



# UNIVERSIDAD DE OVIEDO



**Facultad de Economía y Empresa**

## TRABAJO FIN DE MÁSTER

“Análisis de las Diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad”

**AUTORA: María Isabel del Blanco Espadas**  
**TUTOR: Antonio Manuel Martínez Arias**

D. Antonio Manuel Martínez Arias, Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Oviedo, en calidad de Tutor del trabajo Fin de Máster que aquí se presenta, informa que:

Dña. M<sup>a</sup> Isabel del Blanco Espadas, alumna del Máster en Sistemas de Información y Análisis Contable durante el curso 2011-2012, ha realizado bajo mi dirección el trabajo fin de máster titulado "*Análisis de las Diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad*", 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 06 de junio de 2012,

Fdo.: Dña. M<sup>a</sup> Isabel del Blanco Espadas

Fdo.: D. Antonio Manuel Martínez Arias

1. Introducción	1
2. El Impuesto sobre Sociedades	2
2.1 Síntesis de la Normativa Fiscal y Contable	2
2.2. Registro Contable del Impuesto sobre Sociedades	3
2.3. Las Diferencias Permanentes	5
2.4. Las Diferencias Temporarias	7
3 El caso particular de las Empresas de Reducida Dimensión en el Impuesto de Sociedades	9
3.1 Incentivos fiscales de las Empresas de Reducida Dimensión que provocan Diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad	9
3.2 Tipo de gravamen	11
3.3 Contabilización del Impuesto de Beneficios	12
4 Estudio Empírico	13
4.1 Liquidación del Impuesto sobre Sociedades	13
4.1.1 Liquidación del IS de las Sociedades no Financieras	13
4.1.2 Liquidación del IS de las Grandes Empresas	17
4.1.3 Liquidación del IS de las Empresas de Reducida Dimensión	20
4.1.4 Comparación de la Liquidación del IS	23
4.2 Tipo Impositivo Efectivo	26
4.3 Análisis Comparativo de la presión fiscal por Comunidades Autónomas	28
5 Conclusiones	30
6 Referencias Bibliográficas	31

## **1. INTRODUCCIÓN**

Contabilidad y Fiscalidad son dos disciplinas independientes que se rigen por normas distintas pero a la vez relacionadas entre sí por el Impuesto sobre Sociedades (IS), ya que supone un tributo sujeto a la normativa fiscal y, al mismo tiempo, un gasto contable que conlleva el cumplimiento de la regulación mercantil. Esta interrelación provoca divergencias entre ambas disciplinas que pueden tener un carácter definitivo o transitorio, conocidas como Diferencias Permanentes o Temporarias.

Por otra parte, la normativa tributaria vigente para las denominadas Empresas de Reducida Dimensión ofrece una serie de ventajas fiscales a dichas sociedades. Así mismo, el legislador ha establecido para estas PYMES un tipo impositivo, en general, menor que para el resto de las entidades sometidas al tributo. La introducción de estos incentivos tiene como finalidad ofrecer una fiscalidad más ventajosa para las Empresas de Reducida Dimensión, en particular que paguen una menor cuantía por el IS al estar sometidas a un tipo impositivo inferior.

Desde la perspectiva de los comentarios efectuados, el objetivo de este estudio es analizar las Diferencias existentes entre Contabilidad y Fiscalidad en el marco del Impuesto sobre Sociedades, primero con un enfoque teórico para después proceder a su contrastación práctica. Igualmente otra finalidad del trabajo es estudiar la presión fiscal de las sociedades españolas, prestando especial atención a las denominadas Empresas de Reducida Dimensión, para comprobar si efectivamente resultan beneficiadas por la normativa específica a que están sometidas.

Para llevar a cabo el estudio, en primer lugar se aborda la normativa del Impuesto sobre Sociedades desde una perspectiva general para después centrarse en la relativa a las Empresas de Reducida Dimensión. Una vez examinada la normativa, a continuación se pasa a la parte práctica utilizando para ello los datos publicados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) durante el período 2005-2009, con el objetivo de constatar en la realidad empresarial las Diferencias existentes entre Contabilidad y Fiscalidad, así como calcular la presión fiscal soportada por las sociedades españolas, prestando especial atención en ambos casos a las Empresas de Reducida Dimensión. Finalmente se presentan las principales conclusiones alcanzadas en el trabajo.

## **2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

### **2.1. Síntesis de la normativa fiscal y contable**

El Impuesto sobre Sociedades es el tributo que conlleva mayor trascendencia para las empresas, no solo por el desembolso que supone sino también por la problemática contable que conlleva. Así, existe una estrecha relación entre Contabilidad y Fiscalidad, ya que se trata de un tributo regulado por la normativa fiscal, pero que se calcula a partir de la información contable, lo que implica que esté sometida a la regulación mercantil.

Desde el punto de vista fiscal, y basándonos en el Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), el Impuesto sobre Sociedades es un tributo directo, personal, periódico, sintético, que se aplica en todo el ámbito nacional y que grava las rentas obtenidas por una empresa. Para calcular la Base Imponible se parte del Resultado Contable del periodo, el cual se minorará por la compensación de Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores y se le aplican unos Ajustes (positivos o negativos). El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico y nunca excederá de doce meses y el impuesto será devengado el último día del periodo impositivo. El tipo de gravamen se aplica sobre la Base Imponible obteniendo así la Cuota Íntegra del tributo. Dicha Cuota Íntegra será minorada por las Deducciones y Bonificaciones a que tenga derecho el sujeto pasivo. Así mismo, los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades deberán hacer pagos fraccionados a cuenta del importe definitivo del impuesto en los veinte primeros días de abril, octubre y diciembre e igualmente, según la normativa fiscal, están obligados a presentar y suscribir una declaración por el impuesto en el lugar y la forma determinados.

En el cuadro 1 se presenta el esquema liquidatorio del Impuesto sobre Sociedades, con la finalidad de facilitar su comprensión.

Cuadro 1. Esquema liquidatorio del IS

<b>Liquidación fiscal del IS</b>
Resultado Contable antes de Impuestos (RCAI) + - Ajustes positivos y negativos
= Base Imponible (BI) previa - Bases Imponibles Negativas de Ejercicios Anteriores
= Base Imponible (BI) x Tipo de gravamen (t/g)
= Cuota Íntegra (CI) -Deducciones y Bonificaciones (DyB)
<b>= CUOTA LÍQUIDA (CL)</b>
-Retenciones y Pagos a Cuenta (RyPC)
= CUOTA DIFERENCIAL (CD)

Fuente: Elaboración propia

Desde el punto de vista contable, el Impuesto sobre Sociedades se considera un gasto del ejercicio, pero su contabilización presenta la dificultad de determinar su cuantía, existiendo dos métodos para ello:

1. Método de la cuota a pagar: se contabiliza como gasto el importe a pagar.
2. Método del efecto impositivo, de la tributación diferida o del impuesto diferido: el gasto por Impuesto de Sociedades se calcula sobre el Resultado Contable, mientras que la cuantía a pagar a la Hacienda se determina a partir del Resultado Fiscal.

Al registro contable del Impuesto sobre Sociedades se dedica el epígrafe siguiente.

## 2.2. Registro Contable del Impuesto sobre Sociedades

Conforme a la normativa contable vigente en nuestro país, y basándonos en la Norma de Registro y Valoración 13ª del Plan General de Contabilidad (PGC) y 15ª del PGC para PYMES, podemos destacar dos posibilidades de contabilizar el Impuesto sobre Sociedades:

- Las empresas que se acogen al régimen de las microempresas reconocerán como gasto por Impuesto sobre Beneficios el importe equivalente a la Cuota Líquida de la declaración fiscal del Impuesto, es decir, seguirán el Método de la cuota a pagar.
- Para todas las demás empresas el gasto por Impuesto sobre Sociedades estará formado por dos componentes: Impuesto Corriente, es decir, la Cuota Líquida, y el Impuesto Diferido, que viene determinado por todas las Diferencias existentes entre Contabilidad y Fiscalidad con incidencia en la carga fiscal futura, es decir, aplicarán el Método del efecto impositivo.

