

**MEDICION DE LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN CASTILLA Y LEON:
UNA PROPUESTA DE INDICE.**

Amparo DE LARA PÉREZ
Profesora titular (interina)
Departamento de Economía y Hacienda Pública
Universidad Autónoma de Madrid

RESUMEN

En esta comunicación se trata de comprobar la utilidad descriptiva y predictiva de un indicador, el **Indice General Representativo de la Acción Fiscal (IGRAF)** que ha demostrado su eficacia en los estudios comparados sobre la fiscalidad que soportan los beneficios de las empresas y el análisis comparativo de su evolución temporal. El estudio empírico considera globalmente los distintos impuestos y sus tipos, partiendo de la identidad:

Recaudación = Base Imponible x Tipo

Este impuesto teórico comprende **todas** las figuras impositivas, sean éstas las que fueren, que permanentemente recaigan sobre los beneficios de las empresas, luego es una estimación del tipo real, que engloba todos impuestos a los tipos vigentes en cada momento del tiempo, el heterogéneo conjunto de ventajas fiscales y el fraude fiscal. Se define como el cociente entre la **recaudación impositiva**, obtenida por el gravamen sobre el beneficio de las empresas y **el valor de la producción generada** por estas entidades. Por último, mide la incidencia de los impuestos que recaen sobre el beneficio de las empresas en la Comunidades Autónomas de Castilla y León.

Los resultados obtenidos nos llevan a constatar la decisiva influencia que el sistema contable tiene en los resultados y la fuerte dependencia de los analistas y estudiosos, de las estadísticas y la información en general, que como ocurre en este caso, es escasa, está dispersa, es incompleta y por añadidura, como la vida de las Comunidades Autónomas es, por el momento, breve, se carece de series históricas que permitan interpretar los resultados obtenidos con cierta perspectiva.

1. INTRODUCCION.

En trabajos anteriores (1) nos planteamos realizar un estudio comparado sobre la fiscalidad que soportan los beneficios de las empresas con el fin de constatar las diferencias existentes entre la tributación de los distintos países de la Unión Europea. Para ello se realizó un estudio empírico, considerando globalmente los distintos impuestos y los tipos que las afectan en cada caso, definiendo el **Indice General Representativo de la Acción Fiscal (IGRAF)** que permite obtener una medida de la presión fiscal sobre los beneficios de las empresas y analizar comparativamente su evolución temporal.

Para definir el IGRAF partimos de la identidad:

Recaudación = Base Imponible x Tipo

De donde podemos obtener:

Tipo = Recaudación / Base Imponible

Definimos la Recaudación (R) como el total anual ingresado por todas las figuras impositivas que recaen sobre los beneficios de las empresas, la Base Imponible como el Excedente Neto de Explotación (ENE) y el Tipo (T) como el teóricamente correspondiente a un impuesto global o resumen. Este impuesto teórico estaría constituido por **todas** las figuras impositivas, sean éstas las que fueren, que en **cualquier** momento recaigan sobre los beneficios de las empresas. Tendremos que, para cada país (p) y cada año (t) se verifica que:

$$T_{p,t} = R_{p,t} / ENE_{p,t}$$

Bajo esta óptica el IGRAF es una estimación del tipo real que están soportando los beneficios de las empresas, pues considera:

- a) el conjunto de tipos impositivos de los distintos impuestos vigentes en cada país, aplicados a las respectivas bases imponibles,
- b) el amplio y heterogéneo conjunto de ventajas fiscales que cada sistema fiscal ofrece y
- c) el fraude fiscal, parámetro de evaluación difícil, que tiene una incidencia distinta en la recaudación impositiva de los distintos países.

Así el IGRAF para cada país, p, en cada momento del tiempo, t, se define como el cociente entre la **recaudación impositiva**, obtenida por el gravamen sobre el beneficio de las empresas y **el valor de la producción generada** por estas entidades y representa a un tipo impositivo conjunto, que podría calificarse de real, y que resulta ser perfectamente comparable de unos países a otros, salvando las peculiaridades de las respectivas estructuras tributarias.

