

Universidad Miguel Hernández

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche



Grado en Administración y Dirección de Empresas
Curso académico 2016-2017

Trabajo de Fin de Grado
**Una comparativa entre el sistema
tributario español y el italiano**

Alumna: Victoria Pareja Escudero

Tutor: Johans Mendiluz Rodríguez

RESUMEN O ABSTRACT

El contenido del Trabajo de Fin de Grado que se presenta a continuación trata de un estudio comparativo, a grandes rasgos, entre el sistema tributario español y el sistema tributario italiano en el año 2015. Comenzado con la principal fuente de derecho normativo, la Constitución Española y la Constitución de la República Italiana, y continuando con los tipos de tributos que encontramos en ambos ordenamientos jurídicos, para posteriormente centrarnos en el IRPF o IRPEF, en su base legal, y más concretamente en los rendimientos del trabajo personal y sus reducciones. Por otro lado veremos los gravámenes aplicables y la deducción o detracción por mínimo personal y familiar. Todos ellos elegidos por ser algunos de los factores que más afectan a las familias.

Como conclusiones alcanzadas en dicha comparativa, encontramos la superior capacidad recaudatoria del sistema tributario italiano frente al español, debido a la presión fiscal aplicada a sus contribuyentes y a su histórico crecimiento económico a lo largo de los años, lo que le permite doblar los ingresos tributarios con respecto a España. Como ejemplo encontramos la recaudación por IRPEF que, aplicando un 12% de presión fiscal recauda 176.175 millones de euros frente al 7% del IRPF con una recaudación de 72.346 millones de euros. Por el contrario, esta mayor presión fiscal aplicada a los contribuyentes italianos los desfavorece frente a aquellos españoles, que encuentran mayores facilidades y ventajas, sobre todo aquellos con rentas más bajas como veremos en los tipos más altos de gravámenes del IRPEF con respecto al IRPF.

Por otro lado, las deducciones que estudiaremos favorecen, en cada ocasión, a uno de los países. Las reducciones al rendimiento íntegro del trabajo son mejores para los contribuyentes españoles dados sus importes, mientras que las detracciones por cargos familiares, a pesar de ser más bajas en Italia, favorecen en mayor medida al contribuyente italiano debido a su definición de detracción y a sus características.

Como conclusión final del estudio, teniendo en cuenta las anteriores explicaciones, y la percepción de los servicios públicos y del Estado del Bienestar por parte de los ciudadanos de ambos países, entendemos que un sistema tributario con mayor recaudación no significa que ofrezca mejores servicios públicos a los ciudadanos de un país, por lo tanto, será más importante su organización y aprovechamiento de los ingresos tributarios aunque sean menores.

ÍNDICE

1. Introducción.....	5
2. Constitución y principios jurídicos en materia tributaria.....	7
3. El financiamiento del Estado: los ingresos tributarios.....	10
3.1. Tasa.....	11
3.2. Contribución especial.....	12
3.3. Impuesto.....	12
4. Recaudación procedente de los ingresos tributarios.....	15
4.1. Recaudación en España.....	18
4.2. Recaudación en Italia.....	20
4.3. Comparación de impuestos.....	22
5. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	25
5.1. Rendimientos del trabajo.....	27
5.2. Cálculo del impuesto: gravámenes y mínimo personal y familiar.....	33
5.2.1 Gravámenes.....	34
5.2.2 Mínimo personal y familiar o deducciones por cargos familiares.....	36
6. Conclusiones.....	39
7. Bibliografía.....	43



ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CE	Constitución Española
CRI	Costituzione della Repubblica Italiana
D.L.	Decreto-legge
D.Lgs.	Decreto Legislativo
D.P.R.	Decreto del Presidente della Repubblica
Eurostat	Oficina Europea de Estadística
INE	Instituto Nacional de Estadística
INPS	Istituto Nazionale della Previdenza Sociale
IRES	Imposta sul Reddito delle Società
IRPEF	Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
ISTAT	Istituto Nazionale di Statistica
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
MEF	Ministero di Economia e Finanza
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PIB	Producto Interior Bruto
RC	Reddito Complessivo
RDL	Real Decreto Ley
RTC	Repertorio del Tribunal Constitucional
SSTC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TUIR	Testo Unico delle Imposte sui Redditi

1. Introducción

Los sistemas tributarios modernos son el resultado de una larga evolución histórica.

En el pasado, la riqueza principal estaba constituida por los terrenos, y por lo tanto el principal impuesto directo era el impuesto sobre los terrenos que el propietario debía pagar por el solo hecho de poseerlo. Existían también numerosos impuestos indirectos, en particular, sobre el consumo, sobre las ventas y sobre las importaciones de bienes.

Hoy los terrenos no representan más la principal forma de riqueza o patrimonio, ni la principal fuente directa de renta para las personas, por el contrario, producen rentas los inmuebles, las acciones, las obligaciones y los bonos del tesoro, las actividades de trabajo autónomo y dependiente (comercio, actividades profesionales, etc.).

Italia y España evolucionaron de forma diversa a lo largo de los años, ya desde 1881 Italia dedicaba un mayor porcentaje del PIB al gasto público de lo que podía dedicar España. Este hecho marcó el inicio del mayor crecimiento económico por parte de Italia a lo largo de los años. Incluso situándonos en el siglo XX y en el conocido Estado del Bienestar, el país transalpino lograba alcanzar el mayor desarrollo del gasto público con un 56.2% del PIB en 1993 mientras España lograba su ápice en 1995 con un 44.5%.

A pesar de las diferencias en su desarrollo, ambos países conectan su historia desde el momento que aplican la ideología de un sistema tributario fiscal liberal, siguiendo el modelo francés. En él contaban con impuestos directos e indirectos, aunque coincidieron dándole una mayor importancia y predominio a los impuestos indirectos, que eran capaces de recaudar más que los impuestos directos.

Con el pasar de los años, y a pesar de compartir unos mismos principios tributarios, Italia conseguía estar por delante de España gracias a la modernización de su sistema tributario. Aunque contaban con impuestos muy similares, la evolución de la estructura tributaria de cada una de ellos fue diferente. Esto queda patente en la mayor presión fiscal que Italia hacía soportar a sus contribuyentes, y que, hasta día de hoy, sigue siendo mayor a la existente en España. Este hecho ha permitido históricamente a Italia estar siempre por delante de España en cuanto a ingresos públicos y recaudación tributaria, junto a la evolución económica como consecuencia de la inversión en gasto público.

La actual estructura del sistema tributario italiano deriva, por lo tanto, de la radical reforma del 1971. Después de la última guerra, el sistema estaba compuesto por muchos tributos descoordinados que no eran adecuados a la situación económica-social del momento. Por su parte, podemos decir que la estructura del sistema fiscal español nace en la transición política hacia la democracia, en 1977 con la primera reforma del sistema fiscal.

Dentro de los sistemas tributarios, los impuestos representan las fuentes principales de las entradas tributarias y, en general, de todos los ingresos. Tal es su importancia que la tasación de la renta es, en ámbito fiscal, el instrumento más utilizado por la mayor parte de los países desarrollados para perseguir la finalidad distributiva y satisfacer las exigencias de equidad. Para ello, los Estados se rigen por una serie de normas que forman la base constitucional de cada uno de ellos, y que prevé los principios e igualdades de todos los ciudadanos frente a la ley.

Es por ello que este Trabajo de Fin de Grado (de ahora en adelante TFG) comienza con el estudio de los principios básicos en materia tributaria de España e Italia que encontramos en cada una de sus constituciones, sus tributos regulados a partir de las diferentes leyes de ambos países y los ingresos que suponen para ambos estados, para, finalmente, ver en líneas generales aquel que mayor importancia tiene, el impuesto sobre la renta de personas físicas (IRPF en España o IRPEF en Italia). Debido a su extensión nos centraremos en algunas de las principales características de este impuesto, como son las rentas del trabajo y algunas de las deducciones que más afectan a los contribuyentes, y sus diferencias entre ambos países.

El porqué de comparar ambos países, en primer lugar, viene de la experiencia personal de haber soportado el sistema tributario italiano y del beneficio propio de sus servicios públicos. A partir de esta experiencia, viene la curiosidad de conocer cómo funcionan ambos sistemas tributarios, cómo son constituidos y cómo afectan de manera individual a los contribuyentes y, en modo genérico, su aporte al Estado intentando descubrir cuál de ellos puede ser mejor observando y teniendo en cuenta los servicios públicos que ofrecen.

Por otro lado ambos países han sido siempre comparados y puestos frente a frente por sus similitudes, tanto a nivel económico, como a nivel cultural, social, político y demográfico, aunque las diferencias que han colocado a Italia siempre por delante de España por diversos motivos, como la pertenencia del primero al G7 lo que ha propiciado su mayor peso mundial siendo considerado importante en ámbitos, sobretodo, económico, político e industrial.

A pesar de la dificultad que conlleva comparar dos sistemas tributarios, siendo ya difícil entender el propio sistema tributario español, dicha comparativa propicia la apertura hacia nuevos horizontes y el conocimiento de las desigualdades que a menudo dan pie a la reflexión crítica y constructiva.

Conocer las bases del derecho tributario comparándolo es esencial para entender la tasación en general. De hecho, es la comparación la que proporciona nuevas perspectivas de las que partir para comprender mejor los principios básicos que caracterizan un particular sistema tributario nacional.

2. Constitución y principios jurídicos en materia tributaria

Para acercarnos al concepto de sistema tributario, tenemos que partir de la base de que éste forma parte del sistema jurídico español, entendido como el conjunto de normas jurídicas vigentes en un país que regulan su estado social. Integrado en él y acercándonos a la materia tributaria que nos ocupa, encontramos el derecho tributario, que se enmarca dentro del derecho financiero. Uno de los conceptos que encontramos en derecho financiero es la actividad financiera pública, la cual se entiende como la actividad directa de adquirir los recursos económicos necesarios para satisfacer las necesidades de la población con los objetivos de justicia que marca el ordenamiento jurídico de un país en un momento dado.

Si hablamos de los objetivos de justicia y en concreto de justicia tributaria, debemos destacar la importancia de la repartición de la carga tributaria. Éste objetivo, además, se encuentra comprendido por los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad que comentaremos más adelante. Todos ellos vienen recogidos en las constituciones, instrumentos principales para lograr los objetivos tributarios, en este caso la Constitución Española de 1978, y la Constitución de la República Italiana de 1947.

A través de las constituciones llegamos al concepto de derecho constitucional tributario, que contiene el conjunto de normas constitucionales y de principios que crean las características que debe tener el derecho tributario y que, por tanto, componen la tributación. Dichas normas y principios los encontramos en los diferentes artículos de las constituciones, principalmente en el 14 y 31 de la CE y en el 23 y 53 de la CRI, y entendemos que deben ser seguidos y respetados para conseguir un sistema tributario justo.

El objetivo final de un sistema tributario justo es el de recaudar ingresos tributarios, a través de diferentes instrumentos, para financiar los gastos públicos e intentar alcanzar una mejor distribución de las rentas, sin importar el país del que hablemos. En este caso, trataremos las similitudes de ambos países en sus respectivos principios jurídicos para luego poder resaltar las diferencias latentes en las principales fuentes de derecho que conforman su sistema tributario.

Tanto en Italia como en España, la Constitución representa la fuente de derecho con mayor rango normativo y de ellas se desprenden los principios generales tributarios, algunos de ellos presentes en el artículo 3 de la LGT: reserva de ley, justicia, generalidad e igualdad, capacidad contributiva, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad, que desglosaremos a continuación.

Ambas constituciones contienen el principio fundamental en materia de fuente de derecho tributario, el principio de la reserva de ley. El artículo 133.1 de la CE afirma que *“La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante la ley”*, plasmado también en el artículo 4 de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria. También en el artículo 23 de la CRI y el artículo 31.3 de

la CE dicen *“ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no es en base a la ley”*. La doctrina tradicional considera la imposición tributaria como un instrumento de política social y de redistribución de la renta y, por tanto, atribuye a la reserva de ley la función principal de salvaguardar el interés general y los intereses individuales.

Además, en este mismo artículo pero diferente apartado, 133.2, dice *“Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”* lo que se puede entender como la autonomía financiera de los entes territoriales, que también encontramos en el artículo 119 de la CRI *“Los Ayuntamientos, las Provincias, las Ciudades metropolitanas y las Regiones tienen autonomía financiera de ingreso y gasto [...] tienen recursos autónomos. Establecen y aplican tributos e ingresos propios en armonía con la Constitución y según los principios de coordinamiento de la finanza pública y del sistema tributario”*.

El artículo 14 de la CE dice *“Los españoles son iguales ante la ley...”*, trasladado a materia tributaria podemos decir que, la carga tributaria debe ser repartida en igual modo para las personas con idéntica capacidad económica. Esto nos lleva a otro de los principios generales, el de la igualdad, concepto que también encontramos en el artículo 3 de la CRI *“Todos los ciudadanos tienen la misma dignidad social y son iguales ante la ley”* lo que implica no solo que se trate de igual modo las situaciones iguales sino también en modo diverso las situaciones diversas.

