

## V

# UNAS NOTAS SOBRE LOS EFECTOS DE LA FISCALIDAD EN EL MERCADO DE TRABAJO EN ESPAÑA

Santiago ÁLVAREZ GARCÍA  
Instituto de Estudios Fiscales

Antonio APARICIO PÉREZ  
Universidad de Oviedo

---

### SUMARIO

- I. LOS EFECTOS DE LA FISCALIDAD SOBRE EL MERCADO DE TRABAJO.
    - 1. Fiscalidad y oferta de trabajo.
    - 2. Fiscalidad y demanda de trabajo.
    - 3. La imposición marginal efectiva sobre el factor trabajo: una comparación internacional.
  - II. FISCALIDAD Y MERCADO DE TRABAJO: ALGUNOS APUNTES SOBRE LA NORMATIVA ESPAÑOLA.
    - 1. La tributación de los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
    - 2. Medidas de conciliación de la vida laboral y familiar.
    - 3. Incentivos fiscales a la creación de empleo en el Impuesto sobre Sociedades.
    - 4. Reformas introducidas en la tributación de los trabajadores autónomos.
  - III. LA INCIDENCIA DE LA FISCALIDAD EN LA LIBRE CIRCULACIÓN DE TRABAJADORES EN LA UNIÓN EUROPEA.
  - IV. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.
-

## I. LOS EFECTOS DE LA FISCALIDAD SOBRE EL MERCADO DE TRABAJO

La preocupación por la incidencia de las variables fiscales en el mercado de trabajo constituye un lugar común en los estudios de política económica. Dentro de la Unión Europea, el *Libro Blanco sobre el Crecimiento, la Competitividad y el Empleo* (COMISIÓN EUROPEA, 1993) estableció como requisito para el aumento del empleo en Europa la reducción de las cargas fiscales que recaen sobre el factor trabajo. La fiscalidad constituye un coste no laboral que recae tanto sobre la oferta como sobre la demanda de trabajo, con una incidencia que puede ser determinada mediante el concepto de *cuña fiscal*, entendida como la diferencia entre el rendimiento real bruto pagado por el demandante de trabajo y el salario neto efectivamente percibido por el oferente.

¿Qué factores determinan esta cuña fiscal? Siguiendo a ROMERO y SANZ (2001, pp. 4-6) debemos tener en cuenta los siguientes:

- Por el lado de la demanda de trabajo debemos considerar que, en ausencia de impuestos, ésta dependerá del salario real, ya que el empresario maximizará su beneficio contratando trabajo hasta el momento en que se iguale el salario bruto con la productividad marginal de la última unidad de trabajo contratada. En presencia de impuestos, el coste del factor trabajo se incrementará en función del tipo impositivo por cotizaciones sociales a cargo del empleador.
- Por el lado de la oferta, el factor relevante para determinar la misma será el salario neto de impuestos, por lo que debemos contemplar todos los impuestos de diferente naturaleza que recaen sobre el factor trabajo.

A partir de estas premisas, la cuña impositiva global del factor trabajo estará compuesta de tres factores: el coste neto de las cotizaciones sociales para el empleador, los impuestos sobre el consumo que soporta el trabajador, y el coste fiscal neto que recae sobre el trabajador (ROMERO y SANZ, 2001, p. 6).

Teniendo en cuenta estos factores, vamos a analizar brevemente los efectos de la fiscalidad sobre la oferta y la demanda de trabajo.

### 1. FISCALIDAD Y OFERTA DE TRABAJO

En las dos últimas décadas se ha realizado una gran investigación empírica para determinar los condicionantes de la oferta de trabajo; gran parte de estas investigaciones se han orientado hacia el estudio de los efectos de las políticas públicas sobre las decisiones laborales, especialmente, los efectos de los impuestos personales sobre la renta, las cotizaciones a la Seguridad Social y los programas de transferencia de rentas hacia las familias. En la relación políticas públicas-oferta de trabajo no podemos soslayar el hecho de que la existencia de programas de ingresos y gastos públicos va a ser determinante en el conjunto de decisiones que se adopten a lo largo de toda la trayectoria laboral del individuo. Así, en primer lugar, las decisiones de escolarización y de formación en capital humano van a estar influidas por los pro-

gramas de becas y ayudas al estudio, pero también por la existencia de impuestos sobre la renta y de programas públicos de pensiones de jubilación que condicionarán la rentabilidad futura de las inversiones en capital humano. Asimismo los impuestos personales sobre la renta tienen decisiva influencia en las decisiones de participación en el mercado de trabajo y de asignación del tiempo entre trabajo remunerado —ocio— trabajo doméstico. Por último, los programas de Seguridad Social determinan las decisiones sobre el abandono de la fuerza de trabajo de las personas mayores.

