entre el 4% y el 0,25%, siendo en todos los años el tipo nominal superior al efectivo, presentando una tendencia decreciente.

Tabla 12. Diferencias entre tipos nominales y efectivos en países europeos (%) 2012-2020

País	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Diferencia
Alemania	3,61	2,82	1,44	2,64	4,73	4,02	3,40	5,94	4,77	-1,16
Austria	0,81	0,72	0,27	2,55	2,26	4,37	-1,13	-0,64	1,31	-0,50
Bélgica	13,28	13,22	11,39	13,81	14,65	14,57	10,07	8,05	5,61	7,67
Bulgaria	1,11	0,77	2,60	2,14	2,76	-0,56	2,21	1,26	3,36	-2,25
Chipre	-7,73	-10,35	-2,46	-3,33	-6,82	-5,22	-6,22	-6,19	-7,06	-0,66
Croacia	4,74	9,00	10,24	5,77	4,95	2,05	2,92	2,52	4,62	0,13
Dinamarca	-1,42	-2,43	0,31	0,63	-1,23	-1,40	-1,75	-3,95	-1,09	-0,33
Eslovaquia	-10,31	2,35	-5,52	-16,27	-20,73	-18,17	-6,72	-9,33	1,73	-12,04
Eslovenia	8,19	-10,63	-0,84	0,75	6,76	5,76	0,41	0,34	5,46	2,72
España	4,29	3,36	3,25	2,84	2,35	4,05	0,25	4,08	1,23	3,06
Estonia	8,93	3,98	7,70	-1,29	0,17	-2,52	-12,64	3,41	3,58	5,35
Finlandia	-0,30	0,84	-5,52	-2,64	-2,05	-2,63	-3,20	-6,12	-3,56	3,26
Francia	4,69	5,79	8,60	10,54	7,93	18,89	8,32	5,77	3,08	1,62
Grecia	-8,93	-10,76	-4,26	-2,47	-5,75	-3,72	-0,69	-2,12	-1,07	-7,86
Hungría	2,30	5,38	-0,22	-4,03	7,19	-6,32	-3,59	-7,84	-5,27	7,57
Irlanda	-5,97	-8,20	-7,63	-5,24	-6,50	-2,50	-3,53	-2,61	-3,57	-2,40
Italia	-6,73	-12,72	-7,86	-5,86	-3,78	-2,03	-0,06	-2,62	1,99	-8,73
Letonia	-14,64	-11,30	0,03	-22,22	-6,13	4,80	18,95	16,68	14,85	-29,49
Lituania	-0,96	4,97	-5,28	1,21	2,43	3,99	3,02	2,80	0,36	-1,32
Luxemburgo	-1,02	5,14	6,97	2,40	1,35	1,11	4,29	1,27	-2,75	1,73
Malta	7,34	7,02	1,57	9,71	10,74	7,29	11,23	2,02	8,94	-1,61
Países Bajos	-1,83	2,18	0,46	-0,44	2,06	0,66	1,92	-2,21	-3,11	1,29
Polonia	-1,48	-2,73	-1,84	-3,44	-2,43	-3,99	-4,16	-2,95	-0,96	-0,53
Portugal	-3,01	0,12	7,02	3,24	8,91	9,61	6,02	5,93	3,23	-6,24
República Checa	-1,51	3,17	2,67	-2,21	-4,28	-1,49	-0,92	-1,11	-6,29	4,78
Rumania	-3,02	-8,51	-2,15	-0,46	1,77	0,73	-1,26	-0,09	3,62	-6,63
Suecia	1,87	-1,90	-0,39	-1,30	2,85	-1,01	-0,39	-0,65	-1,49	3,35
Islandia	-0,27	0,33	-0,68	3,07	3,35	3,69	-0,50	0,98	-2,44	2,17
Noruega	3,64	4,15	1,80	5,99	1,22	3,51	0,60	-0,95	1,44	2,20
Reino Unido	0,42	1,30	0,53	0,67	2,33	1,46	-0,55	-0,45	-0,90	1,32
UE-27	-0,20	-0,15	0,78	-0,04	1,14	1,48	0,98	0,50	1,08	-1,28
UE-28	-0,24	-0,14	0,76	-0,70	0,53	0,99	0,98	0,19	1,01	-1,25
EA-19	-0,52	-0,61	0,47	-0,55	0,69	2,26	1,76	1,28	1,82	-2,34

Fuente: elaboración propia a partir de datos de Orbis

Por otro lado, existen discrepancias considerables de la diferencia entre ambos tipos por países. Entre los Estados en que es mayor el nominal que el efectivo

destacan: Letonia, Malta y Bélgica con el 14,85%, el 8,94% y el 5,61% respectivamente, por lo que es de suponer que existen unas mayores deducciones y bonificaciones a la cuota, lo que les permite reducir en gran medida el pago final del IS. Lo mismo ocurre con Eslovenia, Alemania y Croacia con diferencias de en torno al 5%.

Curiosamente en algunos países los tipos nominales son menores a las TIE: Chipre, República Checa y Hungría son los que más sobresalen. Aunque esto no es habitual, una posible explicación sería la existencia de diferencias entre el sistema contable y el fiscal, de modo que, los tipos nominales se aplican anteriormente a la obtención del RCAI, lo que incrementaría los tipos efectivos. En Chipre el tipo nominal es aplicado sobre el total de facturación y no sobre los beneficios, por lo tanto, se explica el TIE mayor que el nominal.

Otra comparativa interesante es la que puede observarse en la tabla 13, en la que se muestran los resultados obtenidos para la variable definida anteriormente ahorro fiscal que permite relativizar la diferencia entre el tipo nominal y el efectivo en función del tipo impositivo nominal. Esta medida permite obtener una medida de la efectividad real de las prácticas de planificación fiscal, al normalizar el efecto de los cambios en el tipo estatutario (Monterrey y Sánchez, 2020).