En el artículo 53 de la CRI y en el 31.1 de la CE encontramos el principio progresividad ligado al concepto de la capacidad contributiva según el cual *“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”*. Dicho principio prevé que la carga tributaria aumente progresivamente con el aumento de la riqueza de los individuos. Los criterios de progresividad no sólo conciernen a los tributos individualmente sino al sistema tributario en su conjunto. Por otro lado, entendemos la capacidad contributiva como la disponibilidad de riqueza personal, efectiva, actual y en excedencia con respecto al mínimo vital. Este concepto nace de la necesidad de contribuir al gasto público, por parte de los contribuyentes, en la medida de sus posibilidades y con el fin de satisfacer las necesidades públicas. Representa tanto un vínculo para el legislador como una norma de garantía para el sujeto pasivo de la imposición tributaria.

Dicho artículo 31.1 continúa *“...que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”* donde entendemos que se contribuye equitativamente al financiamiento del gasto público y de un modo progresivo sin exceder, por parte de los poderes públicos, y mediante los ingresos tributarios, en la detracción de las economías privadas. El principio de no confiscatoriedad es el límite al principio de progresividad del tributo, garantizando que no pueda vulnerar el derecho a la propiedad e impidiendo

su radical aplicación, atentando así contra la capacidad económica que la sustenta¹. El Tribunal Constitucional remarca la dificultad del límite de la no confiscatoriedad del tributo, por lo que ha optado por delimitar el concepto explicando que dicho límite *“obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición–, so pretexto del deber de contribuir y este efecto solo se producirá si mediante la aplicación de las diversas figuras vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estará desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art 33.1 de la Constitución”*.²

Por otro lado, y diferenciando las normas constitucionales de cada uno de los países encontramos el artículo 75 de la CRI, que pone en evidencia la prohibición de referéndum derogativo en materia tributaria según el cual *“no se admite referéndum sobre leyes tributarias y presupuestarias”*. Contempla que la posibilidad de referéndum abrogativo para las leyes tributarias pondría en peligro la propia potestad de imposición, de hecho, la soberanía del Estado en materia tributaria no estaría protegida en cuanto los tributos dependerían directamente de los contribuyentes. Así, se pondría en discusión el deber de cada uno de aportar a los gastos públicos y perderían el carácter coactivo que define al tributo³.

De igual forma encontramos en el artículo 3.2 de la LGT *“La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”*. Este apartado supone que la actuación del Estado a través de la Administración Pública debe perjudicar lo menos posible al contribuyente, sirviendo con objetividad a los intereses generales de los ciudadanos, como también dice el artículo 103 de la Constitución. De hecho el Estado debe facilitar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias formales a los contribuyentes evitando que tengan que acudir a servicios de asesoría privada para su correcto cumplimiento. También en el artículo 34 de la LGT encontramos los derechos y garantías de los obligados tributarios.

En líneas generales ambas constituciones contienen los principios esenciales que rigen sus respectivos ordenamientos jurídicos, a través de los cuales se expresa en modo fehaciente el principio fundamental de la justicia. Este principio, como ya hemos comentado, está presente y se refleja en los principios constitucionales con el objetivo de obtener un reparto justo de la carga tributaria y una óptima redistribución de las rentas. Dichos principios determinan las competencias que deben seguir los poderes del Estado e incluyen normas jurídicas directamente aplicables que otorgan derechos y obligaciones tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos.

¹ LOZANO SERRANO, Carmelo, MARTÍN QUERALT, Juan y POVEDA BLANCO, Francisco: “Derecho Tributario”, 16ª ed., Arazandi, Cizur Menor, 2011, págs. 51 a 74.

² SSTC 14/1998 de 22 de enero [RTC 1998, 14] y 233/1999, de 16 de diciembre, [RTC 1999, 233] y Auto del Pleno del Tribunal Constitucional 71/2008, de 26 de febrero, F.6.

³ DE SIERVO, Ugo y FEDELE, Andrea: “Rapporti Civili: Art. 22-23. Commentario della Costituzione”, Zanichelli, Bologna, 1978.

Como hemos podido observar, muchos de los principios en materia tributaria están relacionados entre sí e incluso no tendrían sentido unos sin los otros. Hablando del principio de progresividad hemos podido ver cómo está estrechamente relacionado con el principio de igualdad de la carga tributaria. Dado que el objetivo principal de ambos es el de mejorar la redistribución de la renta, podemos decir que todos ellos están relacionados. Además de ellos se sigue desprendiendo el principio fundamental de obtener un sistema tributario justo, donde la igualdad y la generalidad adquieren mayor sentido si hablamos de capacidad económica. Con lo cual podemos concluir diciendo que entre todos los principios comentados con anterioridad existe dependencia y concluyen en un mismo objetivo, el reparto justo de la carga tributaria.

3. El financiamiento del Estado: los ingresos tributarios

El Estado y los entes públicos deben procurarse los medios necesarios para hacer frente a los gastos públicos. Estos medios se obtienen a través de los ingresos públicos definidos como el conjunto de recursos que entran en las arcas públicas con el fin de usarlos en el desarrollo de sus funciones, es decir, para proporcionar bienes y servicios al conjunto de la sociedad.

El Estado español ejerce su potestad tributaria conforme a lo establecido en las leyes, en este caso la LGT o las leyes aprobadas en las Cámaras, y en las constituciones, que como hemos comentado en el apartado anterior, asignan los deberes que debe seguir el Estado en materia tributaria, mientras que el *Statuto dei diritti del contribuente* (Estatuto de los derechos del contribuyente), Legge 27 luglio 2000, n. 212, indica una serie de derechos y garantías para proteger a los contribuyentes de las autoridades fiscales sobre la base de los principios de colaboración, certeza de los derechos y claridad de los actos, y de la simplificación de los procesos tributarios. Dicho estatuto establece una serie de reglas a las cuales deben adecuarse e inspirarse los actos normativos en materia tributaria y el comportamiento de la administración financiera.

Existen diferentes modos de obtener o producir ingresos públicos que cubran las actividades que desarrolla el Estado para el conjunto de los ciudadanos, es decir, para cubrir los gastos públicos. Uno de ellos es la propia actividad económica desarrollada por el Estado, concretamente por la prestación de servicios públicos como pueden ser el transporte o la enseñanza, pudiendo cubrir una parte o la totalidad del coste que supone la prestación del propio servicio. Otro modo de producir ingresos es la explotación de sus bienes, como los terrenos, edificios y obras artísticas entre otros. Dicha explotación puede llevarse a cabo a través de por ejemplo, el alquiler de bienes o el uso de servicios públicos. La venta de activos públicos, el endeudamiento y la privatización de empresas son otras vías añadidas para conseguir recursos.

Aun existiendo los anteriores modos de conseguir y producir ingresos públicos por parte del Estado, el principal componente para cubrir el gasto público es captando recursos de forma coactiva a través de los tributos. La LGT en su apartado 2.1 establece

la definición de tributo como *“ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”*, así mismo, atienden a los principios y fines de la constitución y pueden servir como herramientas de política económica.

El carácter coactivo del tributo se refiere a la imposición unilateral por parte de la autoridad pública, es decir, el impulso coactivo a los obligados para hacer efectivo el pago del tributo, sin que participe la voluntad de dicho obligado tributario. El tributo es también generado por un hecho económico, que lo distingue, por ejemplo, de las sanciones pecuniarias, impuestas con autoridad pero relacionadas con un hecho ilícito. En conclusión, el tributo tiene un carácter contributivo y es el instrumento necesario para cubrir los gastos públicos y las necesidades de la colectividad.

3.1. Tasa

Entendemos la tasa como la contraprestación dineraria de un servicio prestado por el Estado y por los demás entes públicos, por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público por parte de un ciudadano, así como la prestación de servicios públicos y la realización de actividades de régimen de Derecho público.

La LGT en su artículo 2.2 letra a) además indica sobre estos servicios públicos que *“se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”*.

El ordenamiento jurídico italiano también apunta que dichos servicios recibidos por un individuo privado, son generalmente como consecuencia de una petición y procuran una ventaja directa e inmediata a dicho ciudadano⁴. Es decir, se trata de servicios que son particularmente útiles para el ciudadano que los solicita, pero que pueden representar ventajas también para la colectividad. Contempla la posibilidad de obtener servicios públicos a petición e individualmente además de los servicios de solicitud no voluntaria que ofrece el Estado.

Por lo tanto podemos decir que encontramos dos tipos de tasas, las tasas por utilización privativa y aprovechamiento especial de dominio público y las tasas por la prestación de servicios públicos. Las primeras hacen referencia, como comentábamos anteriormente, a las tasas que se pagan previa petición y autorización como por ejemplo, las licencias y concesiones, o la utilización de la vía pública para la colocación de mesas en una terraza, y conocidas en Italia como tasas administrativas. En cambio, las segundas hacen referencia a la prestación de servicios públicos o la realización de actividades de Derecho público que no son de solicitud voluntaria, siendo así

⁴ Corte di Cassazione Civile, Sezioni Unite, ordinanza 16 aprile 2007, n. 8956.

obligatorias, teniendo en cuenta que no serán voluntarias cuando vengan impuesta por disposiciones legales, como por ejemplo la tasa por la recogida de basura, y conocidas en Italia como tasas industriales. Añade que las tasas se pagarán cuando la actividad pública se realiza exclusivamente por el sector público y en ningún caso por el sector privado, lo que en términos del sistema tributario italiano llamaríamos un monopolio fiscal.

3.2. Contribución Especial

La contribución se impone coactivamente al sujeto pasivo por el solo hecho de la existencia de una ventaja o beneficio en su favor, independientemente que haya sido solicitado o no por éste. De tal modo, los recursos obtenidos por las contribuciones son destinadas al fin particular por el que han sido requeridas. Por lo tanto el hecho imponible consiste en dicho beneficio o aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo como consecuencia de la realización, establecimiento o ampliación de servicios u obras públicas realizadas en interés público. Dicho concepto lo encontramos en el artículo 2.2 letra b) de la LGT y en el ordenamiento jurídico italiano Legge 27 de diciembre 2006, n. 296.

Por ejemplo, si la administración pública construye o mejora una calle que aumenta el valor de los bienes a los que afecta, los propietarios de dichos bienes, normalmente inmuebles, podrán ser obligados a versar una contribución por el servicio llevado a cabo. Otros ejemplos de contribuciones son: construcción de jardines y parques, la peatonalización de una calle, la instalación de alumbrado público, etc.

Existe la actividad administrativa por la imposición de las contribuciones, aunque estas no surjan de una petición expresa del contribuyente, a diferencia de las tasas. Surge directamente de la actuación de la Administración pública ocasionando un beneficio y generando la contribución a pagar. Dichas contribuciones pueden establecerse tanto en el ámbito estatal como en el regional o autonómico, pero es en la administración local donde adquiere un mayor peso e importancia.

3.3. Impuesto

La LGT define los impuestos en su artículo 2.2 letra b) como *“los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*.

El impuesto es la figura tributaria más extendida y es el tributo por excelencia. Se entienden como contribuciones obligatorias por parte de los contribuyentes que no producen derecho alguno a una contraprestación específica directa por parte del Estado. En los impuestos falta cualquier tipo de relación específica de prestación o contraprestación, falta la individualización de la necesidad y la individualización del servicio para asignar los costes de éstos a los contribuyentes, falta cualquier petición y cualquier voluntad del contribuyente. Por lo tanto, el impuesto constituye, en virtud de su estructura jurídica, un medio de obtener ingresos neutral y genérico destinados a

cubrir los gastos públicos, como por ejemplo, la seguridad nacional, la educación pública o la sanidad pública.

Además de la función puramente fiscal de los impuestos que hemos comentado a lo largo de este estudio, los cuales tienen el único objetivo de obtener los recursos necesarios para financiar los gastos del Estado, pueden darse también finalidades extrafiscales de los impuestos. Estos son los que persiguen otros propósitos y fines diversos al fiscal. Entre ellos encontramos modificar las condiciones económicas y sociales mediante acciones de incentivar o amedrentar la producción de determinados bienes o redistribuir la renta.

Según Franco Fichera el impuesto abandona su carácter neutral ya que no está orientado únicamente a funciones recaudatorias sino que atiende a nuevas funciones extrafiscales siempre que éstas sean constitucionalmente legítimas.

De esta idea se desprende que el sistema impositivo se fundamenta en propiedades relacionadas con la capacidad contributiva del individuo, es decir, con el principio de capacidad contributiva.

A continuación vamos a comentar las clases de impuestos que consideramos más importantes según su hecho imponible:

- Impuestos personales: se trata de impuestos cuyo presupuesto de hecho toma en consideración una sola persona, y por lo tanto, su renta global o su patrimonio, ya sea persona física o jurídica. Dicho impuesto tiene en cuenta las situaciones particulares, personales y familiares en la que se encuentra el contribuyente y, por tanto, la capacidad económica.
- Impuestos reales: actúa teniendo en cuenta la existencia subjetiva de la materia imponible, con independencia y sin hacer referencia a un elemento personal en concreto e independientemente de cualquier otra circunstancia. Gravan un bien, una actividad o una operación⁵.
- Impuestos subjetivos: son aquellos en los que las circunstancias personales del contribuyente se tienen en cuenta a la hora de cuantificar el importe de la cantidad tributaria a pagar.
- Impuestos objetivos: al contrario que los impuestos subjetivos, son aquellos en los que las circunstancias personales del contribuyente no son tomadas en consideración a la hora de cuantificar el importe de la cantidad tributaria a pagar.