Cabe destacar que el método del efecto impositivo se basa en el Balance, lo cual resulta más complejo y, además, a la hora de determinar el gasto no concuerda con la establecida en los modelos de declaraciones fiscales.

El Impuesto Corriente coincide con el Impuesto a pagar o Cuota Líquida, dando lugar a un activo o pasivo según sea el signo de la Cuota Diferencial, registrándose en la cuenta 6300. Impuesto Corriente. Suponen un menor importe del Impuesto Corriente las Deducciones y ventajas fiscales y las compensaciones de Bases Imponibles negativas de años anteriores. Debemos señalar que para las sociedades que se acojan al régimen de las microempresas todo su gasto por impuesto sobre beneficios será el Impuesto Corriente. El activo por Impuesto Corriente se reconocerá en la cuenta 4709. Hacienda Pública deudora por devolución de impuestos, mientras que el pasivo se reconocerá en la cuenta 4752. Hacienda Pública acreedora por Impuesto sobre Sociedades.

El Impuesto Diferido se corresponde con la parte del Impuesto sobre Beneficios vinculada a la tributación diferida y se contabilizará en la cuenta 6301. Impuesto Diferido, pudiendo dar lugar a activos o pasivos.

Así, podemos clasificar las diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad en Temporarias y Permanentes. Sólo las Diferencias Temporarias originarán el nacimiento de activos/pasivos fiscales dado que afectarán a los importes a pagar en periodos siguientes, aspecto que abordaremos más adelante.

Al cierre del ejercicio la empresa deberá reconsiderar los activos fiscales, reconocidos o no, lo que puede originar altas o bajas. Para ello, así como para registrar los Ajustes en los activos/pasivos por tributación diferida ante modificaciones en la normativa fiscal, se utilizarán las cuentas 638. Ajustes positivos en la imposición de beneficios (ingreso) y 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (gasto). Cabe resaltar que si los activos o pasivos por tributación diferida surgieron de partidas registradas en patrimonio neto, los ajustes se imputaran contra ellas en el PGC para PYMES, mientras que en el PGC irán contra las cuentas 838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios/ 833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios, y revertirán en las cuentas de patrimonio neto.

Las ventajas fiscales por Diferencias Permanentes negativas, Deducciones y Bonificaciones se llevarán a las cuentas 1370. Ingresos fiscales por Diferencias Permanentes a distribuir en varios ejercicios y 1371. Ingresos fiscales por Deducciones y Bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

Para el registro contable de las contingencias fiscales están previstas las cuentas 141. Provisión para impuestos y la 5291. Provisión a corto plazo para impuestos que se utilizarán para registrar el importe de las deudas tributarias.

Tras haber analizado los aspectos más generales de registro del Impuesto sobre Sociedades, en el Cuadro 2 presentamos un esquema que interrelaciona la liquidación y el gasto contable por IS.

Cuadro 2. Liquidación del IS y cálculo del gasto contable por impuesto sobre beneficios

Liquidación fiscal del IS	Gasto Contable por IS
Resultado Contable antes Impuestos + Diferencias permanentes (DP) Positiva - Diferencias permanentes (DP) negativas + Diferencias Temporarias (DT) Deducibles (origen) - Diferencias Temporarias (DT) Deducibles (reversión) - Diferencias Temporarias (DT) Imponibles (origen) + Diferencias Temporarias (DT) Imponibles (reversión)	<b>Impuesto Corriente → Cuota Líquida</b> <b>Impuesto Diferido:</b> - t/g x DT Deducible (origen) + t/g x DT Deducible (reversión) + t/g x DT Imponible (origen) - t/g x DT imponible (reversión) - t/g x BI Negativas (origen) + t/g x BI Negativa de ejercicios anteriores (aplicación) - DyB del ejercicio pendiente de aplicación + DyB de ejercicios anteriores aplicadas en el actual
= Base Imponible (BI) previa - Bases Imponibles Negativas de Ejercicios Anteriores	
= Base Imponible (BI) x Tipo de gravamen (t/g)	= <b>GASTO POR IS:</b> • (6300) Impuesto corriente • (6301) Impuesto diferido
= Cuota Íntegra (CI) - Deducciones y Bonificaciones (DyB)	
= <b>CUOTA LÍQUIDA (CL)</b>	
- Retenciones y Pagos a Cuenta (RyPC)	
= CUOTA DIFERENCIAL (CD)	

Fuente: Martínez Arias y Fernández Rodríguez (2011, p. 290)

### 2.3. Las Diferencias Permanentes

Las Diferencias Permanentes se podrían definir como las debidas a una discrepancia entre ambas normativas, contable y fiscal, en la consideración conceptual de los ingresos y/o de los gastos, es decir, se trata de ingresos o gastos contables que no lo son desde la óptica fiscal, y viceversa. Son irreconciliables, de ahí su nombre, y solo tienen repercusiones en el ejercicio en que surgen, sin que afecten a otros posteriores.

Las Diferencias Permanentes positivas suponen el pago de una mayor cantidad a la Hacienda Pública por Impuesto sobre Sociedades, pudiendo encontrar su origen en:



- Gastos contables que no lo son desde la óptica fiscal: Debemos recordar que todo gasto contable, en principio, lo es también a efectos fiscales. Sin embargo, hay unos requisitos que el gasto debe cumplir para que se considere deducible:
  - ⇒ Contabilizarlo como gasto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas
  - ⇒ Existir factura completa del gasto
  - ⇒ Producirse el devengo del gasto en el periodo impositivo en que se aplica como deducible
  - ⇒ Correlacionar con los ingresos de la sociedad, ya sea mediata o futura.
- Ingresos fiscales no considerados como tal contablemente: No es necesaria la contabilización del ingreso para su integración en la Base Imponible, sino que basta con que el ingreso se haya producido en el periodo impositivo

En el Cuadro 3, vemos las principales causas que pueden dar lugar a una Diferencia Permanente Positiva

Cuadro 3. Diferencias Permanentes Positivas

Gasto contable que no lo es desde la óptica fiscal	Ingresos fiscales que no son ingresos contables
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Retribución de los fondos propios</li> <li>• Subcapitalización</li> <li>• Gasto por IS (saldo deudor)</li> <li>• Mutas y sanciones administrativas</li> <li>• Pérdidas del juego</li> <li>• Donativos y liberalidades</li> <li>• Dotaciones a Fondos Internos de Pensiones</li> <li>• Gastos en paraísos fiscales</li> <li>• Gastos de ejercicios anteriores contabilizados en el actual</li> <li>• Gastos contabilizados sin el adecuado soporte documental</li> <li>• Operaciones vinculadas</li> <li>• Diferencias temporarias deducibles no registradas contablemente</li> <li>• Cambios en criterios contables</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Activos transmitidos a los socios por causa de disolución, separación, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión o distribución de beneficios.</li> <li>• Cambios en criterios contables</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

Las Diferencias Permanentes negativas minoran el Resultado Contable antes de Impuestos, provocando con ello una menor cuota a pagar en concepto de Impuesto sobre Sociedades. Su origen puede deberse a:

- Ingresos contables que no pueden incluirse en la Base Imponible: Debemos decir que son muy pocos los ingresos contables que luego no se incluyen en la declaración fiscal por estar exentos de tributación.

- Gastos fiscales que no tienen esta consideración en el ámbito contable: Se permite deducir los gastos registrados en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y los que se contabilicen contra Reservas.

