

---

## LA PRESIÓN FISCAL EN LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS: UN ESTUDIO DE LAS DIFERENCIAS ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y SUS EFECTOS SOBRE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Esteban Romero Frías (Universidad de Granada), Rafael Molina Llopis (Universidad de Valencia) y Gregorio Labatut Serer (Universidad de Valencia)

### RESUMEN

La fiscalidad constituye un factor clave que condiciona las decisiones de las pymes así como su competitividad tanto dentro como fuera de nuestras fronteras. España cuenta con un sistema tributario asimétrico en el que la mayoría de Comunidades Autónomas se rigen por unas normas de régimen común mientras que otras cuentan con unos regímenes forales (País Vasco y Navarra) o con normas especiales (Canarias, Ceuta y Melilla) que les permiten gozar de ventajas fiscales significativas. El presente trabajo emplea el tipo impositivo efectivo con el objeto de cuantificar la carga tributaria que soportan las empresas en las distintas regiones de España. Los datos obtenidos, a partir de un panel de datos de empresas en el periodo 1996 -2004, indican que la tributación media soportada por las empresas sujetas al régimen general se sitúa en el 31,72%, mientras que la presión de las empresas ubicadas en territorios forales apenas supera el 20% y en las Islas Canarias el 10%. Muchas pymes pueden, además, acogerse al régimen de incentivos para empresas de reducida dimensión, el cual reduce la factura fiscal en un 10% aproximadamente frente a las empresas sujetas al régimen general. Todo ello puede tener repercusiones en la deslocalización de empresas o en la instalación de nuevo tejido productivo, sin dejar de lado el impacto que sobre la competitividad de las empresas, especialmente de las pymes, representa compartir mercado con organizaciones que gozan de mayores recursos.

**Palabras Clave:** Tipo impositivo efectivo, Incentivos fiscales, PYMES, Presión fiscal

### 1. INTRODUCCIÓN

La investigación pretende analizar las diferencias en la presión fiscal soportada por las empresas, con especial atención sobre las PYMES, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS, en adelante) en las distintas Comunidades Autónomas del Estado español. Estas diferencias son consecuencia, fundamentalmente, del reconocimiento de derechos históricos que otorgan a algunos territorios bien capacidad legislativa en esta materia o bien el disfrute de condiciones especiales.

La importancia de las PYMES en este contexto deriva, como se verá más adelante, de la incorporación a las diferentes normativas que rigen la tributación de las sociedades en el territorio nacional desde mediados de los años 90, de tratamientos específicos para las empresas más pequeñas; lo que, *de facto* supone la introducción de la figura de “PYME fiscal” en nuestro ordenamiento tributario. Sin embargo, dado que la caracterización de este colectivo, al que la normativa estatal denomina “empresas de reducida dimensión”, responde a criterios tributarios no coincidentes con los utilizados para la definición de las pequeñas y medianas empresas en otros ámbitos; cabe señalar que, atendiendo a los objetivos de este trabajo, en adelante el término PYME se equiparará al de empresa de reducida dimensión.

La oportunidad del estudio en nuestro país, se enmarca en las recientes reformas de los Estatutos de Autonomía y en el debate en torno a la publicación de las balanzas fiscales entre territorios. Por otra parte, su dimensión trasciende al ámbito europeo, donde las iniciativas de armonización fiscal de los impuestos que gravan el beneficio empresarial surgen de forma recurrente. Las

tendencias políticas en ambos contextos parecen mostrar signos contrapuestos, uniformadoras en el ámbito europeo y federalizantes en cuanto a la descentralización estatal. Se trata de una serie de debates que, en la mayoría de los casos, se dilucidan en la dimensión del derecho tributario; sin embargo, desde una perspectiva económica, es fundamental cuantificar de manera científica la magnitud de las diferencias en la tributación entre regiones y así como la determinación de cuáles pueden ser sus causas.

El sistema fiscal español, consagrado a partir de la Constitución de 1978, presenta características territoriales asimétricas, conviviendo dos modelos distintos: el de régimen común, en el que se contemplan determinadas ventajas fiscales especiales por razones geográficas (Islas Canarias y Ceuta y Melilla), y el de las regiones con regímenes forales (Comunidad Autónoma del País Vasco y Navarra). Los regímenes forales se coordinan con el régimen común mediante normas armonizadoras, que, por su indefinición y falta de concreción, han propiciado frecuentes disputas entre la Administración Central y las instituciones forales, recurriendo en ocasiones a instancias europeas para su resolución o arbitraje.

Además de estudiar las previsibles diferencias de presión fiscal entre regiones derivadas de la existencia de normas distintas a lo largo del periodo 1996-2004, el presente trabajo analizará el impacto que representa el sector de actividad al que pertenece la empresa así como el del régimen de incentivos para empresas de reducida dimensión en las Comunidades que apliquen las normas de régimen común sin ventajas fiscales por razones de índole geográfica.

## **2. LA TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS EN ESPAÑA: MARCO LEGAL.**

Las asimetrías competenciales, en sentido amplio, y, de forma específica, en relación con el Impuesto de Sociedades han provocado enfrentamientos entre el País Vasco y Navarra y los territorios limítrofes, ya que generan un potencial problema de competencia fiscal dentro del Estado español que podría provocar la deslocalización de empresas o constituir una barrera de entrada para nuevas inversiones.

En esta línea, se han llevado a cabo trabajos como el de Carrera [2005] que evalúa el impacto de las ventajosas leyes de Impuesto sobre Sociedades emitidas en 1996 por las Diputaciones Forales del País Vasco en la actividad empresarial registrada en Cantabria, concluyendo que la principal amenaza que soportan las Comunidades limítrofes no consiste tanto en el peligro de pérdida del tejido empresarial ya instalado, sino en la desincentivación de nuevas inversiones. Por el contrario, Zubiri [2000] señala que existen razones para pensar en una incidencia débil o insignificante del impacto fiscal, que no afectaría ni a la competitividad o movilidad de las empresas ni a la evolución del PIB relativo de las regiones colindantes con el País Vasco. No obstante, el autor subraya la necesidad de emplear indicadores microeconómicos frente a los macroeconómicos en el análisis comparativo de la presión fiscal. Este enfoque microeconómico es el que pretende desarrollar el presente trabajo.

El Sistema Tributario Español, desde el punto de vista de la fiscalidad directa empresarial, se puede describir como un sistema descentralizado de forma asimétrica en el que se distinguen tres ámbitos diferenciados:

- ? Régimen común
- ? Regímenes especiales por situación geográfica (dentro del mismo régimen común): Islas Canarias y ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.
- ? Regímenes históricos forales: Navarra (con Convenio Económico con el Estado) y País Vasco integrado por las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya (con Concierto Económico).

Este sistema responde a lo dispuesto por la Constitución de 1978, que señala que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley” (artículo 133.1), sin perjuicio de que se amparen y respeten los derechos históricos de los territorios forales; indicando que la actualización del régimen foral habrá de realizarse en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, sin que ello implique el surgimiento de privilegios económicos y sociales.

Es preciso destacar que las razones que motivan la existencia de sistemas tributarios y de financiación diferentes en estos territorios con respecto al resto del Estado español son puramente históricas y no de carácter económico, como podrían justificarse desde el punto de vista de las teorías que defienden el federalismo fiscal [López y Utrilla, 1992; García y Salinas, 1994; Corona y Díaz, 1994].

El hecho diferencial de las Islas Canarias y de Ceuta y Melilla también encuentra amparo en la Constitución por razones derivadas de la situación geográfica de dichos territorios.