⁵ VV.AA., MERINO JARA, Isaac (dir.) y LUCAS DURÁN, Manuel (coord.): “Derecho financiero y tributario. Parte General. Lecciones adaptadas al EEES”, 4ª ed., Tecnos, Madrid, 2014, pág. 160.

- Impuestos periódicos: se refiere a los presupuestos de hecho que son prolongados en el tiempo, tienen continuidad, y son fraccionados en el tiempo para su pago resultando importes diferentes en cada uno de ellos.
- Impuestos instantáneos: son aquellos impuestos cuyo hecho imponible se trata de un acto aislado, se cumple en el momento que son llevados a cabo, es decir, no se prolongan en el tiempo.
- Impuestos directos: su hecho imponible es la manifestación directa e inmediata de riqueza. Dicha manifestación queda reflejada por la percepción de una renta o por la posesión de un patrimonio, además de por la actividad emprendedora autónoma. Es el tipo de impuesto a través del cual se lleva a cabo el reparto del cargo fiscal con respecto a la capacidad contributiva del individuo.
- Impuestos indirectos: suponen la utilización de la riqueza, es decir, actos y hechos que hacen ver directamente la disponibilidad de renta o de un patrimonio y son reveladores de capacidad contributiva. Tienen por objeto el consumo y respetan en menor medida el principio de capacidad contributiva, ya que tienen la misma medida para todos, independientemente de la posibilidad de contribuir al gasto público de los individuos.

Se puede deducir de la anterior clasificación que las definiciones de impuestos reales y personales, y la de impuestos directos e indirectos, podrían ser intercambiables siendo los impuestos personales también subjetivos y los impuestos reales también objetivos. A pesar de ello, esta identidad no se produce con cada uno de los impuestos existentes.

Dicha clasificación la encontramos en los sistemas tributarios tanto de Italia como de España, las pequeñas variaciones que encontramos en ellos las explicamos a continuación.

Una de las variedades que encontramos en el ordenamiento español y no en el italiano es la siguiente:

- Estatales, locales y autónomos: en los artículos 142 y 157 de la Constitución española reúnen la distinción entre impuestos del Estado, impuestos de las Comunidades Autónomas e impuestos locales, ya sean propios o cedidos.

Mientras que en el ordenamiento jurídico italiano, y no en el español encontramos la siguiente distinción en la clasificación:

- Impuestos fijos: son aquellos previstos con una cantidad fija predeterminada.
- Impuestos variables: son aquellos impuestos para los que está prevista una alícuota, a su vez divididos en proporcionales, progresivas y regresivas.

Esta última clasificación la podemos englobar en el sistema tributario español si la vemos desde el punto de vista de la distribución. Un impuesto es progresivo cuando la tasa efectiva del impuesto aumenta a medida que la base imponible también aumenta. El impuesto será regresivo, de manera contraria al progresivo, cuando a medida que la base imponible del impuesto aumenta, la tasa efectiva del mismo disminuye. En el caso de un impuesto proporcional, la relación se mantiene constante.

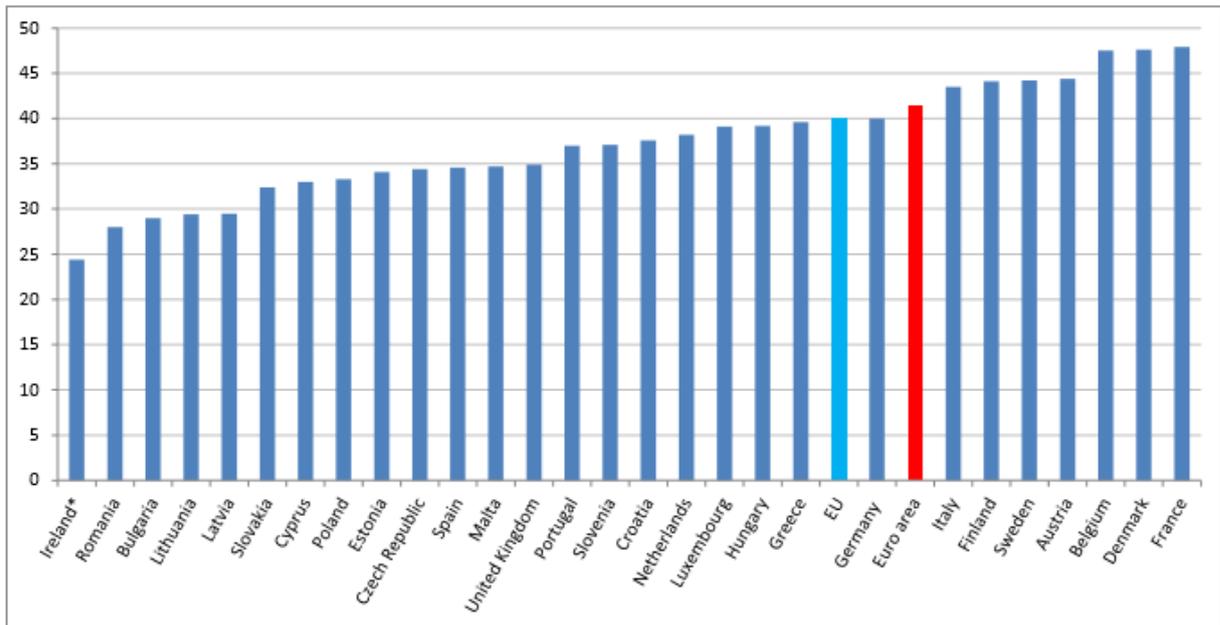
4. Recaudación procedente de los ingresos tributarios

Antes de adentrarnos en una comparativa de la recaudación procedente de los impuestos de cada uno de los países, debemos explicar el término de presión fiscal. Debido a la importancia de los impuestos en un sistema tributario, los cuales tienen un gran impacto económico y social para cualquier Estado, aparece el término de presión fiscal, utilizado por la OCDE para medir el peso que tienen los ingresos públicos provenientes de los impuestos en una economía. Este índice nos ayuda a medir la relación entre la recaudación del conjunto de los impuestos y la producción total de dicho país, el PIB, por lo tanto, el porcentaje del PIB que los ciudadanos destinan al pago de impuestos.

En el informe realizado por Eurostat de 25 de noviembre de 2016 presenta el índice de presión fiscal, donde se recalca que 2015 ha sufrido la sexta subida consecutiva del peso relativo de los impuestos, destacando el alza de los impuestos que gravan las familias.

En el siguiente gráfico podemos ver como el porcentaje de ingresos en relación con el PIB de la Unión Europea se sitúa en un 40% y un 41.4% referente a los países de la eurozona, y observamos como España se encuentra a un nivel inferior con un 34.6% mientras Italia se encuentra a un nivel superior con un 43.5%.

Gráfico 1: Ingresos totales tributarios y contribuciones sociales en los países miembros de la Unión Europea 2015 (% del PIB)



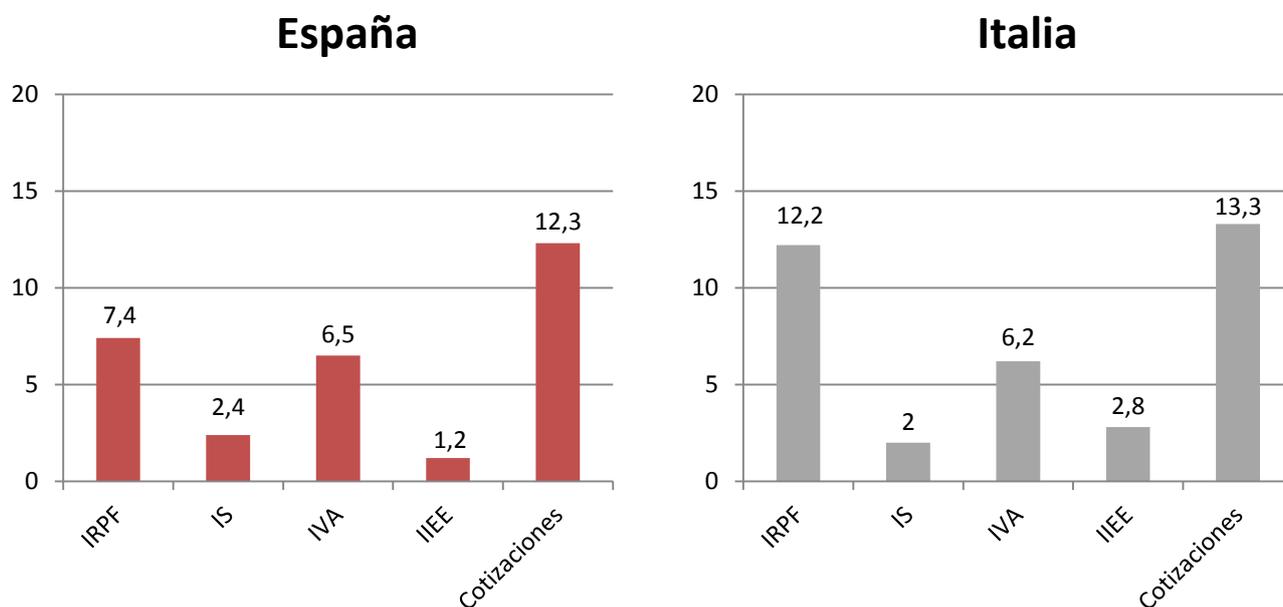
Fuente: Eurostat

A pesar de estar por debajo de la media europea, este incremento en la presión fiscal del Estado español es el mayor alcanzado en los últimos años, muy por debajo de los países que encabezan esta lista como Francia con 47.9%, Dinamarca con 47.6% y Bélgica con 47.5% a pesar del decrecimiento de algunos de ellos, como el 2.7% puntos porcentuales de Dinamarca con respecto al año anterior, 2014.

Centrándonos en hacer una comparativa entre España e Italia, en primer lugar podemos decir que la presión fiscal que soportan los contribuyentes italianos es sensiblemente mayor a la que soportan los contribuyentes españoles, concretamente la diferencia es de un 8.9%. Esta tendencia no es nueva, ya que históricamente la recaudación de ingresos públicos vía impuestos viene siendo mayor en el país transalpino superando a España en los principales indicadores macroeconómicos.

En cuanto a la estructura de ingresos sociales, podemos decir que la diferencia entre ambos países es evidente, ya que las presiones fiscales que sufren los contribuyentes italianos son, en general, mayores que aquellas que soportan los contribuyentes españoles. En el siguiente gráfico observamos la diferencia entre los impuestos principales, por ejemplo, en cuanto al IRPF podemos ver que la presión fiscal en España es del 7.4% en Italia es del 12,20%, casi el doble. Es por esto, lógicamente, que Italia se encuentra en el séptimo puesto y España en el decimotavo.

Gráfico 2: Presión fiscal porcentual soportada en España e Italia, 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de Eurostat

La presión fiscal alta ayuda a la financiación de los bienes públicos y a la gestión de los gastos públicos; si ésta fuese excesivamente baja, los países no serían capaces de cubrir todas las necesidades de la sociedad. De hecho, los países con mayor presión fiscal son aquellos que mejores servicios públicos tienen, y que, según los estudios realizados por la OCDE, mejor Estado del bienestar ofrecen a su población. En general es sabido, que los ciudadanos de los países nórdicos son los que disfrutan las mejores prestaciones sociales, y es por ello, que son los que mayores presiones fiscales soportan. Por el contrario, el conocido caso de Estados Unidos, donde las pensiones o la sanidad son privadas, soportan una presión fiscal alrededor del 26%, y comparado con otros países como Austria, Suecia o Noruega, cuentan con servicio públicos de menor calidad.

El informe donde la OCDE mide la calidad de vida de las 35 mayores economías mundiales, indica que tanto Italia como España se encuentran dentro de los países en los que “mejor se vive”. El primero se encuentra en la posición decimonovena con una puntuación de 6.2 mientras que el segundo se encuentra en el puesto vigesimotercero con una puntuación de 5.8, donde Suecia se encuentra en primera posición y por el contrario Méjico en la última.

Dejando a un lado el concepto de presión tributaria, podemos comenzar a centrarnos en la recaudación tributaria del año 2015 de cada uno de los países que centran nuestro estudio. En primer lugar analizaremos la recaudación tributaria española para luego pasar a la italiana y así poder compararlas.

4.1. Recaudación en España

En 2015 la recaudación tributaria ha crecido en un 4% con respecto a 2014 según los datos de la Agencia Tributaria, lo que ha supuesto un ingreso total de 182.009 millones de euros. Este aumento es debido a la mejora del entorno económico que ha permitido el crecimiento del PIB en términos reales de un 3.2%, afianzando así la recuperación de nuestra economía tras el aumento del 1.4% en 2014, favorecido también por la mejora de la demanda interna en un 3.7%.