Respecto a los impuestos personales sobre la renta, que son los que inciden especialmente en la oferta de trabajo, la teoría económica muestra que los impuestos que gravan las rentas salariales producen un efecto sustitución (encarecimiento de la renta frente al ocio) que tiende a reducir la oferta de trabajo, y un efecto renta que, al ser el ocio un bien normal, tiende a aumentarla. Dado que el efecto total es ambiguo, se hace necesario recurrir a estimaciones empíricas para conocer cuál de los dos efectos es el dominante.

En este sentido, la mayoría de los estudios realizados concluyen que la incidencia del impuesto sobre la renta en la oferta laboral de los hombres es prácticamente nula, pero que se produce un desincentivo importante sobre la oferta laboral de las mujeres, especialmente las casadas, ya que, en general, las funciones de oferta de trabajo estimadas para los hombres son inelásticas mientras que la respuesta esperada por las horas de trabajo ofertadas por las mujeres ante cambios en su salario marginal es mucho mayor.

Desde el punto de vista de la teoría económica, hay tres elementos esenciales que determinan la importancia del sistema impositivo como condicionante de las decisiones de participación y de oferta laboral de las mujeres y que no afectan, más que indirectamente, a estas decisiones en el caso de los hombres.

En primer lugar, las mujeres sufren problemas de segregación ocupacional y discriminación salarial en todos los mercados laborales de las economías desarrolladas. Generalmente, su salario es entre un 20% y un 30% menor que el que perciben los hombres de iguales características. España no es ajena a este fenómeno pese a que la conducta laboral de las mujeres ha cambiado sensiblemente a lo largo de los últimos años y se ha avanzado hacia la integración laboral en condiciones similares a la de los hombres. Sin embargo, aún subsisten importantes diferencias salariales que no se han ido corrigiendo a medida que las mujeres se han incorporado al mercado de trabajo con niveles de educación iguales o superiores a la de sus compañeros varones de cohorte. Desde que en 1957 G. BECKER publicara su famosa tesis doctoral titulada *La Economía de la Discriminación*, la literatura económica ha tratado de encontrar una explicación teórica a este fenómeno y se han postulado numerosas alternativas siendo los modelos de discriminación estadística, basados en los problemas de información los que más predicamento tienen en la actualidad. Pero, sea cual sea el origen de estas diferencias salariales, éstas suponen un desincentivo para la oferta laboral de las mujeres porque, independientemente del tratamiento fiscal de sus rendimientos del trabajo, parten de un salario bruto por hora inferior al de los hombres de sus mismas características productivas.

En segundo lugar, las mujeres suelen ser el segundo preceptor de renta de la familia. Este hecho se debe, en parte, a la discriminación salarial mencionada ya que, para las mujeres, el menor salario medio percibido implica una mayor probabilidad de que el salario de reserva sea mayor que el salario de mercado y, por tanto, una menor probabilidad de incorporarse al mercado de trabajo y una menor oferta de horas, por parte de aquellas mujeres que deciden formar parte de la población activa. Además, se observa que la participación laboral de la mujer casada en España se ajusta al modelo del «trabajador añadido». Por tanto, parece que la mujer asume un papel «dependiente» en la configuración de la oferta laboral de la familia, ya que sus incursiones en el mercado de trabajo están muy vinculadas a las decisiones del marido, cuya relación laboral tiene un carácter más estable.

En cualquier caso, el hecho de ser el segundo preceptor de rentas hace que el tema de la agregación de rentas dentro del hogar a la hora de determinar los parámetros fiscales de la familia sea una cuestión clave si se quiere que los incentivos al trabajo de las mujeres, especialmente las casadas, no desaparezcan por motivos fiscales.

