

Universidad de Oviedo



Centro Internacional de Postgrado

**Máster en Sistemas de Información y Análisis Contable, SIAC**

2014-2015

**Trabajo Fin de Máster**

**EL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO POR IMPUESTO DE SOCIEDADES DE LAS  
EMPRESAS ESPAÑOLAS ENTRE 2008 Y 2013**

**Laura Omaña Robla**

**Oviedo, a Mayo de 2015**

**Universidad de Oviedo**

Facultad de Economía y Empresa  
Avenida del Cristo, s/n  
33071 - Oviedo  
Asturias

Dña. María Elena Fernández Rodríguez, Profesora Titular del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Oviedo, en calidad de Tutora del Trabajo Fin de Máster que aquí se presenta, informa que:

Dña. Laura Omaña Robla, alumna del Máster en Sistemas de Información y Análisis Contable, SIAC, durante el curso 2014-2015, ha realizado bajo mi dirección el trabajo fin de máster titulado "El Tipo Impositivo Efectivo por Impuesto de Sociedades de las empresas españolas entre 2008 y 2013", con el rigor y calidad suficientes para ser presentado y defendido ante el correspondiente tribunal.

Y para que conste a los efectos oportunos, expido la presente en Oviedo, a 28 de mayo de 2015,

Fdo.: Dña. María Elena Fernández Rodríguez

Fdo.: Dña. Laura Omaña Robla

## **ÍNDICE**

	<b>Pág.</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>3</b>
<b>2. RELACIÓN ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</b>	<b>5</b>
<b>3. EL TIPO IMPOSITIVO LEGAL Y EL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO (TIE)</b>	<b>9</b>
<b>3.1. Evolución del Tipo Impositivo en la Unión Europea</b>	<b>9</b>
<b>3.2. Clasificaciones del Tipo Impositivo Efectivo</b>	<b>11</b>
<b>3.3. Conceptos de Tipo Impositivo Efectivo para el impuesto sobre sociedades en España</b>	<b>12</b>
<b>3.2.1. Tipo Impositivo Efectivo para el impuesto de sociedades en el ámbito internacional</b>	<b>12</b>
<b>3.2.2. Conceptos de Tipo Impositivo Efectivo medio para el impuesto sobre beneficios en España</b>	<b>13</b>
<b>4. EL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO EN LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS</b>	<b>16</b>
<b>4.1. Selección de la muestra</b>	<b>16</b>
<b>4.2. Resultados para el Tipo Impositivo Efectivo</b>	<b>17</b>
<b>4.2.1. Comunidad Autónoma</b>	<b>17</b>
<b>4.2.2. Territorio foral o no foral</b>	<b>20</b>
<b>4.2.3. Sector de actividad</b>	<b>21</b>
<b>4.2.4. Tamaño de la empresa</b>	<b>23</b>
<b>4.2.5. Ejercicio económico</b>	<b>24</b>
<b>4.3. Resultados Tipo Impositivo Efectivo medio versus Tipo Impositivo Efectivo a largo plazo</b>	<b>25</b>
<b>5. CONCLUSIONES</b>	<b>30</b>
<b>6. BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>32</b>

## **1. INTRODUCCIÓN**

Con la entrada de España en la Unión Económica y Monetaria Europea se ha producido una tendencia de incremento de la importancia de la política fiscal y han perdido autonomía las políticas monetarias y cambiarias, por lo que en este escenario de integración económica los impuestos son de vital importancia, en especial el Impuesto sobre Sociedades (IS), ya que es uno de los tributos que más recaudación proporciona a las arcas públicas, y por lo tanto, es un factor determinante para las empresas a la hora de elegir su localización geográfica.

Tener un elevado tipo de gravamen desincentiva la inversión y, por ello, en los últimos años la mayor parte de los países han realizado reformas para conseguir que sus empresas nacionales sean competitivas frente a otros países y al mismo tiempo atraer a empresas extranjeras. Una de las pruebas más evidentes es la tendencia a reducir el Tipo de Gravamen Estatutario (TGE) en la mayoría de los países.

Teniendo en cuenta la importancia que tiene el IS para las empresas y para la recaudación del Fisco, es importante conocer la carga que sufren las sociedades en relación a este tributo. Es este motivo el que define el objetivo del presente estudio, el cual es analizar la presión fiscal que han sufrido las empresas españolas en el periodo 2008 a 2013.

Hay que tener en cuenta que para medir la carga tributaria que sufren las empresas se tiene que elegir un indicador adecuado de la presión impositiva que realmente soportan. Se descarta en este trabajo el TGE que fija el Gobierno para el IS y se emplea el Tipo Impositivo Efectivo (TIE), ya que generalmente es diferente el tipo general de gravamen a la presión que efectivamente soportan las empresas por IS.

La justificación de por qué no se utiliza el TGE es debido a que no proporciona una medida adecuada para medir la presión fiscal empresarial debido a que no tiene en cuenta las diferencias temporarias, la compensación de bases imponibles negativas y las deducciones y bonificaciones. En cambio el TIE sí es un buen indicador porque tiene en cuenta todas las variables que intervienen en el cálculo del IS.

En la segunda parte del estudio, se exponen las diferencias que existen entre la Contabilidad y la Fiscalidad, haciendo referencia a la normativa contable y fiscal que afecta al IS, realizado una breve evolución histórica de los hitos más importantes que han tenido lugar en España en relación a ambas materias hasta la actualidad.

Se presta mayor atención al Plan General de Contabilidad (PGC) de 2007 que es el que está vigente en el periodo de estudio, presentando los esquemas de la liquidación fiscal y contable y, por último, se hace una distinción entre las diferencias permanentes y las temporarias, siendo éstas últimas novedad en el PGC de 2007 y surgen como consecuencia de la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el Resultado Contable Antes de Impuestos (RCAI).

Seguidamente la tercera parte se centra en el estudio del TIE, en primer lugar se exponen las clasificaciones que se han dado a lo largo del tiempo del TIE para poder escoger la medida más adecuada para este estudio, debido a que existe un gran abanico de opciones y, en segundo lugar, se presentan los principales autores que utilizan los diferentes conceptos de TIE a nivel internacional y, por último, en España.

Una vez presentado el marco teórico en el que vamos a trabajar, en la cuarta parte se estudia la presión fiscal que sufren las empresas españolas en el periodo 2008-2013 desde un punto de vista más práctico. Este intervalo de tiempo se caracteriza por una

estabilidad en la normativa fiscal y contable. A tal fin, se analizan las sociedades no financieras españolas, con cuentas disponibles para los años 2008 a 2013 y que han sido auditadas todos los años de estudio. En concreto, con esta muestra seleccionada se estudia el TIE que soportan las empresas en función de una serie de parámetros que son: por Comunidad Autónoma (CCAA), por pertenencia a territorio foral y no foral por sector de actividad, por tamaño de la empresa y por ejercicio económico.

Por último, se presenta un resumen y las principales conclusiones obtenidas en este trabajo.

## **2. RELACIÓN ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

La Contabilidad y la Fiscalidad son dos materias independientes con distintas finalidades. La Fiscalidad tiene un fin recaudatorio mientras que la Contabilidad quiere conseguir la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa para que los usuarios dispongan de información útil para la toma de decisiones.

Estas dos disciplinas, aunque son independientes, se encuentran muy unidas en materia del IS. Esto se produce porque éste es un tributo y por lo tanto está regulado por normativa fiscal, pero también se basa en información contable por lo que se rige a su vez por la normativa mercantil. Estas dos diferentes perspectivas pueden dar lugar a diferencias porque se parte de un resultado determinado con normas contables y luego hay que llegar a un resultado fiscal que está regulado por dicha normativa.

El primer antecedente del IS se encuentra en una Ley de marzo de 1900 que establecía la "Contribución de utilidades de la riqueza mobiliaria". Esta Ley tenía un ámbito de aplicación limitado porque se basaba en tres tarifas, de las cuales la tercera se destinaba a gravar el beneficio obtenido por ciertas sociedades que tenían una forma societaria determinada. La base imponible se determinaba a partir de la información contable elaborada según el Código de Comercio de 1885, el cual no daba importancia a los aspectos contables, solo ocupándose de cuestiones formales y otorgando un carácter secreto a la información facilitada por la contabilidad (Prades Albalat, 1996).

La promulgación del Reglamento de 1906 introdujo una serie de normas para que las empresas cumplieran con sus obligaciones fiscales, que estaban muy alejadas de considerarse reglas contables. Por una parte definía la base imponible limitando el número de gastos fiscalmente deducibles, y, de esta manera, por primera vez en España el beneficio fiscal difería del contable, y por otra, introducía un aspecto pionero en las sociedades, la inspección de los libros contables, aunque de forma tan limitada que no era suficiente para garantizar la veracidad de la información suministrada (Rovira Ferrer, 1976).

Todos estos hechos dieron lugar a que durante esa época las empresas llevaran una doble contabilidad con el fin de ocultar los verdaderos beneficios que obtenían y disminuir la carga fiscal. Esta situación contribuyó a la promulgación de la Ley sobre el Beneficio extraordinario de 1939, en la que se establecía un sistema de tarifas progresivas situándose el mínimo en el 40%, para los resultados de carácter extraordinario, que eran los que excedían del 7% del capital social o de la media de los tres años anteriores a 1936. (Fernández Rodríguez, 2004).

Al año siguiente, en 1940, se produce la Reforma fiscal de José Larranz, siendo los aspectos más importantes de ésta, la expansión de la base imponible y el incremento de los tipos impositivos. No tuvo muchos efectos por la evasión fiscal que realizaban las empresas en esa época pero sí elevó la recaudación por impuestos indirectos.

En 1957 se produjo un nuevo cambio fiscal con la Primera Reforma de Navarro Rubio, que empeoró todavía más la situación de la contabilidad dentro de las empresas, estableciendo un "Sistema de Evaluación Global", en el cual la base imponible ya no se determinaba a partir de la información contable. La solución tenía como objetivo paliar el déficit público, mediante la negociación entre funcionarios y contribuyentes de unos beneficios teóricos para cada sector de actividad, en función de los cuales tributaba cada empresa. No se consideraba la información contable, que estaba

alejada de la realidad y las empresas tenían una triple contabilidad: la oficial para el Fisco, la confidencial para las entidades bancarias y la real para el Consejo de Administración. Las empresas por tanto soportaban distintas cargas fiscales, ocurriendo que sociedades con beneficios similares resultaban gravadas con cuotas bastante diferentes (Prades Albarat, 1996).

La siguiente reforma relativa al IS tuvo lugar con la Ley 41/1964, o Segunda Reforma de Navarro Rubio, que convirtió al tributo en un impuesto general e introdujo algunas exenciones para fomentar la inversión empresarial.

Antes de comentar la siguiente reforma fiscal es importante señalar dos hechos relativos a la normativa contable ocurridos en 1973, como son la aparición del PGC español y la reforma del Código de Comercio.

En relación al primero hay que señalar que aunque no era obligatorio empezó a utilizarse voluntariamente debido a la Ley de Regulación de Balances de 1973 que autorizaba a las empresas a reflejar sus activos y pasivos que tenían ocultos, con la condición, de que adoptasen el PGC. En el PGC de 1973 el IS constituía una partida dentro de la distribución del resultado empresarial, opción típica en los países con una contabilidad influenciada por la fiscalidad, (Gallego Álvarez, 1996). En cuanto a la reforma del Código de Comercio, se llevó a cabo mediante la Ley 16/1973, que obliga a las empresas a presentar inventarios, Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias siguiendo "criterios contables generalmente aceptados".

