

LA PRESION FISCAL EN LA EMPRESA ESPAÑOLA ANTE EL MERCADO UNICO EUROPEO.

Bartolomé PEREZ RAMIREZ.

Profesor Asociado del Departamento de Economía Aplicada de la Universidad de Sevilla.

Economista Municipal del Excmo. Ayuntamiento de Sevilla.

1.-Introducción.

En una economía de mercado en la que estamos inmersos, donde las decisiones económicas adoptadas por la empresa privada son importantes, el análisis del conjunto de los tributos que recaen sobre la actividad empresarial adquiere gran relevancia. En esta comunicación vamos a tratar de estudiar la presión fiscal a que está sujeta la empresa española, su evolución reciente, sus rasgos básicos, sus efectos y las principales alternativas de reforma en el contexto de la CEE; así como, la comparación con el montante y composición de los gravámenes que soportan las empresas en otros países comunitarios.

El concepto central de este estudio es el de "Impuestos Empresariales", o impuestos que el sistema fiscal hace recaer sobre las empresas. El significado de los términos es aparentemente claro, pero desde el punto de vista económico, algunos los han calificado como términos impropios ó equívocos, por considerar que los que pagan finalmente los impuestos no son las empresas, sino las personas, ya sean éstas los consumidores que compran los productos o servicios que forman el objeto de la actividad empresarial, accionistas, propietarios del capital invertido en las sociedades, trabajadores empleados ó directivos. La empresa viene a ser sólo un instrumento de recaudación que la Hacienda Pública utiliza, probablemente por considerarlo bastante eficaz. De ahí la apariencia de que dichos impuestos van a recaer sobre las empresas, cuando no es así, y su incidencia efectiva es siempre sobre aquellos agentes económicos a los que les traslada en última instancia el impuesto.

Sin embargo, incluso cuando se adopta un punto de vista extremo sobre la separación entre recaudación e incidencia final del impuesto, existen aspectos de la relación entre estructura impositiva y actividad empresarial que resulta importante destacar; también es cierto que no todos los tributos son igualmente relevantes desde la óptica de las decisiones empresariales de función de producción, inversión, financiación y política de empleo:

- En primer lugar, la repercusión de la fiscalidad sobre los flujos de Caja "Cashflows" de la empresa puede derivarse de su tarea recaudatoria, especialmente trascendentales en figuras como las cotizaciones sociales. Si los impuestos se ingresan en la empresa con antelación al momento en que deben ser depositados en la Hacienda Pública, entonces se está disponiendo de financiación a un coste prácticamente nulo. Por el contrario, cuando los impuestos deben ingresarse antes de que puedan repercutir sobre los contribuyentes finales, se está drenando la liquidez de las empresas. Por ejemplo, un incremento en las cotizaciones a la Seguridad Social, repercutirá negativamente en la liquidez de las empresas, debido a que, generalmente, transcurrirá un periodo de tiempo determinado hasta que se refleje en una política de precios al alza, en una política salarial a la baja ó en una reducción de dividendos.

- En segundo lugar, el sistema impositivo influirá en la toma de decisiones empresariales en la medida en que los tipos impositivos alteren los costes efectivos de sus inputs, trabajo y capital. En efecto, la demanda de inputs depende de sus precios relativos, y si los gravámenes sobre tales inputs se alteran, ello nos conducirá a modificar los valores deseados por la empresa en las cantidades de factor trabajo y capital a emplear. Con este postulado los expertos en la materia y entre ellos, Kay J. y Sen J. (1983) han utilizado el concepto de impuestos empresariales, que en el caso de nuestro país incluirá, básicamente, el impuesto sobre sociedades, las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social y una imputación de dos tercios del impuesto sobre transmisiones patrimoniales. La no consideración del impuesto sobre el consumo (IVA) se justifica por el hecho de que no afectan diferencialmente a los inputs, careciendo, en general, de un impacto sobre los flujos de caja de las empresas. Tampoco se tienen en cuenta, las cotizaciones sociales a cargo de los empleados, bajo el supuesto implícito de que éstas no alteran la función de coste del factor trabajo.