Este entorno favorable ha impulsado el crecimiento de las bases imponibles de los principales impuestos, aumentando así sus ingresos, además del aumento de los ingresos relacionados con las liquidaciones de años anteriores y el aumento de los ingresos por actas de inspección. Todos estos factores han sido algunos de los responsables del crecimiento de la recaudación tributaria, aunque estos se hayan visto frenados por diversas causas.

Tras las medidas tomadas por el gobierno a través del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, donde se aplicaron medidas urgentes en materia tributaria, aprobando, entre otros, un gravamen complementario a la cuota íntegra del IRPF prorrogado a 2014 mediante la Ley 22/2013 de 23 de diciembre, donde los contribuyentes hicieron grandes esfuerzos, algunos cambios en la política fiscal permitieron la bajada de los tipos impositivos en la imposición directa, en líneas generales, del tipo medio efectivo de los principales impuestos del 0.8% en 2015 frenando el crecimiento de los ingresos tributarios. Concretamente podemos ver una variación negativa de los ingresos por IRPF del 0.4% con respecto a 2014.

Estos cambios normativos sobre la reforma de la imposición directa han supuesto un coste de 7.846 millones de euros, la mayor parte de ellos debidos al descenso de los tipos impositivos, que, en vez de llevarse a cabo mediante una reducción progresiva a lo largo de 2015 y 2016, la aprobación del RDL 9/2015 hizo que se concentrara en el año 2015.

Es por ello que, como podemos observar en la Tabla 1, el total de ingresos recaudados por impuestos directos en el año 2015 difiere tan solo en 2.139 millones de euros con respecto al año 2014, a pesar, también, de los ingresos aportados por el IS, que aun habiendo aumentado debido a los cobros de las actividades del ejercicio anterior, también han sufrido una merma debida reformulación del impuesto.

Tabla 1: Total ingresos tributarios en España, 2015(millones de euros)

	2014	2015	Variación %	
			14	15
1. Renta personas físicas	72.662	72.346	3.9	- 0.4
2. Sobre sociedades	19.713	20.649	- 6.2	10.3
3. Sobre la renta de no residentes	1.420	1.639	0.2	15.5
4. Fiscalidad medioambiental	1.625	1.964	3.5	14.7
5. Otros ingresos	195	256	16.9	31.3
Impuestos directos (1+2+3+4+5)	94.614	96.753	1.7	2.3
6. Impuesto sobre el valor añadido (a+b)	56.174	60.305	8.2	7.4
a) Importaciones	10.080	12.452	7.4	23.5
b) Operaciones interiores	46.094	47.853	8.3	3.8
7. Impuestos especiales (c+d+e+f+g+h+i)	19.104	19.147	0.2	0.2
c) Alcohol y bebidas derivadas	761	774	6.3	1.7
d) Cerveza	293	297	6.5	1.3
e) Productos intermedios	19	20	8.3	6.1
f) Hidrocarburos	9.724	9.783	- 2.1	0.6
g) Labores del Tabaco	6.661	6.580	1.9	- 1.2
h) Determinados medios de transporte/carbón	264	308	79.5	16.9
i) Electricidad	1.383	1.385	- 4.3	0.2
8. Tráfico exterior	1.526	1.757	16.4	15.1
9. Impuesto primas de seguros	1.317	1.355	- 0.6	2.9
10. Otros ingresos	113	164	32.2	44.4
Impuestos indirectos (6 +7+8+9+10)	78.233	82.726	6.1	5.7
Tasas y otros ingresos	2.140	2.529	3.2	18.2
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	174.987	182.009	3.6	4.0

Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT

4.2. Recaudación en Italia

El ISTAT ha certificado que en 2015 la economía italiana ha vuelto a crecer en un 0.8%, después de tres años consecutivos de detracción del PIB. La demanda interna ha contribuido positivamente al crecimiento sostenido del consumo de las familias que ha aumentado en un 0.5% y al crecimiento de las inversiones fijas brutas en un 0.8%.

La mejora de la coyuntura económica del país ha permitido que los ingresos tributarios aumenten en un 4%, como consecuencia del aumento de los impuestos directos en un 6.5% y de los impuestos indirectos en un 1.1%.

La evolución de la recaudación de 2015 refleja también el efecto de algunas importantes medidas adoptadas por el gobierno en el curso del año anterior. Entre ellas, el “bonus 80 euros” en el ámbito de las disposiciones previstas en el D.L. de 24 abril 2014, n. 66, que ha llevado a cabo una reducción de la presión fiscal para trabajadores dependientes, la revisión de la tasación de las rentas de la actividad financiera introducida en el D.L. número 66/2014 y el incremento del impuesto sustituto sobre el resultado neto de la gestión de los fondos de pensiones dispuestos en la Legge n. 190/2014, *Legge di Stabilità* (Ley de Estabilidad) para el 2015. Estas medidas han influenciado la recaudación de los impuestos directos.

Además, dicha *Legge di Stabilità* para el 2015, ha introducido un sistema de división de los pagos (Split payment) para los proveedores de la Administración Pública, y de igual forma el sistema de la inversión contable (reverse charge) a algunos sectores de la economía produciendo efectos positivos sobre los ingresos del IVA en las operaciones interiores.

Los ingresos del IRPEF han estado influenciados por el nuevo mecanismo contable introducido en el D.Lgs. número 175/2014 *Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata* (Simplificación fiscal y declaración de rentas pre compilada) para garantizar al contribuyente que se avale de los impuestos sustitutos y del reembolso inmediato de crédito resultante de las declaraciones fiscales. A cierre del año, registra un incremento del 7.7% por importe de 12.525 millones de euros, de los cuales más de 11 millones derivan de las retenciones a los trabajadores “dependientes” que ha crecido en un 8.8%. Tal relevante incremento está ligado al mecanismo introducido por éste D.Lgs. relativo a la modalidad de compensación de los reembolsos de asistencia fiscal.

Tabla 2: Total ingresos tributarios en Italia, 2015 (millones de euros)

	2014	2015	Var. A. 14-15	Var. (%) 14-15
1. IRPEF	163.650	176.175	12.525	7.7
2. IRES	32.293	33.574	1.281	4.0
3. Sobre rentas y retenciones de intereses, y otras rentas de capital	10.083	11.114	1.031	10.2
4. Sobre beneficios distribuidos por personas jurídicas	975	871	- 104	- 10.7
5. Sobre rentas de capital y plusvalías	2.844	4.203	1.359	47.8
6. Sobre IRPEF y adicional "cedolare secca" sobre alquileres	1.706	2.012	306	17.9
7. Sobre reservas matemáticas de seguros de vida	2.114	2.325	211	10.0
8. Sobre valor del activo de los fondos de pensiones	575	1.108	533	92.7
9. Otros directos	10.574	8.345	- 2.409	- 22,4
Impuestos directos (1+2+3+4+5+6+7+8+9)	224.994	239.727	14.733	6.5
10. Registro	4.259	4.223	- 36	- 0.8
11. Impuesto sobre el valor añadido (a+b)	114.490	119.321	4.831	4.2
a) Importaciones	13.373	12.399	- 974	- 7.3
b) Operaciones interiores	101.117	106.922	5.805	5.7
12. "Bollo"	7.759	7.143	- 616	- 7.9
13. Aseguradoras	2.940	3.070	130	4.4
14. Tasas e impuestos hipotecarios	1.522	1.492	- 30	- 2.0
15. Canon de abono a radio y televisión	1.739	1.681	- 58	- 3.3
16. Concesiones del gobierno	1.375	1.075	- 300	- 21.8
17. Tasas automovilísticas	578	560	- 18	- 3.1
18. Derechos catastrales y de escriturado	617	595	- 22	- 3.6
19. Productos energéticos, sus derivados y análogos	25.560	25.403	- 157	- 0.6
20. Gas condensable	563	586	23	4.1
21. Gas natural por combustión	2.914	2.442	- 472	- 16.2
22. Energía eléctrica	4.468	2.86	- 1.602	- 35.9
23. Gas natural por combustión	10.304	10.756	452	4.4
24. Ingresos por lotería	6.364	7.077	713	11.2
25. Ingresos por actividad de juego	395	338	- 57	- 14.4
26. Máquinas y dispositivos de juego	4.262	4.121	- 141	- 3.3
26. Otros indirectos	4.353	3.871	- 482	- 11.1
Impuestos indirectos (10 + ... 26)	194.462	196.620	2.158	1.1
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	419.456	436.347	16.891	4.0

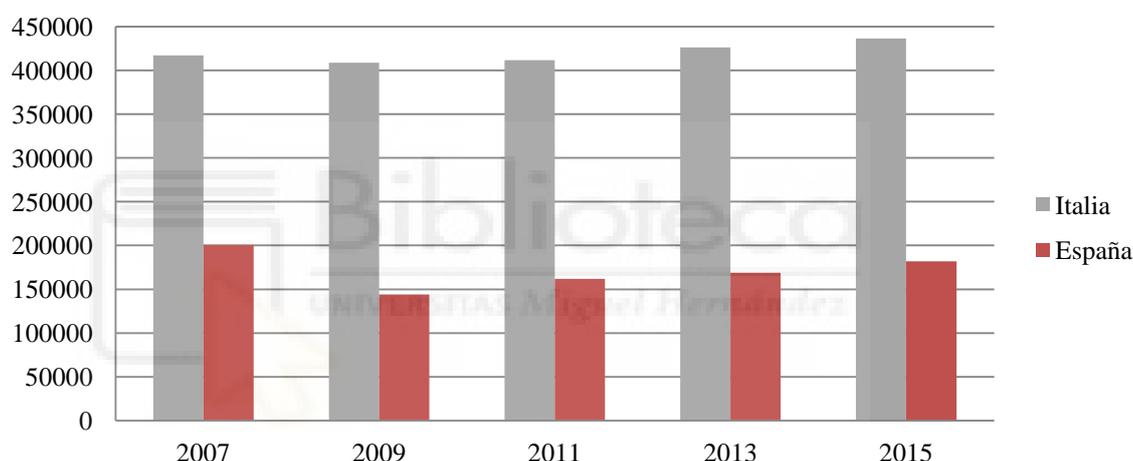
Fuente: Elaboración propia a partir del MEF

4.3. Comparación de ingresos tributarios

Los ingresos tributarios totales de 2015 de cada uno de los países cuentan con una cifra positiva, siendo en Italia de 436.347 millones de euros y en España de 182.009 millones de euros. En líneas generales la recaudación total italiana supera, y por mucho, a la recaudación por parte del Estado español en más de un 55%.

Si comparamos históricamente los ingresos de cada uno de los países, podemos ver como Italia siempre ha ido por delante de España en cuanto a cantidades totales. La mayor presión fiscal ejercida desde los primeros sistemas tributarios italianos y la poca presión fiscal practicada a los contribuyentes españoles ha influenciado siempre la recaudación tributaria.

Gráfico 3: Recaudación tributaria 2007-2015 (millones de euros)



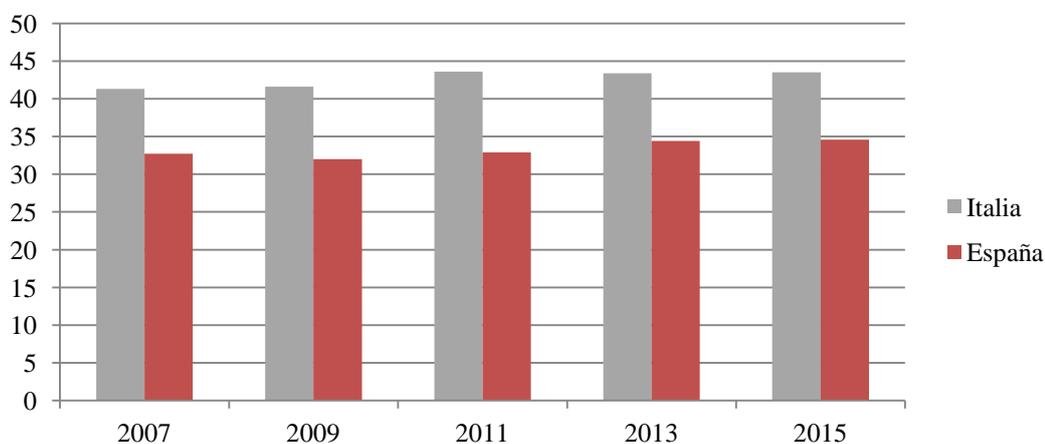
Fuente: elaboración propia a partir de AEAT y MEF

En este caso hemos tenido en cuenta la recaudación tributaria total desde el año 2007 hasta el año 2015. En este margen temporal, Italia no ha bajado de los 400.000 millones de euros, a pesar del descenso de 8.500 millones de euros en sus ingresos en 2009 causada por la crisis que afectó a ambos países, donde el descenso de los ingresos en España fue mucho mayor con una cifra de 56.623 millones de euros. Como podemos ver, la crisis afectó en mayor medida la recaudación de España que, hasta día de hoy, no ha sido capaz de alcanzar la cifra de ingresos públicos, por encima de 200.000 millones de euros, conseguida antes de que comenzaran los problemas económicos en el país.