A continuación, en el Cuadro 4 se exponen los principales motivos que pueden ocasionar Diferencias Permanentes negativas

Cuadro 4. Diferencias Permanentes negativas

Ingresos contables que no son fiscales	Gastos fiscales que no son gastos contables
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gasto por IS (saldo acreedor)</li> <li>• La corrección monetaria</li> <li>• Cambios en criterios contables</li> <li>• Errores contables</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gastos de emisión de títulos de patrimonio propio</li> <li>• Cambios en criterios contables y errores</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

## 2.4. Las Diferencias Temporarias

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. Surgen por la distinta valoración contable y fiscal de determinadas partidas del Balance, pudiendo tener su origen en:

- ❖ La existencia de Diferencias Temporales entre la Base Imponible y el RCAI, las cuales se producen por la existencia de distintos criterios de imputación temporal de los gastos y/o ingresos en cada una de las normativas. Por tanto, en este caso ambas regulaciones coinciden a la hora de catalogar un determinado concepto como gasto o ingreso, pero la discrepancia surge en cuanto al momento de imputación temporal. En consecuencia, estas Diferencias tienen efectos sobre diversos ejercicios, pues surgen en uno o varios años y luego revierten en períodos subsiguientes.
- ❖ Otros casos:
  - 1) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto que no se computan en la base imponible.
  - 2) Diferencias en la valoración contable y fiscal de elementos patrimoniales en una combinación de negocios.
  - 3) Discrepancias en la valoración inicial contable y fiscal de un elemento, no procedente de una combinación de negocios.

Las Diferencias Temporarias se pueden clasificar en dos tipos:

- **Diferencias Temporarias Imponibles:** Son las que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores importes a devolver por impuestos en ejercicios futuros; por ello, estas Diferencias comprenden las “clásicas” Diferencias Temporales de origen negativo. Ahora bien, los PGCs prevén otros orígenes de Diferencias Temporarias Imponibles como las derivadas de subvenciones de capital o ajustes de valor en activos financieros disponibles para la venta.

Las “clásicas” Diferencias Temporales de origen negativo implican un diferimiento en el pago del IS en relación con lo que habría que ingresar si no existiesen dichas Diferencias. En concreto, se producirán estas discrepancias cuando determinados ingresos contables sean diferidos fiscalmente, o bien en los casos en que se pueda anticipar fiscalmente un gasto que aún no se haya devengado contablemente. En el Cuadro 5 se presentan las ciertas causas que generan Diferencias Temporarias Imponibles:

Cuadro 5. Diferencias Temporarias Imponibles

Ingresos contables antes que fiscales	Gastos fiscales antes que contables	Otros casos
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Operaciones a plazo o con precio aplazado</li> <li>• Contabilización de un ingreso antes de que se produzca su devengo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Libertad de amortización</li> <li>• Fondo de comercio</li> <li>• Arrendamiento financiero</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Subvenciones de capital no reintegrables</li> <li>• Beneficios en activos financieros disponibles para la venta</li> <li>• Combinaciones de negocios</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

- **Diferencias Temporarias Deducibles:** Son las que darán lugar a menores importes a pagar o mayores cantidades a devolver por Impuestos en ejercicios futuros; en consecuencia, abarcan las “clásicas” Diferencias Temporales de origen positivo. Sin embargo, los Planes de 2007 prevén otros orígenes de Diferencias Temporarias Deducibles como las procedentes de las donaciones de capital.

Las “clásicas” Diferencias Temporales de origen positivo, al contrario que las de origen negativo, suponen un adelanto del pago por Impuesto sobre Beneficios a la Hacienda Pública. Se producirá un anticipo del IS por la presencia de gastos contabilizados cuya imputación fiscal sea posterior, o cuando se recoja fiscalmente un ingreso cuya contabilización tenga lugar en un ejercicio ulterior.

En el Cuadro 6 se presentan los principales motivos que dan lugar al nacimiento de Diferencias Temporarias Deducibles:

Cuadro 6. Diferencias Temporarias Deducibles

Gastos contables antes que fiscales	Ingresos fiscales antes que contables	Otros casos
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amortización de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias</li> <li>• Amortización de inmovilizado intangible</li> <li>• Deterioro de valor de las existencias</li> <li>• Deterioro de valor de los créditos comerciales</li> <li>• Deterioro de valor de activos financieros</li> <li>• Provisiones por operaciones comerciales</li> <li>• Provisión para impuestos</li> <li>• Otras provisiones: por retribuciones a largo plazo al personal, para actuaciones medioambientales, para reestructuraciones, por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permutas no comerciales de activos no corrientes</li> <li>• Activos recibidos por los socios como consecuencia de disolución, separación, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión o distribución de beneficios</li> <li>• Aportaciones no dinerarias a entidades en el momento de la constitución o ampliaciones de capital</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Donaciones de activos no corrientes para la sociedad adquirente</li> <li>• Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia

### 3. EL CASO PARTICULAR DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

#### 3.1 Incentivos de las Empresas de Reducida Dimensión que provocan Diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad

La Ley 43/1995 incorporó en la regulación fiscal española del IS un tratamiento especial para las Empresas de Reducida Dimensión, que se supone es más ventajoso que para el resto. Así, se recogen una serie de incentivos que pueden disfrutar las empresas cuya cifra de negocios sea inferior a diez millones de euros (Real Decreto-Ley 13/2010 de 3 de diciembre). Debemos señalar que en el caso de que el periodo impositivo fuese inferior a doce meses, el importe de la cifra de negocios se debe elevar al año. En concreto, el TRLIS establece los siguientes incentivos:

1. Libertad de amortización (art. 109 del TRLIS): Los requisitos exigibles para poder acogerse a este incentivo fiscal son que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media de la empresa se incremente respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un periodo adicional de veinticuatro meses. La cuantía de la inversión que podrá acogerse a este incentivo fiscal será la

que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 € por el referido incremento con dos decimales. Por tanto, las Empresas de Reducida Dimensión presentarán Diferencias Temporarias por los efectos de esta ventaja fiscal, aunque podrían ser deducibles si a la sociedad le interesa incrementar la Base Imponible para poder compensar posibles Bases Imponibles de ejercicios anteriores o aplicar Deducciones y Bonificaciones

2. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor (art.110 del TRLIS): Se pueden acoger a este incentivo fiscal los elementos de inmovilizado material nuevos cuyo valor no exceda de 601,01 €, hasta el límite de 12.020,24 € sin falta de cumplir el requisito relativo a la plantilla. Este incentivo fiscal podría generar Diferencias Temporarias si se registran como un activo, ya que tienen consideración de gastos deducibles
3. Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible (art.111 del TRLIS): se pueden amortizar fiscalmente en función del coeficiente que resulte de multiplicar por “2” el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización fiscal. Este incentivo genera Diferencias Temporarias Imponibles, siendo oportuno resaltar que este incentivo es compatible con cualquier otro beneficio fiscal.
4. Pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores (art. 112 del TRLIS): Se permite una Deducción fiscal por este concepto hasta el límite del 1% sobre el total de saldos deudores existentes a la finalización del periodo impositivo. No se pueden incluir los derechos de cobro sobre los que se deduzca una pérdida individual según lo previsto en el artículo 12.2 del TRLIS y los créditos cuyas pérdidas por deterioro no tengan carácter de fiscalmente deducible en virtud de la regulación del IS. De este modo, se pueden presentar Diferencias Temporarias Deducibles, bien por utilizar el sistema global y haber estimado un porcentaje de fallidos superior al 1%, o bien por emplear el individualizado y que la suma de las pérdidas por deterioro registradas en el ejercicio supere la cuantía admitida fiscalmente.
5. Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión (art. 113 del TRLIS): Este incentivo fiscal consiste en la posibilidad de multiplicar por “3” el coeficiente máximo de amortización fiscal, aunque hemos de señalar que si el importe invertido en el nuevo activo es superior al obtenido en la transmisión, la amortización acelerada solo se aplicará a la parte del precio de adquisición correspondiente a la reinversión, debiendo amortizar el resto según el

coeficiente normal. Esto da lugar a Diferencias Temporarias Imponibles que suponen mayores cantidades a pagar en ejercicios futuros.