En tercer lugar, los estudios empíricos confirman que la oferta de trabajo de las mujeres es más elástica que la de los hombres. En este contexto, la aplicación de la regla de RAMSEY implica que cualquier impuesto óptimo debería gravar menos las rentas salariales de las mujeres dada la mayor elasticidad de la oferta de trabajo de las mismas.

Debemos tener también presente que estas decisiones no solamente están influidas por el nivel de imposición, sino también por la estructura de ésta. Así el gravamen conjunto o separado de las rentas del matrimonio va a tener un importante efecto a la hora de determinar los tipos marginales de la imposición y, en consecuencia, en las decisiones de oferta y participación laboral.

En el caso concreto de nuestro país, existen varios estudios dedicados a evaluar los efectos que el cambio de un sistema de tributación conjunta de las unidades familiares a otro de tributación separada tiene sobre la oferta laboral de las mujeres casadas, tanto en términos de la propia decisión de participar en el mercado de trabajo, como en el número de horas ofrecidas. En el estudio realizado por García, GONZÁLEZ-PÁRAMO y ZABALZA (1989) se estimó que la ganancia de eficiencia que provocaría el paso del sistema de tributación conjunta español de 1978 a un sistema que permitiera la tributación separada de las rentas de la esposa sería de un 0,85% de la renta familiar del país, a costa de una pequeña merma de la recaudación impositiva. Otros trabajos, como el de ARRUFAT y ZABALZA (1988) para el caso británico, obtuvieron una ganancia del 0,3% de la renta familiar.

## 2. FISCALIDAD Y DEMANDA DE TRABAJO

Por el lado de la demanda, debemos considerar la influencia de la fiscalidad en el coste del uso del factor trabajo. Los factores relevantes serán por tanto los impuestos empresariales, impuesto sobre sociedades e impuesto sobre la renta de las personas físicas para los empresarios individuales, y las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social. La evidencia empírica en este campo es mucho más reducida que la existente sobre la incidencia de los fiscales en la oferta de trabajo. En el caso de la

imposición empresarial debemos destacar la importancia que han tenido hasta mediados de la década de los ochenta los incentivos fiscales a la creación de empleo. Su práctica desaparición a partir de esa fecha parece deberse, como apuntan RUBIO y ONRUBIA (2001, p. 43) al reconocimiento de su escasa efectividad para promover el empleo y su alto coste en términos recaudatorios. En lo que respecta a las cotizaciones sociales, ROMERO (2001) estima su incidencia directa sobre el coste de uso del factor trabajo en el entorno del 37% del salario bruto, aunque se acepta que su incidencia sobre la creación de empleo es reducida y, en todo caso, sensiblemente inferior a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### 3. LA IMPOSICIÓN MARGINAL EFECTIVA SOBRE EL FACTOR TRABAJO: UNA COMPARACIÓN INTERNACIONAL

A partir del concepto de cuña impositiva o cuña fiscal que hemos empleado anteriormente se define el tipo marginal efectivo como el cociente entre dicha cuña impositiva y el salario real. Como apuntan ROMERO y SANZ (2001, p. 7), constituye una medida sintética que permite cuantificar, bajo ciertas hipótesis, la fiscalidad que soporta la incorporación de una unidad adicional de trabajo al proceso productivo.

El cuadro 1 recoge la evolución de los tipos marginales efectivos sobre el factor trabajo para una muestra de países de la OCDE en el período 1981-1998.