### **2.1. El Impuesto sobre Sociedades**

El Impuesto de Sociedades (en adelante, IS) actualmente en vigor fue aprobado por la Ley 43/1995, sustituida posteriormente por el Real Decreto Legislativo 4/2004 que aprobaba un texto refundido que recogía las continuas modificaciones legislativas a las que año tras año está sujeto el impuesto con objeto de acomodarse a la política fiscal del Estado. La norma establece que el ámbito de aplicación del IS es todo el territorio español, sin perjuicio de lo que establezcan los regímenes tributarios forales.

Antes de abordar las características propias del impuesto en cada región, se debe apuntar que el cálculo de su base imponible parte del resultado contable, el cual sí está sujeto en todo el territorio a una normativa común. En concreto, para el periodo estudiado, la norma vigente era el Plan General de Contabilidad aprobado en 1990.

En relación con el País Vasco, el Concierto Económico (el actualmente vigente está recogido en la Ley 12/2002, de 23 de mayo) establece las condiciones generales que afectan a cada una de las leyes de IS emitidas por las Diputaciones forales. Tanto Pérez -Sierra [2000] como Carrera Poncela [2005] coinciden en mencionar a Zubiri y Vallejo [1995], en su valoración acerca del cariz político de la negociación de los términos del Concierto, dejando en segundo plano los criterios jurídicos o económicos. En esta norma se establece la exigencia de que los Territorios Históricos deben mantener “una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado”. No obstante, es posible que, aunque la presión fiscal en términos globales de todos los agentes económicos pueda ser equiparable, agentes concretos se vean favorecidos o perjudicados, lo que incide en la necesidad de aplicar un enfoque microeconómico al estudio de dicha cuestión.

En el caso de Navarra, el régimen tributario y financiero de la Comunidad se regula a través la modalidad de Convenio Económico, que determina el sistema para el cálculo de las aportaciones de Navarra al conjunto del Estado, así como el procedimiento de actualización del mismo. En él se recogen también los requisitos generales que debe cumplir el IS en dicho territorio. Es preciso señalar que la Ley Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades entró en vigor en 1997, un año más tarde que las correspondientes leyes de régimen común y de los territorios del País Vasco.

Dentro ya de las normas de régimen común, en las Islas Canarias, el Impuesto sobre Sociedades está sujeto a una serie de programas de ventajas fiscales muy beneficiosas para las empresas.

Por su parte, las Ciudades de Ceuta y Melilla gozan de sendos Estatutos de Autonomía de idéntico contenido. Se trata de regímenes propios motivados por su especial ubicación geopolítica que establecen la existencia de Asambleas como órganos representativos. Éstas carecen de potestad legislativa por lo que, no pudiendo dictar normas con rango formal de ley. Así pues, Ceuta y Melilla no pueden crear tributos ni proceder a la regulación básica de los mismos. Sus facultades, competencias y recursos son similares a las que tienen los Entes Locales en tanto que quedan limitadas al ejercicio de la potestad reglamentaria. A éstas, se deben añadir algunas fuentes de ingresos de las Comunidades Autónomas reguladas por la legislación estatal.

De forma común a todos los casos expuestos, la base imponible se calculará partiendo del resultado determinado de acuerdo con la aplicación de las normas contables, corrigiéndolo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la normativa del impuesto que corresponda. Conforme a esta mecánica, los principales determinantes de la cuota a pagar serán las previsibles diferencias entre resultado contable y base imponible (permanentes y temporales según la terminología del plan contable vigente en el periodo objeto de estudio), el tipo impositivo aplicable, las deducciones y las bonificaciones. La tabla I muestra un esquema detallado del cálculo del impuesto tanto desde el punto de vista contable como fiscal.<sup>1</sup>

**TABLA I**  
**ESQUEMA DE CÁLCULO DEL GASTO DEVENGADO POR IS Y DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO**

LIQUIDACIÓN FISCAL DEL IS	GASTO DEVENGADO POR IS (PGC 1990)
RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS	RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS
+/- Diferencias permanentes	+/- Diferencias permanentes
+/- Diferencias temporales	
= Base Imponible previa – Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores	
= Base Imponible (Resultado fiscal)	= Resultado contable ajustado
? <u>Tipo de gravamen</u>	? <u>Tipo de gravamen</u>
= Cuota íntegra	= Impuesto bruto
- <u>Deducciones</u>	- <u>Deducciones</u>
y <u>Bonificaciones</u>	y <u>Bonificaciones</u>
<b>= CUOTA LÍQUIDA</b>	<b>= GASTO DEVENGADO POR IS</b>
- Retenciones y Pagos a cuenta	
<b>= CUOTA A INTEGRAR O A DEVOLVER</b>	

Fuente: Fernández y Martínez [2003: 25]

Con el nuevo Plan General de Contabilidad la metodología de cálculo del impuesto sobre sociedades cambia sensiblemente ya que, en primer lugar se determinaría el impuesto corriente (que corresponde a la cuota líquida) y después el impuesto diferido que correspondería al efecto impositivo de las diferencias temporarias imponibles o deducibles. En cualquier caso, esto no afecta al estudio realizado.

La relación entre la cuota final y la base de cálculo determinará la presión fiscal soportada en cada caso. Sin embargo, el no poder disponer de los datos fiscales obliga a buscar otras opciones que permitan obtener algún indicador alternativo para su evaluación. En línea con investigaciones

<sup>1</sup> El Plan General de Contabilidad aprobado en 2007 cambia la metodología de cálculo al decantarse por el método de la deuda basado en el Balance para la contabilización del efecto impositivo.

anteriores, este trabajo se ha decantado por el Tipo Impositivo Efectivo Medio, ratio calculado sobre magnitudes contables que relaciona el gasto por impuesto devengado con el resultado antes de impuestos.

A fin de facilitar la comprensión del origen de las posibles diferencias en la presión fiscal soportada por las empresas en los distintos territorios que puedan manifestarse en el trabajo empírico, las tablas II y III presentan una breve comparativa de los tipos de gravamen aplicables y de los diferentes conceptos que dan lugar a la aparición de diferencias permanentes tanto en el marco del régimen común como en el de los territorios que aplican normativa propia o que presentan particularidades de ntro del mismo régimen común. La tabla II, además, distingue entre el tipo con carácter general y el tipo para empresas de reducida dimensión, según la terminología de la normativa de régimen común, y para pequeñas empresas, según la denominación utilizada en País Vasco y Navarra. En este sentido, es significativo señalar que en Navarra no existe un tipo reducido hasta el ejercicio 2001.<sup>2</sup>

**TABLA II**  
**COMPARACIÓN DE TIPOS DE GRAVAMEN**

TIPOS DE GRAVAMEN		1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
RÉGIMEN COMÚN	Carácter General	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Empresas Reducida Dimensión (a)	35	Parte de Base Imponible (BI) entre 0 y 15.000.000 ptas. (90.151,81 €): 30% Resto BI: 35%							
		N/A	250 millones de pesetas (1.502.530,30 euros)				3M € (b)	5M €		6M € (c)
PAÍS VASCO	Carácter General	32,5	32,5	32,5	32,5	32,5	32,5	32,5	32,5	32,5
	Pequeña Empresa (d)	35	Parte BI entre 0 y 10.000.000 ptas. (60.101,21 €): 30% Resto BI: 32,5% euros				Parte BI entre 0 y 100.000,00 €: 30% Resto BI: 32,5%			
			* Volumen de operaciones: 715M ptas. (4.297.237 €) * Inmovilizado neto: 286M ptas. (1.718.895 €) * Plantilla: 50 trabajadores				* Vol. operaciones: 6M € * Inmovilizado neto: 2,4M € * Plantilla: 50 trabajadores			
NAVARRA	Carácter General	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Pequeña Empresa (e)	No se contempla					32,5%			
(a) Se entiende por empresas de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio inmediato anterior sea inferior al importe que se indica en la tabla. (b) 3 millones de euros para ejercicios que empiecen a partir del 25/6/2000. (c) 6 millones de euros para ejercicios que empiecen a partir del 25/5/2003. (d) Se entiende por pequeña empresa aquella que cumple con los requisitos indicados en la tabla. (e) La Ley Foral Navarra no contempla un régimen especial para empresas de reducida dimensión. Sólo a partir de 2001 ha aplicado un tipo reducido del 32,5% si el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior es inferior a 6 millones de euros (si existe grupo, se referirá a la cifra del conjunto de empresas) y siempre que la sociedad no esté participada directa o indirectamente en más de un 25% por entidades que no reúnan el requisito anterior. Para ejercicios que comiencen a partir del 1/1/2005, se aplicará el 30%, si el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior es igual o inferior a 1 millón de euros.										
Fuente: Elaboración propia.										