6. Arrendamiento financiero (art. 115.6 del TRLIS): Todas las empresas obtienen un beneficio fiscal por este concepto al poder deducir en concepto de depreciación del inmovilizado el doble del coeficiente máximo de amortización lineal fijado en tablas. Ahora bien, las Empresas de Reducida Dimensión pueden multiplicar por “1,5” el duplo del coeficiente de amortización, lo que supone multiplicar por “3” el coeficiente fijado en las tablas fiscales. Por este motivo, estas empresas presentan mayores Diferencias Temporarias Imponibles.

Conforme a la normativa expuesta todos los incentivos conllevan el nacimiento de Diferencias Temporarias Imponibles, a excepción de la pérdida por deterioro de créditos comerciales que puede generar Diferencias Temporarias Deducibles. Por tanto, se faculta que estas entidades pospongan el IS en relación con las restantes Sociedades. En el Cuadro 7 se recogen las Diferencias existentes entre Contabilidad y Fiscalidad a consecuencia de los incentivos fiscales previstos para este tipo de entidades.

**Cuadro 7. Discrepancias existentes en el IS entre Empresas de Reducida Dimensión y Resto de Empresas**

<b>CONCEPTO</b>	<b>EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSION</b>	<b>RESTO</b>
Libertad de amortización	Diferencia Temporaria Imponible	Sólo se presenta en algunos supuestos (art. 11.2 TRLIS)
Libertad de amortización para inversiones de escaso valor	Diferencia Temporaria Imponible	No existe
Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible	Diferencia Temporaria Imponible	No existe
Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores	Diferencia Temporaria Deducible	Diferencia Temporaria Deducible, no estando contemplada la deducción global del 1%
Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión	Diferencia Temporaria Imponible	No existe
Arrendamiento financiero	Diferencia Temporaria Imponible	Diferencia Temporaria Imponible, pero en menor cuantía

Fuente: Martínez Arias y Fernández Rodríguez (2011, p. 411)

### **3.2. Tipo de Gravamen**

Aparte de los incentivos fiscales comentados anteriormente, las Empresas de Reducida Dimensión gozan de otra ventaja fiscal ligada al tipo impositivo. Así, estas entidades han venido tributando desde el 1 de enero de 2008 hasta el 2010:

- Al 25%, la parte de Base Imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 €.
- Al 30%, el resto de Base Imponible.

A partir de 2011, estas empresas han mejorado su fiscalidad, pues el tipo de gravamen se aplicará del siguiente modo:

- 25% a la parte de la Base Imponible comprendida entre 0 y 300.000 €.
- 30% al resto de la Base Imponible.

Esto supone que las Empresas de Reducida Dimensión que superen el límite comentado tributarán con dos tasas diferentes. Cuando entran en juego los dos tipos de gravamen, la empresa va a tributar a un tipo medio que estará comprendido entre el 25% y el 30%. Esto tiene repercusiones ya que a la hora de registrar la tributación diferida se ha de aplicar el tipo vigente, pero para estas Sociedades hay dos tasas distintas.

Cabe recordar que los tipos de gravamen para el resto de empresas fueron del 35% hasta 2006, 32,5% en 2007 y 30% a partir de 2008.

También debemos referirnos al incentivo fiscal introducido por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, que ha estado vigente en los periodos impositivos 2009, 2010 y 2011. Los requisitos para acogerse a dicho incentivo fiscal fueron presentar un importe neto de la cifra de negocios inferior a cinco millones de euros y mantener una plantilla media de trabajadores inferior a veinticinco trabajadores durante los doce meses siguientes al inicio del periodo impositivo. El incentivo fiscal fue:

- 20% por la parte de la Base Imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 €.
- 25% por la parte de la Base Imponible restante.

### **3.3. Contabilización del Impuesto de Sociedades**

El PGC 2007 no regula cómo contabilizar el Impuesto sobre Beneficios cuando una empresa tributa a dos tasas diferentes. La norma indica que para cuantificar los créditos y débitos derivados del efecto impositivo de estas empresas se aplicará la

tasa correspondiente al primer tramo, esto es, el 25%. Así, se establecen unas matizaciones: si de la estimación de la situación global del efecto impositivo de la empresa se derivase una posible mayor deuda por IS, se deberá dotar una provisión para riesgos y gastos por dicho importe que se abonará con cargo a una partida de gasto por Impuesto sobre Beneficios.

Por otro lado, la Resolución del ICAC explica cómo se debe calcular el gasto por IS, indicando que para determinar su cuantía ha de aplicarse el tipo medio de gravamen al que esté sujeta la empresa en dicho ejercicio, debiendo dividir para su cálculo la Cuota Íntegra entre la Base Imponible, aunque será necesario realizar Ajustes en las partidas que recogen el efecto impositivo, dado que se determinan aplicando el tipo impositivo del primer tramo de Base Imponible. Así, entendemos que los activos y pasivos por tributación diferida como el propio gasto por Impuesto Diferido se deberán registrar al tipo del primer tramo de Base Imponible, esto es, el 25%, aunque entren en juego las dos tasas de gravamen. Por el contrario, el gasto por Impuesto Corriente será el que se vea afectado por tributar a un tipo superior, dado que la Cuota Líquida se calculará teniendo en cuenta el tipo de gravamen medio.

#### **4. ESTUDIO EMPÍRICO**

Una vez expuesto en el epígrafe anterior las relaciones Contabilidad y Fiscalidad desde una perspectiva teórica, en este apartado se aborda con un enfoque práctico. En concreto, el estudio se centra en la liquidación del Impuesto de Sociedades de las Sociedades no Financieras que tributan en España, las Grandes Empresas y las Empresas de Reducida Dimensión sometidas a este tributo. Para ello se presentan diferentes Cuadros que hacen referencia a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Los datos que se presentan están reflejados en términos absolutos (en millones de euros) así como en términos porcentuales sobre el Resultado Contable. Estos Cuadros nos ayudarán a evaluar las relaciones entre Contabilidad y Fiscalidad a lo largo del periodo 2005-2009

##### **4.1 Liquidación del Impuesto sobre Sociedades**

###### **4.1.1 Liquidación del Impuesto sobre Sociedades del total de Sociedades no financieras en España (2005-2009)**

A continuación se analiza la liquidación del Impuesto sobre Sociedades en el intervalo temporal considerado. El estudio parte del Resultado Contable después de Impuestos, al que se le aplican unos Ajustes positivos y negativos donde, como anteriormente se



ha mencionado, no encontramos Diferencias Permanentes y Temporales en los datos proporcionados por la AEAT, sino que se recogen con el nombre de Ajustes, positivos y negativos, para llegar así a la Base Imponible. Una vez alcanzada esta cifra se le aplicará un tipo de gravamen, lo que nos dará la Cuota Íntegra, y tras aplicar unas Deducciones y Bonificaciones llegaremos a la Cuota Líquida. En el Cuadro 8 se presenta la liquidación del Impuesto sobre Sociedades durante el periodo observado.