Pero, para el estudio comparativo que vamos a realizar, los impuestos más importantes pagados por las empresas en España, como en la mayoría de los países de nuestro entorno son:

- El impuesto sobre los beneficios empresariales (sobre el capital) -> Impuesto de Sociedades.

- Las cotizaciones a la Seguridad Social (sobre el trabajo) -> cotizaciones a la Seguridad Social a cargo de la empresa (cuota empresarial).

Aunque las aportaciones a la Seguridad Social no constituyen una tributación en sentido estricto sino unas primas de seguros pagadas por los trabajadores a través de la empresa, o un mayor coste salarial para éstas por las cuotas empresariales soportadas.

- El impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Podemos afirmar, que es el impuesto empresarial por excelencia porque engloba a todas las empresas con independencia de su titularidad. En este impuesto indirecto (objetivo) encontramos una homogeneidad de tratamiento que no existe en los directos (personalistas).

Hay que destacar el hecho, de que la forma de tributación es similar en todos los países estudiados, ya que desde la "Reforma Fiscal Española del Sr. Fernández Ordoñez en 1.977, la situación en nuestro país es idéntica a los demás; por lo tanto existe una homologación internacional a través de un acercamiento de sus respectivas directrices económicas y marco legal en diversos aspectos, entre ellos el fiscal.

2.-Principales rasgos comparativos de los impuestos empresariales España-CEE.

Cuadro 1:
Fiscalidad Empresarial en los países desarrollados,
1984-1.987

<u>IMPUESTOS</u>	<u>1.984</u>	<u>1.985</u>	<u>1.986</u>	<u>1.987</u>
12 Beneficios empresariales:				
OCDE.....	2.8	3.0	3.0	3.0
CEE.....	2.7	3.0	3.0	3.1
España.....	1.5	1.5	1.7	2.2
22 Cotizaciones Sociales:				
OCDE.....	5.9	5.9	6.0	6.4
CEE.....	6.4	6.4	6.5	6.6
España.....	9.1	9.0	8.9	9.1

	<u>1.984</u>	<u>1.985</u>	<u>1.986</u>	<u>1.987</u>
32 Transmisiones Patrimoniales:				
OCDE.....	0.6	0.6	0.6	0.6
CEE.....	0.6	0.5	0.6	0.6
España.....	0.7	0.6	0.6	0.6

42 Fiscalidad empresarial: (B2 empresariales + cotizaciones sociales + transmisiones patrimoniales)				
OCDE.....	9.3	9.5	9.6	10.0
CEE.....	9.7	9.9	10.1	10.3
España.....	11.3	11.1	11.2	11.9

FUENTE: OCDE, Revenue Statistics of OECD Member Countries 1.965-1.988, París, 1.989.

El cuadro 1, recoge datos sobre el peso de los impuestos empresariales en porcentajes del PIB en la OCDE, CEE y España. Las principales conclusiones comparativas que podemos sacar son las siguientes:

12 El montante de los impuestos empresariales en relación al PIB es superior en España al resto de los países de la OCDE y CEE en todos los años estudiados (1.984-87). Este dato confirma la mayor presión fiscal (11.9) a la que está sometida en su conjunto la empresa española en comparación a los demás países, un 16% en relación a la CEE y un 19% en comparación OCDE (10.0) y (10.3).

22 En la relación impuestos empresariales / PIB se observa en España una cierta tendencia al estancamiento desde 1.984 debido sobre todo a la disminución o mantenimiento de las cotizaciones sociales desde el año 1.983 que estaba en 9,3% en porcentaje del PIB, pasando al (9.1) (9.0), etc., descenso compensado sobre todo por la subida registrada en la imposición sobre los beneficios empresariales donde pasamos del (1.5) en el año 1.984 al (2.2) en el año 1.987. Esa misma tendencia puede ser observada para los países de la OCDE y CEE.