CUADRO 1

#### Evolución de los tipos marginales efectivos sobre el factor trabajo (1981-1998)

	Francia	Alemania	Italia	Japón	Portugal	España	Suecia	UK	EE.UU.
1981	0,66	0,55	0,70	0,39	0,39	0,49	0,78	0,52	0,43
1983	0,69	0,56	0,73	0,34	0,41	0,51	0,77	0,53	0,46
1984	0,62	0,55	0,66	0,34	0,44	0,51	0,83	0,53	0,38
1985	0,63	0,54	0,58	0,34	0,42	0,55	0,76	0,54	0,38
1986	0,64	0,54	0,66	0,38	0,47	0,58	0,76	0,54	0,37
1987	0,65	0,54	0,67	0,35	0,47	0,58	0,79	0,51	0,42
1988	0,65	0,55	0,66	0,37	0,46	0,59	0,90	0,51	0,44
1989	0,68	0,55	0,61	0,37	0,66	0,61	0,89	0,49	0,44
1990	0,64	0,56	0,70	0,40	0,54	0,61	0,71	0,49	0,44
1991	0,63	0,57	0,71	0,40	0,53	0,61	0,74	0,49	0,44
1992	0,67	0,57	0,72	0,38	0,55	0,60	0,72	0,49	0,45
1993	0,67	0,56	0,72	0,37	0,53	0,59	0,68	0,49	0,43
1994	0,68	0,60	0,73	0,40	0,54	0,60	0,68	0,54	0,45
1995	0,67	0,59	0,77	0,39	0,54	0,60	0,70	0,52	0,44
1996	0,66	0,64	0,77	0,41	0,54	0,56	0,72	0,49	0,44
1997	0,68	0,65	0,77	0,40	0,54	0,60	0,72	0,48	0,43
1998	0,62	0,65	0,77	0,41	0,54	0,54	0,72	0,48	0,43

Fuente: ROMERO y SANZ (2001, p. 18).

Como podemos observar en la tabla anterior, es importante la disparidad entre países y, en el caso de España, el tipo efectivo se sitúa en el entorno del 57-58%, una situación media entre los países analizados aunque sensiblemente inferior a la media de los países de la Unión Europea.

## **II. FISCALIDAD Y MERCADO DE TRABAJO: ALGUNOS APUNTES SOBRE LA NORMATIVA ESPAÑOLA**

Una vez expuestos brevemente los principales argumentos teóricos sobre la incidencia de la fiscalidad en el mercado laboral, vamos a analizar los aspectos que consideramos más relevantes de la normativa española sobre esta materia. Para ello consideraremos, en primer lugar, la tributación de los rendimientos del trabajo personal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, nos referiremos a continuación a las medidas de conciliación de la vida laboral y familiar introducidas por la Ley 46/02 de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a los incentivos fiscales a la creación de empleo en el Impuesto sobre Sociedades y finalizaremos con unas breves pinceladas sobre la fiscalidad de los trabajadores autónomos.

### **1. LA TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

La Reforma del Impuesto sobre la Renta realizada mediante la promulgación de la Ley 40/1978, de 9 de diciembre, tiene entre sus objetivos, según se recoge en la propia Exposición de Motivos de la Ley «mejorar el tratamiento fiscal de las rentas del trabajo». Para ello, continúa la Exposición de Motivos, «el tratamiento de los rendimientos del trabajo mejora en grado sumo respecto a la situación anterior mediante la fijación de nuevas reducciones y, en particular, con la creación de una reducción específica para estos rendimientos que hace perder peso a la aportación de los asalariados respecto a las demás fuentes de renta».

Los cambios más relevantes de la normativa del impuesto con incidencia en la materia que nos ocupa han sido tres:

- A) El cambio en la filosofía del Impuesto, gravamen de la renta de la que el sujeto pasivo puede disponer después de descontado el mínimo vital necesario para su mantenimiento y el de las personas que dependan de él, que conlleva la sustitución de las deducciones familiares de la cuota por una reducción de la base imponible en concepto de mínimos personales y familiares.
- B) La modificación de las tarifas de tipos impositivos, que ha provocado una reducción importante de los tipos marginales a los que se enfrentan los contribuyentes, factor básico a la hora de determinar su oferta de trabajo.
- C) Una parte fundamental de las deducciones que antes se practicaban en la cuota se han convertido en reducciones de la base imponible. Así ha ocurrido en el caso de la reducción aplicable a los rendimientos de trabajo personal que ha sustituido a la antigua deducción de la cuota; además, su estableci-

miento ha significado la desaparición de la reducción por gastos de difícil justificación, teniendo la consideración de gastos deducibles solamente las cotizaciones a la Seguridad Social, las cuotas pagadas a sindicatos y a colegios profesionales obligatorios y los gastos derivados de litigios con el pagador de los rendimientos con límite de 50.000 pesetas.