En este periodo se mantuvo el régimen fiscal hasta la emisión de la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal, que como punto más importante tuvo potenciar la contabilidad como base de la relación tributaria. Pero la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, es la norma fiscal pionera en la inclusión de referencias a reglas contables y, constituye el primer acercamiento entre la normativa contable y fiscal (Llorente Sanz, 1997). Sin embargo, no es hasta la promulgación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 cuando se empezó a regular la contabilidad, emitiendo normas contables a través de la legislación fiscal.

Se continuó con una situación en la que la contabilidad estaba muy influenciada por la normativa fiscal, por lo que hubo que esperar a que entrara España en la Comunidad Económica Europea, actualmente Unión Europea (UE), para establecer un Derecho contable español. Esto dio lugar a que se promulgaran dos normas: la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas y la Ley 19/1989, de Reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directiva comunitarias en materia de sociedades.

Todos estos continuos cambios llevan a la publicación del PGC de 1990, de obligado cumplimiento para las empresas y que resuelve algunos problemas pasados pero no todos. Por lo que no es hasta la Ley 43/1995, en la que se especifica una nueva forma de cálculo de la base imponible a partir del resultado contable, calculado según la normativa mercantil. Posteriormente el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997 desarrolla profundamente la Ley.

En los años posteriores entraron en vigor otras leyes que hacen referencia al IS y éstas, junto con la Ley 43/1995, son refundidas por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (TRLIS) aprobando el Real Decreto Legislativo 4/2004. Más adelante, primero la Ley 35/2006 y posteriormente la Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base a la normativa europea modifican varios artículos del TRLIS.

En ese mismo año aparece el nuevo PGC de 2007<sup>1</sup> con el que se consiguió la adaptación a las Normas Internacionales de Contabilidad/ Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF). Una de las modificaciones más importantes del PGC de 2007 es lo referente al registro del IS como consecuencia del cambio de método para determinar la tributación diferida. El cambio de enfoque de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias al Balance es más complejo, aunque también tiene otras ventajas, como señalan Fernández Rodríguez y Martínez Arias (2008a), "a pesar de la mayor complejidad que presenta el método del balance, tiene a su favor la consideración de diferencias que el método del resultado no contemplaba, por ejemplo, cuando se contabilizan ingresos o gastos directamente en el patrimonio neto, de ahí que se considere un método más completo".

Hay que tener en cuenta que las únicas diferencias previstas en las normas de registro y valoración del PGC de 2007 son las diferencias temporarias, si bien, las diferencias permanentes aparecen recogidas en los modelos de Memoria.

Finalmente en 2015 ha entrado en vigor la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que introduce nuevas modificaciones pero no van a ser tenidas en cuenta debido a que el periodo de análisis en este estudio es 2008-2013, en el cual no han existido modificaciones relevantes respecto a la regulación contable y fiscal, en el que han estado vigentes el PGC de 2007 y el RD 4/2004.

Una vez vistos los hechos más significativos que han tenido lugar dentro de normativa contable y fiscal en España, se presentan los esquemas de la liquidación fiscal y del gasto contable por IS en el Cuadro 1.

**Cuadro 1: Cálculo del gasto devengado y de la cuota a pagar**

LIQUIDACIÓN FISCAL DEL IS	GASTO CONTABLE POR IS
Resultado Contable Antes de Impuestos (RCAI)	<b>Impuesto corriente =&gt; Cuota Líquida</b>
+ Diferencias Permanentes (DP) positivas	<b>Impuesto diferido:</b>
- Diferencias Permanentes (DP) negativas	- t/g x DT Deducibles (DTD) (origen)
+ Diferencias Temporarias (DT) Deducibles (origen)	+ t/g x DT Deducibles (DTD) (reversión)
- Diferencias Temporarias (DT) Deducibles (reversión)	+ t/g x DT Imponibles (DTI) (origen)
- Diferencias Temporarias (DT) Imponibles (origen)	- t/g x DT Imponibles (DTI) (reversión)
+ Diferencias Temporarias (DT) Imponibles (reversión)	- t/g x BI Negativas (origen)
= Base Imponible (BI) Previa	+ t/g x BI Negativas de Ejercicios Anteriores (aplicación)
- Bases Imponibles Negativas de Ejercicios Anteriores	- DyB del ejercicio pendientes de aplicación
= Base Imponible (BI)	+ DyB de ejercicios anteriores aplicadas en el actual
x Tipo de gravamen (t/g)	
= Cuota íntegra (CI)	
- Deducciones y Bonificaciones (DyB)	
<b>= CUOTA LÍQUIDA (CL)</b>	<b>= GASTO POR IS:</b>
- Retenciones y Pagos a Cuenta (RyPC)	<b>(6300) Impuesto corriente</b>
<b>= CUOTA DIFERENCIAL (CD)</b>	<b>(6301) Impuesto diferido</b>

Fuente: Martínez Arias y Fernández Rodríguez (2009).

La diferencia entre el nuevo PGC y el anterior, está en que el PGC de 1990 compara ingresos y gastos "contables y fiscales" surgiendo diferencias temporales, mientras que con el PGC de 2007 se comparan activos y pasivos "contables y fiscales" originando diferencias temporarias.

<sup>1</sup> Junto con el PGC de 2007 para las empresas de régimen general también se crea un PGC para Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES).



Dentro del esquema de la liquidación contable y fiscal del PGC de 2007 que se muestra en el Cuadro 1, tienen un papel muy importante los diferentes ajustes que hay que realizar, motivados por las diferencias que surgen en su cálculo, explicando a continuación los motivos del origen de unas y otras:

**Las diferencias temporarias** son aquellas que reflejan la diferencia entre el valor contable y fiscal de los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio, siempre que tengan incidencia en la carga fiscal futura. Se producen por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos. Estas diferencias temporarias pueden ser de dos tipos:

- **Diferencias temporarias imponibles:** son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.
- **Diferencias temporarias deducibles:** son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros.

**Las diferencias permanentes** pueden ser positivas, que supondrán un incremento del gasto por IS, o negativas que dan lugar a una minoración del IS. No van a revertir en ejercicios posteriores.

Con la liquidación fiscal se obtiene la cuota diferencial, ésta puede ser positiva, en cuyo caso nos mostraría la cantidad que hay que pagar a la Hacienda Pública cuando se presenta la declaración del tributo, o negativa cuando el Fisco tiene que devolver al sujeto pasivo. Pero por otra parte hay que señalar que el dato verdaderamente importante para el sujeto pasivo es la cuota líquida, que es la cantidad que realmente soporta la empresa en concepto de IS.

Como se observa en el Cuadro 1, en la cuenta "6300. Impuesto Corriente" se recoge la cuota líquida del tributo o impuesto a pagar. Su registro va a dar lugar a un activo o un pasivo en función de que el signo de la cuota diferencial sea positivo o negativo, que va a depender de las retenciones y pagos a cuenta.

En la cuenta "6301. Impuesto Diferido" se recoge la parte del gasto/ingreso por Impuesto sobre beneficios que tiene lugar por las diferencias temporarias, bases imponibles negativas así como deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

Teniendo en cuenta lo anterior, la presión fiscal empresarial o el tipo de gravamen efectivamente soportado por las empresas españolas no suele ser el aplicado en la declaración del IS debido a la presencia de diferencias permanentes, diferencias temporarias, bases imponibles negativas y deducciones y bonificaciones. De ahí el interés de conocer la carga fiscal que realmente sufren las sociedades españolas.

### 3. EL TIPO IMPOSITIVO LEGAL Y EL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO

En este apartado se analiza en una primera parte la evolución del tipo impositivo legal en los países de la UE, mostrando la tendencia que han tenido en los últimos años. En una segunda parte, el trabajo se centra en el estudio del TIE, que es el que vamos a utilizar en este trabajo, para medir la presión fiscal que realmente soportan las empresas.

Según la Government Accountability Office (2008), el TGE no proporciona una medida completa de la presión fiscal empresarial porque no tiene en cuenta aspectos como: diferencias temporarias, compensación de bases imponibles negativas y otros incentivos, en cambio el TIE sí es un buen indicador de la presión fiscal porque tiene en cuenta todas las variables que intervienen en la determinación del tributo.

#### 3.1. Evolución del Tipo Impositivo legal en la Unión Europea

En el Cuadro 2 se puede ver la evolución del TGE en los países de la UE durante las dos últimas décadas.

**Cuadro 2: Evolución del TGE del IS en los países de UE 1995-2014**

País	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Alemania	56.8	56.7	56.7	56.0	51.6	51.6	38.3	38.3	39.6	38.3	38.7	38.7	38.7	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2
Austria	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Bélgica	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0
Bulgaria	40.0	40.0	40.0	37.0	34.3	32.5	28.0	23.5	23.5	19.5	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Chipre	25.5	25.5	25.5	25.5	25.5	29.0	28.0	28.0	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	12.5	12.5
Croacia	25.0	25.0	35.0	35.0	35.0	35.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Dinamarca	34.0	34.0	34.0	34.0	32.0	32.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Eslovaquia	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	29.0	29.0	25.0	25.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	23.0	22.0
Eslovenia	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	22.0	21.0	20.0	20.0	18.0	17.0	17.0
<b>España</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>32.5</b>	<b>30.0</b>	<b>30.0</b>	<b>30.0</b>	<b>30.0</b>	<b>30.0</b>	<b>30.0</b>	<b>30.0</b>
Estonia	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
Finlandia	25.0	28.0	28.0	28.0	28.0	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.5	24.5	20.0
Francia	36.7	36.7	41.7	41.7	40.0	37.8	36.4	35.4	35.4	35.4	35.0	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	36.1	36.1	38.0
Grecia	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	37.5	35.0	35.0	35.0	35.0	32.0	29.0	25.0	35.0	35.0	24.0	20.0	26.0	26.0
Hungría	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	17.6	17.5	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6
Irlanda	40.0	38.0	36.0	32.0	28.0	24.0	20.0	16.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Italia	52.2	53.3	53.3	41.3	41.3	41.3	40.3	40.3	38.3	37.3	37.3	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
Letonia	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	22.0	19.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Lituania	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	24.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	19.0	18.0	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Luxemburgo	40.9	40.9	39.3	37.5	37.5	37.5	37.5	30.4	30.4	30.4	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8	29.2	29.2
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Países Bajos	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	34.5	34.5	34.5	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5	25.0	25.0	25.0	25.0
Polonia	40.0	40.0	38.0	36.0	34.0	30.0	28.0	28.0	27.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Portugal	39.6	39.6	39.6	37.4	37.4	35.2	35.2	33.0	33.0	27.5	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	29.0	29.0	31.5	31.5	31.5
Reino Unido	33.0	33.0	31.0	31.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	26.0	24.0	23.0	21.0
República Checa	41.0	39.0	39.0	35.0	35.0	31.0	31.0	31.0	31.0	28.0	26.0	24.0	24.0	21.0	20.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Rumania	38.0	38.0	38.0	38.0	38.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Suecia	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3	26.3	22.0	22.0	22.0
<b>MEDIA PAISES</b>	<b>35.0</b>	<b>35.0</b>	<b>35.2</b>	<b>34.2</b>	<b>33.6</b>	<b>32.0</b>	<b>30.4</b>	<b>29.0</b>	<b>28.0</b>	<b>26.8</b>	<b>25.4</b>	<b>25.2</b>	<b>24.5</b>	<b>23.5</b>	<b>23.8</b>	<b>23.6</b>	<b>23.1</b>	<b>22.9</b>	<b>23.2</b>	<b>23.0</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat (2015).