Nos estamos refiriendo en todo momento a los impuestos que recaen sobre los beneficios de las entidades y no al impuesto sobre sociedades. Esto se debe a que la estructura de las pequeñas y medianas empresas, especialmente las españolas, es tal, que no siempre tienen forma societaria sino que predominan las de carácter personal y familiar.

Este marco así definido nos permite plantear plantear la elaboración de un índice similar, teniendo en cuenta especificaciones propias, que mida la incidencia de los impuestos que recaen sobre el beneficio de las empresas en las alguna o todas las Comunidades Autónomas españolas.

Para la elaboración de dicho índice vamos a utilizar una metodología paralela a la ya expuesta, es decir, definiremos el **Índice General Representativo de la Acción Fiscal** en las Comunidades Autónomas (IGRAF_{..}) que permitirá:

- a) tener una medida de la presión fiscal sobre los beneficios de las empresas,
- b) analizar comparativamente su evolución temporal y
- c) predecir lo que ocurriría si se plantearan escenarios de futuro.

Para definir el IGRAF_{ca} partimos de la identidad:

Recudación = Base imponible x Tipo

De donde podemos obtener:

Tipo = Recaudación / Base imponible.

Definiremos la Recudación (R) como el total anual ingresado por todas las figuras impositivas que recaen en cualquier situación sobre los beneficios de las empresas, la Base Imponible como el Excedente Neto de Explotación (ENE) y el Tipo (T) como el teóricamente correspondiente a un impuesto global o resumen, constituido por **todas** las figuras impositivas que en **cualquier** momento recaigan sobre los beneficio de las empresas. Para cada Comunidad Autónoma (a) y cada año (t) se verifica que:

$$T_{a,t} = R_{a,t} / ENE_{a,t} \quad (2)$$

$$t = 1.985, 86, \dots, 1.991$$

En esta comunicación pretendemos realizar el análisis del comportamiento del IGRAF_{ca} correspondiente a la Comunidad de Castilla y León y extraer algunas conclusiones de los resultados obtenidos.

2. FUENTES ESTADISTICAS

Para realizar nuestro estudio es necesario poder disponer de datos cuyas fuentes estadísticas que sean absolutamente homogéneas, es la única forma de asegurar la bondad de la comparabilidad entre las distintas Comunidades Autónomas. Coherentemente con estas exigencias de partida, hemos debido limitarnos a utilizar las estadísticas emanadas de la propia Administración: que utilizan la metodología **SEC (Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas)**, adoptada actualmente por todos los países de la Unión Europea (3).

La **Contabilidad Nacional de España**, publicada por el Instituto Nacional de Estadística y las **Cuentas Regionales** publicadas por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) del Ministerio de Economía y Hacienda publican estadísticas que siguen la metodología SEC.

El Sistema Europeo de Cuentas Económicas Integradas (SEC) es un sistema de contabilidad nacional que inició su andadura en 1.970 como una versión comunitaria del sistema revisado de Contabilidad Nacional de las Naciones Unidas (SNA), revisado a su vez en 1.978 pues su rodaje había puesto de manifiesto la necesidad de matizar y afinar algunos conceptos y que actualmente está de nuevo en período de adaptación, para intentar su concordancia definitiva con el SNA.

El SEC proporciona los elementos metodológicos básicos que permiten, a partir de una serie de definiciones y clasificaciones comunes, una descripción cuantitativa y coherente de las economías de los países que la han adoptado; podemos decir que constituye, por tanto, un lenguaje económico común (4).

La economía de un país es el resultado de la actividad de un gran número de unidades que realizan múltiples operaciones de naturaleza diferente y que tienen como fin producir, financiar, asegurar, redis-

tribuir y consumir. Pero por necesidades de síntesis, como indica el SEC, es preciso reagrupar las unidades en conjuntos que se van a denominar **sectores** y que a su vez se subdividen en subsectores, de forma que tanto éstos como aquéllos agrupen a las unidades institucionales que tengan un comportamiento económico análogo.

Las operaciones de bienes y servicios que intervienen directamente en el proceso de producción de las unidades residentes, dan lugar a la formación del Producto Interior Bruto, por eso la **cuenta de producción (C 1)** muestra las que constituyen el proceso de producción propiamente dicho y su saldo es el **valor añadido bruto a precios de mercado (N 1)**.