La combinación de estos tres elementos ha supuesto una importante reducción de la imposición marginal a la que se enfrentan las unidades familiares, aspecto clave para determinar la incidencia del impuesto sobre la oferta laboral. En el estudio realizado por PRIETO y ÁLVAREZ (2002), en el que se analizan los efectos de la reforma del impuesto, se estiman unas funciones de oferta de trabajo que para los hombres casados son inelásticas (la elasticidad de la oferta compensada para los hombres ocupados se sitúa en el entorno de 0,49); es decir, el grado de respuesta de la oferta de trabajo ante cambios en los salarios marginales después del pago de impuestos para este colectivo es muy pequeño, aunque significativo, pero se obtiene que la respuesta esperada a la Reforma Fiscal del 99 en las horas ofertadas por las mujeres que participan en el mercado de trabajo es mucho mayor, ya que la función de oferta es elástica (la elasticidad de la oferta compensada se sitúa en el entorno de 1,1). El estudio concluye que las ganancias de bienestar asociadas a la reforma han sido mayores para las mujeres que para los hombres y, al analizar su distribución por tipos de hogar, se obtiene que se concentran en las decilas de renta 3 a 9 (rentas medias y altas) y que para estos grupos de renta se observa en general unas mayores ganancias a medida que aumenta el número de hijos.

Por otra parte, en la reforma del impuesto realizada por la Ley 46/2002, además de profundizar en los aspectos anteriores mediante una nueva reducción de tipos impositivos y, paralelamente, la elevación de los mínimos personales y familiares, se han introducido medidas para favorecer la prolongación de la vida laboral y la movilidad geográfica de los trabajadores.

Así, los trabajadores que continúen en activo después de cumplir los 65 años verán incrementada en un 100% la reducción por percepción de rendimientos de trabajo.

De la misma forma, aquellos desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio se beneficiarán de un incremento en el 100% de la reducción por percepción de rendimientos del trabajo en el año en que se produzca el traslado y el año posterior.

## 2. MEDIDAS DE CONCILIACIÓN DE LA VIDA LABORAL Y FAMILIAR

La Ley 46/2002, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en vigor desde enero de 2003, tuvo como objetivo principal la adaptación del impuesto sobre la renta personal a la cambiante realidad de la sociedad española con el objeto de fomentar el ahorro, la inversión y el empleo. Al mismo tiempo, ha buscado atender en mayor medida las necesidades de las familias y de los discapacitados y hacer frente a los nuevos retos que plantean el envejecimiento de la población y la baja natalidad, introduciendo medidas que incentiven la incorpora-

ción al mercado de trabajo de las mujeres casadas favoreciendo la conciliación de la vida laboral y familiar. Entre estas medidas destaca por su novedad la concesión de una deducción de la cuota por una cuantía de hasta 1.200 euros —tiene como límite la cuantía de las cotizaciones a la Seguridad Social— para las madres de hijos menores de 3 años que trabajan fuera del hogar. Esta deducción se configura como un «impuesto negativo sobre la renta» que puede aplicarse en la cuota del Impuesto o bien se puede cobrar anticipadamente con carácter mensual.

Paralelamente, en el Impuesto sobre Sociedades se ha articulado una deducción en la cuota del Impuesto del 10% sobre las inversiones realizadas y los gastos devengados en el período en locales homologados o sobre el gasto derivado de la contratación con un tercero autorizado para prestar servicios de guardería y educación infantil a los hijos de los trabajadores de la entidad. Si parte del coste se repercutiera a los empleados, la parte repercutida se deducirá de la base de la deducción. También se reducirá el 65% de las subvenciones recibidas con esta finalidad. A esta deducción le será de aplicación el límite conjunto de las deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades. En el caso de que la empresa disponga de locales propios para prestar estos servicios de guardería y educación infantil, su superficie no se tendrá en cuenta para el cálculo del Impuesto sobre Actividades Económicas.

### **3. INCENTIVOS FISCALES A LA CREACIÓN DE EMPLEO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Ya hemos apuntado anteriormente que los incentivos fiscales para favorecer la creación de empleo fueron ampliamente utilizados en todos los países de la OCDE hasta mediados de la década de los ochenta, reduciéndose de forma drástica a partir de esta fecha por su escasa efectividad.