Como se puede observar en el Cuadro 2, existe una tendencia generalizada a la reducción de los tipos en la mayoría de los países de la UE, pasando de una media del 35% en 1995 al 23% en 2014. Esto ha sido en gran parte motivado por la incorporación de los países del Este en los últimos años con tipos muy bajos en comparación con el resto de países de la UE.

España se sitúa en los últimos años en los países con el tipo de gravamen más elevado. Pero con la nueva LIS el tipo de gravamen general pasa del 30% al 25%, de manera progresiva, el 28% para el año 2015 y el 25% a partir del año 2016. Queda así

igualado el tipo general con las empresas de reducida dimensión (ERD), que ya era del 25% para el primer tramo de la base imponible.

Se mantiene el tipo de gravamen del 30% para las entidades de crédito y el 15% para las empresas de nueva creación con el primer periodo con base imponible positiva. Tributarán al 20% las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por los resultados extracooperativos que tributarán al régimen general. Las cooperativas de crédito y las cajas rurales al tipo general, excepto para los resultados extracooperativos que al 30%. Las entidades a las que se les aplique el régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos tendrán un tipo de gravamen del 10% y por último tributarán al 1% las sociedades de inversión, los fondos de inversión de carácter financiero entre otras.

Estas disminuciones del tipo de gravamen son consecuencia de los cambios producidos durante los últimos años en la economía internacional como resultado del proceso de globalización, los cuales han condicionado los sistemas impositivos, especialmente los que recaen sobre el capital y los beneficios empresariales. En relación con estos últimos, según Paredes Gómez (2012), los principios básicos que siguen las reformas efectuadas son:

- **Coordinación internacional:** especialmente importante en la UE donde existe libre movilidad de capitales, establecer medidas de armonización impositiva.
- **Competitividad:** la reducción de los tipos impositivos hace atraer a nuevas empresas a la UE para que estas tengan una menor presión fiscal.
- **Neutralidad:** en las decisiones de inversión, que se alcanza sólo cuando los tipos impositivos sean iguales. Para ello es necesario que la base imponible del impuesto se acerque al beneficio económico eliminando los incentivos a la inversión.

Teniendo en cuenta lo anterior, se puede decir que el IS es un tributo muy importante, no sólo por su capacidad recaudatoria, sino por las decisiones que pueden tomar las empresas que están sometidas a su gravamen. Esta situación que hemos comentado, ha llevado, como se observa en el Cuadro 2, a condicionar las reformas del IS en la UE, reduciendo los tipos y junto con ello ampliando las bases imponibles. Esto se consigue acercando la base imponible al resultado contable, eliminando exenciones y beneficios fiscales.

Esta tendencia de reducción de los tipos de gravamen se inició en EEUU en la década de los ochenta. Aunque en los últimos años ha sido una tendencia internacional, hay países como EEUU o Japón, que han reducido los tipos pero siguen estando mucho más altos que el resto de países, esto es debido a que son economías muy fuertes y tienen una mayor soberanía en sus políticas de IS. (Paredes Gómez, 2012).

Pero aún teniendo una bajada de los tipos, en los últimos años ha existido un aumento de la recaudación tanto en porcentaje del PIB, como en el total del impuesto. Esto se conoce con el nombre de "paradoja de la recaudación". Entre los trabajos que más han estudiado esta paradoja se encuentran: Auerbach (2006), Clausing (2007), Devereux (2006), Devereux et al. (2002), Mooij y Nicodème (2008) y Sorensen (2007). Algunas de las conclusiones de estos autores son las siguientes:

- La rentabilidad de las inversiones ha ido creciendo debido al mayor desarrollo de los mercados internacionales y a las mejoras en las innovaciones

tecnológicas. La reducción de los tipos aumenta el número de proyectos de inversión, aumentando con ello la base imponible que grava el IS.

- El aumento del tamaño del sector societario, producido por la disminución de los tipos ha provocado que han descendido sectores como el agrícola y aumentado otros como el financiero.
- Las nuevas tecnologías y métodos utilizados en la Administración Tributaria ha supuesto una mejora en el cumplimiento tributario reduciendo la evasión fiscal.

Como resumen de la “paradoja de la recaudación”, tal y como explica Albi Ibáñez (2001), se considera así por la contradicción que supone que la tendencia de aumento recaudatorio esté unida a reducciones de tipos nominales y medios.

Algunas causas pueden ser debidas, como señala Clausing (2007), a que “una reducción de los tipos puede inducir un efecto incentivo que aumente el nivel de actividad económica, reduzca la evasión fiscal y de lugar a una atracción de la inversión exterior, tanto en términos reales como en términos contables mediante técnicas empresariales como son los precios de transferencia”. También comenta el autor que “el tipo impositivo variará por países dependiendo de su tamaño y de su grado de apertura. En particular será más bajo para países más pequeños y con economías más abiertas”.

### **3.2. Clasificaciones del Tipo Impositivo Efectivo**

Para estudiar el TIE existen distintas opciones motivo por el cual en la literatura se encuentran distintas clasificaciones.

Según Fullerton (1984) se puede diferenciar entre:

- TIE medio: nos da información sobre la presión fiscal empresarial, es útil cuando se quieren hacer comparaciones entre empresas o sectores, así como entre distintos regímenes tributarios.
- TIE marginal: se utiliza para conocer los incentivos en el empleo de nuevo capital y para determinar los atractivos a la inversión otorgados por el sistema fiscal.

Por otra parte, Paredes Gómez (1994) distingue entre:

- TIE total: considera la totalidad de los impuestos a los que están sometidas las empresas.
- TIE parcial: si sólo se refiere a un tipo particular de tributo.

A su vez, Nicodéme (2001) realiza otra clasificación:

- TIE en función de macrodatos pasados: utiliza información pasada real. Es el empleado generalmente por los organismos nacionales e internacionales. Tiene el inconveniente de la fiabilidad de los resultados ya que al ser datos agregados no ofrece información separada a nivel individual.
- TIE basado en microdatos futuros: usa información futura a partir de simulaciones. Es útil para elegir entre varios proyectos de inversión.

- TIE a partir de microdatos históricos: es el mejor para medir la presión fiscal porque utiliza datos reales y tiene en cuenta todos los elementos de la fiscalidad a la que está sometida la empresa.

Finalmente, Dyreng (2008) señala otro tipo diferente:

- TIE a largo plazo: se utiliza para mitigar los efectos derivados de la existencia de datos extremos en alguno de los años considerados, ya que la carga fiscal de un ejercicio en concreto podría tener sesgos como consecuencia de circunstancias ocasionales producidas en ese periodo.

### **3.3. Conceptos de Tipo Impositivo Efectivo para el Impuesto sobre sociedades**

Teniendo en cuenta las clasificaciones vistas en el apartado anterior, en este estudio se utiliza en primer lugar un TIE medio porque queremos conocer la carga impositiva que tienen las empresas españolas en concepto de IS durante una serie de años, un TIE parcial porque lo que se quiere analizar es el impuesto que grava los resultados empresariales y, un TIE basado en microdatos históricos porque se van a utilizar datos reales pasados. En segundo lugar se usa un TIE a largo plazo para poder eliminar los posibles efectos que se derivan de datos extremos en alguno de los años del periodo de estudio.

A continuación se exponen diferentes definiciones del TIE en el ámbito internacional, siendo muy importante EEUU, que fue el país pionero en utilizar esta medida, seguidamente se enumeran los diferentes conceptos de TIE y autores que lo han utilizado y por último centrarnos en España donde se han realizado diferentes estudios donde se resumen las principales investigaciones al respecto<sup>2</sup>.

#### **3.2.1. Tipo Impositivo Efectivo para el Impuesto sobre Sociedades en el ámbito internacional**

El concepto de TIE, para los autores americanos denominado Effective Tax Rate (ETR), surgió en EEUU en la década de los setenta, ya que como indica Kaplan (1975), los investigadores comenzaron a utilizar esa variable en sus estudios desde que en 1973 la Securities and Exchange Commission (SEC) dispuso nuevas reglas para la realización de las Cuentas Anuales con respecto a la información a recoger para el impuesto sobre el beneficio, donde se enfatiza la utilidad del ETR como medio de análisis.

Callihan (1994), explica que el ETR ha jugado un papel importante y creciente en la política de la fiscalidad empresarial y en las propias leyes del impuesto sobre el beneficio americanas, puesto que su conocimiento informa de la equidad otorgada por la normativa y de la presión fiscal otorgada por las empresas.

Hay una gran cantidad de autores que han realizado investigaciones sobre el TIE y que son un referente, entre los que han tenido más repercusión podemos destacar: Zimmerman (1983), Porcano (1986), Stickney y McGee (1982) o Gupta y Newberry (1997).

---

<sup>2</sup> Uno de los autores que realiza un recopilatorio de los principales estudios internacionales y de España en relación al TIE es Martínez Vargas, J. (2014). "Del impuesto sobre beneficios devengado al pagado: una valoración del cálculo del tipo impositivo efectivo".

La mayoría de las definiciones de TIE medio que exponen estos autores tienen en común la utilización en el numerador del importe pagado en el ejercicio en concepto de impuesto sobre beneficios (el equivalente en España a la cuota líquida) y para el denominador diferentes opciones, variando entre el beneficio del ejercicio, el cash-flow o el beneficio antes de impuestos.

La opción más empleada en el denominador es la que utiliza el beneficio antes de impuestos, esto es debido a que si se quiere conocer la carga fiscal que realmente soportan las empresas por este concepto hay que coger el resultado contable antes de que esté afectado por el propio tributo.

Dentro de la UE, en los últimos años ha adquirido un gran auge el TIE como método de análisis de la presión fiscal, ya que es sumamente importante para conseguir la libre circulación de capitales y evitar que las empresas hagan movimientos para desplazarse a otros países por razones de fiscalidad.

Dentro de las investigaciones más recientes se encuentran la de la empresa PricewaterhouseCoopers (PwC) (2011), que hace una comparativa de los TIEs de las 2.000 empresas más grandes del mundo para el periodo 2006-2009. Se obtienen como resultados un TIE medio de 22,6%, siendo Japón el país con el TIE más elevado con un 33,9%.

### 3.2.2. Conceptos de Tipo Impositivo Efectivo medio para el impuesto sobre beneficios en España

Ahora nos vamos a centrar en España y ver qué definiciones y estudios referentes al TIE han utilizado algunos autores. En el Cuadro 3, se pueden ver los conceptos de TIE medio para el IS en España.

**Cuadro 3: Conceptos de TIE medio para el IS en España**

DEFINICIONES DE TIE MEDIO	AUTORES QUE LO USAN
$\frac{\text{Gasto por IS}}{\text{RCAI}}$	Calvé et al. (2005); Fernández Rodríguez y Martínez Arias (2006); Monterrey Mayoral y Sánchez Segura (2010); Fonseca et al. (2011); Molina Llopis (2012)
$\frac{\text{Cuota líquida del IS}}{\text{RCAI}}$	Fernández Rodríguez (2004); Fernández Rodríguez y Martínez Arias (2006); Martínez Vargas (2014)
$\frac{\text{Gasto por IS}}{\text{EBITDA}}$	Calvé et al. (2005)

Fuente: Elaboración propia.

Fernández Rodríguez (2004) estudia una muestra de sociedades que cotizan en bolsa para el periodo 1993-1998, analizando los factores que condicionan el TIE y las consecuencias de la reforma fiscal del IS de 1995.