Las diferentes medidas tomadas en materia fiscal provocan los cambios en las recaudaciones anuales, lo que concluye en las variaciones en la presión fiscal. Como podemos ver en el siguiente gráfico, y como hemos comentado anteriormente, la presión fiscal en Italia, entre el 40% y 45%, se mantiene siempre en niveles superiores a la

española, entre el 30% y 35%, y en consecuencia, en niveles superiores de ingresos públicos.

Gráfico 4: Presión fiscal 2007-2015 (% del PIB)



Fuente: elaboración propia a partir de Eurostat

Centrándonos en las partidas de los ingresos recaudados por los impuestos en las tablas 1 y 2, podemos ver como el ingreso por IRPF o IRPEF ha sido negativo en España con una variación con respecto al año anterior del -0.4%, mientras que en Italia el ingreso ha sido positivo con una variación con respecto a 2014 del +7.7%. Cuantitativamente el país transalpino ha sido capaz de recaudar 176.175 millones de euros mientras que los ingresos de España son de 72.346, los motivos de dichas cifras los hemos comentado en el apartado anterior, por lo que, podemos concluir diciendo que la gran diferencia viene de los mayores tipos impositivos soportados en materia de IRPEF por los ciudadanos italianos y, por otra parte, por las deducciones que el sistema español facilita a los contribuyentes y el descenso del tipo impositivo producido en este 2015.

Por su parte, el IS ha obtenido unos ingresos de 20.649 millones de euros, lo que supone un crecimiento del 10.3% respecto a 2014. Esta mejora se da como consecuencia del beneficio resultante en 2014, lo que provoca que tanto las cuotas diferenciales como los pagos fraccionados de las pymes sean cobradas en 2015. La recaudación del IS podría haber sido mayor, ya que el cambio normativo que coloca el tipo impositivo en un 28% en 2015 ha propiciado una merma en él. A pesar de esta mejora, el IRES, con un tipo impositivo del 27.5%, supera también sus cifras con una recaudación de 33.574 millones de euros, un 4% más que en 2014, que de igual modo debe sus ingresos por los pagos provenientes del 2014, lo que confirma, en ambos casos, la mejora de la coyuntura económica.

Cambiando hacia los impuestos indirectos, y principalmente el IVA, en España la recaudación ha sido de 60.305 mientras que en Italia ha aumentado hasta los 119.321 con un aumento respectivamente del 7.4% y del 4.2%. El aumento de los ingresos en el Estado español se debe al crecimiento de su base imponible, gracias a un ligero crecimiento en el tipo impositivo, al mayor número de contribuyentes y al gasto de bienes y servicios de los hogares. Por otro lado, el aumento de recaudación en Italia se da, principalmente, por la introducción del Split payment o pago fraccionado que obliga al gobierno a retener y pagar directamente a las autoridades fiscales el IVA de las facturas de sus proveedores.

No solo la presión fiscal actúa como factor principal que aventaja a Italia en ingresos públicos por delante de España. Factores demográficos obvios, donde Italia supera en población a España hacen que más ciudadanos contribuyan a la recaudación, además del histórico gasto público que ha permitido al país transalpino hacer evolucionar en mayor medida su economía, aprovechando así la coyuntura económica favorable recaudatoria.

Con respecto a esto, podemos decir que la población total de Italia se encuentra alrededor de los 61 millones de personas, mientras que España se encuentra alrededor de los 46 millones y medio⁶, donde los grupos de población en edad de cotizar ocupan el mismo porcentaje en ambos países, alrededor del 80%, lo que supone un total de 49 millones de contribuyentes para Italia y de 36 millones y medio para España⁷. Además la tasa de paro, que también afecta a la recaudación de ingresos, se situaba a finales de 2015 en un 11.6% en Italia y en un 20.5 en España⁸.

No sólo depende de los contribuyentes como personas individuales la recaudación de los ingresos públicos sino también a las empresas por medio del IS o IRES. Como hemos comentado anteriormente, los ingresos por este concepto son mayores en Italia en unos 13 millones de euros, esto es debido, también, al mayor número de empresas activas con el que cuenta.

En 2015 aumentó el número de empresas activas en España en un 1.6% llegando a un total de 3.24 millones de empresas⁹ en el país. Por su parte, el número de empresas en Italia ha vuelto a subir en 2015 con 45.000 empresas más con respecto a 2014, consiguiendo un total de poco más de 6 millones de empresas¹⁰.

Una vez comentadas algunas de las partidas de ingresos que encontramos en las tablas 1 y 2, provenientes de los documentos oficiales de recaudación tributaria de cada

⁶ Fuente: Eurostat. Estadísticas de población total.

⁷ Fuente: INE. Población por grupos de edad.

⁸ Fuente: INE. Tasa de paro total, porcentaje de población activa.

⁹ Fuente: INE. Estructura y dinamismo del tejido empresarial en España. Directorio Central de Empresas (DIRCE) a 1 de enero de 2016.

¹⁰ http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2016-02-01/unioncamere-45mila-imprese-2015-si-torna-livelli-2007--121316.shtml?uuid=ACA8SCLC&refresh_ce=1 . Consultado el 8 de febrero de 2017.

uno de los países, vemos relevante centrarnos en uno de ellos para poder comparar y entender sus diferencias recaudatorias y su modo de hacer.

En este caso hemos elegido el IRPF o IRPEF al ser el impuesto con mayor peso e importancia para las arcas de los Estados. Así, analizaremos su base teórica inicial, es decir, hecho imponible, sujetos pasivos y rentas tenidas en cuenta para su imposición, así como algunos aspectos concretos de cada uno de ellos como son los rendimientos del trabajo y sus reducciones, los gravámenes aplicables al impuesto y la deducción por mínimo personal y familiar.. De esta manera intentaremos profundizar en las posibles diferencias de los sistemas tributarios estudiados.

5. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Tanto en el sistema tributario español como en el sistema tributario italiano el tributo más importante, en términos de mayores ingresos, es el impuesto sobre la renta de las personas físicas. En Italia fue instituido con D.P.R. de 29 de septiembre de 1973 n. 597 y actualmente regulado por el TUIR aprobado con D.P.R. el 22 de diciembre de 1986, n.917, que reúne en un solo documento normativo todas las disposiciones relativas a los impuestos directos. La última modificación para una siguiente reforma del sistema tributario estatal viene dada por la Legge 80/2003, de 7 de abril.

Por otro lado, en España, se creó el impuesto global con la reforma tributaria de 1978 mediante la Ley 44/1978 y actualmente regulado por 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, y lleva al impuesto a gravar en modo progresivo y proporcional las diversas rentas. Dicha ley ha sido recientemente modificada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

El IRPF o IRPEF, por lo tanto, constituye un importante instrumento para la realización de un sistema tributario eficiente y democrático, en cuanto cumple los objetivos de equidad y aplica los principios de progresividad, simplicidad, transparencia y flexibilidad.

Como podemos encontrar en el artículo 1 de la LIRPF describe la naturaleza este impuesto como *“un tributo de carácter personal y directo que grava, 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”*, además también el artículo 1 del TUIR añade que se gravará *“la posesión de rentas tanto en dinero como en especie”*.

Hace referencia a la naturaleza personal y directa en cuanto se grava la renta de las personas individuales teniendo en cuenta la coyuntura personal y familiar del contribuyente, en relación a la ley y siguiendo los principios mencionados y estudiados con anterioridad.

Habla de progresividad ya que los tipos de gravamen del impuesto aumentan a medida que lo hace la renta, de un modo más que proporcional, gravando las rentas más altas con tipos más altos. Esto hace referencia al principio de igualdad, el cual nos dice que no se trataran en modo igual las circunstancias que no lo sean. Además del principio de generalidad que nos dice que el impuesto afectará a la totalidad de las rentas de contribuyente.

Por lo tanto el hecho imponible queda sujeto a la obtención de renta por parte del contribuyente, y como renta se entienden diversos rendimientos. En la LIRPF el artículo 6.1 indica su clasificación mientras que el TUIR, también en el artículo 6.1 nombra la suya:

Tabla 3: Componentes de la renta

LIRPF	TUIR
Rendimientos del trabajo	Rendimientos del trabajo dependiente
Rendimientos de actividades económicas	Rendimientos del trabajo autónomo
Rendimientos de capital	Rendimientos de capital
Imputaciones de renta	Rendimientos de la propiedad
Ganancias y pérdidas patrimoniales	Rendimientos de empresa

Fuente: elaboración propia a partir de LIRPF y TUIR

Los primeros componentes en la tabla 3 hacen referencia a los rendimientos del trabajo, ya sean rentas de trabajo personal como rentas del trabajo autónomo por actividades económicas, siguiendo con los rendimientos de capital que encontramos en ambos ordenamientos.

Los rendimientos de la propiedad son aquellos inherentes a los terrenos y construcciones situados en el terreno del Estado italiano, que están o deben estar inscritos, con atribuciones de renta, en el catastro de terrenos o en el registro de la propiedad. Estos rendimientos los podemos relacionar con los rendimientos del capital inmobiliario y con las imputaciones de renta. Con los primeros en el sentido que, los terrenos agrarios pueden ser usados para obtener beneficios mediante su explotación, de igual forma que las construcciones. Con los segundos porque también los terrenos y construcciones pueden no entenderse indispensables para su explotación y, por lo tanto, no se desarrollan actividades económicas con ellos. Además también vienen tasados por un porcentaje de su valor catastral.

Por otro lado los rendimientos de empresa se entienden como las rentas que derivan del ejercicio de empresas comerciales, es decir, del ejercicio profesional y habitual de las siguientes actividades recogidas en el artículo 2195 del Código Civil: industriales directas para la producción de bienes y servicios, intermediarias en circulación de bienes, de transporte, bancarias y aseguradoras, además de otras actividades de explotación agrícola. Este tipo de rendimientos podrían relacionarse con los rendimientos por actividades económicas. En conclusión, se refiere a las rentas que

derivan de ejercicio de actividades organizadas en forma de empresa (escuelas privadas, clínicas, explotación de minería, canteras, etc.).

Dichas actividades podrían hacer parte de los rendimientos de trabajo autónomo pero el TUIR diferencia dichos rendimientos de los de empresa. La diferencia sustancial es la consideración de “profesionales” a aquellos que forman parte del rendimiento de trabajo autónomo, donde las habilidades del profesional y su naturaleza intelectual están por encima de las organizativas y la dotación de capital, y considera “emprendedores” a aquellos que forman parte los rendimientos de empresa.

En cuanto a los sujetos pasivos o contribuyentes en el IRPF, el artículo 8 de LIRPF los define como aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en el territorio español. Como residencia habitual se entiende según el artículo 9.1 cuando el contribuyente se encuentra más de 183 días en territorio español en el cómputo de un año natural, cuando su actividad económica transcurra en España o cuando su cónyuge legal e hijos menores así lo hagan. Por otro lado en el artículo 10 también incluye aquellos contribuyentes que realicen un empleo público en el extranjero y aquellos que cambien su residencia a un paraíso fiscal.

De igual modo el artículo 2 del TUIR y el artículo 43 del Código Civil definen las mismas pautas para individuar al sujeto pasivo, con la excepción de los contribuyentes que realicen un cargo público en el extranjero, y no considera las relaciones afectivas y familiares relevantes al fin de probar la residencia fiscal. Además, mientras que el Estado español cuenta con un impuesto individual para las rentas de no residentes (IRNR), el citado artículo del TUIR incluye también a las personas físicas no residentes como sujetos pasivos del IRPEF, los cuales estarán sujetos únicamente por las rentas producidas en el Estado italiano. Como rentas se entienden las incluidas en la tabla 3.

Dado que el IRPF o IRPEF tiene una gran extensión en cuanto a diversos componentes de la renta, vamos a centrarnos en uno de ellos, en este caso las rentas del trabajo, para poder hacer una comparativa más exhaustiva.

5.1. Los rendimientos del trabajo

La disciplina tributaria de los rendimientos del trabajo ha sido objeto de numerosas y repetidas modificaciones estructurales en su evolución normativa. El cuadro legislativo tributario ha sufrido siempre un creciente y mayor análisis de las medidas dirigidas a regular la materia en función, siempre más sistemática particularmente en referencia a la determinación de la renta y de su tasación.

Históricamente la fuente de riqueza que ha asumido mayores y más intensos gravámenes han sido las rentas procedentes del trabajo. A pesar de que el IRPF o IRPEF grave todo tipo de rentas obtenidas por el contribuyente, éstas son las que representan una mayor importancia y peso sobre los ingresos totales de los estados.

Las rentas del trabajo dependiente son definidas por el TUIR en su artículo 49.1 como aquellas rentas que derivan de las relaciones que implican la realización de un trabajo, bajo la dependencia y dirección de otros, incluyendo el trabajo a domicilio cuando se considera trabajo dependiente según las normas de la legislación laboral.

Por su parte el artículo 2094 del Código Civil define al trabajador “dependiente” como aquel “*que se obliga mediante retribución a colaborar en la empresa, prestando el propio trabajo intelectual o manual a la dependencia y bajo la dirección del emprendedor*”.

De igual forma encontramos su definición en la LIRPF en su artículo 17.1 como “*todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas*”.