En nuestro país este incentivo fiscal fue introducido en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades (artículo 26) que establecía una deducción de la cuota del impuesto para fomentar la contratación, sin diferenciar entre colectivos de trabajadores. Dicha deducción sufrió varios cambios normativos, de los cuales los más significativos fueron dos. En primer lugar, hasta el año 1985, la deducción consistió en el 10% de los salarios y cargas sociales del personal nuevo; a partir de ese año la deducción dejó de materializarse en un porcentaje de las retribuciones para consistir en una cantidad fija, 500.000 pesetas, por el incremento del promedio de plantilla de trabajadores a jornada completa/año sobre el año anterior. En segundo lugar, el cambio introducido por la Ley 22/1992, de 30 de julio, que la restringió a la contratación de trabajadores minusválidos con contrato indefinido.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que constituye la norma vigente actualmente del Impuesto sobre Sociedades, suprimió la deducción anterior. Sin embargo, posteriormente, el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, la vuelve a reimplantar para la contratación indefinida de trabajadores mayores de 45 años o minusválidos. En la regulación actual, la deducción se ha vuelto a restringir a los trabajadores minusválidos.

Por otra parte, dentro de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 123) establece un régi-

men de libertad de amortización condicionado a un aumento de plantilla. La libertad de amortización alcanza a los activos de inmovilizado material nuevos adquiridos por la empresa, siempre que en el plazo de 24 meses desde la adquisición de los mismos su plantilla media total se incremente respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.

La cuantía a amortizar libremente será la resultante de multiplicar 90.151,82 euros por el referido incremento de la plantilla.

#### **4. REFORMAS INTRODUCIDAS EN LA TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES AUTÓNOMOS**

Para concluir este apartado queremos hacer una breve referencia a las medidas fiscales que se han adoptado que afectan al colectivo de los trabajadores autónomos, colectivo que no debemos olvidar que constituye una parte esencial del tejido económico de nuestro país. Las reformas implementadas buscan fomentar la creación de pequeñas empresas y el establecimiento como autónomos de los profesionales emprendedores, reducir los obstáculos al desarrollo de su actividad, limitando los costes formales de cumplimiento de las obligaciones tributarias, y favorecer la continuidad en la actividad de las empresas familiares mediante la concesión de beneficios fiscales a su transmisión.

Cuatro reformas desarrolladas en los últimos años son, a nuestro juicio, especialmente relevantes.

La primera es la exención de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único —con límite de 12.020,24 euros— cuando el perceptor dedica la cantidad recibida al inicio de una nueva actividad, facilitando así que los trabajadores desempleados se conviertan en autónomos.

La segunda es el mantenimiento en el IRPF de la figura de la estimación objetiva de los rendimientos de determinadas actividades empresariales, figura que se justifica por la dificultad que muchos pequeños empresarios individuales tendrían para cumplir las obligaciones contables, registrales y de cumplimiento del Impuesto existentes en el régimen de estimación directa, cuya aplicación supondría un incremento excesivo —en algunos casos imposible de afrontar por los titulares de pequeños negocios— de la denominada presión fiscal indirecta. Los cambios introducidos en la estimación objetiva por módulos, la exclusión de su ámbito de aplicación de los profesionales, y la creación del régimen de estimación directa simplificada como puente entre la estimación objetiva y la estimación directa normal de rendimientos, han reforzado el contenido de esta modalidad de tributación.

En tercer lugar, debemos hacer mención a las medidas adoptadas siguiendo la Recomendación de la Comisión Europea de 1994 en que se invita a los Estados miembros a adoptar las disposiciones necesarias para facilitar la transmisión de las pequeñas y medianas empresas con el fin de garantizar su supervivencia. Así, se ha concedido en el Impuesto sobre Sucesiones y donaciones una reducción en la base imponible del 95% en la transmisión de empresas por herencia o donación, siempre que el heredero o donatario mantenga la actividad durante los diez años siguientes.

Estas medidas son complementarias de las exenciones establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio sobre los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y, desde que las Comunidades Autónomas adquirieron en 1996 capacidad normativa en el ámbito de estos impuestos, se han visto ampliadas con la introducción de beneficios fiscales propios en la mayoría de las Comunidades.

Por último debemos referirnos a la desaparición material del Impuesto sobre Actividades Económicas para los trabajadores autónomos a raíz de la Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales realizada en el año 2002, mediante la exención de tributación que afecta a las personas físicas y a los demás sujetos pasivos que tengan una cifra de negocios inferior a 1 millón de euros en el año anterior, y a los sujetos pasivos que inicien su actividad, durante los 2 primeros ejercicios de la misma. Estas medidas permiten mantener el carácter censal del IAE, a la vez que refuerza su carácter de impuesto sobre los beneficios, frente a su anterior configuración como tributo que gravaba el mero ejercicio de la actividad, para los sujetos pasivos que, por su volumen de actividad, no resulten exentos de tributación.