Fernández Rodríguez y Martínez Arias (2006) estudian, por una parte, las diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad que se producen en la práctica empresarial y, por otra, la presión fiscal que soportan las empresas españolas en el periodo 1994-1998.

Calvé et al. (2005) realizan un estudio de las empresas de reducida dimensión (ERD) en la Comunidad Valenciana para el periodo 1992-1999 para analizar las variables que explican la presión fiscal que soportan estas empresas.

Martínez Vargas (2006) realiza un análisis de las empresas cotizadas en el periodo 1990-2002, obteniendo que el TIE fiscal está normalmente por debajo del contable, reduciéndose la presión fiscal a partir de 1996 como consecuencia de que las empresas se iban acogiendo al régimen de tributación consolidada.

Monterrey Mayoral y Sánchez Segura (2010) realizan una investigación con una muestra de 6.600 empresas para el periodo de estudio 2002-2006, llegando a la conclusión que las empresas familiares soportan una mayor presión fiscal que las no familiares.

Fonseca Díaz et al. (2011) realizan un trabajo donde analizan los factores determinantes del TIE que soporta el sector bancario español en concepto de IS. La muestra es de 55 bancos y 51 cajas de ahorros y el periodo de estudio 1993-2004. Los resultados, entre otros, a la que llegan, es que el TIE soportado por las entidades bancarias es diez puntos porcentuales inferior al tipo de gravamen general.

Molina Llopis (2012) realiza un estudio centrándose en las cooperativas españolas, para estudiar la presión fiscal durante el periodo 2003-2008. Una de las principales conclusiones que obtuvo fue que había una diferencia de once puntos porcentuales a favor de las que tributan en un régimen foral de las que tributan en un régimen general.

Pozuelo Campillo et al. (2012) hacen un estudio de los años 2006 y 2007 en la Comunidad Valenciana obteniendo un TIE contable inferior para las cooperativas que para las empresas capitalistas.

Una vez comentados algunos de los trabajos que se han realizado en relación al TIE en los últimos años en España, nos centramos en presentar los conceptos de TIE que se van a utilizar en la parte práctica de este estudio.

En primer lugar se utiliza el TIE medio que tal y como indica indican Fernández Rodríguez (2002) y Molina Llopis (2005), la mejor medida del TIE es la que relaciona el pago por IS con el RCAI. En este trabajo se relaciona el gasto por IS entre el RCAI, debido a que la información referente al Impuesto corriente, que equivale a la cuota líquida está contenida desde el año 2008 en las Cuentas Anuales dentro de la Memoria, y en la muestra que vamos a utilizar en este estudio tiene un elevado número de empresas por lo que no resulta factible analizar las Memorias de todas las empresas para obtener este dato.

Para dar mayor validez a los resultados obtenidos se van a calcular dos TIEs, al igual que lo han hecho otros autores como Omer et al. (1991) que fue el pionero y otros autores posteriormente. En este caso se opta por un TIE a largo plazo, calculado como el sumatorio de los gastos por IS entre el sumatorio de los RCAI a lo largo del periodo de estudio. Se considera interesante utilizar este TIE porque aunque a nivel internacional lo han utilizado otros autores como Dyreng (2008), en España hay pocas investigaciones que lo haya utilizado.

Teniendo en cuenta todo lo anterior en este estudio los TIEs que se van a utilizar son los siguientes:

$$\text{TIE1} = \frac{\text{Gasto por IS}}{\text{RCAI}}$$

$$\text{TIE2} = \frac{\sum_{i=2008}^{i=2013} \text{Gasto por IS}}{\sum_{i=2008}^{i=2013} \text{RCAI}}$$



#### **4. EL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO EN LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS**

Después de haber expuesto la parte teórica del trabajo, en este apartado se analiza la presión fiscal que sufren las sociedades españolas a partir de la información que nos proporciona el TIE, desde un punto de vista práctico.

El estudio se centra en el TIE que soportan las empresas españolas en el periodo 2008-2013. Para ello, se realiza un primer análisis con el TIE1, y posteriormente se replica el análisis haciendo una comparativa entre los dos TIEs para dar más validez a los resultados.

Se realiza el trabajo en función de una serie de parámetros, que son:

- Por Comunidades Autónomas (CCAA).
- Por ubicación en territorio foral o no.
- Por sector al que pertenecen las sociedades.
- Por tamaño de la empresa.
- Por ejercicio económico.

A continuación se presenta cómo se ha obtenido la muestra seleccionada y el análisis de los resultados obtenidos.

##### **4.1. Selección de la muestra**

La muestra empleada en este estudio se ha obtenido de la base de datos Sistema de Análisis de Balances Ibéricos (SABI). A tal fin, se han utilizado los siguientes criterios de búsqueda:

- Empresa española activa.
- Cuentas disponibles para el periodo 2008-2013.
- Sociedades auditadas todos los años de estudio.

Inicialmente se ha conseguido una base de datos con 4.606 empresas, si bien fue depurada siguiendo una serie de criterios.

Como en la mayoría de los estudios previos, primero se han excluido 81 empresas financieras y aseguradoras porque tienen unas características propias que iban a distorsionar el estudio. La muestra queda reducida a 4.525 empresas, que multiplicadas por los 6 años objeto de estudio suponen 27.150 registros.

A continuación se eliminaron los siguientes registros porque había problemas en alguno de los siguientes datos:

- 1.457 por no contar con datos referentes al IS
- 2 por no tener datos de RCAI

- 4.593 porque tenían un gasto por IS negativo
- 408 por tener un RCAI negativo.

La razón de eliminar los valores negativos, que se suele hacer en la mayoría de los estudios empíricos ya realizados, es porque el TIE resultaría positivo al dividir el gasto por IS negativo entre el RCAI también negativo, siendo esto ilógico porque en realidad debe considerarse con un efecto negativo, ya que ese resultado en el ejercicio supondrá un menor pago de impuestos en ejercicios futuros. También quedaría un dato ilógico al dividir datos positivos entre negativos o al contrario, resultando un TIE negativo y siendo muy complicado de analizar.

Con las eliminaciones anteriores la base de datos queda con 20.690 observaciones, de las cuales tras el cálculo del TIE se eliminan 98 registros por presentar el TIE valores extremos, suprimiéndose los registros situados por debajo del 0 y los que están por encima del 100. Dentro de la literatura previa caben dos posibilidades, suprimir los valores tanto inferiores como superiores tomando como punto de corte los percentiles al 1%, eliminando las observaciones situadas por debajo del percentil 1 y por encima del percentil 99 o la que se realiza en este trabajo, que lo han utilizado en sus estudios otros autores, entre los que se encuentran Gupta y Newberry (1997).

Después de las eliminaciones comentadas la muestra definitiva queda con 20.592 datos, cuyo detalle se facilita en el Cuadro 4.

**Cuadro 4: Composición de la muestra con el TIE1**

Año	Empresas válidas		Empresas eliminadas	
	Nº	%	Nº	%
<b>2008</b>	3.521	17,10%	1.004	15,31%
<b>2009</b>	3.385	16,44%	1.140	17,38%
<b>2010</b>	3.581	17,39%	944	14,39%
<b>2011</b>	3.460	16,80%	1.065	16,24%
<b>2012</b>	3.299	16,02%	1.226	18,69%
<b>2013</b>	3.346	16,25%	1.179	17,98%
<b>TOTAL</b>	20.592	100,00%	6.558	100,00%

## **4.2. Resultados para el Tipo Impositivo Efectivo**

Partiendo de la muestra de empresas del Cuadro 4 y teniendo en cuenta los parámetros anteriormente mencionados para estudiar el TIE, a continuación se presentan en los siguientes apartados los resultados obtenidos utilizando el TIE1.

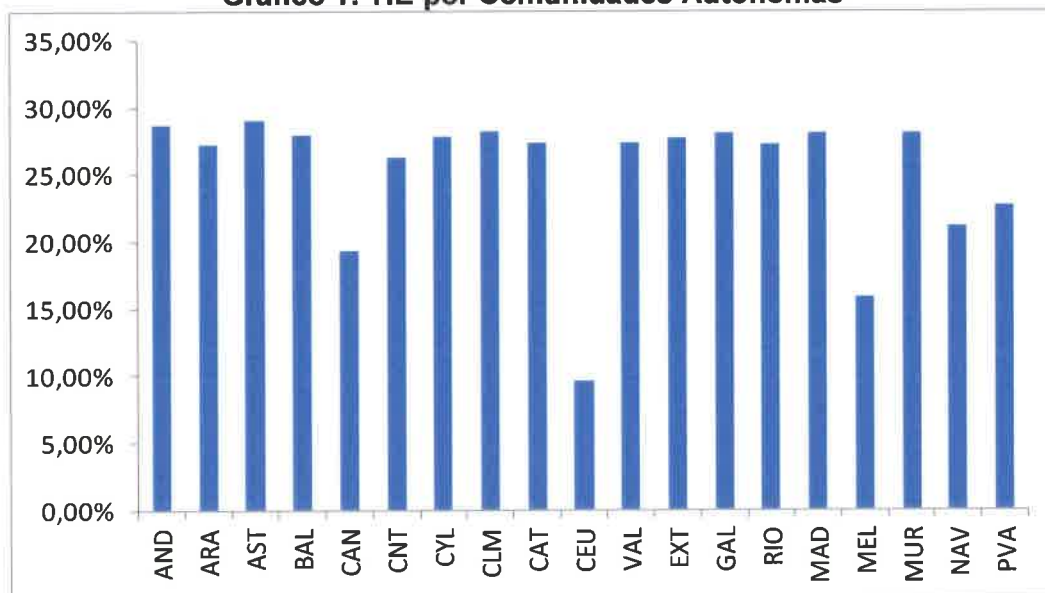
### **4.2.1. Comunidad Autónoma**

En primer lugar se estudia la presión fiscal que sufren las empresas analizando el TIE por CCAA para poder ver si existen diferencias entre los resultados obtenidos en función de que las empresas estén situadas en uno u otro territorio. En el Cuadro 5 se muestran los resultados obtenidos por CCAA y, seguidamente, en el Gráfico 1 una representación de los datos donde se observan las diferencias que existen entre ellas.

**Cuadro 5: TIE medio por Comunidades Autónomas**

Comunidad Autónoma		Datos válidos		TIE medio	Posición
		Registros	%		
Andalucía	AND	1.480	7,19%	28,67%	2 <sup>a</sup>
Aragón	ARA	512	2,49%	27,24%	12 <sup>a</sup>
Asturias	AST	310	1,51%	29,06%	1 <sup>a</sup>
Baleares	BAL	383	1,86%	27,99%	7 <sup>a</sup>
Canarias	CAN	490	2,38%	19,38%	17 <sup>a</sup>
Cantabria	CNT	109	0,53%	26,27%	14 <sup>a</sup>
Castilla y León	CYL	619	3,01%	27,85%	8 <sup>a</sup>
Castilla-La Mancha	CLM	607	2,95%	28,19%	3 <sup>a</sup>
Cataluña	CAT	5.503	26,72%	27,37%	10 <sup>a</sup>
Ceuta	CEU	10	0,05%	9,63%	19 <sup>a</sup>
Comunidad Valenciana	VAL	2.386	11,59%	27,36%	11 <sup>a</sup>
Extremadura	EXT	264	1,28%	27,70%	9 <sup>a</sup>
Galicia	GAL	1.288	6,25%	28,10%	4 <sup>a</sup>
La Rioja	RIO	172	0,84%	27,21%	13 <sup>a</sup>
Madrid	MAD	4.600	22,34%	28,06%	6 <sup>a</sup>
Melilla	MEL	12	0,06%	15,89%	18 <sup>a</sup>
Murcia	MUR	564	2,74%	28,06%	5 <sup>a</sup>
Navarra	NAV	258	1,25%	21,19%	16 <sup>a</sup>
País Vasco	PVA	1.025	4,98%	22,67%	15 <sup>a</sup>
<b>TOTALES</b>		<b>20.592</b>		<b>25,15%</b>	

**Gráfico 1: TIE por Comunidades Autónomas**



Tal y como se desprende del Cuadro 5, existen diferencias importantes en los TIEs de las diferentes CCAA, situándose el TIE medio de todas ellas en el 25,15%.