32 El peso del impuesto sobre sociedades en el PIB es, en nuestro país, aproximadamente un 70% del que padecen, por término medio, los países de la OCDE y CEE. Es decir, mientras que en dichos países representa dicho impuesto el (3.0) y el (3.1) sobre el PIB, en España estamos en el (2.2); de estos datos podemos sacar una conclusión importante, como es el hecho de que los "Beneficios empresariales" están mejor tratados fiscalmente aquí, que en el resto de los países estudiados, es decir, la imposición sobre los mismos es menor en España que la OCDE y CEE. Aunque también, hay que

tener muy en cuenta, como podemos observar en el cuadro 1, las alzas producidas en el impuesto sobre sociedades en los últimos años (1.5) en el año 1.985, (1.7) en el 1.986 y (2.2) en el año 1.987; mientras que en los restantes países la tónica predominante es el mantenimiento de la fiscalidad sobre los "Beneficios empresariales", ya que se mantiene sobre el (3.0) en los últimos años.

42 Pero, el principal rasgo diferenciador de España es sin duda alguna, el enorme peso de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, que en 1.987 (9.1) venía a suponer casi un 40% superior al promedio de los países de la OCDE (6.4) y CEE (6.6).

52 Las transmisiones Patrimoniales, vienen a representar la misma carga tributaria para las empresas de todos los países, en los últimos años el (0.6) en relación al PIB.

Cuadro 2:

Estructura de los Ingresos Fiscales.

(en porcentaje de los ingresos fiscales totales)

	CEE <u>1.985</u>	España <u>1.985</u>	España <u>1.988</u>
12 Impuesto s/la Renta	33.8	23.6	28.2
- Personas físicas.	26.5	18.5	21.6
- Sociedades.	7.3	5.1	6.6
22 Cotizaciones Sociales	29.7	41.7	37.9
- Empresas.	19.1	33.5	31.7
- Trabajadores	10.6	8.2	6.2

FUENTE: OCDE, Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1.965-87, Paris, 1.988; Banco de España, Informe Anual 1.988, Madrid, 1.989.

62 Las diferencias existentes entre las fiscalidades empresariales europeas y española resultan mayores cuando se analiza el papel que tienen estos tributos dentro de la "estructura fiscal". Teniendo en cuenta, los datos del cuadro 2, la fiscalidad empresarial española era en 1.985 un 38,6% de la fiscalidad total (I. de Sociedades 5.1 + cotizaciones por parte de la empresa 33.5 = 38.6), 12.2 puntos por encima de la media de la CEE que era un 26.4% (I. Sociedades 7.3 + cotizaciones por parte de la empresa 19.1 = 26.4) sin que esta proporción se haya reducido significativamente desde entonces; por lo tanto, el peso de las "cotizaciones sociales" en la estructura fiscal española ha sido tradicio-

nalmente destacado, ya que viene a representar el 40% de los ingresos fiscales. En el otro polo opuesto, se encuentra la participación del "Impuesto sobre Sociedades", que ha sido tradicionalmente pequeña y además menor que en los países de la CEE; aunque la aportación de este impuesto aumenta ligeramente a lo largo de los últimos años (5.1) en 1.985 y (6.6) en 1.988, debido sobre todo, al crecimiento económico producido tras la entrada de España en la CEE que nos ha llevado a recuperar el excedente empresarial.

Vamos ahora, a analizar comparativamente la situación económica de los tres impuestos empresariales por excelencia (Sociedades, Cotizaciones Sociales y el IVA) en España y la CEE por separado.

2.1.- El impuesto sobre Sociedades.

Como vemos en el cuadro 3, la imposición sobre los beneficios empresariales es relativamente reducida en España con respecto a los países de la CEE, ya que soporta un tipo de gravamen de los más bajos existentes (el 35%).

Cuadro 3:
Tipos impositivos del Impuesto sobre Sociedades en los países de la CEE-España (en porcentaje) Año 1.988.

<u>Países</u>	<u>T i p o s</u>	
	<u>Distribuciones</u> (BQ distribuidos)	<u>Retenciones</u> (BQ no distribuidos)
RFA	36	56
Bélgica	43	43
Dinamarca	50	50
Francia	42	42
Grecia	0	39-44-49
Irlanda	43	43
Italia	36	36
Luxemburgo	20-36	20-36
Países Bajos	35-40	35-40
Reino Unido (*)	30-35	30-35
Portugal	30-35	30-35
España	35	35

(*) Año 1.987.