Además, y en cualquier caso, las pensiones de cualquier género (y los derechos de emisión equivalentes) serán consideradas rendimiento del trabajo.

En estos mismos artículos encontramos numeradas las rentas concretas que son aceptadas como rendimientos del trabajo, que podemos agrupar en los siguientes bloques: contraprestaciones típicas del trabajo, prestaciones derivadas de sistemas de previsión social y rendimientos del trabajo por definición legal¹¹.

En cuanto a las contraprestaciones típicas de trabajo encontramos en el artículo 17.1 algunas de las principales rentas derivadas de las relaciones laborales como son los sueldos y salarios, las prestaciones por desempleo, las remuneraciones en concepto de gastos de representación, las dietas y asignaciones por gastos de viaje, las contribuciones o aportaciones a planes de pensiones.

Las prestaciones derivadas de la previsión social están recogidas en el artículo 17.2 de la LIRPF hace referencia a las contraprestaciones recibidas por el Estado a través de la seguridad social, como son las pensiones por jubilación, incapacidad, accidente, enfermedad, viudedad u orfandad. Y también por parte del sector privado, a las contraprestaciones por planes de pensiones o planes de previsión social empresarial.

Terminando con los rendimientos del trabajo por definición legal que seguimos encontrando en el artículo 17.2 de la LIRPF donde cita, entre otros, las becas, las pensiones compensatorias entre cónyuges, las anualidades por alimentos, cantidades abonadas a quienes ocupan cargos públicos o retribuciones a consejos de administración.

Todos estos componentes de los rendimientos del trabajo se entienden recogidos en el artículo 49 del TUIR y en el artículo 429 del Código Civil, en los que no

¹¹ VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): “Ordenamiento tributario español: los impuestos”, 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pág. 41.

encontramos una enumeración precisa pero, por definición, se encuentran incluidos. Por otra parte, se hace mención concreta a rentas que, por falta de elementos en su definición, no entrarían en ninguno de los grupos anteriormente comentados, pero que, expresamente, se enumeran como rentas asimiladas: las compensaciones recibidas por los socios de cooperativas de producción y trabajo, de servicios y agrícolas, becas o ayudas, premios o subvenciones para fines de estudio o de formación profesional, las dietas percibidas por los miembros del Parlamento Nacional y del Parlamento Europeo y las rentas vitalicias, entre otros.

Todas las rentas del trabajo comentadas vienen a formar parte del rendimiento íntegro del trabajo, llamado *reddito complessivo* en Italia, que se conforma con la suma de todas ellas junto con la valoración de las retribuciones en especie.

A continuación podemos ver el esquema básico para el cálculo de los rendimientos del trabajo en el Estado español, del que ya hemos comentado la definición y las rentas incluidas en los rendimientos íntegros del trabajo:

- (+) Rendimiento íntegro del trabajo
- (-) Reducciones especiales
- (-) Gastos deducibles
- (=) Rendimiento neto
- (-) Reducción por obtención de rendimientos del trabajo
- (=) Rendimiento neto reducido

Cabe destacar, que el sistema tributario italiano no cuenta con un esquema definido para el cálculo final del rendimiento del trabajo neto reducido, a pesar de que los elementos que encontramos en el esquema anterior son existentes, con excepción de las reducciones especiales.

Estas reducciones especiales hacen referencia a las rentas obtenidas de forma irregular en el tiempo y a las rentas cuyo periodo de generación sea superior a dos años. Además de las prestaciones en forma de capital derivadas de los sistemas públicos de previsión social¹². Todas ellas las encontramos en el artículo 18 de la LIRPF, no computarán por su valor total y tendrán derecho a una reducción del 40% sobre su rendimiento íntegro.

Siguiendo con el esquema de los rendimientos del trabajo encontramos los gastos deducibles. España cuenta con una enumeración de gastos deducibles, mientras que Italia cuenta con una enumeración de sumas excluidas de formar parte del rendimiento del trabajo. En ambos coinciden los gastos deducibles por aportaciones a la seguridad social. En el artículo 19.1 de la LIRPF encontramos los siguientes:

- Cotizaciones a la seguridad social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

¹² VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): “Ordenamiento tributario español: los impuestos”, ob. cit., pág. 47 y 48.

- Detracciones por derechos pasivos.
- Cotizaciones a colegio de huérfanos o instituciones similares.
- Cuotas satisfechas a sindicatos.
- Cuotas satisfechas a colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio y en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, con el límite de 500 euros anuales.
- Gastos de defensa jurídica relacionados con litigios de carácter laboral, con el límite de 300 euros.
- Otros gastos distintos a los anteriores, hasta 2.000 euros anuales. En caso de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija movilidad geográfica, se incrementará dicha cuantía en el periodo impositivo que se produzca el cambio de residencia, en 2000€ anuales adicionales. En el caso de personas con discapacidad trabajadores activos, se incrementara dicha cuantía en 3.500€ anuales. El incremento será de 7.500€ en el caso que los trabajadores con discapacidad acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

Y en el artículo 51 del TUIR encontramos, como hemos dicho, las sumas excluidas de formar parte de las rentas del trabajo:

- Cotizaciones a la seguridad social y mutualidades de asistencia sanitaria a entes o cajas con fines exclusivamente asistenciales de conformidad en contrato o reglamento empresarial. Máximo deducible 1.807,60€.
- Dietas de manutención, en concepto de comida, de 5,29€ diarios.
- Prestación de servicios de transporte público.
- Cotizaciones a la seguridad social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.
- Importes, servicios y prestaciones, proporcionadas por el empleador, en concepto de uso de servicios educativos (ludotecas, campamentos de verano e invierno, becas a favor de los familiares).
- Prestaciones por parte del empleador por el uso de asistencia a familiares ancianos o no autosuficientes.
- Valor de las acciones ofrecidas (Stock Option) por un importe no superior a 2.065,83€, siempre que no sean rescatadas por la sociedad emisora o en cualquier caso cedidas antes de que hayan transcurrido, al menos, 3 años.
- Propinas obtenidas directamente por técnicos de los casinos (croupiers) o por el reparto interno de la empresa, no superiores al 25% de la cantidad percibida en el periodo del impuesto.

Una vez deducidos los gastos expuestos al rendimiento íntegro del trabajo, obtenemos como resultado el rendimiento neto, es aquí donde nos encontramos con las

modalidades de tasación. Éste rendimiento se verá disminuido por la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, una tasación que depende de la cantidad total de rendimientos netos obtenidos.

Antes de desgranar el cálculo de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo en el Estado español, cabe destacar que en Italia dicha reducción viene tasada mediante retenciones a cuenta llevadas a cabo por el empleador en calidad de sustituto de impuesto (previstas en D.P.R. n.600 1973), y viene calculado en base al montante de la renta y reducida por las contribuciones versadas a la seguridad social.

El empleador, a su vez, está obligado a versar al fisco las retenciones efectuadas; de este modo el impuesto converge inmediatamente a las arcas del Estado, convirtiendo en mínima la evasión fiscal. Además, está obligado a comunicar y entregar al trabajador una certificación única (CU), lo que en España sería el certificado de retenciones e ingresos del IRPF, que contenga el total de renta pagada, las retenciones realizadas, las deducciones fiscales realizadas y las contribuciones a la seguridad social. Este mismo procedimiento se lleva a cabo con los trabajadores de las Administraciones Públicas, los cuales son sujetos, por sus rendimientos de trabajo, a una retención directa a cuenta siendo el Estado el que efectúa a retención directa

Si el trabajador dependiente no percibe otras rentas adicionales, la retención realizada se entiende definitiva y no será sujeto a cargos adicionales. En el caso de que el trabajador tenga otras rentas que declarar, o perciba rentas de más de un empleador, la retención se llevará a cabo por el procedimiento de gravamen progresivo típico del IRPEF. Este procedimiento se lleva a cabo mediante deducciones base o teóricas del *reddito complessivo* del trabajo, modificadas por la Ley 147/2013 en su artículo 1 vigente y aplicable desde 2014, en el siguiente modo:

Tabla 4: Deducciones al rendimiento íntegro del trabajo (IRPEF)

Reddito complessivo (RC)	Deducción
Hasta 8.000€	1.880€ - Mínimo de 690€ en contratos indefinidos - Mínimo de 1.380€ en contratos a tiempo determinado
De 8.001 a 28.000€	$978 + [902 * (28.000 - RI) / 20.000]$
De 28.001 a 55.000€	$978 \times [902 * (55.000 - RI) / 27.000]$
Más de 55.000€	0

Fuente: elaboración propia a partir de Agenzia delle Entrate

De igual modo la tabla 4 sirve para entender cómo se calculan las deducciones en caso de que las lleve a cabo el empleador, ya que la fórmula es la misma. Además, en caso de que la retribución recibida sea a partir de un contrato a tiempo determinado por un periodo inferior al de un año, al resultado obtenido por la operación de la tabla tendrá que ser relacionada con los días trabajados, y por lo tanto, calcularse en base a ello del siguiente modo: (Resultado de deducción / 365) x días trabajados. Esta misma operación es la que llevan a cabo los empleadores para calcular la deducción mensualmente.

A continuación podemos ver un ejemplo de cálculo de deducción al rendimiento íntegro del trabajo:

Ejemplo 1: un trabajador de una empresa de ingeniería con más de 15 empleados tiene un ingreso bruto de 25.000 €. Ha trabajado 330 días bajo un contrato de trabajo de duración determinada. Calcular la deducción al reddito complessivo.

**Contribuciones obligatorias a la seguridad social: 9,49% de 25.000 = 2.372,5*

Base imponible fiscal = 25.000 – 2.372,5 = 22.627,5

Deducción:

*978 + 902 * (28.000 – 22.627,5)/20.000 = 978+902 * 0,2686 = 1.220,28*

*(1.220,28/365) * 330 = 1.103,27*

(): El porcentaje de contribución obligatoria dependerá del número de trabajadores de la empresa y del sector en el cual se desarrolle la actividad empresarial.*

Como ya hemos comentado anteriormente, la diferencia con el sistema tributario español la encontramos en el modo y orden de efectuar los cálculos. A continuación vamos a ver cómo se calculan las reducciones por obtención de rendimientos de trabajo personal que vienen minorando el rendimiento neto del trabajo y con lo que obtenemos el importe final por rendimiento del trabajo personal a integrar en la base imponible del IRPF.

Tabla 5: Reducciones por obtención de rendimientos del trabajo personal 2015 (IRPF)

Rendimiento neto del trabajo (RNT)	Otras rentas	Importe de la reducción
11.250€ o menos	6.500€ o menos	3.700€
Entre 11.250€ y 14.450€	6.500€ o menos	3.700€ - [(RNT – 11.250€)* 1.15625]

Elaboración propia a partir de AEAT

Los importes de las reducciones se han visto modificadas por la reforma fiscal de 2014, en concreto la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, es decir, la anterior.

Los principales cambios que debemos considerar cuando hablamos de las reducciones por obtenciones de rendimientos del trabajo personal, en primer lugar es la imposibilidad de resultar un rendimiento neto del trabajo negativo como consecuencia de la reducción, y, por otro lado, el rendimiento neto a tener en cuenta para aplicar la reducción será el resultado antes de la nueva deducción en concepto de “otros gastos” de 2.000€, incrementada de 4.000€ por movilidad geográfica o de 5.500€ o 9.750€ en caso de trabajadores activos con discapacidad.

5.2. Cálculo del impuesto: gravámenes y mínimo personal y familiar.

Antes de comentar las diferencias entre la detracción o deducción por mínimo personal y familiar entre ambos sistemas, debemos explicar cómo se llevan a cabo las detracciones en el sistema tributario italiano y sus particularidades.

En el esquema de cálculo del IRPEF existe una diferencia entre las deducciones y las detracciones, que a menudo confunden al contribuyente. La deducción es una suma que viene calculada directamente sobre la base imponible y hace que se reduzca. Con lo cual las deducciones hacen que se reduzca la renta sobre la que se aplicará posteriormente el gravamen. Por el contrario, por detracción se entiende la cantidad que se puede deducir sobre el IRPEF bruto, es decir, el total de impuestos que se debe pagar al Estado. Más concretamente, la detracción no reduce la renta sobre la cual se calcula el impuesto, si no que minorra directamente la cantidad total a pagar.

Hemos visto anteriormente cómo se calcula *reddito complessivo*, con la suma de todas las rentas y la resta de las reducciones que se llevan a cabo en ellas, más concretamente en los rendimientos del trabajo. Pues bien, el cálculo de las retenciones que se llevan a cabo a lo largo del año natural se realiza a principio de éste y se reajusta al final. Es decir, desde enero hasta noviembre, el empleador ha llevado a cabo retenciones en la nómina del trabajador calculadas sobre una base de renta hipotética, la cual puede ser corregida en diciembre, lo que conllevará un ingreso o por el contrario un gasto para el contribuyente. Este cálculo previo se lleva a cabo, bien teniendo en cuenta la renta del año anterior, o bien por la entrega de un documento oficial por parte del trabajador, donde comunica su situación personal y familiar. De igual modo funciona con las pensiones, y en su caso es el INPS el encargado de realizar dichas operaciones. Dicha corrección se debe a que, a final de año, el empleador conoce la renta o pensión efectiva que ha percibido el trabajador o pensionista.