Para poder comentar estas diferencias hay que tener en cuenta que Madrid y Cataluña son las CCAA que mayor porcentaje representan dentro de la muestra, ya que poseen el 22,34% y el 26,72%, respectivamente, de las empresas de nuestro análisis. Esto es debido a que en estos dos territorios es donde se concentran la mayor parte de las

empresas de España. Al contrario que ocurre en las ciudades de Ceuta y Melilla y en las CCAA de Cantabria y La Rioja, siendo en todas ellas el porcentaje de empresas en relación a la muestra total inferior al 1%.

Como se observa en el Cuadro 5, las CCAA más favorecidas, con un TIE más bajo son las ciudades de Ceuta (9,63%) y Melilla (15,89%), Canarias (19,38%), Navarra (21,19%) y País Vasco (22,67%), por este orden. Esto es consecuencia de las diferentes normativas que se aplican a las empresas que se sitúan en estos territorios, que como se puede comprobar se traducen en unas mayores ventajas fiscales.

El País Vasco, se rige por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, teniendo cada provincia su propia norma de IS. En Navarra se regula por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y en materia de IS por la Ley Foral 24/1996 del IS, en las que se regulan los regímenes forales que poseen ambos territorios y que tienen como consecuencia que las empresas situadas en dichos territorios tienen una menor presión fiscal. Esto se va a explicar con más atención en el apartado normativa común o foral.

Las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, se integran en el mecanismo de los Fondos de de Compensación Interterritorial, según establece la Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, modificada por la Ley 23/2009, de 18 de diciembre. En materia del IS también se rige por el Artículo 33 del RD 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el cual se exponen las ventajas que tienen estos territorios.

Su localización geográfica justifica que posean un régimen fiscal especial, que permite en el IS aplicar una bonificación del 50% de la cuota correspondiente a los rendimientos obtenidos en dichos territorios. Según el Artículo 33 del RD 4/2004, estarán bonificadas:

- Las entidades domiciliadas en dichos territorios.
- Las empresas establecidas de forma permanente o sucursales radicadas en alguna de las ciudades. En el caso de sucursales sólo pueden otorgar la bonificación si se trata de entidades españolas, pero los establecimientos permanentes pueden ser de entidades españolas o extranjeras.
- Las operaciones efectivamente prestadas en Ceuta y Melilla que otorgan el derecho a la bonificación son aquellas que cierran un ciclo económico en el que se obtengan beneficios económicos.

A Canarias se le aplica el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, y el Real Decreto-Ley 12/2006, de 6 de junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, donde vienen recogidas los diferentes incentivos fiscales que tienen las empresas localizadas en dicho territorio.

Las empresas situadas en Canarias, por su ubicación tienen diferentes ventajas fiscales entre las que se encuentran:

- Impuesto General Directo Canario (IGDC), eximiendo a Canarias del IVA peninsular.
- Deducciones por inversiones, reserva para inversiones, bonificaciones a la producción y bonificaciones a la implantación de sociedades.
- Zona especial Canaria.

- Bonificación por producción de bienes corporales.
- Bonificación para buques y empresas navieras del Registro Especial.

En el lado contrario, como CCAA menos favorecidas, tal y como se observa en el Cuadro 5 se encuentran Asturias (29,06%), Andalucía (28,67%), Castilla-La Mancha (28,19%), Galicia (28,10%) y Murcia (28,06%), con TIEs cercanos al 30%, por lo tanto son las que mayor presión fiscal soportan.

Como consecuencia de lo anterior se puede decir que la localización geográfica por CCAA es un factor muy importante para la toma de decisiones empresariales, debido a las diferencias fiscales existentes entre unos y otros territorios.

#### 4.2.2. Territorio foral o no foral

Como se comentó en el apartado anterior las empresas que se encuentran situadas en los regímenes forales tienen una menor presión fiscal que las empresas situadas en el régimen común (no teniendo en cuenta a Canarias ni las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla).

Se va a analizar a qué son debidas estas diferencias y calcular el TIE para las empresas forales y no forales y ver los resultados obtenidos. En el Cuadro 6 se muestran los TIE para las empresas siguiendo el criterio anteriormente mencionado.

**Cuadro 6: TIE por territorio foral o no foral**

Régimen	Datos válidos		TIE medio	Posición
	Registros	%		
Foral	1.283	6,23%	22,37%	2ª
No foral	19.309	93,77%	27,56%	1ª
<b>TOTALES</b>	<b>20.592</b>		<b>24,97%</b>	

Como se observa en el Cuadro 6, hay una gran diferencia en los TIEs obtenidos, con una distancia de más de cinco puntos porcentuales del territorio foral a no foral. Como ya hemos comentado, la presión fiscal que tienen las empresas de régimen foral es mucho más baja por las ventajas tributarias que tienen estos territorios. A continuación se van a explicar con más detalle algunas peculiaridades de la tributación que tienen estas CCAA.

Los territorios del régimen foral se caracterizan porque tienen potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario. Esto implica que la liquidación de la mayoría de los impuestos estatales corresponde a estas CCAA. La recaudación de estos impuestos queda en poder de dichos territorios y estas CCAA contribuyen a la financiación de las cargas generales del Estado no asumidas a través de una cantidad denominada "cupos" o "aportación".

En Navarra el sistema tributario y financiero se regula mediante un Concerto Económico entre el Estado y dicho territorio foral. En él se expone que Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario y las aportaciones que tiene que hacer este territorio foral al Estado español. En relación al IS, se regula por la Ley foral 24/1996 de 30 de diciembre del IS, en la cual se exponen los requisitos que tiene que cumplir el IS en este territorio. El País Vasco se rige por un Concerto Económico entre el Estado y esta comunidad autónoma y en el que se

especifica que este territorio foral tiene facultades para tener su propio régimen tributario. En relación al IS se rige por la norma foral 7/1996, de 4 de julio, del IS.

Según la Ley foral 7/1996 y la norma foral 7/1996, algunas de las principales diferencias entre estos territorios forales y el régimen general son: ayudas y subvenciones que no son computables en la base imponible, reducción en la base para empresas de nueva creación, exención de reinversión de beneficios extraordinarios, entre otras. Además también hay que tener en cuenta que el tipo de gravamen en estos territorios en este periodo era inferior que en el resto de España, siendo en Navarra del 25% para el régimen general y 23% para las ERD y en el País Vasco del 28% y el 24% respectivamente.

Como conclusión podemos decir que existe una clara diferencia entre las empresas situadas en territorio foral y no foral, teniendo las primeras una menor presión fiscal que las primeras.

#### **4.2.3. Sector de actividad**

A continuación se analiza la presión fiscal en función del sector de actividad de las empresas. Esta variable se considera de gran importancia, ya que existen regulaciones diferentes para determinados sectores de actividad, que pueden llevar a que unos sectores tengan más presión fiscal que otros.

En relación a este apartado hay que señalar el estudio de Gupta y Newberry (1997) que obtenía resultados significativos de los TIEs soportados por las empresas norteamericanas en función del sector al que pertenecían. Posteriormente también se han realizado otros estudios con unas conclusiones similares.

En España uno de los trabajos que relacionan el TIE con el sector de actividad es el de Fernández Rodríguez y Martínez Arias (2008). En este trabajo también se obtienen diferentes importantes entre los diferentes sectores.

En este estudio se ha utilizado una clasificación de las empresa siguiendo el Standard Industrial Classification (SIC), porque al utilizar la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) aparecían tamaños sectoriales muy heterogéneos.

En el Cuadro 7 se puede observar la distribución de la muestra obtenida.

**Cuadro 7: TIE por sector de actividad**

Sector actividad		Datos válidos		TIE medio	Posición
		Registros	%		
Agricultura, Silvicultura, Ganadería y Pesca	SIC1	311	1,51%	26,19%	7ª
Minería	SIC2	92	0,45%	26,31%	6ª
Construcción y Contratas	SIC3	1.328	6,45%	28,07%	2ª
Fabricantes	SIC4	6.162	29,92%	26,02%	8ª
Transportes, Comunicaciones y	SIC5	1.444	7,01%	27,11%	4ª
Mayoristas	SIC6	6.819	33,11%	28,31%	1ª
Detallistas	SIC7	1.042	5,06%	27,69%	3ª
Servicios	SIC8	3.394	16,48%	26,98%	5ª
<b>TOTALES</b>		<b>20.592</b>		<b>27,09%</b>	

Para iniciar el análisis de los resultados obtenidos hay que señalar que los sectores de Fabricantes y Mayoristas representan el 29,92% y el 33,11%, respectivamente, de la muestra de empresas. En contraposición, los sectores de Agricultura, Silvicultura, Ganadería y Pesca, así como la Minería suponen solo un 1,51% y un 0,45%, respectivamente. Estos resultados aportan datos importantes en relación a las actividades empresariales que realizan las empresas que auditan sus cuentas, dando información de las ramas de actividad que tienen empresas de un tamaño mayor.

En relación al TIE encontramos pequeñas diferencias dentro de los sectores entre los que más presión fiscal soportan y los que menos, situándose el TIE medio de todos los sectores de actividad en el 27,09%.

Entre los sectores que mayor TIE soportan se encuentran los Mayoristas con un 28,31% y Construcción y Contratas con un 28,07%. En el extremo opuesto se encuentran los sectores de Agricultura, Silvicultura, Ganadería y Pesca con un 26,19% y Fabricantes con un 26,02%.

Como conclusión podemos obtener que sí existe una pequeña relación entre la presión fiscal que soportan las empresas y la pertenencia a uno u otro sector de actividad, pero estas diferencias no se pueden considerar de gran importancia porque hay como mucho dos puntos porcentuales entre la rama de actividad que más presión fiscal soportan que son los Mayoristas y la que menos que son los Fabricantes. No se obtienen unos resultados similares a los trabajos antes mencionados, siendo una posible causa de estas diferencias la muestra elegida.

#### **4.2.4. Tamaño de la empresa**

Seguidamente se va a estudiar la presión fiscal que sufren las empresas españolas en función de su tamaño. Para poder realizar este análisis se tiene en cuenta la cifra neta de negocios y en función de los límites aplicados distinguir entre las empresas que tributan al régimen general o las que pueden acogerse al régimen especial por ser empresas de reducida dimensión (ERD).

Para poder hacer esta división hay que considerar que dentro del periodo de estudio (2008-2014) han variado los límites de la cifra de ventas para poder encuadrar a una empresa como normal o ERD. La ampliación de los límites para considerar a una empresa como ERD ha servido para que un mayor número de empresas se puedan acoger a éste régimen con las ventajas fiscales que ello conlleva, entre ellas una de las más importantes es el tipo de gravamen que se les aplica que durante estos años ha sido:

- Para la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 €: 25%
- Por la parte de la base imponible restante: 30%

Al contrario del resto de empresas de régimen general que durante este periodo de estudio se les aplica un 30% para toda la base imponible.