<sup>2</sup> Con posterioridad a 2004, los porcentajes recogidos en la tabla II han sufrido diversas modificaciones. Los tipos vigentes para el ejercicio 2008 son el 30% (Normales) y el 25% (Reducida Dimensión) en el régimen común, el 28% (N) y el 24% (RD) en el País Vasco (excepto Guipuzcoa que mantiene los anteriores), y el 30% (N) y el 28% (RD) en Navarra.

**TABLA III**  
**COMPARATIVA DE LAS PRINCIPALES DIFERENCIAS PERMANENTES Y SU TRATAMIENTO**

<b>Relativas a medidas comunes a todas las normativas</b>	
Corrección monetaria de las plusvalías.	Diferencias en los elementos a los que se aplica la corrección, en los coeficientes correctores y en la corrección por endeudamiento.
Rentas no computables.	Diferencias en las ayudas y subvenciones que no son computables en la base imponible.
<b>Régimen Común</b>	
Exención por reinversión (1996-1998): de rentas obtenidas mediante transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material a condición de reinversión.	No se integran en la base con un límite de 50 millones de pesetas. Sólo para empresas de reducida dimensión.
<b>País Vasco</b>	
Reducciones en la base por empresas de nueva creación (1996-1999).	Reducción del 99%, 75%, 50% y 25%, respectivamente durante 4 años.
Exención por reinversión (1996-2001): de rentas obtenidas mediante transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material a condición de reinversión.	No se integran en la base con un límite de 50 millones de pesetas. Sólo para empresas pequeñas y medianas.
Exención por reinversión de beneficios extraordinarios (2002-2004).	No se integran. Sólo se integra el 50% en el caso de rentas obtenidas por transmisión onerosa de valores de participación en el capital.
<b>Navarra</b>	
Exención por reinversión de beneficios extraordinarios (2002-2004).	No se integran. Sólo se integra el 50% en el caso de rentas obtenidas por transmisión onerosa de valores de participación en el capital.
Reducción por dotación a la reserva especial para inversiones	Se integra sólo el 45% con el límite del 40% de la base imponible.
<b>Canarias</b>	
Reserva para inversiones en Canarias (RIC)	No se integran las dotaciones a la reserva, con un límite del 90% de los beneficios no distribuidos en el periodo y correspondientes a establecimientos situados en Canarias.
Fuente: Elaboración propia.	

Las deducciones en la cuota y los límites para su aplicación constituyen también una potencial fuente de diferencias en la tributación. Sin embargo, dada su menor significación y las limitaciones de espacio, hemos optado por no incluir su análisis en este trabajo.

Respecto a las Islas Canarias, los programas de ventajas fiscales previstos son los siguientes:

- ? Bonificación por producción de bienes corporales;
- ? Bonificación para buques y empresas navieras del Registro Especial;
- ? Régimen especial de deducciones por inversiones;
- ? Reserva para Inversiones en Canarias;
- ? Zona Especial Canaria.

En el caso de Ceuta y Melilla se deben destacar, por un lado, la bonificación por rentas obtenidas en estos territorios y, por otro, el régimen especial de sociedades pesqueras y de navegación marítima.

### 3. LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

Como se apuntó en la introducción, es importante situar el panorama tributario español en el contexto de la Unión Europea (en adelante, UE) y de sus intentos armonizadores de la tributación

directa de las empresas. La armonización fiscal en la UE se plantea como un medio [Corona, 1992] dentro del proceso de armonización del derecho de sociedades para alcanzar un mercado interior único [Aparicio, 1996]. Especialmente en los últimos años, países como Francia y Alemania se han convertido en los principales impulsores de este movimiento a fin de evitar una carrera entre los estados miembros con el objeto de reducir impuestos para atraer más inversiones [Fernández y Álvarez, 2002]. Esta preocupación se ha acentuado con motivo de la ampliación de la UE a los países del este (UE de los 27 miembros).

La preocupación por la armonización fiscal se ha puesto de manifiesto desde los años 60 a través de la elaboración de estudios entre los que destaca el Informe Ruding [1993], que señalaba que las diferencias fiscales entre los Estados miembros afectan a la localización de las inversiones provocando distorsiones en la competencia, lanzando una serie de recomendaciones para corregir estos efectos. En 1996, se crea el Grupo de Política Fiscal (Grupo Monti) con el objetivo de analizar los problemas que la tributación directa plantea para un correcto funcionamiento del mercado único. A finales de los 90, la Comisión Europea presentó un *Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas*, cuya finalidad era plantear actuaciones políticas para eliminar aquellas medidas perniciosas que tuvieran incidencia en la localización de las actividades empresariales. El conocido como Informe Primarolo, presentado al Consejo ECOFIN el 29 de noviembre de 1999, analizó 271 medidas empleadas por los países miembros de la Unión Europea, de las cuales 66 fueron catalogadas como perjudiciales.<sup>3</sup>

Más recientemente, la Comisión Europea emitió en 2001 una serie de documentos en los que profundizaba en la idea de un sistema común de imposición sobre sociedades que permita a las empresas con actividades en varios países de la UE calcular, de acuerdo con un mismo lenguaje fiscal, la base imponible de sus actividades.

Sin embargo, esta proliferación de grupos de trabajo con sus consiguientes informes finales no ha permitido avanzar demasiado en medidas eficaces de armonización fiscal. El bagaje normativo de la UE en este campo se reduce a tres Directivas promulgadas en 1990 centradas únicamente en la fiscalidad de operaciones de combinación de negocios, grupos de empresas y corrección de los efectos de la doble imposición.

Sanz *et al.* [2004] apuntan que desde hace décadas se observa un proceso paralelo de *armonización espontánea* fruto de la competencia fiscal existente entre los países comunitarios. Sin embargo, como se ha puesto de manifiesto en el caso de España, en ocasiones las diferencias impositivas pueden llegar a ser más relevantes entre regiones de un mismo país que entre países vecinos. Algunas de las disputas entre la Administración Central y, especialmente, la Comunidad del País Vasco se han tenido que resolver ante instancias comunitarias. Cabría pensar que la política europea podría ejercer un efecto corrector de las diferencias dentro del propio país; sin embargo, los últimos pronunciamientos apuntan a la idea de que los regímenes fiscales forales constituyen un sistema tributario autónomo aceptable dentro del marco de la Unión Europea.

#### **4. LA CUANTIFICACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL: EL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO.**

El Tipo Impositivo Efectivo (en adelante, TIE) constituye una medida de la presión fiscal que relaciona una magnitud representativa de la carga fiscal con otra que representa la base sobre la que dicha carga fiscal se calcula, por ejemplo, el resultado contable antes de impuestos. Las diferentes posibilidades que pueden considerarse a la hora de definir estas magnitudes dan lugar, como pone de manifiesto la revisión de la literatura, a múltiples definiciones de TIE, que

<sup>3</sup> Una información más detallada sobre el contenido de este informe puede consultarse en Rubio y Barroso (2004).

responden a diferentes finalidades y objetivos [Molina, 2005; Fernández, 2004]; si bien éstas pueden clasificarse en dos grandes grupos: TIE Medio y TIE Marginal [Callihan, 1994].