Como ya se ha comentado en la tabla anterior, prácticamente todos los países disminuyen su tipo efectivo, por lo tanto, se observa un gran ahorro fiscal y resultados similares al obtenido para las diferencias entre tipos impositivos. Así, entre los países en los que se produce un ahorro fiscal están: Letonia que en 2020 alcanza el 74,23%; Bélgica con porcentajes superiores al 40% en algún año; Bulgaria, Eslovenia, Francia, Malta o Croacia con ahorros próximos o superiores al 30%, en la mayoría de estos países se produce un ahorro fiscal en todos los años analizados. En el caso de España el ahorro llega a alcanzar algún ejercicio porcentajes superiores al 15%, aunque en otros es de un 1%.

Entre los países en los que no se produce un ahorro fiscal, al igual que para el caso de las diferencias, se encuentran Chipre, Hungría, República Checa o Irlanda siendo curiosamente algunos de los países con los tipos nominales más

bajos, por lo tanto, sus diferentes maneras de calcular el IS, es lo que produce las diferencias.

Tabla 13. Ahorro fiscal en los países europeos (%), año 2012-2020

País	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Alemania	12,20	9,54	4,86	8,85	15,88	13,45	11,38	19,85	15,94
Austria	3,24	2,88	1,10	10,18	9,05	17,48	-4,50	-2,54	5,26
Bélgica	39,04	38,87	33,51	40,61	43,10	42,86	34,03	27,20	22,42
Bulgaria	11,06	7,67	25,95	21,43	27,63	-5,58	22,10	12,58	33,57
Chipre	-77,26	-82,77	-19,65	-26,67	-54,59	-41,77	-49,73	-49,49	-56,50
Croacia	23,72	45,02	51,20	28,84	24,76	11,38	16,20	14,02	25,64
Dinamarca	-5,67	-9,74	1,25	2,70	-5,61	-6,36	-7,94	-17,94	-4,96
Eslovaquia	-54,26	10,24	-25,07	-73,96	-94,23	-86,54	-32,01	-44,44	8,23
Eslovenia	45,48	-62,56	-4,94	4,39	39,76	30,33	2,17	1,76	28,75
España	14,30	11,19	10,84	10,13	9,41	16,19	1,01	16,34	4,94
Estonia	42,53	18,97	36,65	-6,46	0,85	-12,60	-63,22	17,05	17,91
Finlandia	-1,24	3,45	-27,58	-13,20	-10,23	-13,16	-16,00	-30,59	-17,82
Francia	12,99	15,23	22,64	27,74	23,04	42,55	24,17	16,78	9,61
Grecia	-44,67	-41,37	-16,39	-8,51	-19,82	-12,83	-2,38	-7,59	-4,46
Hungría	11,18	26,13	-1,05	-19,54	34,92	-58,51	-33,25	-72,61	-48,81
Irlanda	-47,76	-65,64	-61,03	-41,93	-52,00	-20,02	-28,26	-20,91	-28,56
Italia	-21,51	-40,65	-25,12	-18,74	-12,07	-7,30	-0,22	-9,41	7,17
Letonia	-97,60	-75,34	0,19	-148,15	-40,88	31,98	94,74	83,40	74,23
Lituania	-6,43	33,13	-35,23	8,04	16,18	26,62	20,15	18,67	2,39
Luxemburgo	-3,55	17,59	23,87	8,24	4,64	4,11	16,49	5,12	-11,04
Malta	20,97	20,07	4,50	27,75	30,69	20,83	32,08	5,78	25,55
Países Bajos	-7,32	8,71	1,83	-1,76	8,22	2,64	7,68	-8,84	-12,46
Polonia	-7,82	-14,36	-9,69	-18,09	-12,79	-20,99	-21,88	-15,55	-5,04
Portugal	-9,55	0,38	22,27	10,97	30,21	32,57	19,10	18,82	10,24
R. Checa	-7,93	16,66	14,04	-11,63	-22,52	-7,86	-4,85	-5,86	-33,10
Rumania	-18,85	-53,21	-13,43	-2,90	11,04	4,56	-7,90	-0,57	22,61
Suecia	7,11	-8,62	-1,75	-5,93	12,94	-4,61	-1,79	-3,03	-6,94
Islandia	-1,34	1,64	-3,38	15,37	16,77	18,44	-2,49	4,88	-12,21
Noruega	13,00	14,81	6,67	22,18	4,87	14,64	2,59	-4,32	6,55
Reino Unido	1,74	5,65	2,54	3,34	11,67	7,66	-2,88	-2,39	-4,74

Fuente: elaboración propia a partir de datos de Orbis

7.3 Análisis univariante ANOVA

En este apartado se muestran los resultados del análisis ANOVA, que va a permitir verificar si las diferencias en la presión fiscal que soportan los países

Europeos, que se han comentado en el apartado anterior, son estadísticamente significativas. Mediante el ANOVA se contrasta la igualdad de medias entre los niveles de un factor, en este caso los países europeos, identificando el comportamiento medio de las variables explicativas para averiguar si estas difieren o no entre los distintos niveles en función de la variable dependiente, que en este caso son el TIE y el ahorro fiscal relativo.

Se ha realizado un ANOVA para cada uno de los años considerados en este estudio, en la tabla 14 se recogen los resultados obtenidos. Tanto para la variable TIE como para la variable ahorro fiscal, los valores que presenta el valor-P de la prueba F son inferiores a 0,05, lo que pone de manifiesto la existencia de diferencias significativas entre los países europeos para las medias de las dos medidas fiscales utilizadas y en todos los años del período estudiado, con un nivel de significación del 1%.

Tabla 14. Resultados ANOVA de las medidas de presión fiscal

Año	TIE		Ahorro fiscal	
	Razón-F	Valor-P	Razón-F	Valor-P
2012	7,11***	0,0000	5,95***	0,0000
2013	11,61***	0,0000	7,30***	0,0000
2014	11,54***	0,0000	6,15**	0,0276
2015	11,05***	0,0000	8,21***	0,0000
2016	12,89***	0,0000	7,84***	0,0000
2017	9,72***	0,0000	11,14**	0,0000
2018	6,88***	0,0000	6,05***	0,0000
2019	9,14***	0,0000	5,67***	0,0000
2020	7,17***	0,0000	3,66***	0,0000

(*** y ** representan valores estadísticamente significativos a niveles del 1% y 5% respectivamente)

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de Orbis.