Centrándonos en los límites de la cifra de ventas aplicados durante estos años para considerar una empresa normal o ERD han sido:

- Años 2008 a 2010: 8.000.000 €
- Años 2011 a 2013: 10.000.000 €

Teniendo en cuenta todo lo anterior, en el Cuadro 8 se recogen los datos del TIE obtenidos en función del tamaño de la empresa y por años, porque al ser los límites de la cifra de ventas diferentes para considerar una empresa como normal o ERD en los años de estudio, se considera necesario saber si existe diferencia entre la presión fiscal soportada por las empresas en uno u otro año. Por lo tanto se calcula el TIE1 para cada año y por tipo de empresa normal o ERD.

Cabe resaltar que en este apartado se han tenido que eliminar 26 observaciones por no contar con datos sobre la cifra de ventas por lo que el número de registros de la muestra queda reducido a 20.566.

**Cuadro 8: TIE por tamaño empresa**

Año	Normal			ERD		
	Registros	%	TIE medio	Registros	%	TIE medio
2008	3.039	18,42%	26,77%	472	11,60%	26,24%
2009	2.797	16,95%	27,39%	584	14,35%	27,16%
2010	3.022	18,32%	27,32%	556	13,66%	26,83%
2011	2.647	16,05%	27,36%	810	19,91%	27,16%
2012	2.478	15,02%	27,51%	818	20,10%	26,69%
2013	2.514	15,24%	27,74%	829	20,37%	26,92%
<b>TOTALES</b>	<b>16.497</b>		<b>27,35%</b>	<b>4.069</b>		<b>26,83%</b>

A la hora de analizar los datos hay que considerar que el mayor número de registros pertenece a empresas consideradas normales en cuanto a tamaño, suponiendo estas el 80% de la muestra. Esto es debido a que uno de los criterios aplicados a la hora de escoger las empresas de este estudio es que las empresas estuvieran auditadas, ya que según las estadísticas de la AEAT sobre el 80% de las empresas en España son ERD, justo lo contrario a la muestra que tenemos en este trabajo.

Además, como ya se ha expuesto, en el periodo de estudio hay tres años que se considera el límite de la cifra de ventas en ocho millones de euros para considerarla ERD mientras que otros tres años el límite se sitúa en diez millones de euros. Esto da lugar a que los últimos años más empresas pasan a poder pertenecer al régimen especial para ERD.

En relación a los TIEs obtenidos se observa que las empresas normales tienen valores más elevados y por lo tanto tienen una mayor presión fiscal, debido a que como se ha comentado anteriormente las ERD tienen una serie de ventajas fiscales, ya que la normativa quiere beneficiarlas con una serie de incentivos.

Al analizarlo por años no hemos obtenido grandes diferencias entre uno y otro año por lo que se ha comprobado que aunque la cifra de ventas ha variado y se pueden acoger más empresas, la presión fiscal de las empresas no llega a un punto porcentual mayor en las empresas normales que en las ERD.

Como resumen se puede concluir que el tamaño de la empresa no supone un factor determinante a la hora de analizar la presión fiscal que sufren las empresas porque, como se ha comprobado, aunque las empresas de mayor tamaño tienen un mayor TIE que las ERD esta diferencia es muy pequeña.



#### 4.2.5. Ejercicio económico

En este apartado se analiza la presión fiscal según el ejercicio económico, que en este estudio se sitúa en el intervalo 2008-2013. En el Cuadro 9 podemos ver los diferentes TIEs obtenidos en el periodo de estudio y las diferencias entre uno y otro año.

**Cuadro 9: TIE por ejercicio económico**

Ejercicio económico	Datos válidos		TIE medio	Posición
	Registros	%		
2008	3.521	17,10%	26,69%	6 <sup>a</sup>
2009	3.385	16,44%	27,34%	2 <sup>a</sup>
2010	3.581	17,39%	27,24%	5 <sup>a</sup>
2011	3.460	16,80%	27,32%	3 <sup>a</sup>
2012	3.299	16,02%	27,31%	4 <sup>a</sup>
2013	3.346	16,25%	27,53%	1 <sup>a</sup>
<b>TOTALES</b>	<b>20.592</b>		<b>27,24%</b>	

En relación al número de empresas de cada año existe una gran estabilidad, aunque hay que tener en cuenta que el mayor número lo tiene el año 2010 suponiendo un 17,39% del total de la muestra y el que menos el año 2012 que está casi a un punto y medio porcentual por debajo.

Se puede observar en el Cuadro 9 que apenas hay diferencias entre los TIEs de los años analizados, siendo el TIE medio de todo el periodo de 27,24%. Los valores más extremos se encuentran entre el año 2008 y el 2013, aunque la diferencia no llega ni a un punto porcentual.

Como ya se ha comentado, en el año 2008 entró en vigor el nuevo PGC. Este año hubo que hacer un Balance inicial según PGC de 2007 y realizar una serie de ajustes que tuvieron efectos sobre el IS. En el estudio se obtiene un TIE ligeramente inferior en el año 2008 que en el resto de años pero no es esta una diferencia importante por lo que puede ser debido a que cuando entró en vigor el PGC dieron la posibilidad a las empresas de poder realizar los ajustes dentro de los tres años siguientes y así poder mitigar los posibles efectos ocasionados.

En conclusión se puede decir que no existe diferencia entre los TIEs en función del ejercicio económico. La mayor diferencia se encuentra en el año 2008 pero ésta no llega a ser superior a un punto porcentual.

#### 4.3. Resultados Tipo Impositivo Efectivo medio versus Tipo Impositivo Efectivo a largo plazo

En este apartado vamos a calcular el TIE2. Como se ha comentado anteriormente se replica el análisis utilizando otra medida del TIE para reforzar los resultados obtenidos con el TIE1 y dar más valor a los resultados del estudio. A continuación se presenta como se ha realizado la selección de la muestra y un análisis comparativo entre el TIE1 y TIE2.

Partimos de la muestra con 4.606 empresas. Para poder calcular el TIE2, que es un tipo a largo, la información requerida se necesita para todos los años por lo que hay que filtrar distinto a fin de obtener una nueva muestra. En este caso se trabaja con empresas y no con registros como en el TIE1 porque en el momento que exista un año con un dato negativo o sin datos se elimina la empresa en su conjunto.

Para poder realizar el análisis, se ha filtrado siguiendo los mismos criterios que se utilizaron para el TIE1. El total de empresas que componen la muestra se observa en el Cuadro 10.

**Cuadro 10: Composición de la muestra con el TIE2**

Nº de empresas iniciales	4.606
- Empresas financieras y aseguradoras	81
- Empresas sin datos de IS	540
- Empresas con gasto por IS negativo	1.716
- Empresas con RCAI negativo	51
<b>TOTAL EMPRESAS</b>	<b>2.218</b>

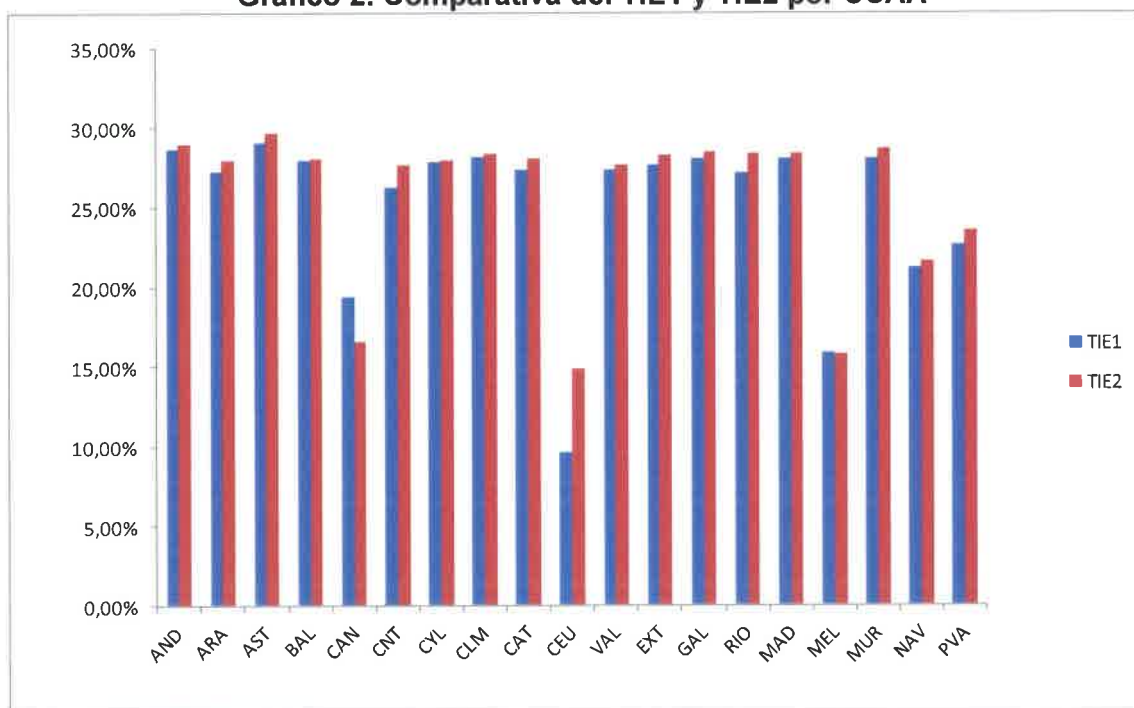
Seguidamente se realiza un análisis del TIE2 con los mismos parámetros que en el TIE1 para poder conocer los resultados y hacer una comparativa entre las dos tasas y ver las diferencias o similitudes entre ellos.

Primeramente se calcula el TIE2 por comunidad autónoma y se obtiene un resultado de un TIE2 medio del 25,73%, dato un poco superior pero muy similar al obtenido con el TIE1 que era del 25,15%.

Al analizar los datos por CCAA se obtienen unos datos muy parecidos a los del TIE1, situándose los mayores TIEs en Asturias y Andalucía, y los menores en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, las comunidades forales de Navarra y País Vasco y Canarias. La mayoría de las CCAA aportan datos similares en los dos TIEs, pudiendo exceptuar a Cantabria con una diferencia de tres puntos porcentuales, inferior con el TIE2, y Ceuta con cinco puntos porcentuales por encima con el TIE2 en relación al TIE1.

En el Gráfico 2 se observan estos resultados obtenidos con ambas tasas.

**Gráfico 2: Comparativa del TIE1 y TIE2 por CCAA**



En el Gráfico 2 se puede comprobar cómo los valores de los dos TIEs son muy parecidos, aunque teniendo todas las CCAA valores más elevados con el TIE2 que con el TIE1 a excepción de Cantabria que, como se ha comentado, tiene tres puntos

porcentuales por debajo y Melilla donde los datos son prácticamente iguales pero un poco inferiores con el TIE1.