La cuenta de producción de la economía nacional incluye en los recursos, además de la producción de bienes y servicios, el impuesto sobre el valor añadido que grava a los productos y los impuestos netos ligados a la importación, lo que permite deducir, como saldo, el **producto interior bruto a precios de mercado (N 1)** que hemos utilizado para la construcción de nuestro índice.

El excedente bruto de explotación (N 2) es, por definición, el resultado de sumar los distintos excedentes brutos de explotación de las diferentes ramas y sectores.

El consumo de capital fijo (A 1) representa la depreciación experimentada en el período considerado por el capital fijo, como consecuencia del desgaste normal y la obsolescencia previsible, incluyendo una provisión para pérdidas de bienes de capital fijo, como consecuencia de daños por accidente asegurables. Se debe calcular para todos los bienes de capital fijo reproducibles, excepto para los bienes de capital de utilización colectiva y de vida útil indeterminada. Por otra parte, el consumo de capital fijo debe estimarse a partir de los datos sobre el valor de las existencias de bienes de capital fijo y de la duración económica probable de las distintas categorías de bienes. La valoración de existencias hay que calcularla a precios de reposición.

Si al excedente bruto de explotación se le deduce el **consumo de capital fijo** obtendremos el **excedente neto de explotación**, es decir, el valor de la producción en términos netos. En nuestro análisis vamos a utilizar una única operación de distribución, los impuestos corrientes sobre la renta y el patrimonio (R 61). Se encuentran comprendidos en esta rúbrica: los impuestos sobre la renta de las personas físicas (rentas del trabajo, de la propiedad, de la empresa, etc.), los impuestos sobre beneficios de sociedades y otras entidades con personalidad jurídica, los impuestos que gravan las ganancias de capital, los impuestos corrientes sobre la riqueza ó el patrimonio de los hogares, sociedades e instituciones privadas sin fines de lucro, los impuestos sobre las ganancias de lotería, juego y apuestas y los impuestos pagados por los hogares por la utilización de vehículos para fines no productivos.

Estas exigencias metodológicas resultan suficientes para impedir que se disponga de estadísticas detalladas con los datos necesarios para calcular el IGRAF_{ca} sectorial para cada una de las Comunidades Autónomas. En su defecto debemos limitarnos al cálculo del IGRAF total de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

La elección del período de estudio de 1.985 a 1.991 viene impuesta también por los datos disponibles. Hay que tener en cuenta que por un lado, no tiene sentido plantearse realizar un estudio de las Comunidades Autónomas antes de 1985, ya que el mapa autonómico se empezó a construir

entonces y que por otro, la Contabilidad Nacional no permite el disponer de datos más actuales y que su calendario de publicaciones suele estar retrasado dos o tres años sobre el corriente.

3. METODOLOGÍA.

La elaboración del referido índice para una Comunidad concreta nos ha planteado otros problemas que a continuación examinamos junto con la solución adoptada.

La recaudación de los impuestos que recaen sobre el beneficio de las empresas se obtiene de la rúbrica de los impuestos corrientes sobre la renta y el patrimonio (R 61). Hemos tomado la cifra publicada por el IGAE en sus Cuentas Regionales para la Comunidad de Castilla y León.

En términos generales se puede suponer que el valor de la producción puede identificarse con el **excedente neto de explotación**, pues corresponde a las rentas de la propiedad y de la empresa obtenidas de la producción y obtenerse por la diferencia entre el **excedente bruto de explotación (N 2)** y el **consumo de capital fijo (A 1)**. En las cuentas regionales el consumo de capital fijo es siempre igual al excedente bruto de explotación, ya que se supone que todo el excedente se consume en el ejercicio y por lo tanto el excedente neto es siempre cero. No hay que olvidar que el A 1 se estima a partir de los datos de las amortizaciones realizadas por las empresas. Teniendo en cuenta esta circunstancia hemos supuesto que para el caso de las **Comunidades Autónomas** el valor de la producción coincide con el **excedente bruto de explotación (N 2)**.