Adicionalmente, la prueba de múltiples rangos permite determinar grupos homogéneos y en qué puntos de los grupos se producen las diferencias significativas, teniendo como objetivo facilitar la discriminación entre los distintos países. En el Anexo I se muestran los resultados obtenidos en esta prueba para las dos variables TIE y ahorro fiscal. Como se indica el procedimiento utilizado es el de diferencia mínima significativa (LSD) de Fisher. Cada país se asigna a

un grupo, no existiendo diferencias estadísticamente significativas entre aquellos países que comparten una misma columna de X's. Mientras que los grupos que presentan diferencias serán aquellos en los que no se comparte una misma columna de X's, con un riesgo del 5%.

La prueba de rangos múltiples para la variable TIE determina distintos grupos homogéneos para cada uno de los años analizados que varían desde los siete grupos en el año 2013 hasta los dieciséis en los años 2014 y 2020. Los países que integran los grupos van variando cada ejercicio económico, por lo que no se pueden establecer grupos homogéneos de países para todo el período. Aun así, se ha observado que en el grupo que englobaría los países con menores TIE's suelen encontrarse en varios años Bulgaria, Lituania, Eslovenia y Croacia. Mientras que en los grupos con elevados tipos efectivos estarían Eslovaquia, Italia, Francia o Luxemburgo.

Para el ahorro fiscal, se han establecido desde once grupos homogéneos de países en 2014 a dieciséis en 2017 y 2020. Para esta variable no se pueden establecer que en un determinado grupo homogéneo estén los mismos países en bastantes años del período, aunque sí se observan coincidencias en algunos años concretos. Por ejemplo, un grupo con bajo ahorro fiscal englobaría a Letonia, Chipre y República Checa pero solamente los primeros años, en los años siguientes estos países cambian su posición de ahorro y grupo.

8. CONCLUSIONES

Tras haber elaborado el presente TFM cuyo objetivo principal se centraba en comparar los distintos sistemas tributarios a nivel de la UE, mencionando especialmente el IS y las diferencias entre TIN y TIE se han extraído las siguientes conclusiones.

La presión fiscal en la UE-27 se encuentra en torno al 40% , encontrando diferencias entre los siguientes países: Dinamarca, Francia, Bélgica, Suecia, Austria, Italia, Finlandia, Alemania y Grecia que superan la media con salarios medios más elevados. Los que menor presión fiscal soportan son los que tienen fiscalidades menos restrictivas como Rumania, Lituania, Bulgaria, Malta y Letonia, estando muy por debajo de la media de la UE-27.

Respecto a los ingresos fiscales por habitante se ha producido un aumento considerable en la media europea del 26% en el periodo del 2011 al 2019. Aquellos países con salarios más elevados y mayor nivel de vida son los que presentan mayores ingresos fiscales por habitante, además, de disponer de sistemas de impuestos progresivos que les permiten gravar a las rentas superiores. Por el contrario, los que obtienen un menor número de ingresos fiscales son los países del este, ya que sus salarios son menores y sus impuestos son de carácter menos equitativo, disponiendo de un tipo único.

Respecto a la recaudación por tipo de impuestos la tendencia general es obtener mayores ingresos mediante los impuestos directos, aunque destacan algunos países en los que dan más importancia a los impuestos al consumo como Croacia, Bulgaria, Letonia, Hungría, y Estonia, no teniendo en cuenta la capacidad económica de sus residentes, siendo, por tanto, su sistema fiscal más injusto. En cuanto a las contribuciones sociales la gran mayoría de países obtienen recaudaciones de en torno al 60% y al 50%, encontrando en el lado opuesto a aquellos que dan más importancia a los impuestos al consumo.

En cuanto al IS, aquellos países con ventajas fiscales atraen un mayor número de empresas, por lo tanto, a pesar de tener en muchos casos tipos impositivos bajos son capaces de recaudar una mayor cantidad de dinero, destacando a Luxemburgo, Reino Unido, Malta e Irlanda.

En relación al IRPF los países del este son los que tienen tipos máximos más reducidos ya que la mayoría de estos países tienen un tipo impositivo de carácter único no atendiendo a la recomendación de la progresividad. La cuña fiscal mostrará la existencia de países en los que no se tiene en cuenta la capacidad económica de cada contribuyente disponiendo de un sistema más injusto y destacando a todos los países del este junto a Suecia y Dinamarca.

En cuanto al IVA y el análisis de los distintos tipos, se concluye que, la mayoría de los países ha realizado aumentos en los tres tipos de IVA en la última década, siendo muy pocos los que lo han reducido, es el impuesto en el que existe una mayor armonización a nivel de la UE.

Los tipos nominales del IS, en la mayoría de los países han disminuido en el periodo que va del 2011 al 2021, siendo muy pocos los que lo suben y siendo las subidas poco notables. Los tipos nominales más bajos se encuentran en los países recientemente incorporados a la UE, ya que no han adaptado sus sistemas y en aquellos denominados como “paraísos fiscales”.

Del análisis empírico realizado para una muestra de sociedades cotizadas europeas, se extraen las siguientes conclusiones:

- Los países con los TIE más bajos no necesariamente son los que tenían los tipos nominales más reducidos.
- La diferencia entre TIN y TIE muestra que algunos países tienen tipos nominales más bajos que los TIE, entre los que encontramos a Chipre, R. Checa y Hungría, debido a la aplicación de tipos nominales previamente a la obtención del resultado, siendo aplicado sobre el total de facturación o sobre el resultado de explotación provocando esta diferencia.
- La mayoría de los países dispone de TIE más bajos, entre los que destacan: Letonia, Malta y Bélgica con diferencias del 15%, 9% y 5,6%, respectivamente, con grandes incentivos fiscales que les permiten atraer un mayor número de empresas.

- El cálculo del ahorro fiscal ha permitido conocer la variación porcentual entre el tipo nominal respecto al efectivo, los que más ahorro fiscal tienen son, Letonia, Bulgaria y Eslovenia, teniendo Letonia un ahorro del 74%, Entre los que menos ahorro se produce se encuentran Chipre, Hungría y R. Checa.
- El ANOVA ha permitido corroborar la existencia de diferencias significativas entre los distintos países respecto al TIE y al ahorro fiscal, manifestando diferencias significativas en absolutamente todos los años analizados.