FUENTES: E. Albi, España y las corrientes reformadoras de fiscalidad, Seminario sobre Europa como Destino de la Economía Española, Fundación FIES. CECA/Cursos de verano Universidad Complutense. El Escorial, Madrid, julio, 1.989; elaboración propia.

Entre todos los países comunitarios sólo Alemania y Grecia distinguen si el beneficio es o no distribuido. Los restantes consideran un tipo de gravamen, que oscila entorno al 40%. Podemos de esta forma, distinguir tres grupos de países según los gravámenes que soportan:

- Países con gravamen bajo (entre el 20-36%): Luxemburgo, Italia, Reino Unido, Portugal y España.

- Países con gravamen medio (menos del 45%): Bélgica, Francia, Irlanda y Países Bajos.

- Países con gravamen alto (entre el 45-56%): Alemania, Dinamarca y Grecia.

2.2.- Las Cotizaciones Sociales.

Las cotizaciones sociales son en España todavía elevadas con respecto a la media europea (como veremos en el cuadro 4).

Cuadro 4:
Tipos Impositivos de Cotización General a la Seguridad Social en los países de la CEE-España (en porcentaje) sobre salarios brutos (Año 1.986).

<u>Países</u>	<u>Empresas</u>	<u>Trabajador</u>	<u>Total</u>
RFA	9.60	9.60	19.20
Bélgica	11.60	8.65	20.25
Dinamarca	9.40	2.20	11.60
Francia	23.62	13.18	36.80
Grecia	9.90	4.75	14.65
Irlandia	12.10	5.50	17.60
Italia	18.81	7.15	25.96
Luxemburgo	8.00	8.00	16.00
Países Bajos	6.10	19.50	25.60
Portugal	23.00	6.00	29.00
España	24.00	4.80	28.80

FUENTES: E. Albi, España y las corrientes reformadoras de fiscalidad, Seminario sobre Europa como Destino de la Economía Española, Fundación FIES. CECA/Cursos de verano Universidad Complutense, El Escorial, Madrid, julio, 1.989; elaboración propia.

Los costes de la Seguridad Social para las empresas españolas son los más altos de los países estudiados (24.00); podemos afirmar como conclusión en este apartado, que la política fiscal desarrollada en materia de tributación empresarial ha jugado un papel negativo en la creación de empleo en los años de la crisis, no cabiendo imputarle una contribución positiva a la expansión del empleo habida en los últimos años en la economía española 1.986-1.989. Las altas cotizaciones empresariales en nuestro país perjudican las posibilidades de generación de empleo en las empresas; esto se refuerza cuando hablamos de las altas cotizaciones de las PYMES, generalmente intensivas en factor trabajo.

El cuadro 4, pone claramente en evidencia nuestra peor situación de partida a la hora de competir en Europa, al contribuir a la financiación de la Seguridad Social las empresas españolas en un porcentaje mayor que el resto de las empresas europeas. Por ello, nos encontramos en una situación de pérdida neta de competitividad por mayores costes fijos (las Cotizaciones Sociales).

La disminución de las cotizaciones a la Seguridad Social, es el viejo caballo de batalla de los empresarios españoles, que la vienen a considerar como un impuesto contra el empleo, una losa pesada que aboga la iniciativa privada. Podemos hacernos la siguiente pregunta: ¿Hay diferencias con respecto a nuestros competidores europeos?, y la respuesta es afirmativa, como hemos visto en el cuadro anterior. Pero, la solución no pasa por una reducción más o menos significativa de las cuotas como medida coyuntural, sino que hay que diseñar un plan a cuatro o cinco años para eliminar el diferencial con la Europa Comunitaria, de forma que de cara al Mercado Unico Europeo, las empresas españolas no tengan por este lado un aspecto negativo de competitividad y el problema se puede solucionar en buena parte por una mayor aportación (aumento de las transferencias estatales a la Seguridad Social) estatal a la financiación de la Seguridad Social.

Otro aspecto importante a tener en cuenta, es la escasa aportación del trabajador español (4,80%) a la financiación de la Seguridad Social en comparación con sus homologos europeos; pero la solución no es un incremento, porque se trasladaría inevitablemente a coste laboral para las empresas vía negociación colectiva.