Cuadro 8. Liquidación del IS de las Sociedades no Financieras

	2005		2006		2007		2008		2009	
Número de empresas	1.201.893		1.295.324		1.412.344		1.414.479		1.412.254	
<b>CONCEPTO</b>	<b>Valor</b>	<b>%RC</b>	<b>Valor</b>	<b>%RC</b>	<b>Valor</b>	<b>%RC</b>	<b>Valor</b>	<b>%RC</b>	<b>Valor</b>	<b>%RC</b>
<b>Resultado contable</b>	107.474	100%	142.404	100%	131.916	100%	47.005	100%	62.275	100%
<b>AUMENTOS</b>	91.112	84,77%	107.973	75,82%	108.814	82,48%	122.682	260,99%	108.174	173,70%
Amortización libre y acelerada	1.477	1,37%	1.574	1,10%	1.991	1,51%	-	-	-	-
Impuesto s/sociedades	37.915	35,28%	48.152	33,81%	41.782	31,67%	31.563	67,14%	26.239	42,13%
Amortización inmov. I+D	-	-	-	-	-	-	86	0,18%	54	0,09%
Reinvers. Benef. Extraor	646	0,60%	610	0,43%	591	0,45%	532	1,13%	452	0,72%
Implan. E <sup>a</sup> extranjero	53	0,05%	71	0,05%	107	0,08%	46	0,09%	32	0,05%
Res. Inv. Canarias	121	0,11%	112	0,08%	113	0,085%	246	0,52%	352	0,56%
Aumentos diversos	50.899	47,36%	57.453	40,34%	64.230	48,69%	90.197	191,89%	81.044	130,14%
<b>DISMINUCIONES</b>	92.462	86,03%	95.042	66,74%	111.740	84,70%	128.839	274,09%	130.736	209,93%
Amort. Libre y acelerada	1.594	1,48%	1.603	1,12%	1.734	1,31%	-	-	-	-
Impuesto s/sociedades	9.540	8,87%	9.148	6,42%	12.328	9,34%	23.822	50,80%	17.661	28,36%
Amortización inmov. I+D	-	-	-	-	-	-	53	0,11%	53	0,08%
Implant. E <sup>a</sup> extranjero	124	0,11%	129	0,09%	-	-	-	-	-	-
Cop: 50% dotac oblig a f reserva	118	0,11%	120	0,08%	112	0,08%	106	0,22%	72	0,11%
Reserva inv Canarias	2.065	1,92%	2.385	1,67%	1.580	1,19%	902	1,92%	606	0,97%
Compensac. BI negativas	17.869	16,63%	13.423	9,42%	12.708	9,63%	9.876	21,01%	11.837	19%
Disminuciones diversas	61.151	56,90%	68.233	47,90%	83.281	63,13%	94.083	200,15%	100.506	161,39%
<b>CONCEPTO</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>
<b>BASE IMPONIBLE</b>	147.043	100%	196.881	100%	183.691	100%	142.579	100%	128.637	100%
<b>Cuota Íntegra</b>	46.431	31,50%	62.087	31,53%	52.414	28,53%	40.888	28,68%	35.404	27,52%
<b>Bonificaciones</b>	406	0,27%	487	0,25%	494	0,27%	425	0,30%	343	0,27%
<b>Deducciones por Doble Imposición</b>	9.003	6,12%	10.718	5,44%	11.499	6,26%	11.017	7,73%	10.189	7,92%
<b>Otras deducciones</b>	3.414	0,97%	5.467	2,77%	2.907	1,58%	1.862	1,30%	1.667	1,29%
<b>Cuota Líquida Positiva</b>	33.769	22,96%	45.466	23,09%	37.486	20,40%	27.768	19,47%	23.104	17,96%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT (2005:2009)

El número de Sociedades no Financieras que tributó en España por motivo del Impuesto sobre Sociedades aumenta ligeramente en 2006 y 2007, manteniéndose constante los últimos dos años.

En primer lugar, llama la atención que el Resultado Contable evoluciona de forma inversa, es decir, en los años en que tributan menos empresas dicho concepto es mayor que en los años en que tributan más empresas. Merece especial atención el año 2008, ya que muestra un Resultado Contable de 47.005 millones de euros frente a 131.916 millones de euros en 2007. Es precisamente en ese año, el 2008, en que encontramos la cifra más baja de los resultados empresariales de las Sociedades no Financieras, a pesar de que el número de empresas que tributan es el más elevado de la serie temporal. Por ello podemos decir que este año 2008 representa un punto de inflexión en el periodo de tiempo analizado, ya que el año 2009 no sigue la misma tendencia a disminuir, sino que el Resultado Contable aumenta un 32% con respecto a 2008. Como mencionamos anteriormente, ese Resultado Contable se ve modificado por las Diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad, las cuales nos conducirán a un Resultado Fiscal distinto del Contable.

Los Ajustes positivos se mantienen constantes los tres primeros años, produciéndose la variación más significativa en el año 2008, al pasar de unos Ajustes positivos de 82,48% sobre el Resultado Contable en 2007 a 260,99% en 2008. Esta variación viene motivada por los Aumentos diversos. El gasto contable por Impuesto sobre Sociedades aumenta de 2005 a 2006, mostrando una constante disminución el resto del periodo analizado.

Los Ajustes negativos evolucionan de forma paralela a los Ajustes positivos, siendo constantes en los tres primeros años. Al igual que en los Ajustes positivos, la variación con mayor relevancia la encontramos en el año 2007, al pasar de 84,70% sobre el Resultado Contable en 2007 a 274,09% en 2008. La variación de 2008, al igual que en los Ajustes positivos, viene motivada por las Disminuciones diversas. En lo que se refiere al concepto relativo al Impuesto sobre Sociedades, apreciamos unos porcentajes muy bajos respecto al Resultado Contable que disminuyen en 2006 respecto a 2005, incrementándose en 2007 y especialmente en 2008, para volver a disminuir en 2009.

Los Ajustes netos se definen como los Ajustes positivos menos los Ajustes negativos, y vemos que en el periodo analizado presentan variaciones de unos años con respecto a otros. Así, en 2005 los Ajustes positivos y negativos muestran cifras muy parecidas,

lo que hace que su influencia en la Base Imponible no sea muy significativa. En 2006 los Ajustes netos nos dan cifras positivas, volviendo a negativas en 2007, para mantenerse en negativas hasta el final del periodo analizado.

Sobre la base del análisis en cuanto a Ajustes positivos y negativos, la Base Imponible se comporta de una manera análoga, manteniéndose constante los tres primeros años y siendo su variación más importante en 2008, pasando de 139,25% en 2007 a 303,32% sobre el Resultado Contable.

La Cuota Íntegra no presenta grandes variaciones entre los años del periodo analizado, únicamente debiendo señalarse un ligero descenso al final de dicho intervalo temporal.

Las Bonificaciones no presentan grandes variaciones porcentuales sobre la Base Imponible, disminuyendo ligeramente en los últimos años del periodo. Los datos oscilan entre el 0,25% y el 0,30% de la Base Imponible

Las Deducciones por Doble Imposición no presentan grandes variaciones tampoco, oscilando dichos porcentajes sobre la Base Imponible entre 5,44% en 2006 y 7,92% en 2009

Los porcentajes por Otras Deducciones tampoco varían de unos años a otros, oscilando los porcentajes entre 0,97% y 2,77%, y siendo menores en los últimos años del periodo analizado. Debemos hacer mención al cambio de normativa en 2007, a través de la cual se estableció un régimen que plantea la progresiva reducción de las Deducciones hasta el punto de llegar a eliminarlas en su mayoría en 2014, tal como expone Molina Llopis (2007). Esta reducción de las Deducciones quedaría compensada con la bajada en los tipos impositivos ya que pasan de ser en 2007 del 32,5% al 30% en 2008.

Cabe destacar los bajos porcentajes que representan las partidas de Bonificaciones y Deducciones, ya que todos los porcentajes se encuentran por debajo del 7,92% sobre la Base Imponible.

Por tanto, al no encontrar grandes variaciones en Deducciones y Bonificaciones en el periodo analizado, la Cuota Líquida evoluciona de forma paralela con la Cuota Íntegra, disminuyendo ligeramente en los últimos años del periodo analizado.

#### 4.1.2 Liquidación del Impuesto sobre Sociedades de las Grandes Empresas (2005-2009)

En el Cuadro 9 se presentan los datos relativos a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades para las Grandes Empresas en el periodo 2005-2009. Como hemos visto anteriormente se parte de un Resultado Contable al que se aplica unos Ajustes positivos y negativos para llegar a la Base Imponible. Una vez calculada la Base Imponible se le aplica un tipo de gravamen, lo que nos da la Cuota Íntegra, a la que se restan las Deducciones y Bonificaciones alcanzando así la Cuota Líquida.