Al descender al nivel de una Comunidad Autónoma concreta, como en nuestro caso ocurre con la de Castilla y León, nos encontramos con que no disponemos del dato del excedente bruto de explotación. Para salvar este nuevo obstáculo obtendremos una estimación del mismo, partiendo del supuesto de que la relación existente entre el excedente bruto de explotación y el valor añadido bruto (N 1) existente en la Comunidad Autónoma, sea la misma que la existente entre los respectivos totales del excedente bruto de explotación total (N 2) y el producto interior bruto (N 1). De forma que si denominamos:

VAB (N 1) = Valor añadido bruto a precios de mercado.

EBE (N 2) = Excedente bruto de explotación.

c = relación entre las dos magnitudes anteriores.

EBE^{ca} = Excedente bruto de explotación estimado de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

VAB_{ca} (N 1) = Valor añadido bruto, de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, a precios de mercado.

Se verificará lo siguiente:

$$EBE (N 2) / VAB (N 1) = c$$

por lo tanto:

$$EBE (N 2) = VAB (N 1) * c$$

Luego podemos suponer que:

$$EBE^{ca} = VAB_{ca} (N 1) * c$$

Tanto el excedente bruto de explotación como el producto interior

bruto a precios de mercado lo obtenemos de la Contabilidad Nacional y el valor añadido bruto a precios de mercado de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, de las Cuentas Regionales publicadas por el IGAE.

De acuerdo con todo lo anterior los datos de partida son los siguientes:

CONTABILIDAD NACIONAL

AÑOS	P.I.B. (N 1)	E.B.E. (N 2)	C
1.985	28.200.885	13.314.736	47,21%
1.986	32.323.992	14.917.098	46,15%
1.987	36.143.972	16.706.146	46,22%
1.988	40.158.739	18.676.467	46,51%
1.989	45.005.975	20.831.327	46,29%
1.990	50.125.261	22.969.175	45,82%
1.991	54.791.114	25.099.229	45,81%

Fuente: Contabilidad Nacional de España. Base 1.986
Elaboración propia

COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN

AÑOS	V.A.B. (N 1)	E.B.E. ^{ca}	R61
1.985	51.962	24.533	12.277
1.986	57.866	26.704	10.162
1.987	64.028	29.594	11.388
1.988	73.441	34.155	16.194
1.989	84.385	39.058	15.943
1.990	99.141	45.430	22.499
1.991	111.266	50.970	21.885

Fuente: Cuentas Regionales (IGAE)
Elaboración propia

4. ANALISIS DE RESULTADOS.

Una vez descrito el método seguido para el cálculo del índice pasamos a exponer dicho índice y a analizar la trayectoria seguida.

En este punto y antes de pasar al análisis del IGRAF^{ca}, es necesario hacer notar que si realizamos una somera observación de los datos anteriores, merece destacar la anómala trayectoria seguida por la recaudación obtenida de los impuestos que recaen sobre el beneficio de las empresas, en la Comunidad de Castilla y León. La que corresponde a 1.985 es superior a la de 1.986 y 1.987. En esos años la economía nacional gozaba de un periodo de expansión y por lo tanto también en las Comunidades Autónomas. La explicación no es clara aunque podría deberse a que en esos momentos se estaban produciendo importantes cambios en el sistema impositivo, coincidiendo con el cambio de metodología contable. Ya en 1.987 esta recaudación sube casi cinco puntos porcentuales igual que en 1.990, con una pequeña depresión en 1.988.

Sin embargo el valor añadido bruto presenta un aumento bastante armónico, lo que comporta que la estimación de la producción generada también mantenga ese crecimiento. Ambas observaciones van a influir de forma decisiva en los resultados del índice para Castilla y León.

Como hemos establecido anteriormente, denominamos al Índice General Representativo de la Acción Fiscal de la Comunidad de Castilla y León como IGRAF_{ca} y al Índice General Representativo de la Acción Fiscal de España como IGRAF_E; los valores de ambos índices se presentan en el cuadro siguiente, para los años sujetos a observación.

AÑO	1.985	1.986	1.987	1.988	1.989	1.990	1.991
IGRAF _E	20,97	20,37	24,95	24,93	28,46	28,66	
IGRAF _{ca}	50,04	38,05	38,48	47,41	40,82	49,92	42,94

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos estadísticos de EUROSTAT y de, la Contabilidad Nacional de España y de las Cuentas Regionales (IGAE).