### III. LA INCIDENCIA DE LA FISCALIDAD EN LA LIBRE CIRCULACIÓN DE TRABAJADORES EN LA UNIÓN EUROPEA

Uno de los objetivos más largamente perseguidos por el Ordenamiento Jurídico Comunitario es la libertad de circulación y residencia de los ciudadanos de los distintos países de la Unión Europea por todo el territorio de la misma. En efecto, el artículo 48 del Tratado de Roma ya incluye entre las libertades básicas del Mercado Común Europeo la libre circulación de los trabajadores asalariados. En la misma línea, el artículo 13 del Acta Única Europea de 1986 introdujo en el Tratado CEE el artículo 8 A en el que se establece que el mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada según las disposiciones del presente Tratado. Posteriormente, el Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992, da un paso más allá en esta línea al crear la noción de la ciudadanía europea en su artículo b) (hoy artículo 2 tras las modificaciones introducidas por el Tratado de Ámsterdam): «la Unión Europea tendrá los siguientes objetivos: (...) reforzar la protección de los derechos e intereses de los nacionales de sus Estados miembros, mediante la creación de una ciudadanía de la Unión». Finalmente, el Tratado de Ámsterdam da una nueva redacción al artículo 8 A, ahora artículo 18, estableciendo que «1. Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en el presente Tratado y en las disposiciones adoptadas para su aplicación».

Volviendo a la libre circulación de trabajadores, recogida en los artículos 48 a 51 del Tratado de Roma, que en la redacción actual del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea se han convertido en los artículos 39 a 42, el artículo 39 establece que «la libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo». En su desarrollo, el

Reglamento CEE, núm. 1612/68, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de trabajadores dentro de la Comunidad, dispone en su artículo 7.2 que «el trabajador nacional de un Estado miembro se beneficiará, en el territorio de los demás Estados miembros, de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales».

Para cumplir estos objetivos en materia fiscal, la Comisión aprobó la Recomendación 94/79/CE, de 21 de diciembre de 1993, relativa al régimen tributario de determinadas rentas obtenidas por no residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que residen. Su objetivo es extender a los trabajadores comunitarios que obtienen la mayor parte de sus rentas en un país distinto a aquel en que residen los beneficios fiscales de que disfrutaban los residentes. Estos beneficios fiscales son agrupados en la Recomendación en las siguientes categorías:

- A) Deducciones específicas, como por ejemplo gastos médicos, y mínimos exentos no gravados.
- B) Desgravaciones por matrimonio y, en algunos casos, posibilidad de aplicar sistemas de promediación de rendimientos.
- C) Beneficios fiscales por hijos dependientes del sujeto pasivo.

Para evitar estas discriminaciones la Recomendación aconseja que las personas físicas residentes en un Estado miembro y sujetas al impuesto sobre la renta en otro en el que obtengan al menos el 75% de su renta imponible total, no sean sometidos a un gravamen superior al que se establecería si el contribuyente, su cónyuge y sus hijos fuesen residentes en ese Estado.

Como contrapartida, el Estado de residencia estará facultado a denegar las ventajas fiscales que otorga a sus residentes a aquellas personas que se hubiesen beneficiado de deducciones o ventajas idénticas en el Estado que grave aquellas rentas que se contemplan en la Recomendación.

Esta recomendación se recoge en nuestro país en la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que establece que los ciudadanos residentes en otros estados miembros de la Unión Europea que obtengan en territorio español más del 75% de sus rendimientos totales procedentes de rentas de trabajo y actividades económicas podrán tributar como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, beneficiándose por tanto de los beneficios fiscales otorgados a los residentes en España.

Ante la parquedad de la normativa comunitaria sobre la materia, el principal instrumento que regula la tributación de los trabajadores que se desplazan a otro país son los tratados bilaterales de doble imposición, que tienen entre sus objetivos principales la eliminación del doble gravamen de una renta en dos países y evitar la discriminación en el gravamen de los rendimientos obtenidos en un Estado por los no residentes en él. Nuestro país tiene concertados tratados de este tipo con todos sus socios comunitarios.