Cuadro 9. Liquidación del IS de las Grandes Empresas (2005:2009)

	2005		2006		2007		2008		2009	
Número de empresas	24.967		25.336		30.208		31.169		28.012	
CONCEPTO	Valor	%RC	Valor	%RC	Valor	%RC	Valor	%RC	Valor	%RC
<b>Resultado Contable</b>	62.375	100%	81.598	100%	83.260	100%	44.528	100%	49.702	100%
<b>AUMENTOS</b>	53.790	86,24%	64.075	78,52%	64.964	78,02%	75.016	168,47%	62.890	126,53%
Amortización libre y acelerada	822	1,32%	834	1,02%	940	1,13%	-	-	-	-
Impuesto sobre sociedades	23.119	37,06%	30.310	37,14%	27.182	32,65%	20.700	46,49%	17.318	34,84%
Amortiz. Inmov. I+D	-	-	-	-	-	-	35	0,07%	42	0,08%
Reinversión beneficios	243	0,39%	225	0,27%	251	0,30%	239	0,53%	204	0,41%
Imp. Eª extranjero	52	0,08%	68	0,08%	94	0,11%	39	0,08%	19	0,04%
Reserva inv. Canarias	44	0,07%	35	0,04%	18	0,02%	98	0,22%	119	0,24%
Aumentos diversos	29.510	47,31%	32.600	39,95%	36.478	43,81%	53.905	121,06%	45.187	90,91%
<b>DISMINUCIONES</b>	46.738	74,93%	47.725	58,49%	63.546	76,32%	76.318	171,39%	70.699	142,18%
Amort. Libre y acelerada	593	0,90%	632	0,77%	787	0,94%	-	-	-	-
Impuesto sobre Sociedades	5.782	9,27%	4.932	6,04%	6.696	8,04%	13.424	30,15%	9.390	18,89%
Amortiz. Inmov. I+D	-	-	-	-	-	-	37	0,08%	26	0,05%
Imp. Eª extranjero	101	0,16%	77	0,09%	32	0,03%				
50% dotac. Obligat. a f. reserva	53	0,08%	36	0,04%	734	0,88%	45	0,10%	29	0,06%
Reserva inversión Canarias	886	1,42%	976	1,20%	4.851	5,83%	428	0,96%	278	0,56%
Compensación BI negativas per. Anteriores	8.186	13,12%	4.524	5,54%	50.446	60,59%	3.219	7,23%	4.315	8,68%
Disminuciones diversas	31.137	49,92%	36.547	44,79%	62.304	74,83%	59.168	132,88%	56.660	113,99%
<b>CONCEPTO</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>
<b>Base Imponible</b>	85.789	100%	113.174	100%	103.779	100%	82.263	100%	77.702	100%
<b>Cuota Íntegra</b>	28.268	32,95%	37.573	33,20%	31.729	30,57%	25.890	29,33%	22.575	29,05%
<b>Bonificaciones</b>	289	0,34%	322	0,28%	366	0,35%	292	0,33%	259	0,33%
<b>Deducciones por doble imposición</b>	5.090	5,93%	5.249	4,64%	5.593	5,39%	6.472	7,33%	5.609	7,21%
<b>Otras deducciones</b>	2.167	2,52%	3.144	2,78%	1.906	1,84%	1.301	1,47%	1.325	1,70%
<b>Cuota Líquida Positiva</b>	20.830	24,28%	28.870	25,50%	23.873	23%	17.845	20,21%	15.321	19,71%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT (2005:2009)

El número total de empresas que tributan en este régimen fiscal normal se mantiene en constante ascenso, disminuyendo ligeramente en el último año del periodo analizado.

Así mismo, el Resultado Contable asciende los tres primeros años ligeramente para sufrir una gran variación en 2008, al pasar de 83.260 millones de euros en 2007 a 44.528 millones de euros en 2008, ascendiendo ligeramente en 2009.

Los Ajustes positivos evolucionan de forma inversa al Resultado Contable, ya que los tres primeros años se mantienen constantes, produciéndose la variación más significativa en el 2008 al pasar de 78,02% sobre el Resultado Contable en 2007 a 168,47% en 2008. Este incremento en 2008 se debe a los Aumentos diversos. Respecto al gasto por Impuesto sobre Sociedades debemos hacer referencia a unos datos muy variables ya que se incrementan en el 2006 y 2008 y se reducen en 2005, 2007 y 2009.

Al igual que en los Ajustes positivos, en los Ajustes negativos encontramos la variación más significativa en el año 2008, pasando de 43,81% en 2007 a 171,39% sobre el Resultado Contable en 2008. Este crecimiento viene motivado por el incremento de los Aumentos diversos. Con referencia al ingreso por Impuesto sobre Sociedades debemos decir que los tres primeros años los porcentajes son muy bajos con respecto al Resultado Contable, incrementándose sustancialmente en 2008, para volver a disminuir en 2009.

Los Ajustes netos, que se definen como los Ajustes positivos menos los Ajustes negativos, sufren variaciones a lo largo del periodo analizado, siendo mayores en unos años que en otros; sin embargo, en todos los años del periodo analizado son positivos.

La Base Imponible crece ligeramente los dos primeros años, resultando muy variable en los tres últimos, ya que disminuye en 2007, aumenta en 2008 y vuelve a disminuir en 2009.

La Cuota Íntegra se mantiene constante durante todo el periodo analizado disminuyendo ligeramente en los dos últimos años.

Las Bonificaciones representan un porcentaje muy bajo de la Base Imponible, oscilando dichos porcentajes entre 0,28% y 0,35%.

Las Deducciones por Doble Imposición representan también porcentajes muy bajos respecto a la Base Imponible, oscilando dichos porcentajes entre 4,64% y 7,33% y mostrando una cierta tendencia ascendente al final del periodo analizado.

La partida de Otras Deducciones evoluciona de forma inversa a la de Deducciones por Doble Imposición, ya que los porcentajes son más altos en los dos primeros años, y luego comienzan a disminuir. Aún así, nos llama igualmente la atención los bajos porcentajes que representan, como en los casos anteriores.

La Cuota Líquida Positiva disminuye a lo largo del periodo situándose los porcentajes entre 25,50% y 19,71% sobre la Base Imponible, encontrando la única excepción de aumento en 2006, al pasar de 24,28% a 25,50%

Por tanto, en el periodo analizado y para las Grandes Empresas el Resultado Contable se ve incrementado por los Ajustes netos positivos, lo cual nos da una Base Imponible positiva y superior al Resultado Contable, especialmente en los dos últimos años. A pesar de que es en dicha franja temporal en que la Base Imponible es mayor, es precisamente en ese periodo en que la Cuota Líquida Positiva es menor.

#### **4.1.3 Liquidación del Impuesto sobre Sociedades de las Empresas de Reducida Dimensión (2005-2009)**

A continuación se aborda la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de las Empresas de Reducida Dimensión en el periodo 2005-2009. Para ello se presenta el Cuadro 10 donde se recogen los datos referentes a dicha liquidación tanto en valores absolutos como porcentuales. El proceso que se sigue para la llegar a la liquidación del Impuesto es el mismo que hemos visto anteriormente.