La necesidad de armonizar se vuelve cada vez más necesaria, ya que estas discrepancias entre países provocan más desigualdades, lo cual es negativo ya que el objetivo de la UE es tratar de generar riqueza de manera equitativa y no dejar atrás a ninguno de los estados miembros. Serán necesarios múltiples debates entre las posturas de los distintos países para conseguir llegar a un acuerdo, aunque ya se han dado los primeros pasos y la propuesta de EEUU de gravar el 15% a todas las sociedades que operen en el extranjero abre un mundo nuevo a nivel global, ya que es el primer escalón a superar para terminar con los paraísos fiscales y permitirá repartir la riqueza de manera más justa.

BIBLIOGRAFÍA

- Agencia Tributaria. (2021). *Manual de actividades económicas: Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español*. Madrid: Ministerio de Hacienda y Función Pública.
- Albi Ibáñez, E. y García Ariznavarreta, J. (2007). *Sistema fiscal español I*. Barcelona: Ariel S.A.
- Albi Ibáñez, E., González Páramo, J. y Zubiri, I. (2004). *Economía Pública II*. Barcelona: Ariel S.A.
- Alcaraz Villodre, A. (2015). *Las ganancias empresariales y la planificación fiscal en España y la UE*. Madrid: Universidad Pontificia de Comillas.
- Álvarez, S.; Fernández, E. y Martínez, A. (2011). Corporate tax burden in the European Union. *EC Tax Review*, 1, 41-55.
- Barberá Martí, A. (2017). *Análisis comparativo de la presión fiscal empresarial en la zona euro durante el periodo 2005.2015*. Tesis doctoral. Universidad de Valencia.
- Buijink, W.; Janssenb, B. y Schols, Y. (2002). Evidence of the effect of domicile on corporate average effective tax rates in the European Union. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 11, 115-130.
- Bustos-Contell, E.; Climent-Serrano, S. y Labatut-Serer, G. (2020). Tax incentives: An effective mechanism to achieve EU harmonization. *Journal of Business Accounting and Finance Perspectives*, 2, 1-13.
- Cabralles, A. (2021). ¿Por qué no se debe invocar el esfuerzo fiscal como argumento si uno quiere que los impuestos sean bajos? Nada es gratis.
- Cruz Padial, I. (2017). *La fiscalidad empresarial en el ámbito de la Unión Europea: expectativas de futuro*. Málaga: Universidad de Málaga.
- Delgado Rivero, F. y Fernández Llera, R. (2006). *Un análisis de la política impositiva en la Unión Europea*. XII Encuentro de Economía Pública. Universidad de Almería.

- Directorate-General for taxation and Customs Union, European Commission. (2021). *Taxation Trends in the European Union*. Luxemburgo: Publications Office of the European Union.
- Domínguez Martínez, J. M. (2013). La cuña fiscal del trabajo: noción y cálculo. *Extoikos*, 11, 96-112.
- Escribano, F. (2015). *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Larousse-Editorial Tecnos.
- Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias, A. (2019). El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen. En *Amici, amico: Estudios en homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez*, 39-52. Ediciones de la Universidad de Oviedo.
- Fernández Rodríguez, M. (2020). *Plan Werner: El ensayo de la Unión Económica y Monetaria*. Madrid, Madrid.
- Fernández, E. y Álvarez, S. (2003). Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal. *Técnica contable*, 25-37.
- García Novoa, C. (2018). El actual contexto internacional y el principio de residencia en las rentas de actividades empresariales. *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, 25, 1-32.
- Kiziryan, M. (25 de agosto de 2015). Economipedia. Obtenido de <https://economipedia.com/definiciones/impuestos-directos.html>
- Llamas Rodríguez, E. (2018). *El IRPF en España: Evolución, reformas y efectos*. León: Universidad de León.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, de 29 de diciembre de 1992, núm. 312. Obtenido de <https://www.boe.es/eli/es/l/1992/12/28/37/con>
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín oficial del Estado*, de 18 de diciembre de 2003, núm. 302. Obtenido de <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, de 29 de noviembre de 2006, núm. 285. Obtenido de <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*, de 28 de noviembre de 2014, núm. 288. Obtenido de <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/26>

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, de 28 de noviembre de 2014, núm. 288. Obtenido de <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con>

Longás Lafuente, A. (2021). *Impuesto sobre el valor añadido (1). Comentarios y casos prácticos*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

Molina Llopis, R. y Barberá Martí, A. (2016). Análisis comparativo de la tributación empresarial en los países de la zona euro durante el período 2000-2013. *Contabilidad y Negocios*, 11(22), 22-34.

Marroquin Sagalés, C. (2010). *Evolución y situación actual de las medidas de armonización de la fiscalidad directa en el marco de la UE*. Barcelona: Universitat Abat Oliva CEU

Monterrey Mayoral, J. y Sánchez Segura, A. (2020). ¿Cómo ha evolucionado la presión fiscal de la empresa española en la última década? Remedios normativos frente a la planificación fiscal. *Revista de Contabilidad*, 23(2), 224-237.

Panadero García, A. (2020). *Análisis comparativo del Impuesto sobre Sucesiones en las diferentes Comunidades Autónomas y respecto de la Unión Europea*. Madrid: Universidad Pontificia de Comillas

Peraire Saus, J. (2017). *El tipo impositivo efectivo por impuesto de sociedades: Estudio comparativo entre países de la Unión Europea*. Valencia: Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir.