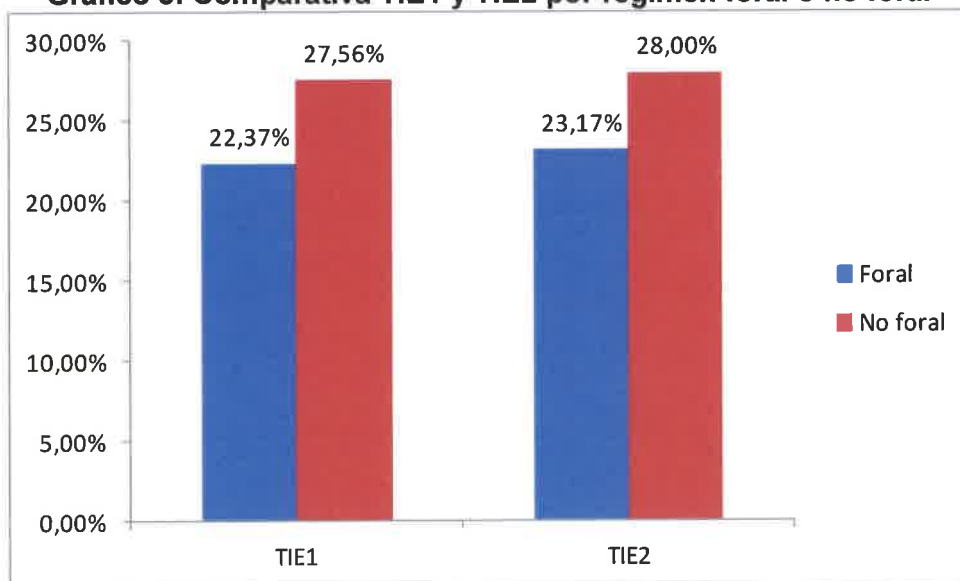
Desde el punto de vista de la presión fiscal por CCAA, se puede concluir que los dos TIEs utilizados aportan datos muy similares de los territorios que sufren mayor o menor presión fiscal, justificando estas diferencias en las causas ya comentadas en el apartado referente al TIE1.

Al igual que por CCAA, analizando las diferencias obtenidas en el TIE2 en función de las empresas situadas en territorio foral y no foral, en este caso tenemos 113 empresas en territorio foral, suponiendo tan solo un 5,09% del total de la muestra y 2.105 en territorio no foral.

Se evidencia una menor presión fiscal en los territorios forales, siendo esta diferencia de cinco puntos porcentuales menores en estos territorios que el resto de España. La diferencia es similar a la obtenida con el TIE1, y al igual que en el análisis por CCAA, el TIE2 es ligeramente superior al TIE1.

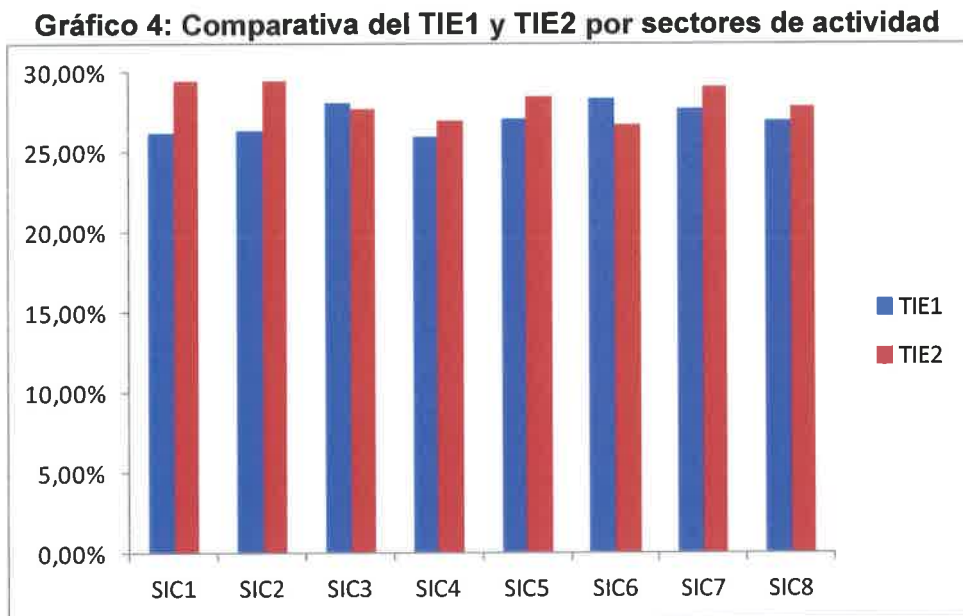
En el Gráfico 3 se muestra la comparativa de los valores obtenidos con los dos TIEs en función del territorio foral y no foral.

**Gráfico 3: Comparativa TIE1 y TIE2 por régimen foral o no foral**



A continuación se va a realizar el análisis del TIE2 teniendo en cuenta los sectores de actividad a los que pertenecen las empresas, que al igual que en el análisis del TIE1 se tiene en cuenta la clasificación SIC.

En este caso los resultados obtenidos son justo al contrario que lo que ocurría con el TIE1, siendo ahora los sectores con mayor TIE los que menos tienen y al contrario. Pero esta diferencia no es de gran importancia debido a que las tasas en las que se mueven los sectores son de menos de tres puntos porcentuales. El TIE2 medio para las empresas teniendo en cuenta el sector de actividad es del 28,25%, dato muy similar pero ligeramente superior al TIE1 que es del 27,09%. En el Gráfico 4 se pueden observar la comparativa de las tasas entre sectores.



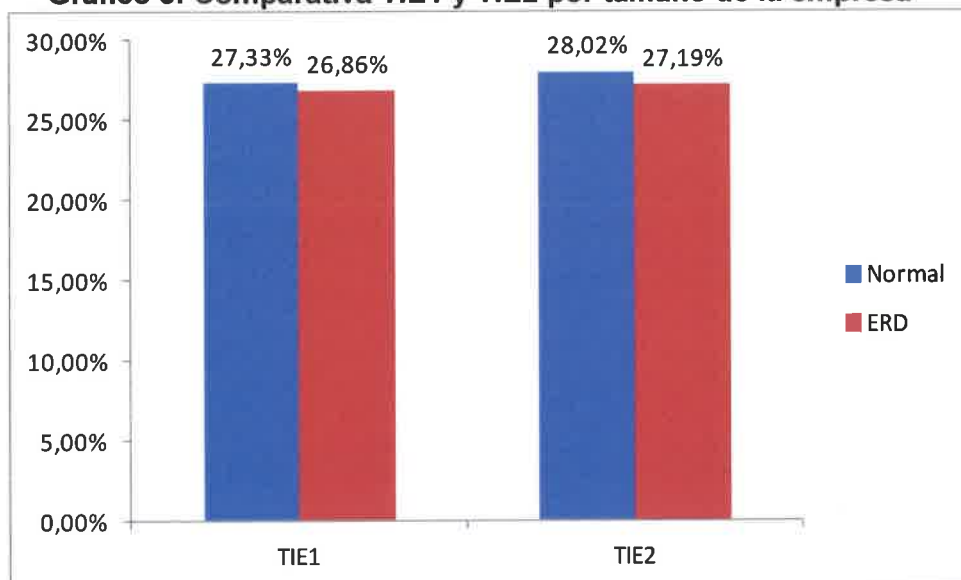
Con el TIE2 los sectores con más presión fiscal son la Agricultura, Ganadería, Silvicultura y Pesca y el de la Minería, y el que menos los Mayoristas, resultados totalmente opuestos a los obtenidos con el TIE1. Al igual que el resto de análisis los valores del TIE2 son superiores a los del TIE1. Se puede concluir que no existe una diferencia importante entre la presión fiscal de los diferentes sectores y además no existe concordancia entre los resultados obtenidos con el TIE1 y con el TIE2.

Seguidamente se calcula el TIE2 teniendo en cuenta el tamaño de la empresa. Cabe señalar que se han eliminado 5 empresas por no poseer datos en relación a la cifra de ventas, quedando la muestra en 2.213 empresas. Al igual que el TIE1 tenemos en cuenta los diferentes límites que existían durante esos años de la cifra de ventas para considerar a una empresa normal o ERD.

Al analizar los datos obtenemos valores muy similares a los del TIE1. Para poder hacer la comparativa realizamos el TIE1 para todos los años en su conjunto. En este caso el TIE2 medio de los dos tipos de empresas es 27,61%, dato muy parecido pero ligeramente superior al TIE1 que es 27,10%. Estos datos siguen la misma tendencia que los analizados hasta ahora, siendo el TIE2 superior en todos los casos al TIE1.

Seguidamente en el Gráfico 5 se muestra la comparativa de los resultados obtenidos con los dos TIEs.

**Gráfico 5: Comparativa TIE1 y TIE2 por tamaño de la empresa**



En relación al Gráfico 5 se puede decir que los datos son muy similares usando un TIE u otro, que la presión fiscal es superior en las grandes empresas que las ERD pero que, como se ha comentado anteriormente, esta diferencia no es importante porque es de menos de un punto porcentual y que los valores del TIE2 son ligeramente superiores a los obtenidos con el TIE1.

En último lugar se analiza el TIE por ejercicio económico, en este caso al ser el TIE2 un tipo a largo plazo comparamos las medias de los TIEs obtenidos para poder conocer si se obtienen datos similares. Los datos obtenidos son muy similares y al igual que en el resto de análisis el TIE2 (27,76%) es superior al TIE1 (27,24%).

Como resumen de este apartado se puede concluir que por norma general los valores del TIE1 y TIE2 siguen una misma tendencia, obteniendo resultados similares y siendo los valores del TIE2 ligeramente superiores en todos los casos al TIE1.

## **5. CONCLUSIONES**

La Contabilidad y la Fiscalidad son dos materias fuertemente relacionadas en materia de IS, porque éste es un tributo y está sometido a normas tributarias, pero se calcula a partir del resultado contable. A lo largo de la historia ha tenido una influencia la Fiscalidad sobre la Contabilidad, hasta que se produce la independencia de ambas disciplinas, especialmente a partir de la promulgación de la Ley 43/1995.

El registro contable del gasto por IS ha sufrido modificaciones importantes con la aprobación del PGC de 2007, pasando de basarse en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias con el PGC de 1990 a centrarse desde el año 2008 en el Balance. El nuevo PGC supuso un cambio de las diferencias temporales en temporarias, las cuales son ocasionadas por diferentes valoraciones contables y fiscales de partidas del Balance.

La existencia de diferencias permanentes y temporales, bases imponibles negativas y deducciones y bonificaciones, ocasionan que la presión fiscal que soportan las empresas no coincida con el tipo de gravamen que se aplica en la liquidación fiscal del IS.

Existe una tendencia generalizada en los últimos años en la gran parte de los países de reducir sus tipos de gravamen. Además parece que el aumento de los tipos ha provocando un aumento de la recaudación obtenida por el IS, dando a esta situación el nombre de "paradoja de la recaudación" por la contradicción que supone, pudiendo ser uno de los principales motivos de este hecho la ampliación de las bases imponibles.

La herramienta utilizada para conocer la presión fiscal que sufren las empresas es el Tipo Impositivo Efectivo (TIE). Existe una gran cantidad de tipos y definiciones al respecto, utilizando en cada caso el más adecuado según los objetivos de cada investigación. En este trabajo se ha empleado, en primer lugar un TIE medio definido como el gasto por IS entre el RCAI, porque es el que nos da información sobre la presión fiscal empresarial y, en segundo lugar, un TIE a largo plazo para poder mitigar la existencia de datos extremos que distorsionen los resultados en algún año en concreto dentro del periodo de estudio.

A lo largo de los últimos años, se han realizado muchos estudios en los que los autores utilizan el TIE medio para analizar las variables que influyen en la presión fiscal de las empresas. La mayoría de los trabajos son de EEUU, país que fue pionero en utilizarlo, pero también hay un gran número de trabajos en otros países entre los que se encuentra España.