El TIE Medio mide la proporción del resultado contable antes de impuestos que representa el impuesto a pagar en un año determinado [Buijink *et al.*, 2002]. Por su parte, el TIE Marginal indica la cantidad que un contribuyente debe pagar por la obtención de un dólar adicional de renta [Fischer *et al.*, 2001]. Así pues, el primero considera únicamente los créditos y deducciones fiscales realmente aplicados, mientras que el segundo asume que todos los créditos y deducciones fiscales serán aprovechados [Callihan, 1994].

Adicionalmente, atendiendo a diversos factores, se pueden establecer otras subdivisiones del TIE que, siguiendo a Molina [2005], detallamos en la tabla IV.

**TABLA IV**  
**OTROS TIPOS DE TIE**

Paredes Gómez [1994]	
Totales	Incluyen el efecto de todos los impuestos soportados por la empresa.
Parciales	Incluyen únicamente el efecto de un tributo en particular.
Fullerton [1984]	
TIE Medio Societario	Considera exclusivamente el efecto del impuesto sobre beneficios.
TIE Medio Total	Incluye, no sólo el impuesto sobre beneficios, sino también la tributación derivada de la propiedad inmobiliaria y los impuestos personales que gravan los intereses y los dividendos.
Zimmerman [1983]; Porcano [1986]; Gupta y Newberry [1997]; Mills <i>et al.</i> [1998]; Bauman y Schadewald [2001]; Wilkinson <i>et al.</i> [2001]	
TIE Total o Mundial	En función del alcance de las actividades de las empresas objeto de análisis
TIE Interior	
TIE Federal	
Fuente: Elaboración propia a partir de Molina [2005]	

Finalmente, podemos distinguir entre TIE contable y TIE fiscal, en función de que los datos utilizados para su cálculo sean de una u otra índole [Labatut *et al.*, 2004; Molina, 2005; Fernández y Martínez, 2003].

En este trabajo, dado que se pretende evaluar el impuesto ya soportado y que se va a recurrir a datos contables para el cálculo del indicador, utilizaremos para cuantificar la presión fiscal un TIE Medio contable que se calculará como relación entre el gasto contable devengado por el impuesto sobre beneficios y el resultado contable antes de impuestos.<sup>4</sup>

## 5. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA PRESIÓN FISCAL SOPORTADA.

La investigación empírica tiene como objetivo principal analizar las diferencias existentes en la tributación del Impuesto sobre Sociedades entre las distintas Comunidades Autónomas, con el fin último de cuantificar las diferencias en la presión fiscal que soportan las empresas en función de su localización en zona de régimen común o en otras que gozan de situaciones fiscales especiales (País Vasco, Navarra, Islas Canarias y Ceuta y Melilla). Adicionalmente, se prestará especial atención al impacto del régimen especial de incentivos para las empresas de reducida dimensión en aquellos territorios en que sea aplicable la normativa general.

El estudio abarca un horizonte temporal de nueve años (1996 -2004) que consideramos lo suficientemente amplio para cuantificar la presión fiscal y mostrar la tendencia a lo largo del tiempo. El periodo de tiempo elegido se caracteriza por la estabilidad en la normativa contable que facilita la comparación de unos ejercicios a otros, ya que es a partir de 2005 cuando comienzan a

<sup>4</sup> Una revisión detallada de las diferentes definiciones de este indicador utilizadas por los principales investigadores en este campo, así como de las metodologías de análisis y las conclusiones más relevantes obtenidas pueden consultarse en Molina [2005].

desarrollarse los cambios legislativos que conducirán a la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad en 2007. Para el periodo señalado se analizarán los condicionantes regionales, así como la influencia del sector de actividad empresarial en la tributación.

### 5.1. METODOLOGÍA, SELECCIÓN DE LA MUESTRA Y DEFINICIÓN DE VARIABLES.

La metodología empleada se basa en un análisis descriptivo de la información proporcionada por el Tipo Impositivo Efectivo. Para ello, se ha calculado la media del TIE de cada uno de los años del periodo de estudio, desagregando la información en función de la Comunidad Autónoma en que está domiciliada cada empresa, del sector de actividad en el que opera y distinguiendo entre empresas *normales* y empresas de reducida dimensión.<sup>5</sup>

La población objeto de estudio abarca a las entidades mercantiles que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades en España, cuyos datos se han extraído de la base de información financiera SABI.

Tras depurar las 927.558 empresas iniciales eliminando sucesivamente aquéllas que no disponían de toda la información necesaria para el tratamiento estadístico a lo largo del horizonte temporal estudiado y las que presentaban problemas con alguno de los datos, como fondos propios o resultados antes de impuestos iguales a cero o negativos y tipos efectivos que excedían del intervalo [-1,+1]; la muestra definitiva está compuesta por un panel de 21.950 empresas (6.642 normales y 15.308 reducidas) para el periodo 1996-2004 de acuerdo con la distribución que aparece en la tabla V.

**TABLA V**  
**DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y TAMAÑO DE EMPRESAS**

CC.AA.	Normales		Reducida Dimensión		Totales	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Andalucía	469	7,1	1.548	10,1	2.017	9,2
Aragón	218	3,3	591	3,9	809	3,7
Canarias	156	2,3	71	0,5	227	1,0
Cantabria	60	0,9	36	0,2	96	0,4
Castilla-La Mancha	157	2,4	517	3,4	674	3,1
Castilla y León	261	3,9	703	4,6	964	4,4
Cataluña	1.979	29,8	4.100	26,8	6.079	27,7
Ceuta	3	0,0	-	-	3	0,0
Comunidad Valenciana	775	11,7	2.178	14,2	2.953	13,5
Extremadura	49	0,7	302	2,0	351	1,6
Galicia	396	6,0	1.572	10,3	1.968	9,0
Islas Baleares	111	1,7	227	1,5	338	1,5
La Rioja	78	1,2	126	,8	204	0,9
Madrid	1.050	15,8	1.829	11,9	2.879	13,1
Melilla	6	0,1	7	0,0	13	0,1
Navarra	130	2,0	202	1,3	332	1,5
País Vasco	369	5,6	461	3,0	830	3,8
Principado de Asturias	150	2,3	362	2,4	512	2,3
Región de Murcia	225	3,4	476	3,1	701	3,2
<b>Total</b>	<b>6.642</b>	<b>100,0</b>	<b>15.308</b>	<b>100,0</b>	<b>21.950</b>	<b>100,0</b>

<sup>5</sup> Somos conscientes de que el término "normales" puede parecer poco apropiado en tanto que, según datos del INE de las 980.421 empresas no financieras que presentaron la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004, el 97,68% eran de reducida dimensión. Sin embargo, a lo largo del artículo se va a emplear para referirse a las empresas sujetas a tipo general en contraposición a aquellas empresas descritas como de reducida dimensión. En todo caso, se trata de terminología fiscal que no ha de ser plenamente coincidente con la empleada de forma común en el mundo de la empresa. Así, entendemos que habrá pequeñas y medianas empresas (pymes) que fiscalmente estén consideradas como pertenecientes bien al caso general o bien al de reducida dimensión.

Las variables utilizadas en el estudio y sus definiciones se presentan en la tabla VI.