Ruiz-Huerta, J. y Garcimartín, C. (2015). Hacia una fiscalidad europea. Tendencias de los impuestos en la Unión Europea. *Ekonomiaz*, 88, 67-97

ANEXOS

ANEXO I: Pruebas de múltiples rangos para las variables TIE y Ahorro fiscal por país

Método: 95,0 porcentaje LSD

AÑO 2012 TIE

País	Media	Grupos Homogéneos
Bulgaria	0,0889	X
Eslovenia	0,0981	XX
Estonia	0,1206	XXX
Croacia	0,1525	XXX
Lituania	0,1596	XXXXX
Chipre	0,1772	XXXXXXX
Hungría	0,1829	XXXXXXXXX X
Irlanda	0,1846	XXXXXXX
Rumania	0,1901	XXXXXX X X
Islandia	0,2026	XXXXXXXXXXX X
Polonia	0,2048	X X X X
República Checa	0,2050	XXXXXXXXXXXXX
Bélgica	0,2072	XXXXX X X
Reino Unido	0,2358	X X X X X
Austria	0,2418	XXXXXXXXX X
Noruega	0,2435	XXXXXXXXX X
Suecia	0,2443	X X XX X
Finlandia	0,2480	XXXXXX X
España	0,2570	XXXXXX X
Alemania	0,2598	X XX
Dinamarca	0,2641	X XX
Países Bajos	0,2682	X XXX X
Malta	0,2766	XXXXXXXXXXXXX
Grecia	0,2893	X X X
Eslovaquia	0,2930	XXXXXXXXXXXXX
Letonia	0,2964	XXXXXXXXXX
Luxemburgo	0,2982	XXX X
Francia	0,3140	X X
Portugal	0,3450	XX
Italia	0,3803	X

Ahorro fiscal

País	Media	Grupos Homogéneos
Letonia	-0,9760	X
Chipre	-0,7726	XX
Eslovaquia	-0,5425	XXXXX
Grecia	-0,4803	X X
Irlanda	-0,4775	XXX
República Checa	-0,2591	XXXXXXXXXXX
Italia	-0,2151	X XX
Rumania	-0,1884	XXXXX
Bulgaria	-0,1117	XXXXXXXXXX
Portugal	-0,0955	XXXXXX
Países Bajos	-0,0938	XXX X
Polonia	-0,0911	XX X
Dinamarca	-0,0746	XXX X
Lituania	-0,0642	XXXXXX
Reino Unido	-0,0456	XX X
Luxemburgo	-0,0354	XXXXX
Islandia	-0,0134	XXXXXXXXXXXXX
Finlandia	-0,0123	XXXXX
Suecia	0,00955	XXXX
Austria	0,03240	XXXXX X
Alemania	0,07949	XX X
Noruega	0,08576	XXXXX X
Francia	0,10283	X X
Hungría	0,11175	XXXXXXXXX
España	0,14303	XX XX
Croacia	0,17089	XXXXX
Malta	0,20966	XXXXXXXXX
Estonia	0,35345	XXXXX
Bélgica	0,38077	X
Eslovenia	0,45478	XX

AÑO 2013 TIE

País	Media	Grupos Homogéneos
Bulgaria	0,0923	X
Lituania	0,1003	X
Croacia	0,1099	X
Hungría	0,1521	XX
República Checa	0,1583	XXXX
Estonia	0,1701	XXX
Islandia	0,1967	XXXXX
Eslovaquia	0,2064	XXXXX
Irlanda	0,2070	XXX
Bélgica	0,2078	X
Reino Unido	0,2169	X
Polonia	0,2172	X
Países Bajos	0,2282	XXX
Chipre	0,2284	XXXX
Finlandia	0,2365	XXXX
Noruega	0,2385	XXXX
Suecia	0,2389	XXX
Luxemburgo	0,2406	XXXX
Austria	0,2427	XXXX
Rumania	0,2451	XXXX
Letonia	0,2630	XXXXX
España	0,2664	XXX
Alemania	0,2677	XX
Dinamarca	0,2743	XX

Ahorro fiscal

País	Media	Grupos Homogéneos
Chipre	-0,8276	X
Letonia	-0,7533	XX
Irlanda	-0,6563	XX
Eslovenia	-0,6255	XXXX
Rumania	-0,5321	XX X
Grecia	-0,4451	X X
Italia	-0,4065	X XX
Bulgaria	-0,2925	XXXXX
Polonia	-0,1588	X XX
Suecia	-0,1559	X XX
Dinamarca	-0,1159	XXX
Eslovaquia	-0,0098	XXXXXXXXXXXXX
Reino Unido	-0,0010	X X
Portugal	0,00377	XXXXXX
Islandia	0,01636	XXXXXXXXXX
Finlandia	0,01781	XXXXX
República Checa	0,02770	XXXXXXXXXXXXX
Austria	0,02881	XXXXX
Alemania	0,03748	XXX
Países Bajos	0,07233	XXXX
Noruega	0,08052	XXXX
España	0,09540	XXXX
Francia	0,11661	X X
Luxemburgo	0,17587	XXXXX

Eslovenia	0,2763	XXXXX
Malta	0,2797	XXXXX
Portugal	0,3138	XX
Francia	0,3221	X
Grecia	0,3675	X
Italia	0,4402	X

Estonia	0,18970	XXXXXX
Malta	0,20067	XXXXXX
Hungría	0,26126	XXXXX
Lituania	0,33132	XXXX
Croacia	0,36875	XX
Bélgica	0,37904	X

AÑO 2014

TIE

<i>País</i>	<i>Media</i>	<i>Grupos Homogéneos</i>
Bulgaria	0,0740	X
Croacia	0,0976	XX
Estonia	0,1330	XXXX
Chipre	0,1495	XXX
Letonia	0,1497	XXXXXXXXXX
República Checa	0,1633	XXXXXXXXXX
Eslovenia	0,1784	XXXXXXXX
Rumania	0,1814	XXXX
Irlanda	0,2012	XXXXX
Lituania	0,2028	XXXXXXXX
Reino Unido	0,2046	XXX
Islandia	0,2067	XXXXXXXXXX X
Hungría	0,2081	XXXXXXXXXX
Polonia	0,2084	XXXX
Luxemburgo	0,2222	XXXXXXXX
Suecia	0,2238	XXX
Bélgica	0,2260	XXXXX
Dinamarca	0,2419	XXXXX
Portugal	0,2448	XXXXXXXXXXXX
Países Bajos	0,2454	XXXX X
Austria	0,2472	XXXXXXXXXXXX
Noruega	0,2519	XXX XX X
Finlandia	0,2551	XXX XX X
España	0,2674	XXXXXXXXXX
Eslovaquia	0,2751	XXXXXXXXXXXX
Alemania	0,2825	XXXXXXX
Francia	0,2939	X XX
Grecia	0,3026	X XXX
Malta	0,3342	X XXX
Italia	0,3916	X