2.3.- El impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

La situación actual del impuesto en los países de la CEE es la siguiente:

Cuadro 5:

<u>PAISES</u>	<u>TIPOS REDUCIDOS</u>	<u>TIPO NORMAL</u>	<u>TIPOS INCREMENTADOS</u>
Alemania	7	14	---
Bélgica	1 y 6	19	25 y 25 + 8
Dinamarca	---	22	---
Francia	2,1; 4; 5,5 y 7	18,6	33 y 1/3
Grecia	6	18	36
Irlanda	2,4 y 10	25	---
Italia	2 y 9	18	38
Luxemburgo	3 y 6	12	---
Países Bajos	6	20	---
Portugal	8	16	30
Reino Unido	---	15	---
España	6	12	33

FUENTES: (Confederación Española de Organizaciones Empresariales) CEOE: Informes y Estudios Mercado Unico Europeo, nº 55, Madrid, 2/1.989.

El cuadro 5, presenta una comparación de las estructuras impositivas vigentes en los países de la CEE. Entre las conclusiones que podemos sacar, se encuentra el hecho de que el tipo normal aplicado (12%) se sitúa entre los más bajos de Europa (junto con el tipo aplicado en Luxemburgo (12%)); pero la banda actualmente existente es demasiado amplia, pues varía entre el 12% (España y Luxemburgo) y el 25% (Irlanda), para permitir la eliminación de las barreras fiscales sin ocasionar excesivas diferencias de precios entre los Estados miembros. Y por otra parte, cuanto más se reduzca dicha banda, mayor será el número de Estados que se verán obligados a alterar los tipos que actualmente aplican, con las consiguientes modificaciones en sus respectivos presupuestos vía ingresos; el tipo reducido (6%) queda comprendido dentro del abanico existente. Sólo seis países (Bélgica, Francia, Grecia, Italia, Portugal y España) de los doce comunitarios, tienen un tipo incrementado, pero la cooperación para este tipo no es muy informativa, dada la gran variedad que existe entre estos países en el tratamiento del consumo ganturario y afecta a un número de productos relativamente reducido, y en consecuencia podrá ser fácilmente eliminado.

El hecho de que sólo dos Estados miembros (Dinamarca y Reino Unido) se encuentren en la actualidad con la existencia de un tipo único, hace aconsejable optar por un sistema de dos tipos: normal y reducido.

Cuadro 6:
Carga Fiscal del IVA/PIB.
 (Porcentajes año 1.986).

<u>PAISES</u>	<u>IVA/PIB</u>
Alemania	6.4
Bélgica	7.8
Dinamarca	9.8
Francia	8.9
Irlanda	9.0
Italia	5.6
Luxemburgo	4.1
Países Bajos	7.0
Reunido Unido	5.3
Media Ponderada CEE	7.1
España	5.3

FUENTE: Ministerio de Economía y Hacienda y elaboración propia.

El cuadro 6, presenta una comparación entre algunos países de la CEE y España respecto de la carga tributaria que el IVA representa en términos del PIB, pudiéndose afirmar, que la presión tributaria por este impuesto es en nuestro país de las más pequeñas de la CEE, ya que solo es menor en Luxemburgo con (4.1) y luego le siguen España y Reino Unido con (5.3), los demás países soportan una mayor carga tributaria por este concepto. Ello ha dado pie, a la posibilidad de incrementar los tipos impositivos del IVA y, con el exceso de recaudación obtenida, rebajar la carga que hoy suponen las cotizaciones a la Seguridad Social; ha sido el caballo de batalla en los últimos tiempos, apoyado por diversos sectores de la economía española como una política que podría tener efectos positivos sobre el empleo.

3.-Conclusiones finales de cara a la armonización fiscal de las tres figuras impositivas analizadas.

El objetivo prioritario de la política económica europea está constituido en la actualidad por la consecución del Mercado Unico Europeo (1 de enero de 1.993), lo que supone, entre otras medidas, la eliminación de las barreras físicas, técnicas y fiscales que todavía subsisten tras la desaparición de los derechos de aduana.

En un contexto como el definido, los retos planteados a la política tributaria en el ámbito de la fiscalidad empresarial tienen un perfil relativamente bien definido.