5. CONCLUSIONES

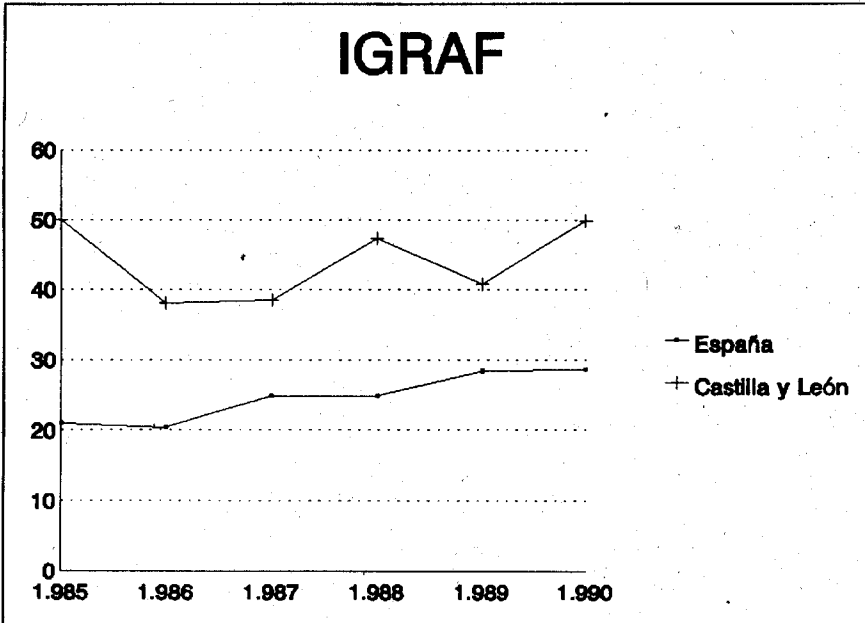
A la vista de estos resultados se pueden sacar una serie de conclusiones. Así podemos comprobar que, a diferencia de lo que ocurre al nivel nacional, el IGRAF_{ca} arranca en el primer año del período analizado, 1.985, con un valor muy alto, para, en el año siguiente, sufrir un brusco descenso de doce puntos porcentuales. Es precisamente en este ejercicio, dentro del período observado, cuando el índice alcanza el valor menor, 38,05% y aunque en 1.987 se mantiene en un valor similar, vuelve a experimentar, en 1.988 un aumento de casi nueve puntos, llegando al 47,41% para, a continuación, tener un descenso de casi siete puntos en 1.989, pero este descenso no se mantiene sino que se recupera con creces en 1.990, con un incremento de casi nueve puntos, y al final del período estudiado, 1.991, el índice vuelve a descender.

De todo lo anterior se desprende lo que podemos calificar como la característica principal y es lo anómalo de los resultados. El índice calculado para 1.985 significa que la presión fiscal es del 50%, o lo que es lo mismo, que la mitad de la producción se dedica a sufragar los impuestos. Desde cualquier punto de vista eso es un resultado extraño. También lo es que, durante todo el período estudiado, el índice de la Comunidad de Castilla y León es muy alto en relación con el nacional. También es necesario constatar que el índice presenta unos resultados que son un tanto erráticos y esto puede ser debido, como hemos adelantado anteriormente, a los avatares que sufre la recaudación de estos impuestos, muy ligados a la actividad económica, pero, como también hemos observado, el comportamiento del excedente bruto de explotación estimado es diferente, siguiendo un crecimiento bastante armónico.

En el caso del índice elaborado para el caso español podemos comprobar como la evolución de éste ha sido de un aumento constante y sostenido, que aunque parte de un índice bajo éste va aumentando y esperamos que cuando existan datos disponibles podamos constatar que IGRAF_E ha seguido subiendo.

Si realizamos una comparación entre el IGRAF de la Comunidad de Castilla y León y el IGRAF de España podemos observar como este último siempre tiene un valor bastante menor que el correspondiente a la Comunidad Autónoma mencionada, es más, hay que resaltar que la diferencia menor asciende a doce puntos porcentuales, mientras que la mayor es de casi treinta puntos, la explicación de este hecho se encuentra, sin duda, en que la recaudación de estos impuestos para el conjunto total de España tiene un crecimiento más regular.