Ahorro fiscal

<i>País</i>	<i>Media</i>	<i>Grupos Homogéneos</i>
Irlanda	-0,6657	X
Lituania	-0,3523	XXXX
Finlandia	-0,3117	X
Italia	-0,2512	XX
Eslovaquia	-0,2506	XXXXX
Chipre	-0,1965	XXXX
Grecia	-0,1867	XXXX
Rumania	-0,1342	XXXXX
Polonia	-0,1188	XXX
Bulgaria	-0,0724	XXXXXXXX
Suecia	-0,0573	XXX
Reino Unido	-0,0555	XXX
Eslovenia	-0,0494	XXXXXXXXXX
Islandia	-0,0337	XXXXXXXXXX
Austria	-0,0270	XXXXXXXX
Dinamarca	-0,0204	XXXX X
Hungría	-0,0104	XXXXXXXXXX
República Checa	-0,0028	XXXXXXXXXXXX
Alemania	-0,0022	XXX X
Letonia	0,00189	XXXXXXXXXXXX
Noruega	0,00836	XXX X
Países Bajos	0,01825	XXX X
Malta	0,04498	XXXXXXXXXX
España	0,09508	XXXX
Francia	0,19509	X X
Portugal	0,22274	XXXXX
Luxemburgo	0,23870	XXXXX
Bélgica	0,32558	XX
Estonia	0,36648	XXXX
Croacia	0,45095	X

AÑO 2015

TIE

<i>País</i>	<i>Media</i>	<i>Grupos Homogéneos</i>
Bulgaria	0,0785	X
Lituania	0,1379	XXX
Croacia	0,1423	X
Chipre	0,1583	XXXXX
Eslovenia	0,1625	XXXXXXXX
Rumania	0,1646	XX X
Islandia	0,1692	XXXXXXXXXX
Irlanda	0,1774	XXXXX
Reino Unido	0,1933	X XX
Bélgica	0,2019	XXXXX X
Noruega	0,2101	XXXXXXXX
República Checa	0,2121	XXXXXXXXXXXX
Estonia	0,2129	XXXXXXXXXX
Polonia	0,2243	X XXX
Austria	0,2245	XXXXXXXXXX
Finlandia	0,2263	X XXXX
Dinamarca	0,2286	X XXXXX
Suecia	0,2330	XXX
Hungría	0,2462	XXXXXXXXXX
España	0,2516	X XX
Malta	0,2528	XXXXXXXXXX
Países Bajos	0,2544	X XX

Ahorro fiscal

<i>País</i>	<i>Media</i>	<i>Grupos Homogéneos</i>
Letonia	-1,4815	X
Eslovaquia	-0,7396	X
Irlanda	-0,5913	XX
Bulgaria	-0,5411	XX
Chipre	-0,3300	XXXXX
Polonia	-0,1987	X
Hungría	-0,1954	XXXXXXXXXX
Italia	-0,1873	X X
Rumania	-0,1803	XXXXX
Finlandia	-0,1457	XXX X
República Checa	-0,1163	XXXXXXXXXX
Grecia	-0,1059	XXXXX X
Suecia	-0,1034	XXX X
Estonia	-0,0646	XXXXXXXXXX
Reino Unido	-0,0500	X XX X
Eslovenia	-0,0296	XXXXXXXXXX
Dinamarca	-0,0217	XXXXXXXX
Países Bajos	-0,0176	XXXXXX
Alemania	0,06744	X XX
España	0,07631	X XX
Lituania	0,08044	XXXXXXXXXX
Luxemburgo	0,08236	XXXXX

Portugal	0,2626	xxxxxx
Luxemburgo	0,2679	x xxxx
Alemania	0,2716	xxx
Francia	0,2745	xx
Grecia	0,3146	xxx
Italia	0,3716	x
Letonia	0,3722	xxx
Eslovaquia	0,3827	xx

Croacia	0,09862	xxxxx
Austria	0,10182	xxxxx
Portugal	0,10972	xxxxxxx
Islandia	0,15365	xxxxxxxxxx
Noruega	0,17861	x xx
Francia	0,25010	xx
Malta	0,27752	xxxxx
Bélgica	0,40614	x

AÑO 2016

TIE

País	Media	Grupos Homogéneos
Bulgaria	0,0723	x
Eslovenia	0,1024	xx
Lituania	0,1257	xxxxx
Hungría	0,1340	xxxxxxxxx
Rumania	0,1423	x x
Croacia	0,1504	xxx
Islandia	0,1664	xxxxxxxxx
Reino Unido	0,1766	xxx x
Irlanda	0,1899	xxxxxxxxx
Suecia	0,1915	x x x
Chipre	0,1932	xxxxxxxxx
Bélgica	0,1934	xxxxxxx
Estonia	0,1983	xxxxxxxxxxx
Portugal	0,2058	xxxxxxxxxxx
Letonia	0,2113	xxxxxxxxxxx
Polonia	0,2142	xx x
Finlandia	0,2204	xx xx
España	0,2264	x xx
Austria	0,2273	xxxxxxx
Países Bajos	0,2294	x xxx
Dinamarca	0,2323	xxx
República Checa	0,2327	xxxxxxxxxxx
Noruega	0,2378	xxx
Malta	0,2425	xxxxxxx
Alemania	0,2506	xx
Francia	0,2647	x
Luxemburgo	0,2784	xx
Grecia	0,3474	x
Italia	0,3507	x
Eslovaquia	0,4272	x