En la parte práctica del estudio, se ha analizado la presión fiscal de las empresas españolas en el periodo de 2008-2013 de una muestra de empresas no financieras, activas, con Cuentas Anuales disponibles y auditadas para todos los años de estudio. Analizando los datos en función de los parámetros previamente definidos, se han llegado a las siguientes conclusiones con la utilización de los dos TIEs:

- Al analizar la presión fiscal que soportan las empresas españolas teniendo en cuenta las CCAA en las que están situadas, se han encontrado diferencias importantes. Los datos obtenidos con el TIE1 son que las CCAA más favorecidas son Canarias (19,38%), las forales País Vasco (22,67%) y Navarra (21,19%), y las ciudades de Ceuta (9,63%) y Melilla (15,89%), debido estas tasas tan bajas a la normativa específica que tienen en estos territorios. Por el

contrario, las CCAA que soportan un TIE más elevado son Asturias (29,06%), Andalucía (28,67%) y Castilla La Mancha (28,19%). Con el TIE2 se obtienen datos muy similares pero ligeramente superiores, siendo el TIE2 medio del 25,73% y con el TIE1 del 25,15%.

- Teniendo en cuenta la pertenencia o no al régimen foral, también se obtienen grandes diferencias entre el País Vasco y Navarra, con un TIE1 medio del 22,37% frente al resto de CCAA del 27,56%, debido a los privilegios que tienen estos territorios. Haciendo la comparativa entre las dos tasas los resultados son también muy similares, siendo superiores con el TIE2.
- Al analizar la presión fiscal de las empresas en función del sector no se han conseguido valores muy distintos entre ellos, teniendo el mayor TIE1 los Mayoristas (28,31) y el menor los Fabricantes (26,02%), siendo la distancia entre uno y otro de tan solo dos puntos porcentuales. Realizando el análisis con el TIE2 los datos son opuestos siendo los sectores que más presión fiscal soportaban con el TIE1 los que tienen un TIE más bajo y al contrario. Pero no se considera de gran importancia al haber muy poca diferencia entre las tasas de unos y otros sectores, distanciándose como mucho en tres puntos porcentuales. De nuevo, los valores del TIE2 son superiores al TIE1.
- En relación al análisis teniendo en cuenta el tamaño de la empresa, con el TIE1 tampoco se han obtenido muchas diferencias, aun siendo mayor la presión fiscal de las empresas normales (27,35%) frente a las ERD (26,83%), ésta es de tan solo un punto porcentual. Los resultados obtenidos con el TIE2 son similares y ligeramente superiores.
- Por último analizando los resultados en función del ejercicio económico, utilizando el TIE1 no ha habido datos muy diferentes entre los años, siendo el más bajo el 2008 (26,69%) y el más elevado el 2013 (27,53%). Esto es debido a que este periodo se caracteriza por una estabilidad en las políticas contables y fiscales. Al igual que en el resto de apartados anteriores los datos son similares con las dos tasas pero superiores con el TIE2.

Como conclusión final del trabajo, se ha constatado la existencia de diferencias importantes entre la presión fiscal que soportan las empresas en función de su situación en una determinada comunidad autónoma, y en función de pertenecer al régimen foral o no foral. Por el contrario, no se han obtenido datos muy distintos en función del sector de actividad, el tamaño de la empresa, ni el ejercicio económico. Esto puede ser debido a que este periodo se caracteriza por una estabilidad en la normativa contable y fiscal. Otro motivo puede ser por el tipo de muestra elegida para el trabajo, con grandes empresas en su mayoría, debido a que uno de los parámetros elegidos para filtrar las sociedades es que estuvieran auditadas todos los años de estudio. Con los dos TIEs estudiados se han obtenido datos muy similares aunque ligeramente superiores en todos los casos con el TIE a largo plazo.

## **6. BIBLIOGRAFÍA**

### **LEGISLACIÓN**

Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE nº 312, de 30 de diciembre de 1978).

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, de Concierto económico entre el Estado y la Comunidad foral de Navarra (BON nº 8, de 18 de enero de 1991).

Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE nº 161, de 7 de julio de 1994).

Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades (BOE nº 310, de 28 de diciembre de 1995).

Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BON nº 159, de 31 de diciembre de 1996).

Ley 12/2002, de 23 de mayo, de Concierto económico entre el Estado y la Comunidad autónoma del País Vasco (BOE nº 124 de 24 de mayo de 2002).

Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. (BOE nº 160, de 5 de julio de 2007).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre de 2014, del Impuesto sobre Sociedades (BOE nº 288, de 28 de noviembre de 2014).

Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE nº 252, de 21 de octubre de 1982).

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE nº 61, de 11 de marzo de 2014).

Real Decreto 1414/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE nº 278, de 20 de noviembre de 2007).

### **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

Albi Ibañez E. (2001). "Impuesto sobre Sociedades: la investigación económica y los criterios para su reforma en España". Instituto de Estudios Fiscales, nº 13/10.

Auerbach, A. (2006). "The future of capital income taxation". Fiscal Studies, vol 27, nº 4, pp. 399-420.

Callihan, D.S. (1994). "Corporate effective tax rates: a synthesis of the literature". Journal of Accounting Literature, vol. 13, pp. 1-43.

Calvé Pérez, J.I., Labatut Serer, G. y Molina Llopis R. (2005). "Variables económico-financieras que inciden sobre la presión fiscal soportada por las empresas de reducida dimensión: efectos de la reforma de 1995 en las empresas de la Comunidad Valenciana". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 127, pp. 875-897.



Clausing, K.A. (2007). "Corporate tax revenues in OECD countries". *International Tax Public Finance*, nº 14.

Dyreg, S., Hanlon, M. y Maydew, E. (2008). "Long run corporate tax avoidance", *Accounting Review*, vol. 83, nº 1. pp. 61-82.

Eurostat (2015). "El tipo impositivo efectivo por impuesto de sociedades de las empresas españolas entre 2008 y 2013", disponible en la siguiente página [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2014/report.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf).

Fernández Rodríguez, E. (2002). "El tipo impositivo efectivo como indicador de la presión fiscal empresarial. Aplicación práctica sobre empresas cotizadas". *Revista Técnica Tributaria*, nº 59, octubre-diciembre, pp. 29-69.

Fernández Rodríguez, E. (2004). "La imposición efectiva de las sociedades españolas desde la óptica contable y fiscal". *Instituto de Estudios Fiscales*, vol. 5, nº 8.

Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias, A. (2006). "La relación contabilidad-fiscalidad a través de la aplicación práctica del impuesto sobre sociedades". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 130, julio-septiembre, pp. 621-644.

Fernández Rodríguez E. y Martínez Arias A. (2008). "La presión fiscal del impuesto sobre sociedades por sectores de actividad". *Crónica Tributaria* 127/2008. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda, pp. 27-58.

Fernández Rodríguez, E., Martínez Arias, A. y Álvarez García, S. (2008). "La presión fiscal por impuesto sobre sociedades en la Unión Europea". *Fundación de las Cajas de Ahorros*. Documento de trabajo nº 407.

Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias A. (2008a). "Impuesto sobre beneficios". En Álvarez Arias, A.M., Egea González V., Fernández Martínez, F, Marín Hernández, S., SanMartín Mariñas, J., Martínez Arias, A., Martínez Fernández, D., Pérez García, S. y Pitch Rosell, V: "Análisis práctico del nuevo PGC 2008". *Quantor*, pp. 191-236.

Fernández Rodríguez E. y Martínez Arias, A. (2008b). "La presión fiscal del impuesto sobre sociedades por comunidades autónomas". *Revista Técnica Tributaria*, nº 82, pp. 23-47.

Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias, A. (2009a). "Factores determinantes de la presión fiscal de las empresas cotizadas en Estados Unidos y la Unión Europea a partir de la información contable". VII workshop de investigación empírica de contabilidad financiera, Cartagena.

Fonseca Martínez A.R., Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias, A. (2009). "Determinantes geográficos e institucionales de la presión fiscal internacional por impuesto sobre beneficios". *Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad*, vol. 8, nº 3, septiembre-diciembre, pp. 16-32.

Fonseca Díaz et al. (2011). "Factores condicionantes de la presión fiscal de las entidades de crédito españolas, ¿existen diferencias entre bancos y cajas de ahorros?"

Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. 9, nº 151, julio-septiembre, pp. 491-516.

Fullerton, D. (1982). "Why do varying effective corporate tax rates matter?" Tax Notes, 1980 y 1981. Effective Tax Rate Supplements, march and august.

Gallego Álvarez, I. (1996). "Criterios establecidos por la normativa internacional para contabilizar el impuesto sobre beneficios: especial mención al SFAS 96 y 109". Revista de Contabilidad y Tributación, nº 157, abril, pp. 131-164.

Gupta S. y Newberry K. (1997). "Determinants of the variability in corporate effective tax rates: evidence from longitudinal data". Journal of Accounting and Public Policy. nº 16, pp. 1-34.

Llorente Sanz, M.S. (1993). "Regulación del impuesto sobre sociedades a nivel internacional. Propuesta de modificaciones". Actualidad Tributaria, nº 38, pp.113-127.

Martínez Vargas, J. y Labatut Serer, G. (1997). "La contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Un estudio empírico de su aplicación a la empresa valenciana (I y II)". Actualidad Financiera, año II, nºs 7 y 8, pp. 37-45 y 13-27.

Martínez Vargas, J. (2014). "Del impuesto sobre beneficios devengado al pagado: una valoración del cálculo del tipo impositivo efectivo". Spanish Accounting Review, vol. 18, nº 1, pp. 68-77.

Molina Llopis, R. (2005). "Presión fiscal en las pymes. Estudio de su incidencia en la Comunidad Valenciana". AECA. Madrid.

Molina Llopis, R. (2012). "La presión fiscal de las cooperativas españolas durante el periodo 2003-2008". Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 74, abril, pp. 39-58.

Monterrey Mayoral J. y Sánchez Segura A. (2010). "Diferencias en agresividad fiscal entre empresas familiares y no familiares". Revista española de Financiación y Contabilidad, vol. 39, nº 145, enero-marzo, pp. 65-97.

Mooij, J. y Nicodème, R. (2008). "Corporate Tax Policy and incorporation in the EU". International Tax and Public Finance, vol. 15, nº 4, pp. 478-498.

Nicodème G. (2007). "Do larges companies have lower effective corporate tax rates? A European survey. CEB Working Paper. Centre Emile Bernheim. Solvay business school. Working paper nº 07-001.

Omer T., Molloy K. and Zicbart D. (1991). "Measurement of effective corporate tax rates using financial statement information". The Journal of de American Taxation Association, vol. 13, nº 1, pp. 52-72.

Paredes Gómez, R. (1994). "Efectos de incentivo a la inversión del sistema fiscal: El Tipo Impositivo Efectivo como herramienta de análisis", *Actualidad financiera*, nº 11, pp.31-57.

Paredes Gómez, R. (2012). "Reflexiones sobre la reforma del impuesto sobre sociedades en tiempos de crisis". *Crónica Tributaria*, nº 142, pp. 95-111.

Prades Albalat, V. (1996). "Contabilidad y cambio social: el papel de la fiscalidad". *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 165, pp. 133-152.

Romero Frías E., Molina Llopis R. y Labatut Serer G. (2009). "La presión fiscal en las empresas españolas: un estudio de las diferencias entre las Comunidades Autónomas y sus efectos sobre las empresas de reducida dimensión". *Revista Internacional de la Pequeña y Mediana Empresa*, vol. 1, nº 2, pp. 78-96.

Rovira Ferrer, J. (1976). "La función de la contabilidad como instrumento de la inspección tributaria". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 5, nº 18, octubre-diciembre, pp. 735-741.

#### **PÁGINAS WEB CONSULTADAS**

Agencia Española de Administración Tributaria: <https://www.agenciatributaria.gob.es>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas: <http://www.icac.meh.es>