Cuadro 10. Liquidación del IS de las Empresas de Reducida Dimensión (2005:2009)

	2005		2006		2007		2008		2009	
NUMERO	1.013.591		1.101.679		1.221.795		1.208.009		1.201.600	
CONCEPTO	Valor	%RC	Valor	%RC	Valor	%RC	Valor	%RC	Valor	%RC
<b>Resultado contable</b>	14.403	100%	19.890	100%	19.110	100%	662	100%	-4.813	100%
<b>AUMENTOS</b>	12.664	87,92%	15.129	76,06%	16.247	85,02%	13.419	2027%	11.738	243,80%
Impuesto sobre Sociedades	8.719	60,53%	10.653	53,56%	9.934	51,98%	6.661	1006,10%	4.987	103,60%
Amort. inmovilizado I+D	282	1,96%	309	1,55%	337	1,76%	2	0,30%	2	0,04%
Reinversión de beneficios extraordinarios	229	1,59%	219	1,10%	198	1,04%	175	26,43%	142	2,95%
Por reserva para inversiones en Canarias	55	0,38%	51	0,26%	76	0,40%	126	19,03%	170	3,53%
Por implantación de empresas en el extranjero	0,079	0,00%	0,049	0,00%	0,241	0,00%	0,257	0,04%	0,250	0,00%
Aumentos diversos	3.376	23,43%	3.894	19,57%	5.699	29,82%	6.451	974,47%	6.436	133,70%
<b>DISMINUCIONES</b>	10.209	70,88%	12.816	64,43%	15.081	78,92%	10.102	1525,90%	9.921	206,10%
Impuesto sobre Sociedades	1.297	9%	1.406	7,06%	1.741	9,11%	3.015	455,44%	2.931	69,90%
Amort. inmovilizado I+D	626	4,34%	745	3,74%	715	3,74%	2	0,30%	2	0,04%
Cooperativas: Fondo de reserva obligatorio	22	0,15%	27	0,13%	28	0,15%	23	3,47%	18	0,37%
Reserva para inversiones en Canarias	977	6,78%	1.120	5,63%	683	3,57%	408	61,63%	273	5,67%
Compensaciones de B.I. negativas	3.767	0,26%	4.734	23,80%	5.065	26,50%	4.163	628,85%	4.485	93,18%
Disminuciones diversas	3.512	24,38%	4.780	24,03%	5.848	30,60%	2.486	375,53%	2.211	45,94%
<b>CONCEPTO</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>	<b>Valor</b>	<b>%BI</b>
<b>Base Imponible</b>	29.178	100%	35.740	100%	39.181	100%	27.053	100%	20.359	100%
<b>Cuota Íntegra</b>	9.456	32,41%	11.648	32,59%	10.824	27,60%	7.370	27,24%	5.257	25,82%
<b>Bonificaciones</b>	37	0,13%	52	0,14%	53	0,13%	38	0,14%	36	0,18%
<b>Deducciones por doble Imposición</b>	691	2,37%	888	2,48%	1.097	2,80%	903	3,34%	757	3,72%
<b>Otras deducciones</b>	534	1,83%	748	2,09%	418	1,07%	232	0,86%	146	0,72%
<b>Cuota Líquida Positiva</b>	8.192	28,07%	9.959	27,86%	9.255	23,62%	6.196	22,90%	4.318	21,21%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT (2005:2009)

El número de empresas que se acogen al régimen de tributación de las Empresas de Reducida Dimensión evoluciona de forma constante incrementándose los tres primeros ejercicios cada año con respecto al anterior, y mostrando una ligera disminución en los dos últimos.

Merece especial atención el análisis del Resultado Contable de las empresas que tributan en el régimen de Empresas de Reducida Dimensión en particular debido a las fuertes variaciones que encontramos en el periodo analizado. Observamos que los primeros años del intervalo considerado las Empresas de Reducida Dimensión presentan un Resultado Contable positivo, con beneficios de 14.403 millones de euros en el año 2005. La cifra va disminuyendo ligeramente cada año con respecto al año

anterior, hasta llegar a 2008, año en que se produce una fuerte disminución, pasando de 19.110 millones de euros en 2007 a 662 millones de euros en 2008. El año 2009 nos ofrece unos datos negativos de 4.813 millones de euros, lo que representa pérdidas para las Empresas de Reducida Dimensión.

Así mismo, encontramos también grandes variaciones en los Ajustes positivos entre unos años y otros. Los tres primeros años observamos unos porcentajes que se mantienen estables. Es en el año 2008 donde los porcentajes se disparan, pasando de 85,02% en 2007 a 2027% sobre el Resultado Contable en 2008. Esta variación tan significativa se debe principalmente a la disminución del Resultado Contable, ya que son datos tomados con referencia a dicha partida, pues es en los valores absolutos no detectamos grandes diferencias en las cifras de 2007 a 2008. Es en los valores porcentuales en los que se aprecian esas Diferencias, por tanto, la variación se debe en cierta medida a la variación experimentada en el Resultado Contable. En cuanto al gasto por Impuesto sobre Sociedades debemos decir que disminuye ligeramente los tres primeros años, siendo su incremento más significativo en 2008 y su mayor disminución, con respecto al año anterior, en 2009.

En cuanto a los Ajustes negativos podemos decir que van en consonancia con los Ajustes positivos. Los tres primeros años se mantienen constantes, produciéndose las variaciones más significativas en 2008 y 2009. Como en los Ajustes positivos, estos cambios se deben a las variaciones en el Resultado Contable, ya que en valores absolutos no son tan significativas. Debemos referirnos también al ingreso por Impuesto sobre Sociedades, que se mantiene más o menos constante los tres primeros años con unos porcentajes muy bajos, incrementándose en 2008 notablemente y disminuyendo de nuevo en 2009 de una forma muy significativa.

Los Ajustes netos son positivos en todo el periodo analizado. Aún así debemos mencionar que los Ajustes netos porcentuales son superiores en los últimos años.

La Base Imponible evoluciona de forma paralela a los Ajustes netos, es decir, la Base Imponible, en términos porcentuales, es superior al final del periodo de tiempo analizado debido a que los Ajustes netos son superiores a los de otros ejercicios y a que el Resultado Contable es significativamente inferior al de otros años.

En cuanto a la Cuota Íntegra, vemos que se va reduciendo paulatinamente en el periodo de tiempo analizado, oscilando dichos porcentajes entre 32,41% y 25,82% sobre la Base Imponible.



Las Bonificaciones representan un porcentaje muy bajo de la Base Imponible, sin presentar grandes variaciones entre unos años y otros, oscilando entre 0,13% y 0,18% sobre la Base Imponible

Las Deducciones por Doble Imposición tampoco presentan grandes variaciones, y aunque los porcentajes son un poco más elevados que en las Bonificaciones, no son muy significativos con respecto a la Base Imponible, ya que dichas cantidades oscilan entre 2,37% y 3,72%

En cuanto a Otras Deducciones encontramos valores muy parecidos a los analizados anteriormente, representando porcentajes muy bajos con respecto a la Base Imponible, oscilando dichas cantidades entre 2.09% y 0.72% sobre la Base Imponible y reduciéndose ligeramente en el periodo analizado.

Con respecto a la Cuota Líquida positiva debemos destacar que los porcentajes se van reduciendo paulatinamente cada año con respecto al año anterior, lo cual nos muestra un comportamiento paralelo a la Cuota Íntegra.

#### **4.1.4 Comparación del Impuesto sobre Sociedades en Sociedades no Financieras, Grandes Empresas y Empresas de Reducida Dimensión (2005-2009)**

En el Cuadro 11 se presenta conjuntamente la liquidación del IS durante el período analizado, distinguiendo según se la totalidad de empresas, las Grandes Empresas o las Empresas de Reducida Dimensión.