Ahorro fiscal

País	Media	Grupos Homogéneos
Eslovaquia	-0,9422	x
Letonia	-0,6649	xx
Irlanda	-0,6247	xx
Chipre	-0,5888	xx
Bulgaria	-0,4751	xx
República Checa	-0,2252	xxxxxxxxxxx
Grecia	-0,2144	xx x
Polonia	-0,1809	x
Dinamarca	-0,1616	xxx
Italia	-0,1207	xxx
Finlandia	-0,1142	xxxxx
Rumania	-0,0788	xxxxxx
Suecia	-0,0250	x xx
Noruega	-0,0173	xxxxxx x
España	-0,0119	xxxx x
Reino Unido	-0,0094	x xx x
Estonia	0,00845	xxxxxxxxxxx
Croacia	0,02627	xxxxxxxxxxx
Luxemburgo	0,04638	xxxxxxxxxxx
Países Bajos	0,07061	xxxxxx
Austria	0,09047	x xxxxxx
Alemania	0,09740	xxxxx
Lituania	0,16177	x xxxxxxx
Islandia	0,16766	x xxxxxxx
Francia	0,20733	x x
Portugal	0,30213	x xx
Malta	0,30688	xxxxx
Hungría	0,34920	xxxxxxx
Eslovenia	0,39758	xx
Bélgica	0,42321	x

AÑO 2017

TIE

País	Media	Grupos Homogéneos
Letonia	0,1020	xxxxxxx
Bulgaria	0,1055	x
Lituania	0,1100	xx
Eslovenia	0,1323	xxxxx
Irlanda	0,1500	xxx
Rumania	0,1527	xxx
Croacia	0,1595	xxxxx
Islandia	0,1631	xxxxxxxxx
Hungría	0,1711	xxxxxxxxxxx
Reino Unido	0,1754	xx
Chipre	0,1772	xxxxx
Bélgica	0,1942	xxxxx
Portugal	0,1989	xxxxxxxxxxx
Noruega	0,2048	xxxxxxx x
República Checa	0,2049	xxxxxxxxxxx
Austria	0,2063	xxxxxxxxxxx

Ahorro fiscal

País	Media	Grupos Homogéneos
Eslovaquia	-1,0089	x
Bulgaria	-0,7345	xx
Hungría	-0,5851	xxx
Chipre	-0,4559	xx
Polonia	-0,2490	xx
Irlanda	-0,2401	xxx
Croacia	-0,1468	xxxxxxx
Finlandia	-0,1316	xx x
Grecia	-0,1283	xx xx
Estonia	-0,1259	xxxxxxxxxxx x
República Checa	-0,0785	xxxxxxxxxxx
Dinamarca	-0,0775	xxxxxxxxx x
Italia	-0,0730	xxxxxx x x
Suecia	-0,0721	xx xx x
Reino Unido	-0,0240	xxxxxx xx x
Rumania	-0,0180	xxxxxxxxx x

España	0,2095	xxxxx x
Estonia	0,2251	xxxxxxxxxxxx
Finlandia	0,2263	xxxxxxxx
Polonia	0,2298	xxx xx
Suecia	0,2301	xxx xx
Dinamarca	0,2339	xxxxxx
Países Bajos	0,2434	xxxxx
Francia	0,2550	x
Alemania	0,2587	xx
Luxemburgo	0,2598	xxxxxx
Malta	0,2770	xxxxxx
Italia	0,2983	xx
Grecia	0,3272	xx
Eslovaquia	0,3917	x

Países Bajos	0,02635	xxxxxxxxx x
Luxemburgo	0,04111	xxxxxxxxxxxx
España	0,07899	xx xxxxx
Alemania	0,10335	x x
Noruega	0,10933	x xx xx
Austria	0,17479	xx x x
Islandia	0,18441	xxxxxxxxxxxx
Malta	0,20829	xx xxxxxxxx
Lituania	0,22308	xx xxxxxxxx
Eslovenia	0,30327	xxxxxxx
Letonia	0,31982	xxxxxxxxxxxxxxxx
Portugal	0,32572	x xx
Francia	0,41560	x
Bélgica	0,42863	xx

AÑO 2018

TIE

País	Media	Grupos Homogéneos
Letonia	0,0105	x
Bulgaria	0,0778	xx
Lituania	0,1197	xxx
Hungría	0,1439	xxx
Croacia	0,1508	x
Irlanda	0,1603	xx
Rumania	0,1726	xxx
Eslovenia	0,1858	xxxxxxxx
Chipre	0,1871	xxxxx
Bélgica	0,1952	xxxxx
Reino Unido	0,1954	xxx x
República Checa	0,1992	xxxxxxxxxxxx
Islandia	0,2049	xxxxxxxxxx
Luxemburgo	0,2171	xxxxxxxx
Suecia	0,2239	x x
Noruega	0,2240	xxxxxx
Países Bajos	0,2308	xxxx x
Polonia	0,2315	x x
Finlandia	0,2319	x xx x
Dinamarca	0,2374	x xx x
Malta	0,2377	xxxxxxxxxx
España	0,2474	xxx xx
Portugal	0,2548	x xxxxxx
Francia	0,2608	xxxxx
Austria	0,2612	xxxxxx
Alemania	0,2649	xxxxxx
Eslovaquia	0,2772	xxxxxx
Italia	0,2786	xx x
Grecia	0,2969	x
Estonia	0,3264	xxx

Ahorro fiscal

País	Media	Grupos Homogéneos
Estonia	-0,6322	xx
Chipre	-0,4973	x
Eslovaquia	-0,4026	xxxxxx
Irlanda	-0,3538	xxxx
Bulgaria	-0,3354	xxxxx
Hungría	-0,3325	xxxxxxxx
Polonia	-0,2779	xxx
Finlandia	-0,1733	xxxxxxxx x
Rumania	-0,1708	xxxxxxxx x
Reino Unido	-0,1486	xxx xx
Dinamarca	-0,1340	xxxxxxxx x
Croacia	-0,1083	xxxxxxxx x
República Checa	-0,0484	xxxxxxxxxxxx
Austria	-0,0450	xxxxxxxx x x
Suecia	-0,0445	x xx x
Noruega	-0,0427	xxxxxx x
Islandia	-0,0248	xxxxxxxxxxxx
España	-0,0248	xxxxx x
Grecia	-0,0237	xxxxxx x
Italia	-0,0139	x xx x
Eslovenia	0,02174	xxxxxxxxxxxx
Países Bajos	0,07675	xxxx
Alemania	0,08752	xxx
Luxemburgo	0,16488	xxxx
Portugal	0,19104	xxxx
Lituania	0,20153	xxxxxx
Francia	0,22198	x x
Malta	0,32083	xxx
Bélgica	0,34033	x
Letonia	0,81603	xxxxxx