3.1.- Impuesto sobre Sociedades.

La propuesta de la CEE tiene como objetivo la armonización del Impuesto sobre Sociedades en los países miembros de la Comunidad, sugiriendo la aplicación de un tipo único de gravamen sobre los beneficios obtenidos que podría oscilar entre un mínimo del 45% y un máximo del 55% en todos los Estados miembros. Se pretende con esta medida lograr un trato no discriminatorio a los perceptores de dividendos, independientemente del lugar de residencia dentro de la Comunidad. Ello significa para España una subida de dicho impuesto, ya que nos encontramos dentro de los países con gravamen bajo (35%).

3.2.- Cotizaciones Sociales.

Como se muestra en el cuadro 3, las cotizaciones sociales en España se encuentran entre las más altas de la CEE y por la vía de la cuota empresarial es la más alta de las actualmente vigentes en los doce países comunitarios. Por lo tanto, esta parte de la fiscalidad empresarial está perjudicando la posición competitiva de España. De cara a la competitividad externa se requiere no sobregavar el factor trabajo con tipos impositivos excesivamente elevados como los que hoy rigen en nuestro país. La rebaja de las cotizaciones empresariales tienen que hacer acto de presencia y ello se puede compensar (al menos en parte) con aumentos en el tipo impositivo normal del IVA; esta disminución es analizada cada vez menos como una propuesta intrínseca al ámbito empresarial y más como una condición necesaria para que España pueda obtener los máximos beneficios económicos del Mercado Común. Una reforma de este tipo tendría, asimismo, efectos favorables sobre el empleo, al coste de cierta elevación en los precios interiores.

3.3.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los objetivos de la CEE, siguen siendo en este apartado acercar de forma efectiva y progresiva los tipos de IVA y eliminar las barreras fiscales.

Respecto al IVA, se establecerían dos tipos: uno reducido con unas horquillas que irían del 4% al 9% , si bien, con vistas a la inclusión de ciertos sectores sensibles, por ejemplo, al sector cultural, en este abanico de tipos, la Comisión recomienda a los Estados que no establez-

can un tipo superior al 6% . Y otro normal, donde se propone un tipo mínimo del 15%, sin imponerse un tipo máximo, de manera que los Estados que lo estimasen oportuno, podrían mantener tipos superiores. Esto nos llevará a un incremento del tipo impositivo en nuestro país, ya que se verán afectadas las operaciones gravadas con el tipo normal que son la mayoría, y cuyo tipo mínimo será de un 15% según las directivas comunitarias, en lugar del 12% que rige actualmente.

B I B L I O G R A F I A

- ALBI IBANEZ, E. : (Dirección y Coordinación) "La Hacienda Pública en la Democracia" (Estudios en homenaje al profesor Enrique Fuentes Quintana). Editorial Ariel Economía. Barcelona, 1.990.
- M. RUESGA, S. (Coordinador): "1.993. España ante el Mercado Unico". Ediciones Pirámide, S.A. Madrid, 1.989.
- DIEZ DE CASTRO, E. y GUTIERREZ FERNANDEZ, A. (Directores con varios autores más entre ellos, PEREZ RAMIREZ, B.): "Estudio Socioeconómico de la Provincia de Sevilla". Publicación Patrocinada por la Caja Provincial de Ahorros San Fernando de Sevilla. Sevilla, 1.989.
- CEOE (Confederación Española de Organizaciones Empresariales), Mercado Unico Europeo, Informes y Estudios de CEOE, N^o 55, Madrid, 2/1.989.
- MARZO CHURRUCA, S.: "El Mercado Unico Europeo y la Armonización Fiscal". Fundación Fondo para la Investigación Económica y Social (FIES). Documentos de Trabajo N^o 53/1.989. Madrid, 1.989.
- ALBI IBANEZ, E. : "Las repercusiones fiscales de la liberalización europea de los movimientos de capital. Consideración especial de la inversión directa". Hacienda Pública Española, Monografías N^o 1/1.990, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.990.
- SALAS FUMAS, V. : "La presión fiscal sobre la empresa española (un estudio comparado)". Documentos e informes de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Industria y Energía. (MINER). N^o 3. Madrid., Febrero 1.985.