Para comprender mejor la aplicación de los gravámenes en cada uno de los países y las reducciones por mínimo personal y familiar, es interesante ver el esquema de cálculo del IRPEF que dista de la complejidad del IRPF español. De éste podremos comenzar con el análisis de los diferentes tipos de gravámenes y de la deducción por

mínimo personal y familiar. A continuación podemos ver de manera simple el esquema del IRPEF que encontramos en el sistema tributario italiano:

Reditto complessivo neto

(-) Gastos deducibles

(-) Deducción por vivienda principal y sus dependencias

(=) Base imponible neta

(*) Gravamen

(=) IRPEF bruto

(-) Deduciones de impuesto

(=) IRPEF neto

Empezando por el *Reditto complessivo* neto y recordando la *Tabla 3: componentes de la renta*, éste hace referencia a la suma de las rentas netas que encontramos en cada categoría de dicha tabla, es decir, la suma de las rentas menos las reducciones que se llevan a cabo en cada una de ellas. Como ejemplo de reducción en una de las categorías de renta tenemos la *tabla 4: reducciones al rendimiento íntegro del trabajo*, comentada anteriormente. Además a esta suma de rentas netas es necesario restarle las eventuales pérdidas derivadas del ejercicio de empresas comerciales o del ejercicio de arte y profesiones.

A continuación encontramos los gastos deducibles que se indican en un gran elenco del artículo 10 del TUIR, algunos de ellos son los cánones, contratos, usufructos y otros gastos derivados de las rentas inmobiliarias, o los gastos médicos y las asistencias específicas necesarias en los casos de grave y permanente invalidez.

Siguiendo el esquema nos encontramos con la deducción por vivienda principal, que en el cálculo del IRPF encontramos casi al final del esquema reduciendo la cuota íntegra. Dicha deducción se compone de la cantidad total de la renta catastral de la casa y sus dependencias, calculada teniendo en cuenta la cuota de posesión y del periodo del año en el que la casa se convierte en vivienda principal.

Como resultado de las anteriores restas obtenemos la base imponible neta, la cual es la base sobre la que podemos comenzar a explicar los gravámenes y posteriormente las deducciones.

5.2.1 Gravámenes

Tanto en el esquema de cálculo de IRPEF como en el del IRPF encontramos los gravámenes sobre diferentes bases. En el caso italiano será sobre la base imponible neta, mientras que en el caso español será sobre la base liquidable, resultado obtenido tras las reducciones a la base imponible. Aunque en España se lleve a cabo una diferenciación de rentas que concluyen en base liquidable general y del ahorro, nos vamos a centrar en el tipo total para poder hacer una comparativa real. A continuación vamos a ver los gravámenes para cada uno de los países:

Tabla 6: Tipos de gravamen total IRPF 2015

Base Liquidable	Gravamen
Hasta 12.450€	19%
De 12.451€ hasta 20.200€	24%
De 20.201€ hasta 35.200€	30%
De 35.201€ hasta 60.000€	37%
Más de 60.000€	45%

Elaboración propia a partir de AEAT

Tabla 7: Tipo de gravamen IRPEF 2015

Base Imponible	Gravamen
Hasta 15.000€	23%
De 15.001€ hasta 28.000€	27%
De 28.001€ hasta 55.000€	38%
De 55.001€ hasta 75.000€	41%
Más de 75.000€	43%

Elaboración propia a partir de Agenzia delle Entrate

A primera vista podemos deducir, cómo el impuesto sobre la renta responde mayormente al principio constitucional de progresividad de la imposición que encontramos en el artículo 53 y en el artículo 31.1 de la constitución italiana y española respectivamente. Dicho criterio, de hecho, prevé su uniformidad y su variación al cambiar la base imponible o liquidable, al dividirla en diferentes escalones.

Por otra parte, el fisco italiano ha previsto el pago de una contribución de solidaridad por parte de los contribuyentes con *reddito complessivo* anual bruto superior a 300.000€. Esta contribución, prorrogada por la ley de estabilidad 2014 hasta 2016, es igual al 3% del importe superior a 300.000€.

Analizando las diferencias de ambos países podemos ver en líneas generales que la media de las rentas que se tienen en cuenta es mayor en Italia, y, en consecuencia, los gravámenes aplicados. Esto quiere decir que aplica una mayor presión fiscal a las rentas mas bajas de la sociedad, pero también a aquellas más altas. Más concretamente podemos diferenciar que, las rentas más bajas son menos gravadas en España con una diferencia de un 4% con respecto a Italia

El IRPF subdivide más las rentas menores en sus escalones, y por el contrario, las subdivisiones del IRPEF se llevan a cabo con cantidades más altas, lo que quiere decir que grava las rentas medio altas en mayor medida. Esto podemos verlo en la gran diferencia entre el segundo y el tercer escalón del IRPEF donde la subida de gravamen es del 11%. Un ejemplo de esta diferencia entre los países es que, mientras que en

España una renta entre los 28.000€ y 35.000€ se grava a un 30% en Italia se hace al 38%.

Por otro lado encontramos las rentas altas que en ambos países se gravan por encima del 40%. Mientras que en España la renta mayor se entiende a partir de los 60.000€ y se grava con un 45%, en Italia dicha cantidad se entiende gravada por el 41% y su renta mayor a gravar es a partir de los 75.000€ con una alícuota del 43%. De esto podemos entender que, España pretende que las rentas más altas sean las que mas aporten al sistema tributario. En Italia de igual forma las rentas altas son gravadas en la misma intensidad, pero observamos que las rentas medio altas soportan una mayor carga con respecto a España, además de la presión fiscal más alta sufrida por las rentas más bajas.

Después de aplicar los gravámenes comentados obtenemos como resultado el IRPEF bruto, al que se aplicarán las deducciones pertinentes para obtener el importe final a pagar, en su caso. Por otro lado, los gravámenes aplicados en el IRPF junto con la deducción por mínimo personal y familiar darán como resultado la cuota íntegra, de la que, por último, se restaran las deducciones pertinentes y de la que se obtendrá el resultado final.

5.2.2 Mínimo personal y familiar o deducciones por cargos familiares.

Una vez explicado el modo en el cual se llevan a cabo las deducciones, el esquema de cálculo de forma simplificada y, posteriormente, los gravámenes, pasamos a explicar las deducciones al IRPEF bruto. En este caso aquella que hemos elegido, las deducciones por cargos familiares, o en su caso, la deducción por mínimo personal y familiar. Ambos hablan de lo mismo, se trata de la parte de la renta que no se somete a tributación por el impuesto, debido a que su finalidad es la de satisfacer necesidades básicas personales y familiares de los contribuyentes.

Existen diferencias visibles entre el cálculo de la deducción por mínimo personal y familiar y el cálculo de las deducciones por cargos familiares. A grandes rasgos, podemos decir que mientras en Italia se tiene en cuenta la renta percibida para dicho cálculo, en España se entiende que todos los contribuyentes con misma situación familiar tienen derecho a las mismas cantidades deducibles teóricas que veremos en la *Tabla 8*, aunque posteriormente a la deducción se le aplicará el gravamen correspondiente a la escala general y autonómica. También veremos sus diferentes posiciones en el esquema de cálculo del impuesto, ya que en Italia se produce una deducción que minorará directamente la cantidad a pagar, en su caso, por el contribuyente, mientras que en España se aplica la deducción resultante junto con el tipo de gravamen, sobre la base liquidable general.

Más concretamente, la deducción por mínimo personal y familiar minorará la base líquida general y su máximo deducible viene fijado por las Comunidades Autónomas. Además, si la cantidad de la deducción fuese mayor que la base liquidable general, el exceso se aplicaría a la base liquidable del ahorro. Dicha cantidad será el resultado de

sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por ascendiente, descendiente y discapacidad que encontramos en los artículos 57, 58, 59 y 60 de la LIRPF.

Una vez determinada la deducción por mínimo personal y familiar ésta, formando parte de la base liquidable general, vendrá gravada por la escala general y por la escala autonómica del impuesto. A continuación podemos ver las cantidades deducibles cuya última modificación la encontramos en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que posteriormente serán gravadas:

Tabla 8: Deducción por mínimo personal y familiar IRPF

Tipo	Características	Deducción en €
Mínimo del contribuyente	General	5.500
	Más de 65 años	+ 1.150
	Más de 75 años	+1.400
Mínimo por descendientes (menores de 25 años o discapacitados)	1º	2.400
	2º	2.700
	3º	4.000
	4º y siguientes	4.500
	Menores de 3 años	+ 2.800
Mínimo por descendientes	Más de 65 años	1.150
	Más de 75 años	+ 1.400
Mínimo por discapacidad del contribuyente	Del 33% al 65%	3.000
	Más del 65%	9.000
	Gastos de asistencia	+ 3.000
Mínimo por discapacidad del descendiente/ascendiente	Del 33% al 65%	3.000
	Más del 65%	9.000
	Gastos de asistencia	+ 3.000

Elaboración propia a partir de artículos 57, 58,59 y 60 LIRPF

Se aplicará el mínimo por descendiente cuando estos sean menores de 25 años o discapacitados sin importar la edad, siempre y cuando no perciban rentas anuales superiores a los 8.000€ y no presenten declaración del IRPF con rentas anuales superiores a los 1.800€. De igual modo será para los ascendientes mayores de 65 años o con discapacidad sin importar la edad, que convivan más de seis meses con el contribuyente.

Por otra parte, encontramos la detracción por cargos familiares del IRPEF que podemos ver en el artículo 12 del TUIR. A diferencia del sistema español, se consideran familiares a cargo aquellos que no superen una renta anual de 2.840.51€, esta condición será para el cónyuge y los hijos mientras que para otros familiares la condición es que vivan con el declarante. Estas detracciones se aplican mensualmente en la nómina, reduciendo el IRPEF calculado, como ya hemos explicado en el funcionamiento de las

detracciones. Además como ya adelantábamos anteriormente, las detracciones vienen calculadas en base al *reddito complessivo* neto del contribuyente.

En dicho artículo 12 del TUIR encontramos cuatro clasificaciones, algunas diversas de las anteriormente vistas, que componen el total de la detracción por cargos familiares. La primera de ellas es la detracción por cónyuge a cargo no separado legalmente, y podemos ver las cantidades a continuación:

Tabla 9: Detracción por cónyuge a cargo IRPEF

Reddito Complessivo (RC)	Detracción
Menor de 15.000€	$800 - [(15.000 - RC) / 15.000]$
De 15.001€ a 40.000€	690€
Entre 40.000€y 80.000€	$690 - [(80.000 - RC) / 40.000]$

Elaboración propia a partir de artículo 12 TUIR

En el artículo 12.1 de TUIR puntualiza que el contribuyente con una retribución mayor a 80.000€ no tiene derecho a la detracción por cónyuge a cargo y se añade, también, las siguientes cantidades adicionales a la tabla 9 anterior:

- 10€, si el RC se encuentra entre 29.001€ y 29.200€.
- 20€, si el RC se encuentra entre 29.201€ y 34.700€
- 30€, si el RC se encuentra entre 34.701€ y 35.000€.
- 20€, si el RC se encuentra entre 35.001€ y 35.100€.
- 10€, si el RC se encuentra entre 35.101 y 35.200€.

Siguiendo con la clasificación de estas detracciones, la segunda que encontramos es la de detracciones por hijos a cargo. En ella se hace una diferenciación entre aquellos mayores y menores de tres años, y podemos ver como dependiendo de la cantidad de hijos, el cálculo se lleva a cabo con diferentes cantidades que aumentan en 15.000 por cada uno de ellos y que vienen reducidas por el *reddito complessivo*. Por otra parte, en caso de hijos con discapacidad la cantidad que vemos en la tabla 9 viene multiplicando la posterior operación, aumentará en 400€.

Como hijos a cargo se entienden aquellos naturales reconocidos, los hijos adoptivos y los tutelados, independientemente de su edad y de su convivencia con los padres contribuyentes. La detracción por hijos a cargo se llevará a cabo siempre que se cumpla la condición de la renta anual anteriormente citada de 2.840,51€. A continuación podemos ver cómo se calcula esta detracción:

Tabla 10: *Detracción por hijos a cargo IRPEF*

Nº de hijos	Edad	Deducción
1	Menor de 3 años	$1.220 * [(95.000 - RC) / 95.000]$
	Mayor de 3 años	$950 * [(95.000 - RC) / 95.000]$
2	Menor de 3 años	$1.220 * [(110.000 - RC) / 110.000]$
	Mayor de 3 años	$950 * [(110.000 - RC) / 110.000]$
3	Menor de 3 años	$1.220 * [(125.000 - RC) / 125.000]$
	Mayor de 3 años	$950 * [(125.000 - RC) / 125.000]$
4	Menor de 3 años	$1.420 * [(140.000 - RC) / 140.000]$
	Mayor de 3 años	$1.150 * [(140.000 - RC) / 140.000]$
5	Menor de 3 años	$1.420 * [(155.000 - RC) / 155.000]$
	Mayor de 3 años	$1.150 * [(155.000 - RC) / 155.000]$
Más de 5		El importe de 155.000€ seguirá aumentando en 15.000€ por cada hijo sucesivo al 5°. Las cantidades de 1.420€ y 1.150€ serán invariables.