**TABLA VI**  
**VARIABLES INCLUIDAS EN EL ESTUDIO**

<b>Variable</b>	<b>Descripción</b>
TIE	Gasto por Impuesto sobre Beneficios / Resultado antes de Impuestos
TAMAÑO	Normales / Reducida dimensión
EJERCICIO FISCAL	1996 - 2004
COMUNIDAD AUTÓNOMA	17 CC.AA. + Ceuta y Melilla
SECTOR DE ACTIVIDAD	Código CNAE-93 (2 dígitos)

Como ya se ha comentado, el TIE seleccionado, de acuerdo con las características de la base de datos disponible y de los objetivos de la investigación, es un TIE medio de tipo contable definido como Gasto por Impuesto sobre Beneficios dividido por Resultado antes de Impuestos; criterio que coincide con el adoptado por la SEC estadounidense y por trabajos como Porcano [1986], Omer *et al.* [1993], Gupta y Newberry [1997] y Molina [2005], entre otros.

La variable Tamaño permite diferenciar a aquellas sociedades que pueden acogerse al régimen especial de empresas de reducida dimensión, tal y como lo definen las normas de régimen común. Se ha aplicado el mismo criterio, por razones operativas, a las empresas del País Vasco y Navarra, si bien en estos territorios, como se expuso en el estudio de la legislación, los límites no son exactamente los mismos.

La variable Ejercicio fiscal permite valorar en el tiempo las diferencias en la presión fiscal para el periodo 1996-2004, identificando si en los últimos 9 años existe alguna tendencia definida en cuanto a su evolución.

La localización geográfica ( Comunidad Autónoma) es un factor determinante en la toma de decisiones empresariales por las implicaciones fiscales que puede conllevar. Los incentivos asimétricos pueden provocar la deslocalización de empresas o introducir un factor de competencia desleal en la pugna por atraer nuevas inversiones.

El Sector de actividad constituye una variable de gran interés debido a que es frecuente que las normas fiscales contemplen tratamientos diferenciados para actividades específicas o para determinadas inversiones que son más frecuentes en unos sectores que en otros. Ello puede provocar que, en determinadas actividades empresariales, la presión fiscal sea menor o que la concentración de un determinado tipo de empresas en una Comunidad Autónoma redunde en una disminución de la presión fiscal soportada, frente a otras regiones con un tejido empresarial diferente.

La tabla VII presenta la distribución de las empresas de la muestra por sectores de actividad de acuerdo con la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE -93) a nivel de 2 dígitos. Se han incluido los 19 sectores que agrupan al 90% de las empresas, agregando las demás en el epígrafe "Resto de sectores". No obstante, cabe señalar que los cuatro sectores más representados suponen más del 50% de la muestra.

**TABLA VII**  
**DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA POR SECTORES DE ACUERDO CON EL CNAE-93 A 2 DÍGITOS**

Cód	Título	N	%
51	Comercio al por mayor e intermediarios del comercio, excepto de vehículos de motor y motocicletas	5.041	22,97
45	Construcción	2.994	13,64
52	Comercio al por menor, excepto el comercio de vehículos de motor, motocicletas y ciclomotores; reparación de efectos personales y enseres domésticos	1.661	7,57
28	Fabricación de productos metálicos, excepto maquinaria y equipo	1.296	5,90
50	Venta, mantenimiento y reparación de vehículos de motor, motocicletas y ciclomotores; venta al por menor de combustible para vehículos de motor	1.179	5,37
74	Otras actividades empresariales	883	4,02
15	Industria de productos alimenticios y bebidas	875	3,99
70	Actividades inmobiliarias	781	3,56
22	Edición, artes gráficas y reproducción de soportes grabados	642	2,92
29	Industria de la construcción de maquinaria y equipo mecánico	549	2,50
26	Fabricación de otros productos minerales no metálicos	500	2,28
55	Hostelería	486	2,21
60	Transporte terrestre; transporte por tuberías	419	1,91
25	Fabricación de productos de caucho y materias plásticas	384	1,75
24	Industria química	372	1,69
17	Industria textil	369	1,68
36	Fabricación de muebles; otras industrias manufactureras	369	1,68
20	Industria de la madera y del corcho, excepto muebles; cestería y espartería	317	1,44
63	Actividades anexas a los transportes; actividades de agencias de viajes	275	1,25
	Resto de sectores	2.558	11,64
	<b>Totales</b>	<b>21.950</b>	<b>100,00</b>

## 5.2. ANÁLISIS DE LOS DATOS

### 5.2.1. TIE por Comunidades Autónomas para el periodo 1996-2004

La tabla VIII muestra los estadísticos descriptivos de la variable TIE para el periodo 1996 -2004 por Comunidades Autónomas, separando las empresas en normales y de reducida dimensión. Los datos se presentan siguiendo el orden alfabético de las Comunidades, si bien, para facilitar el análisis, se han incluido dos columnas que indican el número de orden que cada una de ellas ostenta en la clasificación de mayor a menor presión fiscal soportada.

**TABLA VIII**  
**ANÁLISIS DESCRIPTIVO DEL TIE POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

Comunidades Autónomas	Normales				Reducida dimensión			
	N	Media	D.T.	Orden	Orden	N	Media	D.T.
Andalucía	469	32,79%	6,27	2	6	1.548	28,79%	7,08
Aragón	218	32,14%	5,10	5	2	591	29,87%	5,04
Canarias	156	10,29%	8,00	19	18	71	11,09%	9,20
Cantabria	60	31,46%	6,01	13	9	36	28,67%	6,23
Castilla y León	261	31,54%	6,09	12	7	703	28,69%	7,22
Castilla-La Mancha	157	32,76%	5,53	4	14	517	28,38%	8,55
Cataluña	1.979	31,00%	6,48	14	13	4.100	28,55%	6,38
Ceuta	3	15,96%	2,78	18	--	--	--	--
Comunidad Valenciana	775	31,66%	5,78	11	12	2.178	28,58%	6,25
Extremadura	49	32,08%	6,60	8	5	302	28,87%	6,05
Galicia	396	32,13%	5,90	6	3	1.572	29,36%	6,52
Islas Baleares	111	32,79%	4,28	3	4	227	29,29%	6,60
La Rioja	78	31,93%	6,29	10	11	126	28,59%	7,15
Madrid	1.050	31,95%	5,96	9	8	1.829	28,68%	6,92
Melilla	6	19,51%	5,76	17	17	7	17,65%	5,86
Navarra	130	20,39%	10,38	15	15	202	23,93%	7,64
País Vasco	369	20,13%	8,85	16	16	461	20,20%	9,51
Principado de Asturias	150	32,84%	5,68	1	1	362	30,56%	5,84
Región de Murcia	225	32,10%	6,40	7	10	476	28,65%	6,49
<b>Todas salvo fiscalidad especial</b>	<b>5.978</b>	<b>31,72%</b>	<b>6,12</b>			<b>14.567</b>	<b>28,81%</b>	<b>6,61</b>
<b>Todas</b>	<b>6.642</b>	<b>30,34%</b>	<b>7,79</b>			<b>15.308</b>	<b>28,40%</b>	<b>7,03</b>

Los anteriores datos permiten cuantificar los efectos económicos de las diferencias normativas expuestas con anterioridad. Tanto para las empresas de reducida dimensión como para las normales, las regiones que presentan una menor tributación son, en ambos casos, Canarias, las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, País Vasco y Navarra. Es decir, los territorios que, por una u otra razón, disfrutan de un régimen diferenciado. En el caso de las empresas que aplican el tipo general, la presión fiscal que soportan las empresas en el País Vasco y Navarra frente al resto de regiones (salvo Canarias, Ceuta y Melilla) difiere en aproximadamente 10 puntos porcentuales.