Estos Convenios, como hemos señalado, han venido a paliar algunos de los problemas planteados en los desplazamientos de personas, principalmente en los siguientes supuestos:

- 1) Los funcionarios públicos. En su caso suele ser de aplicación el principio de cortesía internacional, que atribuye al estado del que son nacionales el derecho exclusivo a gravar las rentas pagadas a sus funcionarios. Este principio se conecta con la tendencia —recogida en nuestro ordenamiento jurídico— a asimilar a los funcionarios residentes en el extranjero por razón de su empleo o cargo oficial a residentes en el país de origen. Existen, no obstante, algunos supuestos de tributación compartida entre el país de residencia y el de origen, como ocurre en los Convenios de Doble Imposición suscritos por España con Holanda y Portugal.
- 2) En el caso de las personas que cursan estudios en un país distinto a aquel en el que tienen su residencia habitual, la norma general consiste en que las cantidades que perciban para cubrir sus gastos de estudio y formación procedentes del país en el que cursan sus estudios sean gravadas en éste, mientras que el resto de las cantidades que perciban sean objeto de gravamen, en su caso, en su país de origen.
- 3) En el caso de artistas y deportistas se ha establecido como norma general que las rentas que perciban por su actividad fuera de su país de residencia sean objeto de tributación compartida en el país en que se obtienen y en el de residencia.
- 4) En el caso de los pensionistas, cuando la pensión que perciben tiene causa en un empleo anterior, se ha establecido que si la pensión es privada debe de tributar exclusivamente en el estado de residencia del beneficiario, mientras que cuando la pensión es pública debe de tributar solamente en el estado pagador de la misma.
- 5) Los trabajadores desplazados. En los casos en los que el desplazamiento implique la fijación de residencia en otro país, la tributación debe de producirse en el país en el que se ejerce el empleo. En estos casos se plantea un problema adicional ya que es corriente que la retribución del personal desplazado se vea incrementada por una serie de remuneraciones en especie que, en la práctica, no van a suponer una mayor retribución sino una compensación por el desplazamiento pero que van a estar sujetas a tributación. Algunos países como el Reino Unido, Bélgica y Holanda han establecido normas de tributación favorables para estos trabajadores con el objeto de atraerlos a su territorio, que consisten generalmente en exceptuar de gravamen una parte de las retribuciones que perciben.
- 6) Los trabajadores fronterizos, definidos como «aquellos trabajadores dependientes que ejercen su empleo en un estado donde no residen, volviendo cada día a su país de residencia». Para ellos se propone que sean sometidos a tributación solamente en el estado en el que tienen su residencia, pudiendo el estado donde trabajan realizarles una retención en la fuente que en ningún caso debe de ser superior a la que se efectuaría sobre trabajadores residentes con las mismas características. Nuestro país, en los Convenios que tiene suscritos con Francia y Portugal, ha seguido este planteamiento y ha establecido el principio de gravamen en el país de destino.

#### IV. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARRUFAT, J.L. y ZABALZA, A. (1986): «Female labor supply with taxation, random preferences and optimization errors», *Econometrica*, núm. 54.
- GARCÍA, J.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y ZABALZA, A. (1989): «Una aproximación al coste de eficiencia de la tributación familiar en España», *Moneda y Crédito*, núm. 188, pp. 210-236.
- PRIETO, J. y ÁLVAREZ, S. (2000): «Incidencia de la Reforma del IRPF sobre la oferta laboral y el bienestar de la familia española», *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, núm. 160, pp. 121-143.
- ROMERO, D. (2001): «Los incentivos fiscales a la inversión empresarial y al empleo: líneas de investigación y evidencia para España», *Papeles de Economía Española*, núm. 87, pp. 271-283.
- ROMERO, D. y SANZ, J.F. (2001): «Imposición marginal efectiva sobre el factor trabajo: breve nota metodológica y comparación internacional», *Papeles de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 9/01.
- RUBIO, J.J. y ONRUBIA, J. (2001): «Algunas consideraciones sobre fiscalidad y empleo en España», *Revista Gallega de Empleo*, núm. 2, pp. 31-51.