AÑO 2019

TIE

País	Media	Grupos Homogéneos
Letonia	0,0331	xx
Bulgaria	0,0874	x
Lituania	0,1219	xxxxx
Irlanda	0,1511	xxx
Croacia	0,1547	xx
Rumania	0,1609	xx
Estonia	0,1658	xxxxxxxx
Hungría	0,1864	xxxxxx
Eslovenia	0,1866	xxxxxx

Ahorro fiscal

País	Media	Grupos Homogéneos
Hungría	-0,8340	x
Eslovaquia	-0,5406	xxx
Chipre	-0,4948	xx
Bulgaria	-0,4063	xxxxx
Finlandia	-0,3205	xx xx
Irlanda	-0,2782	xxxxxx
Dinamarca	-0,1951	xxxxxx
Polonia	-0,1950	xxxxxx
Croacia	-0,1822	xxxxxx

Chipre	0,1868	xxxxx
Islandia	0,1902	xxxxxxxxx
Reino Unido	0,1945	xxx x
República Checa	0,2011	xxxxxxxxxxx
España	0,2091	xxxxx
Bélgica	0,2154	xxxxx
Polonia	0,2195	x x
Suecia	0,2204	x x
Noruega	0,2295	x xxx x
Luxemburgo	0,2362	xxxxxxxxx
Alemania	0,2396	xxx x
Portugal	0,2557	x xxxxxxxx
Austria	0,2563	xxxxxxxxx
Dinamarca	0,2594	xxxxx
Finlandia	0,2611	xxxxx
Países Bajos	0,2721	xxxxxx
Francia	0,2862	x xx
Grecia	0,3012	xx
Eslovaquia	0,3033	xxxxx
Italia	0,3041	x
Malta	0,3297	x

Reino Unido	-0,1278	x xxx
Rumania	-0,1062	xxxxxxxxx
Italia	-0,0941	xxx
Países Bajos	-0,0884	x xxxxx
Noruega	-0,0809	xxx x
Grecia	-0,0758	xxxxx
República Checa	-0,0585	xxxxxxxxxxxxx
Suecia	-0,0561	xx x
Austria	-0,0254	xxxxxxx
Estonia	0,00464	xxxxxxxxxxxxx
Eslovenia	0,01764	xxxxxxxxxxxxx
Islandia	0,04880	xxxxxxxxxxx
Luxemburgo	0,05119	xxxxxx
Malta	0,05775	xxxxxxxxxxx
España	0,11934	x xxx
Alemania	0,13280	xxx
Francia	0,14874	xxx
Lituania	0,18667	xxxxxxxxxxx
Portugal	0,18824	xxxxxx
Bélgica	0,27203	xx
Letonia	0,75105	x

AÑO 2020

TIE

<i>País</i>	<i>Media</i>	<i>Grupos Homogéneos</i>
Letonia	0,0515	xxx
Bulgaria	0,0664	x
Rumania	0,1238	xx
Croacia	0,1338	xxxx
Eslovenia	0,1353	xxxxxxxxx
Lituania	0,1464	xxxxx x
Irlanda	0,1606	xxxx
Hungría	0,1607	xxxxxxxxxx xx
Estonia	0,1641	xxxxxxxxxx xx
Eslovaquia	0,1927	xxxxxxxxxxxxxx xx
Bélgica	0,1939	xxxxxx xx
Chipre	0,1956	xxxxxxxxxx xx
Reino Unido	0,1990	x x x
Polonia	0,1995	x xxx x
Noruega	0,2055	xxxxxx xx
Islandia	0,2244	xxxxxxxxxxxxxx
Suecia	0,2288	x xxx x
Dinamarca	0,2309	xxxxxxxxxx xx
Finlandia	0,2356	x x xxxx xx
Austria	0,2368	xxxxxxxxxxxxxx
España	0,2376	x x xxxx xx
Grecia	0,2506	xxxxxx
Alemania	0,2513	xxx
República Checa	0,2528	xxxxxxxxxxxxxx
Italia	0,2580	xx
Malta	0,2605	xxxxxxxxxx
Luxemburgo	0,2764	xxx
Países Bajos	0,2811	xx
Portugal	0,2827	xxxx
Francia	0,2892	x

Ahorro fiscal

<i>País</i>	<i>Media</i>	<i>Grupos Homogéneos</i>
Chipre	-0,5650	x
Hungría	-0,4881	xx
Irlanda	-0,4283	xx
República Checa	-0,3310	xxxxxxxxx
Bulgaria	-0,2708	xxxx
Reino Unido	-0,1851	xx
Finlandia	-0,1781	xxx x
Países Bajos	-0,1245	xxxx xxx xxx
Islandia	-0,1221	xxxxxxxxxxxxxx xxx
Suecia	-0,1139	xx x x x
Luxemburgo	-0,1103	xxxxxxxxxxxxxx xxx
Polonia	-0,0737	x xxx x xx
Estonia	-0,0671	xxxxxxxxxxxxxx
Dinamarca	-0,0646	xxxxxxxxxx xxx
Grecia	-0,0445	xxxxxxxxxx xxx
Eslovaquia	0,00583	xxxxxxxxxxxxxx
España	0,01031	xxxxxxxxxxxxxx
Noruega	0,01432	xxxxxxxxxxxxxx
Lituania	0,02387	xxxxxxxxxxxxxx
Austria	0,05257	xxxxxxxxxxxxxx
Italia	0,07167	xx x xxx
Francia	0,08534	x x xx
Rumania	0,09434	xxxx xxxxxxx
Portugal	0,10243	xxxxxxxxxxxxxx
Alemania	0,11076	x xx
Croacia	0,15383	xx x xxxxx x
Malta	0,22009	xxxx
Bélgica	0,22420	xx
Eslovenia	0,28750	xxxxxxxxxx
Letonia	0,67784	x