Las principales causas que generan las diferencias en la presión fiscal se localizan en la base imponible, principalmente, en forma de diferencias permanentes; así como también en los tipos de gravamen y las deducciones.

Si nos fijamos en las Comunidades de régimen común (sin incluir Canarias y Ceuta y Melilla), se observa que el intervalo que abarca los tipos efectivos medios tiene una amplitud aproximada de 2 puntos porcentuales. Como dato relevante, se observa que, tanto para las empresas normales como para las reducidas, Cataluña se sitúa en el límite inferior con una menor tributación mientras que el Principado de Asturias lo hace en el superior.

En relación con la representatividad de las medias obtenidas en estas Comunidades, cabe señalar que la dispersión de los tipos se mantiene en torno a los 6 puntos para ambos colectivos. Esta variabilidad es bastante más elevada en el País Vasco, Navarra y Canarias; mientras que los datos relativos a Ceuta y Melilla carecen de representatividad dado el reducido número de observaciones.

Centrándonos en la cuestión de la competencia fiscal entre regiones, resulta especialmente interesante comparar los territorios forales con sus comunidades vecinas. La tabla IX presenta los tipos medios efectivos de las comunidades con régimen foral y los de las que limitan con ellas.

**TABLA IX**  
**ANÁLISIS DESCRIPTIVO DEL TIE POR COMUNIDADES FORALES Y LÍMITROFES**

Normales		Reducida dimensión	
País Vasco	20,13%	País Vasco	20,20%
Navarra	20,39%	Navarra	23,93%
Cantabria	31,46%	La Rioja	28,59%
Castilla y León	31,53%	Cantabria	28,67%
La Rioja	31,93%	Castilla y León	28,69%
Aragón	32,14%	Aragón	29,87%
Principado de Asturias	32,84%	Principado de Asturias	30,56%

Sin duda, el fisco es claramente más benévolo en los territorios forales, lo que puede otorgarles una ventaja competitiva que condicione la instalación de nuevas empresas en las regiones limítrofes. Se trata de una situación de privilegio fiscal que introduce un elemento distorsionador que no puede ser contrarrestado por las regiones perjudicadas, dado que no cuentan con competencias legislativas para modificar la tributación de las empresas instaladas en su territorio. Destaca el hecho de que las diferencias en la presión fiscal entre unas comunidades y otras son más acusadas entre empresas normales que entre las de reducida dimensión, lo cual puede indicar que los incentivos para localizar una empresa en una región u otra son mayores en tanto mayor es el tamaño de la entidad.

Es preciso detenerse en la relación entre los TIE correspondientes a las empresas sujetas a tipo general y a las que pueden aplicar los incentivos para empresas de reducida dimensión, ya que de su análisis podemos colegir si este régimen especial, o las medidas equivalentes aplicables en el País Vasco y Navarra, son realmente efectivas a la hora de favorecer a este colectivo. La tabla X presenta, en algunos casos, información contradictoria con lo que cabría esperar, ya que en el

País Vasco, Navarra y Canarias, las sociedades pequeñas sufren mayor presión fiscal que las grandes empresas, si bien su tributación sigue siendo muy inferior a la soportada por sus equivalentes en el resto del Estado.

Si atendemos a este criterio, en el resto de Comunidades de régimen común el diferencial en la tributación de ambos tipos de empresas presenta variaciones con diversa intensidad, produciéndose la mayor diferencia en Castilla-La Mancha con un 15,44%, frente al 7,49% del Principado de Asturias, que supone la de menor cuantía

**TABLA X**  
**ANÁLISIS DESCRIPTIVO DE LAS DIFERENCIAS DE TRIBUTACIÓN ENTRE EMPRESAS GRANDES Y DE REDUCIDA DIMENSIÓN EN UNA CC.AA.**

CC.AA.	Normales	Reducida dimensión	Diferencia porcentual
Andalucía	32,79%	28,79%	13,89%
Aragón	32,14%	29,87%	7,61%
Canarias	10,29%	11,09%	-7,27%
Cantabria	31,46%	28,67%	9,72%
Castilla y León	31,53%	28,69%	9,93%
Castilla-La Mancha	32,76%	28,38%	15,44%
Cataluña	31,00%	28,55%	8,57%
Comunidad Valenciana	31,65%	28,58%	10,76%
Extremadura	32,08%	28,87%	11,10%
Galicia	32,13%	29,36%	9,44%
Islas Baleares	32,79%	29,29%	11,95%
La Rioja	31,93%	28,59%	11,68%
Madrid	31,95%	28,68%	11,40%
Melilla	19,50%	17,65%	10,52%
Navarra	20,39%	23,93%	-14,80%
País Vasco	20,13%	20,20%	-0,33%
Principado de Asturias	32,84%	30,56%	7,49%
Región de Murcia	32,10%	28,65%	12,02%
<b>CCAA salvo fiscalidad especial</b>	<b>31,72%</b>	<b>28,81%</b>	<b>10,11%</b>
<b>Todas CCAA</b>	<b>30,34%</b>	<b>28,40%</b>	<b>6,82%</b>

En relación con Navarra y el País Vasco, las diferencias en las leyes aplicables entre las empresas reducidas y las de tipo general no son tan acusadas como en el resto del Estado. En Navarra, por ejemplo, no existe un régimen especial para las sociedades más pequeñas y sólo desde el año 2001, se aplica un tipo de gravamen del 32,5% (sin límite de aplicación a la base imponible) inferior al normal, que está en el 35%. Por contra, durante todo el periodo de estudio (excepto 1996), en el territorio común, las empresas de reducida dimensión aplicaban un tipo inferior del 30% al primer tramo de la base imponible que, generalmente, representa la totalidad de la base a gravar en este tipo de sociedades.

En el caso del País Vasco, si nos centramos también en el tipo normal, para las empresas normales sería del 32,5%, mientras que para las pequeñas empresas se fijaría en el 30% hasta un determinado límite de base imponible. Ello justificaría que la diferencia entre la presión fiscal para empresas normales y para las reducidas fuera inferior que en el territorio común, sin embargo sería necesario explorar otras razones para justificar el que esta última sea superior. Uno de los motivos que podría explicar este hecho es que solamente las empresas más grandes tienen capacidad suficiente para hacer un uso más óptimo de determinados incentivos muy ventajosos, por ejemplo, los relacionados con la inversión o los programas de I+D.

### 5.2.2. Evolución anual del TIE durante el periodo 1996-2004 (Comunidades sin fiscalidad especial).

La tabla XI muestra la evolución del TIE medio a lo largo de los años que comprende el estudio, diferenciando entre empresas normales y de reducida dimensión, para el caso de las Comunidades Autónomas sin fiscalidad especial. El total de sociedades incluidas en la muestra de empresas normales es de 5.978, mientras que para las de reducida dimensión es de 14.567.

**TABLA XI**  
**EVOLUCIÓN ANUAL DEL TIE PARA CC.AA. SIN FISCALIDAD ESPECIAL**

Año	Normales		Reducida dimensión	
	Media	D.T.	Media	D.T.
1996	28,44%	13,17	27,49%	16,07
1997	30,72%	11,29	26,54%	13,60
1998	32,04%	9,94	27,79%	11,65
1999	32,86%	8,54	29,07%	10,21
2000	32,71%	7,96	29,60%	9,62
2001	32,21%	9,41	29,49%	10,08
2002	32,40%	9,62	29,78%	9,87
2003	32,19%	9,41	29,77%	9,76
2004	31,93%	9,97	29,76%	10,02

Centrándonos, en primer lugar, en las empresas sujetas al régimen general, destaca el incremento experimentado por los tipos efectivos en 1997 y 1998, para luego estabilizarse en torno al 32%. La explicación de una tributación comparativamente más baja en los dos primeros años analizados se puede encontrar en la vigencia durante esos ejercicios de incentivos heredados del sistema anterior, de los cuales previsiblemente se hizo un uso intensivo ante la expectativa de su desaparición. En concreto, nos referimos a la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos (1996), la deducción por creación de empleo indefinido para todo tipo de trabajadores (1996-1997) y la exención por reinversión (1996-1998).