Todo lo anterior se puede observar gráficamente:



El IGRAF de España está siempre situado por debajo del de la Comunidad Autónoma de Castilla y León. Parte de un nivel bastante inferior y presenta una serie de dientes de sierra que reflejan su continua oscilación. Tampoco sigue la tendencia general que describe el de España; pero es necesario destacar que, como puede comprobarse en la tabla anterior, existe una cierta tendencia de aproximación entre los dos índices.

A la vista de estos resultados, nos podemos plantear varias cuestiones:

- a) la razón de que existan estos desfases, ,
- b) si el índice tiene un funcionamiento válido para los fines establecidos y
- c) si el índice tiene validez cuando nos estamos refiriendo a la totalidad del país pero, que no es útil cuando se realiza para las Comunidades Autónomas.

La principal razón de los desfases puede estar provocada, al menos en parte, a las diferencias observadas entre la Contabilidad Nacional que publica el INE y las Cuentas Regionales del IGAE. Además hay que recalcar que en la elaboración de estas últimas no ha seguido la metodología SEC desde 1.986, sino que se han reconstruido hacia atrás las series con posterioridad.

A las demás cuestiones podemos responder que desde nuestro punto de vista y teniendo en cuenta anteriores trabajos, que este índice resulta válido para efectuar comparaciones, por su metodología y su sencilla formulación. Como cualquier índice nunca va a serle exigible que contemple todos los aspectos y por tanto sea único, pero puede ser un instrumento de análisis y de predicción muy útil. En este caso, las dificultades puntuales con los datos no permiten que las conclusiones sean definitivas pero eso no hace sino llamar la atención sobre las dificultades insuperables con que se enfrenta el analista en el campo de la utilización de las estadísticas y la información.

BIBLIOGRAFIA

- CARPIO GARCIA, Maximino (1.989) "Presión fiscal y esfuerzo fiscal. Comparaciones internacionales del nivel de fiscalidad". Mimeografiado, Madrid.
- CORONA MARTIN, Rafael María (1.990) Inestabilidad de precios contabilidad e impuesto sobre sociedades, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- EUROSTAT. (1.988) Sistema europeo de cuentas económicas integradas SEC, Oficina estadística de las Comunidades Europeas, Luxemburgo.
- GONZALEZ PARAMO, José Manuel (1.990) "La fiscalidad empresarial en España: evolución, efectos y tendencias", en La Hacienda Pública en la democracia, estudios en homenaje al profesor Fuentes Quintana, Ariel, Barcelona.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA (1.992) Contabilidad Nacional de España, base 1.985 serie contable 1.985-90, Instituto Nacional de Estadística, Madrid.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA (1.993) Contabilidad Nacional de España, base 1.986 serie contable 1.986-91, Instituto Nacional de Estadística, Madrid.
- LARA PEREZ, Amparo de (1.992) El Impuesto de Sociedades ante el proceso armonizador de la fiscalidad comunitaria: un estudio comparado. Tesis Doctoral presentada en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Autónoma de Madrid
- O.C.D.E. (1.991) L'imposition des bénéfiques dans une économie globale. Questions nationales et internationales, O.C.D.E., París.

- (1) DE LARA PÉREZ, A. "El impuesto de sociedades ante el proceso armonizador de la fiscalidad comunitaria: un estudio comparado". Tesis doctoral leída en la Universidad Autónoma de Madrid, 27 de octubre de 1.992, mimeo.
DE LARA PÉREZ, A. "Convergencia del impuesto en la Unión Europea". Comunicación presentada a la VIII Reunión Anual ASEPELT ESPAÑA. Palma 2 y 3 de junio 1.994, págs. 479-486.
- (2) Para a = Andalucía, Asturias, Aragón, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid, Murcia, Navarra, La Rioja, Valencia y País Vasco.
- (3) La Contabilidad Nacional de España sigue la metodología SEC desde 1.970 y las Cuentas Regionales de (IGAE) desde 1.986-87
- (4) EUROSTAT. Sistema Europeo de cuentas económicas integradas SEC. Oficina estadística de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1.988.