Elaboración propia a partir del artículo 12 TUIR

Más allá de las detracciones por cónyuge e hijos a cargo, encontramos la tercera clasificación del artículo 12 del TUIR, que hace referencia a otros familiares a cargo. Cuando hablamos de otros familiares a cargo nos referimos a padres, yernos, nueras, suegros, nietos, y, hermanos que convivan con el contribuyente por decisión de procedimiento judicial que cumplan la renta anual máxima. La detracción será el resultado de la siguiente operación: $750 * [(80.000 - RC) / 80.000]$.

En cuanto a la cuarta clasificación encontramos la detracción por familia numerosa. El fisco italiano concede esta ventaja que conlleva un bonus de 1.200€ anuales. Se entenderá por familia numerosa aquel núcleo familiar con al menos cuatro hijos a cargo.

6. Conclusiones

Los sistemas tributarios español e italiano comienzan su historia tributaria de manera similar, aplicando el sistema tributario liberal siguiendo el modelo francés. Comenzando por las Constituciones, que representan la mayor fuente de derecho normativo, podemos concluir diciendo que ambas se basan y se rigen por los mismos principios tributarios que recogen la CE y la CRI a pesar de los 31 años de diferencia

entre la creación de ambas. Esto indica que se pretendía seguir una línea igualitaria en ambos países y destaca su incidencia en el principio fundamental de justicia.

Ambos estados se financian mediante ingresos tributarios para cubrir los gastos públicos, y por ente, las necesidades públicas. Centrándonos en los principales ingresos del Estado, los tributos, encontramos los tres tipos de tributos, tasa, contribución e impuesto, en los dos sistemas tributarios con sus respectivas características. Igualmente podemos concluir en que los ordenamientos jurídicos se compusieron de igual modo para gravar a las contribuyentes, teóricamente, en un mismo modo, en ambos países.

Tras analizar los informes de Eurostat de 2015 sobre presión fiscal e ingresos tributarios, comenzamos a ver las diferencias prácticas de los sistemas tributarios que, hasta ahora, parecían teóricamente iguales. España aplica una presión fiscal total del 34.6% frente al 43.5% que aplica Italia, es decir, existe un 8.9% de diferencia entre ambos. Esto implica que los ciudadanos italianos contribuyen en mayor medida que los españoles, y por lo tanto, el Estado italiano recoge mayores ingresos tributarios que el Estado español, en concreto, la recaudación por IRPEF es de más del doble que por IRPF, 176.175 millones de euros frente a 72.346 millones de euros, reflejado también el 12% de presión fiscal frente al 7% de España.

De estos datos podemos concluir la mediocre capacidad recaudatoria de España con respecto a Italia, a pesar de que la presión fiscal, proporcionalmente hablando, no es lo suficientemente distante como para tener esta gran diferencia recaudatoria, ya que desde el año 2007 hasta el año 2015 los ingresos tributarios italianos, alrededor de 400.000 millones de euros, han doblado a los españoles, alrededor de 200.000 millones de euros. Por otra parte, la inversión en gasto público italiano, históricamente, ha superado al español, lo que ha propiciado un crecimiento más veloz de la economía, siendo así, capaces de obtener mayores ingresos tributarios. Si bien es cierto que los factores demográficos, o el mayor número de empresas, de ambos países también pueden marcar la diferencia de estos ingresos, no afirmamos que sean motivos suficientes para que los ingresos tributarios italianos doblen a los ingresos tributarios españoles.

Siguiendo con el estudio, y como hemos comentado anteriormente, el IRPF o IRPEF es el impuesto con mayor capacidad recaudatoria y, dentro de este, los rendimientos del trabajo los que más aportan al conjunto del impuesto. Estos tienen la misma base teórica en ambos países, a diferencia de los gastos deducibles, que en general, solo coincidirán en los gastos deducibles por aportaciones a la seguridad social. Su esquema de cálculo es diferente, ya que Italia no cuenta con uno concreto, mientras que España marca cada uno de los pasos a seguir. En este sentido se entiende que el sistema tributario español es más ordenado y claro a la hora de llevar a cabo los cálculos de los impuestos.

Las reducciones llevadas a cabo a este tipo de rentas, deducciones en el caso de Italia, se entienden más favorables para las rentas sensiblemente más bajas, sobretodo en el sistema tributario español. Mientras éste aplica reducciones hasta un máximo de

14.450€ en Italia las deducciones se aplicarán a todas las cantidades de rentas y por escalones. Además, las cantidades a minorar son mayores en el Estado español que en el italiano, por lo que concluimos que son favorables para los contribuyentes españoles.

Siguiendo con los tipos de gravámenes y como hemos concluido a lo largo de este estudio, ambos impuestos responden al principio de progresividad del impuesto. Los dos países ejercen mayor presión fiscal a las rentas más altas, colocando su gravamen por encima del 40%. Concretando, Italia ejerce mayor presión fiscal en todos sus niveles, comenzando con un gravamen del 23% a las rentas más bajas y de un 27% a un 41% a las rentas medias y medio altas. De estos porcentajes ya concluíamos que el IRPEF incide una mayor presión fiscal a sus contribuyentes sin dar demasiadas facilidades a las rentas más bajas. Por otro lado, los gravámenes en España son más desahogados para las rentas bajas y medias llegando hasta un 30%, mientras que las rentas más altas soportan mayores gravámenes. De esto podemos concluir que el sistema tributario en materia de IRPF pretende que sean las rentas más altas las que soporten mayor carga tributaria, mientras que en Italia, además de que sean las más altas las que más aporten, aquellas bajas y medias también lo harán en una medida medio alta.

Este hecho nos lleva a concluir que los contribuyentes españoles tienen mayores ventajas contributivas en materia de IRPF que los contribuyentes italianos, obligados a pagar mayores cantidades debido a sus tipos más altos y reducciones más bajas.

En cuanto a la deducción mínimo personal y familiar o detracciones por cargos familiares que podemos ver en el apartado 5.2.2 encontramos diferencias a la hora de calcularlas. La diferencia principal y que da ventaja al contribuyente italiano es la definición de la propia detracción, ya que le permite deducir directamente de la cantidad final del cálculo del IRPEF mientras que en España, la deducción resultante de acuerdo a las circunstancias familiares y su posterior aplicación del gravamen, reducirá la base liquidable general. Este hecho favorece en gran medida a los contribuyentes con familiares a cargo italianos.

Por otro lado el cálculo de estas deducciones y detracciones y sus importes, favorecen a los contribuyentes españoles ya que parecen generalmente más altas. Aunque, la aplicación de estas son más rígidas. En España dicha deducción se llevará a cabo siempre y cuando, en el caso del descendiente, no sea mayor de 25 años y, del ascendiente, no sea menor de 65 años, mientras que en Italia no existe un mínimo o máximo de edad siempre y cuando se cumplan los requisitos para estar a cargo del contribuyente. En referencia a esto, encontramos las rentas anuales percibidas, las cuales no deben superar los 8.000€ en España y los 2.840.51 en Italia.

Por todo esto podemos concluir, que los contribuyentes italianos tienen mayores facilidades para poder aplicar las detracciones por cargos familiares, que, a pesar de poder ser cantidades menores que las deducciones por mínimo personal y familiar en España, les favorecen y mejoran su importe total de IRPEF en mayor medida que a los contribuyentes españoles.

A pesar de la superioridad italiana en cuanto a recaudación tributaria, el informe de la OCDE sobre el Estado de bienestar, coloca a España en una posición superior a la que tiene Italia. Son muchos los factores que se tienen en cuenta para elaborar dicho informe, formado por la opinión de los propios ciudadanos de dichos países. Entre ellos encontramos incluidos en este informe servicios públicos como la enseñanza, la seguridad o la salud. Aunque el sistema tributario italiano sea capaz de recaudar mayores ingresos cubriendo así la inversión en gasto público llevado a cabo por el país, la presión fiscal que sufren sus contribuyentes, junto con la percepción de los servicios públicos, quizá sean los factores clave que colocan a Italia por debajo de España en el ranking del Estado del bienestar.

Después de haber vivido en ambo países, haber soportado ambos sistemas tributarios y haber disfrutado de sus servicios públicos, entiendo que esa alta presión fiscal y una alta recaudación tributaria, no son suficientes para cubrir el servicio público que se da en Italia. Ya sean el servicio público de transporte, muchas veces muy mejorable, y el servicio “público” de sanidad, que no cubre todos los gastos como sucede en España, me llevan a concluir que el sistema tributario y recaudatorio español, a pesar de no recaudar las cantidades que debería, aprovecha de mejor manera estas entradas para ofrecer mejores servicios públicos a la ciudadanía.



7. Bibliografía

ALBI, Emilio, PAREDES, Raquel y RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio: “Sistema fiscal español I (2016): IRPF. Imposición sobre la riqueza”, 7ª ed., Grupo Planeta, Madrid, 2015.

BONANNO, Giorgio, BONIZZARDI, Sara y RUSSO, Valeria: “Manuale di Diritto Tributario”, 2ª ed., Nel diritto, Roma, 2016.

Bolletino delle Entrate Tributarie 2015.

BOSI, Paolo y GUERRA, Maria Cecilia: “I tributi nell’economia italiana”, Il Mulino, Bologna, 2013.

Informe Anual de recaudación Tributaria año 2015.

LETTIERI, Genaro: “Compendio di Scienza delle Finanze”, 2ª ed., Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2011.

LOZANO SERRANO, Carmelo, MARTIN QUERALT, Juan y POVEDA BLANCO, Francisco: “Derecho Tributario”, 16ª ed., Arazandi, Cizur Menor, 2011.

RUSSO, Pasquale: “Manuale di diritto tributario. Parte Speciale”, 2ª ed., Giuffrè, Milano, 2009.

Taxation in the EU Members State.

VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): “Ordenamiento tributario español: los impuestos”, 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): “Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General.”, 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

VV.AA., MERINO JARA, Isaac (dir.) y LUCAS DURÁN, Manuel (coord.): “Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones adaptadas al EEES”, Tecnos, Madrid, 2014.

Webgrafía

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/01/08/economia/1452269663_865868.html
Consultado el 15-12-2016

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/04/13/economia/1460565813_732907.html
Consultado el 16-12-2016

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2015/03/31/economia/1427816845_153514.html
Consultado el 23-01-2017

http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Government_finance_statistics
Consultado durante el mes de febrero 2017.

http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Government_expenditure_on_general_public_services
Consultado durante el mes de febrero 2017.

http://economia.elpais.com/economia/2016/11/30/actualidad/1480503021_275689.html
Consultado el 24-01-2017

https://europa.eu/european-union/documents-publications/statistics_es
Consultado durante el mes de febrero 2017

<https://intereconomia.com/economia/macroeconomia/las-cifras-economicas-espana-e-italia-20160623-1424/>
Consultado el 15-12-2016

<http://quifinanza.it/speciale/casa-fisco-guida-imu/imu-irpef-quando-c-la-sostituzione-circolare-chiarisce-i-casi-dubbi/1898/>
Consultado el 02-03-2017

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT5_es_ES.html
Consultado el 23-01-2017

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Ciudadanos/Discapacitados/Minimo_personal_familiar_y_por_discapacidad.shtml
Consultado el 27-03-2017

<http://www.eleconomista.es/economia/noticias/7268389/01/16/El-fraude-fiscal-en-Italia-supera-los-122000-millones-de-euros.html>
Consultado el 17-12-2016

http://www.lespanol.com/economia/macroeconomia/20160906/153485394_0.html
Consultado el 17-12-2016

<http://www.elmundo.es/economia/2016/01/15/5698e13146163f29138b4585.html>
Consultado el 24-01-2017

<http://www.expansion.com/economia/2016/09/27/57dbf047e2704e2b4e8b45fc.html>
Consultado el 15-12-2016.

<http://www.expansion.com/economia/2016/03/25/56e16ed922601d9c238b457e.html>
Consultado el 24-01-2017

<http://www.expansion.com/economia/grafico/2016/04/04/56f1693622601d57758b45a9.html>
Consultado el 31-01-2017

http://www1.finanze.gov.it/finanze2/entrate_tributarie/index.php
Consultado el 31-01-2017

http://www.huffingtonpost.es/2012/09/25/italia-y-espana-hermanas-_n_1911741.html
Consultado el 16-12-2016

<http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2016-02-01/unioncamere-45mila-impres-2015-si-torna-livelli-2007--121316.shtml?uid=ACA8SCLC>
Consultado el 20-02-2017

<https://www.inps.it/nuovoportaleinps/default.aspx>
Consultado durante el mes de marzo 2017.

<http://www.lavanguardia.com/vangdata/20150707/54433766003/gasto-publico-ue.html>
Consultado el 21-02-2017

<http://www.publico.es/actualidad/gasto-total-del-2015-alcanza.html>
Consultado el 21-02-2017

<http://www.20minutos.es/noticia/2897648/0/espana-cola-europa-recaudacion-fiscal/>
Consultado el 16-12-2016