La situación coyuntural propia de un periodo de adaptación a un cambio normativo es un factor añadido a tener en cuenta que podría explicar la mayor variabilidad experimentada por los tipos efectivos en los dos primeros años, donde aparecen las desviaciones típicas más elevadas.

En relación con las sociedades más pequeñas, se observa una dinámica similar, si bien existe un elemento adicional que hay que tener en cuenta al margen de los citados. En 1997 se introduce el tipo nominal reducido del 30% para este tipo de empresas aplicable a los primeros 15 millones de pesetas de base imponible, lo cual provoca un descenso del TIE en dicho ejercicio, para posteriormente estabilizarse en años posteriores alrededor del 29%. La dispersión observada en la tributación es mayor que en el caso de las empresas normales.

Tanto en un caso como en otro, no existe una tendencia definida en el TIE soportado, salvo las variaciones correspondientes a los primeros años de vigencia de la ley, lo cual puede indicar que los incentivos fiscales introducidos a lo largo de los años no tienen una repercusión destacada sobre la tributación empresarial o bien que las empresas no consiguen sacarles el máximo partido.

### 5.2.3. TIE por Sectores de Actividad para el periodo 1996-2004 (Comunidades sin fiscalidad especial).

La tabla XII muestra la media del TIE para el conjunto del periodo de estudio por sectores empresariales para las Comunidades de régimen común sin fiscalidad especial. Los códigos que aparecen en la tabla corresponden a la clasificación del CNAE -93. Tanto la descripción de la actividad que corresponde a cada código como las características de la muestra desde el punto de

vista de esta variable se pueden consultar en la tabla VII. Al igual que en la tabla VIII, se han incorporado dos columnas indicando el orden, de mayor a menor, que ocupa cada sector empresarial en relación con la carga fiscal soportada.

**TABLA XII**  
**ANÁLISIS DESCRIPTIVO DEL TIE POR ACTIVIDADES PARA CC.AA. SIN FISCALIDAD ESPECIAL**

CNAE-93	Normales				Reducida dimensión			
	N	Media	D.T.	Orden	Orden	N	Media	D.T.
15	406	31,11%	6,36	10	5	416	29,18%	6,87
17	112	28,55%	8,00	19	15	255	27,95%	6,66
20	71	31,41%	4,60	8	11	221	28,78%	6,09
22	101	31,02%	6,26	11	16	508	27,82%	7,60
24	193	28,93%	6,17	18	6	155	29,17%	4,70
25	129	30,06%	6,59	14	14	230	28,25%	6,83
26	197	30,40%	6,55	12	7	278	29,14%	6,92
28	219	31,37%	5,57	9	12	917	28,76%	6,33
29	138	29,18%	6,54	17	10	356	28,84%	5,65
36	93	30,02%	4,89	15	18	258	27,64%	6,33
45	485	34,13%	5,04	1	2	2.332	29,45%	6,29
50	568	33,34%	4,35	2	4	539	29,25%	6,31
51	1.719	32,69%	5,06	4	13	3.011	28,75%	6,60
52	209	32,76%	4,43	3	9	1.354	28,85%	6,63
55	63	30,17%	9,04	13	1	393	29,56%	6,28
60	135	29,68%	7,06	16	19	259	27,26%	7,53
63	107	32,07%	6,57	5	3	139	29,35%	6,89
70	103	31,97%	7,23	7	8	650	29,10%	6,72
74	170	32,01%	6,96	6	17	657	27,76%	7,22
<b>Total</b>	<b>5.218</b>	<b>31,99%</b>	<b>5,83</b>		<b>Total</b>	<b>12.928</b>	<b>28,82%</b>	<b>6,60</b>

El Comercio al por mayor [51] soporta uno de los tipos más elevados en empresas normales (32,69%), mientras que, en las de reducida dimensión, está por debajo de la media (28,75%). El sector de la Construcción [45] es, según los datos, la actividad más castigada fiscalmente en el Impuesto sobre Sociedades ya que su TIE es el más elevado en las empresas normales (34,13%) y el segundo más elevado entre las de reducida dimensión (29,45%). Por último, el TIE correspondiente al Comercio al por menor [52] de empresas normales es el tercero más elevado en su grupo (32,76%), mientras que su lugar en el caso de las sociedades pequeñas es algo más discreto.

Los sectores que menos presión fiscal soportan son, entre las empresas normales, la Industria textil [17], la Industria química [24] y la Industria de construcción de maquinaria y equipo mecánico [29]; mientras que en el caso de las sociedades pequeñas son el Transporte terrestre [60], la Fabricación de muebles [36] y los incluidos bajo el epígrafe Otras actividades empresariales [74].

Las diferencias entre el TIE de los sectores más gravados y los que menos son más amplias para las empresas normales, en torno a 6 puntos porcentuales, mientras que, para las reducidas se limita a poco más de 2. Por otra parte, la variabilidad de la tributación para cada sector considerado de forma particular ronda en la mayoría de los casos entre el 5% y el 7% de desviación típica, siendo especialmente elevada en el sector hostelería (empresas normales), donde alcanza el 9%.

Si atendemos a los incentivos fiscales que establece la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es probable que las deducciones existentes, en su mayoría para la realización de inversiones, sean mejor aprovechadas por las empresas más grandes sujetas al tipo general, dado que su tamaño les permite un mayor esfuerzo económico en ese sentido. Si nos fijamos en los tres sectores de empresas que menor tributación soportan, todos corresponden a actividades industriales que, en buena lógica, pueden destinar mayores recursos a actividades de I+D o de innovación

tecnológica, por ejemplo. El aprovechamiento de estas ventajas fiscales debe, en cualquier caso, ligarse a las características particulares de las empresas de cada sector.

En el caso de las empresas de reducida dimensión, no existe una gran diferencia entre la tributación de las empresas que más pagan y las que menos.

## 6. CONCLUSIONES

La descentralización territorial recogida en la Carta Magna tiene, entre las múltiples consecuencias relacionadas con la organización del Estado, importantes implicaciones de índole tributaria.

La aprobación de regímenes forales con competencia normativa propia (País Vasco y Navarra), junto con el reconocimiento de las especiales dificultades inherentes a la obtención de rentas en determinados territorios por razones geográficas (Islas Canarias, Ceuta y Melilla) provocan una asimetría normativa cuya cuantificación en términos de presión fiscal soportada es de especial relevancia dado que puede influir en la toma de decisiones empresariales.

El presente trabajo aborda esta cuestión mediante el análisis descriptivo, utilizando como indicador el tipo impositivo efectivo para evaluar las diferencias en la carga tributaria soportada entre las sociedades domiciliadas en los territorios forales y las del resto del Estado.

A pesar de que con el cambio contable introducido por el Nuevo Plan General de Contabilidad, el concepto del efecto impositivo se ha visto modificado mediante la aplicación del método de la deuda basado en el balance a través de las llamadas diferencias temporarias, podemos decir que este cambio no supone alteración alguna en el cálculo del TIE, ya que con el nuevo concepto de diferencias temporarias aquellas que afectan al resultado (antiguas diferencias temporales) se registran en cuentas de gastos (Impuesto corriente e impuesto diferido) y las que afectan al patrimonio neto no se registran en cuentas de gastos sino en el patrimonio neto, por lo que no se ve alterada la relación entre el gasto por impuesto y el resultado contable antes de impuestos.

Los datos obtenidos indican que, en el periodo 1996 -2004, la tributación media soportada por las empresas normales sujetas al régimen general se sitúa en el 31,72%, mientras que las ubicadas en territorios forales apenas superan el 20%. En cuanto a las Islas Canarias, el tipo efectivo medio alcanza el 10,29% y en Ceuta y Melilla se fijan en el 15,96% y el 19,51%, respectivamente, aunque el limitado número de datos disponibles en ambas ciudades resta consistencia a sus resultados. Respecto al impacto del régimen de incentivos para empresas de reducida dimensión, en las Comunidades de régimen común se cifra en cerca de 3 puntos, lo que supone rebajar la presión fiscal en algo más de un 10%. El diferencial entre la presión fiscal que soportan las empresas de reducida dimensión en las Comunidades de régimen común y las forales es inferior al experimentado por empresas sujetas a tipo general.

El análisis por sectores muestra importantes diferencias entre los TIE de las empresas que realizan distintas actividades, alcanzando los 6 puntos entre las empresas normales y casi 2 en las de reducida dimensión. En el primer caso, la Construcción y el Comercio figuran entre las actividades más castigadas y las Industrias textil y química entre las que menos. Las sociedades más pequeñas, por su parte, soportan una mayor presión fiscal si realizan actividades de Hostelería o Construcción y resultan mejor tratadas si se dedican al Transporte terrestre o a la Fabricación de muebles.

La importancia de las diferencias constatadas y su trascendencia en el funcionamiento normal del mercado hacen necesario, en nuestra opinión, un análisis más profundo que permita, mediante la

utilización de técnicas estadísticas más completas, evaluar con detalle hasta qué punto resultan significativas en cada uno de los años, territorios y actividades; cuestión que abordaremos en próximas investigaciones.

Las principales limitaciones del trabajo se derivan fundamentalmente del manejo de información contable no sometida a auditoría externa en la mayoría de los casos, así como de la falta de datos fiscales que permitirían analizar las diferencias entre los impuestos devengados y los efectivamente pagados. Además, la metodología descriptiva utilizada en el análisis constituye solo una primera aproximación al estudio de las diferencias entre los tipos impositivos efectivos soportados por las empresas, que debe completarse con un análisis estadístico más profundo que evalúe si esas diferencias son o no significativas; trabajo que se desarrollará en la siguiente fase de la investigación.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- APARICIO, A. [1996]: "La aplicación del derecho comunitario europeo en materia de fiscalidad en España", *Noticias de la Unión Europea*, núm. 132, enero.
- BAUMAN, C.; Y SCHADEWALD, M. [2001]: "Impact of foreign operations on reported effective tax rates: interplay of foreign taxes, U.S. taxes and U.S. GAAP", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 10 (2001) 177–196.
- BUIJINK, W.; JANSSEN, B.; Y SCHOLS, Y. [2002]: "Evidence of the effect of domicile on corporate average effective tax rates in the European Union". *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 11 (2002) 115–130.
- CALLIHAN, D. S. [1994]: "Corporate effective tax rates: A synthesis of the literatura". *Journal of Accounting Literature*, 13, 1–43.
- CARRERA, A. [2005]: *Impuesto sobre sociedades y atracción de empresas: el caso vasco visto desde Cantabria*. Santander, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria.
- CORONA, J.F. [1992]: "Evolución de la armonización fiscal comunitaria en el Impuesto sobre Sociedades", *Revista Hacienda Pública Española* 2/92, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- CORONA, J. y DÍAZ, A. [1994]: *Teoría básica de la Hacienda Pública*. Ariel, Barcelona.
- FERNÁNDEZ, E. [2004]: *La imposición efectiva de las sociedades españolas desde la óptica contable y fiscal*. Instituto de Estudios Fiscales, INV. Nº 8/04.
- FERNÁNDEZ, E. Y ÁLVAREZ, S. [2002]: *Evolución de la armonización comunitaria del impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal*. Instituto de Estudios Fiscales y Universidad de Oviedo. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.º 17/02, [www.ief.es](http://www.ief.es)
- FERNÁNDEZ, E. Y MARTÍNEZ, A. [2003]: "El acercamiento entre contabilidad y fiscalidad en el IS: Evaluación práctica". *Técnica Contable*, nº 653, 25-37.
- FISCHER, C. M.; RUPERT, T. J.; Y WARTICK, M. L. [2001]: "Tax policy and planning implications of hidden taxes: effective marginal tax rate exercises". *Journal of Accounting Education*, nº 19, 63-74.
- FULLERTON, D. [1984]: "Which Effective Tax Rate?". *National Tax Journal*, vol. XXXVII, nº 1, pp. 23-41.
- GARCÍA, A. Y SALINAS, J. [1994]: *Manual de Hacienda Pública General y de España*. Tecnos, Madrid.
- 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*, 16, 1–34.
- LABATUT, G.; MOLINA, R.; y VERES, E. [2004]: "La medición de la presión fiscal empresarial: el "Tipo Impositivo Efectivo Medio". *Técnica Contable*, núm, 669, 4-14.
- LÓPEZ, M.T. y UTRILLA, A. [1992]: *Introducción al sector público español*. Civitas, Madrid.
- MILLS, L.; ERICKSON, M. M.; Y MAYDEW, E. L. [1998]: "Investments in Tax Planning". *Journal of the American Taxation Association*, nº 20, spring, 1-20.
- MOLINA LLOPIS, R. [2005]: *Presión fiscal en las PYMES. Estudio de su incidencia en la Comunidad Valenciana*. AECA Monografías. Madrid.
- OMER, T. C.; MOLLOY, K. H.; Y ZIEBART, D. A. [1993]: "An investigation of the firm size — Effective tax rate relation in the 1980s". *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 8, 167–182 [New Series].
- PAREDES, R. [1994]: "Efectos de incentivo a la inversión del sistema fiscal: El Tipo Impositivo Efectivo como herramienta de análisis". *Actualidad Financiera*, nº 1, 31 -57.
- PÉREZ-SIERRA, I. [2000]: *El impuesto sobre sociedades en el Concierto Económico*. Tesis doctoral. Universidad del País Vasco,  
[http://descargas.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/01350553100026499644802/009404\\_1.pdf](http://descargas.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/01350553100026499644802/009404_1.pdf)
- PORCANO, T. M. [1986]. "Corporate tax rates: Progressive, proportional or regressive". *Journal of the American Taxation Association*, 7, 17–31.

- RUBIO, J.J. Y BARROSO, B. [2004]: "Situación actual y perspectivas de futuro de la imposición directa en la Unión Europea". *Instituto de Estudios Fiscales*, Documento de trabajo nº 15/2004.
- SANZ, J. F.; ROMERO, D.; ÁLVAREZ, S.; CHOCARRO, G.; Y UBAGO, Y. [2004]: *El impuesto de sociedades en la europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas*. Instituto de Estudios Financieros, DOC. Nº 22/04.
- WILKINSON, B. R.; STEVEN, F. C.; Y JONES, G. [2001]: "Strategies and dividend imputation: the effect of foreign and domestic ownership on average effective tax rates". *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, nº 10, 157-175.
- ZIMMERMAN, J. L. [1983]: "Taxes and firm size". *Journal of Accounting and Economics*, 5, 119–149.
- ZUBIRI, I. [2000]: *El concierto económico en el contexto de la Unión Europea*. Círculo de Empresarios Vascos. Bilbao.
- ZUBIRI, I. Y VALLEJO, M. [1995]: *Un análisis metodológico y empírico del sistema de cupo*. Fundación BBV, Madrid.