Cuadro 11: Comparación de Liquidación del IS (2005:2009)

	TOTALIDAD DE EMPRESAS						GRANDES EMPRESAS						PYMES					
	2005		2009		2005/2009		2005		2009		2005/2009		2005		2009		2005/2009	
Número de empresas	1.201.893		1.412.254		+ 210.361		24.967		28.012		+ 3.045		1.013.591		1.201.600		+ 188.009	
	Valor	% RC	Valor	%RC	Valor	VP	Valor	%RC	Valor	%RC	Valor	VP	Valor	%RC	Valor	%RC	Valor	VP
<b>Resultado contable</b>	107.474	100%	62.275	100%	-42.199	100	62.375	100%	49.702	100%	-12.673	100	14.403	100%	-4.813	100%	-19.216	100
<b>AUMENTOS</b>	91.112	84,77%	108.174	173,70%	17.062	88,93	53.790	86,24%	62.890	126,53%	9.100	40,29	12.664	87,92%	11.738	243,8%	-926	155,88
Amortización libre y acelerada	1.477	1,37%	-	-	-1.477	-1,37	822	1,32%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Impuesto s/sociedades	37.915	35,28%	26.239	42,13%	-11.676	6,85	23.119	37,06%	17.318	34,84%	-5.801	-2,22	8.719	60,53%	4.987	103,60%	-3.732	43,07
Amortización inmov. I+D	-	-	54	0,09%	54	0,09	-	-	42	0,08%	-	-	282	1,96%	142	2,95%	-140	0,99
Reinvers. Benef. Extraor	646	0,60%	452	0,72%	-194	0,12	243	0,39%	204	0,41%	-39	0,02	229	1,59%	170	3,53%	-59	1,94
Implan. Eª extranjero	53	0,05%	32	0,05%	-21	0	52	0,08%	19	0,04%	-33	-0,04	0,08	0,00%	0,25	0,00%	0,17	0,00
Res. Inv. Canarias	121	0,11%	352	0,56%	231	0,45	44	0,07%	119	0,24%	-75	0,17	55	0,38%	-	-	-	-
Aumentos diversos	50.899	47,36%	81.044	130,14%	30.155	82,78	29.510	47,31%	45.187	90,91%	15.677	43,60	3.379	23,43%	6.436	133,70%	3.057	110,27
<b>DISMINUCIONES</b>	92.462	86,03%	130.736	209,93%	38.274	123,90	46.738	74,93%	70.669	142,18%	23.931	67,25	10.209	70,88%	9.921	206,10%	-288	135,22
Amort. Libre y acelerada	1.594	1,48%	-	-	-1.594	-1,48	593	0,90%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Impuesto s/sociedades	9.540	8,87%	17.661	28,36%	8.121	19,49	5.782	9,27%	9.390	18,89%	3.608	9,62	1.297	9%	2.931	69,90%	1.634	69,81
Amortización inmov. I+D	-	-	53	0,08%	53	0,08	-	-	26	0,05%	-	-	626	4,34%	2	0,04%	-624	4,30
Implant. Eª extranjero	124	0,11%	-	-	-124	0,11	101	0,16%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Cop: 50% dotac oblig a f reserva	118	0,11%	72	0,11%	-46	0	53	0,08%	29	0,06%	-24	-0,02	22	0,15%	18	0,37%	-4	0,22
Reserva inv Canarias	2.065	1,92%	606	0,97%	-1.459	-0,95	886	1,42%	278	0,56%	-608	-0,86	977	678%	273	5,67%	-704	-672,33
Compensac. BI negativas	17.869	16,63%	11.837	19%	-6.032	2,37	8.186	13,12%	4.315	8,68%	-3.871	-4,44	3.767	0,26%	4.485	93,18%	718	92,92
Disminuciones diversas	61.151	56,90%	100.506	161,39%	39.355	104,49	31.137	49,92%	56.660	113,99%	56.523	64,07	3.512	24,38%	2.211	45,94%	-1.301	21,56
	TOTALIDAD DE EMPRESAS						GRANDES						PYMES					
	Valor	%BI	Valor	%BI	Valor	VP	Valor	%BI	Valor	%BI	Valor	VP	Valor	%BI	Valor	%BI	Valor	VP
<b>BASE IMPONIBLE</b>	147.043	100%	128.637	100%	-18.406	100	85.789	100%	77.702	100%	-8.087	1	29.178	100%	20.359	100%	-8.819	100
<b>Cuota Íntegra</b>	46.431	31,5%	35.404	27,52%	-11.027	-3,98	28.268	32,95%	22.575	29,05%	-5.693	-3,90	9.456	32,41%	5.257	25,82%	-4.199	-6,59
<b>Bonificaciones</b>	406	0,27%	343	0,27%	-63	0	289	0,34%	258	0,33%	-31	-0,01	37	0,13%	36	0,18%	-1	0,05
<b>Deducciones por Doble Imposición</b>	9.003	6,12%	10.189	7,92%	1.186	1,80	5.090	5,93%	5.609	7,22%	519	1,29	691	2,37%	757	3,72%	66	1,35
<b>Otras deducciones</b>	3.414	0,97%	1.667	1,29%	-1.747	0,32	2.167	2,53%	1.325	1,70%	-842	-0,83	534	1,83%	146	0,72%	-388	-1,11
<b>Cuota Líquida Positiva</b>	33.769	22,96%	23.104	17,96%	-10.665	-5	20.830	24,28%	15.321	19,72%	-5.509	-4,56	8.192	28,07%	4.318	21,21%	-3.874	-6,86

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT (2005:2009)

Del Cuadro 11, podemos resaltar con respecto al total de las Sociedades no Financieras españolas que tributan por Impuesto sobre Sociedades los siguientes hechos como más significativos durante el periodo 2005-2009:

- Fuerte reducción de los beneficios societarios
- Incremento de las Diferencias positivas de un 84,77% en 2005 a un 173,7% en 2009, lo cual supone un aumento de 88,93 puntos porcentuales.
- Incremento de las Disminuciones en un 86,03% en 2005, frente a un 209,93% en 2009, lo que representa un aumento de 123,9 puntos porcentuales.
- Las dos partidas anteriores originan un incremento en los Ajustes netos al pasar de 1,26% en 2005, al 36,23% en 2009, lo cual se traduce en un incremento de 34,97 puntos porcentuales.

Si analizamos las Grandes Empresas, podemos hacer una serie de comentarios:

- Importante disminución de los beneficios societarios
- Incremento de las Diferencias positivas en un 86,24% en 2005 y un 126,53% en 2009, lo cual significa un aumento de 40,29 puntos porcentuales.
- Incremento de las Disminuciones de un 74,93% en 2005 a un 142,18% en 2009, lo que se traduce en un aumento de 97,25 puntos porcentuales en el periodo analizado.
- Las dos partidas anteriores originan un incremento en los Ajustes netos al pasar de 137,53% en 2005 a un 156,33% en 2009, lo que se traduce en un incremento de 18,8 puntos porcentuales.

A continuación vamos a resaltar los hechos más significativos de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades para las Empresas de Reducida Dimensión a lo largo del intervalo 2005-2009:

- Drástica reducción de los beneficios empresariales que se concretan en pérdidas en el año 2009.
- Aumento de las Diferencias positivas al pasar de un 87,92% en 2005 a un 243,8% en 2009, lo cual representa un aumento de 155,88 puntos porcentuales.

- Incremento de las Disminuciones al pasar de un 70,86% en 2005 a un 206,1% en 2009. Esto representa una disminución de 135,22 puntos porcentuales.
- Las dos partidas anteriores originan un incremento de los Ajustes netos al pasar de un 202,58% en 2005, a un 423% en 2009, lo que significa un incremento de 220,42 puntos porcentuales.

Así mismo, debemos prestar especial atención al incremento de la Base Imponible en relación al Resultado Contable de las Empresas de Reducida Dimensión en el periodo considerado, ya que en 2005 la Base Imponible representa un 202,58% del Resultado Contable, ascendiendo dicha cifra a 423% en 2009.

A continuación se presenta el Cuadro 12, que nos ayudará a evaluar el comportamiento de Deducciones y Bonificaciones en el periodo analizado, así como establecer las comparaciones más significativas.

Cuadro 12. Deducciones y Bonificaciones (2005:2009)

	DEDUCCIONES DOBLE IMPOSICIÓN			OTRAS DEDUCCIONES			BONIFICACIONES			TOTAL DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES		
	2005	2009	05/09	2005	2009	05/09	2005	2009	05/09	2005	2009	05/09
<b>INGRESOS TOTALES</b>												
< 6	2	0	-2	1	0	-1	1	0	-1	4	0	-4
<b>TOTAL PYMES</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>-2</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>-1</b>	<b>1</b>	<b>0</b>	<b>-1</b>	<b>4</b>	<b>0</b>	<b>-4</b>
6 – 60	3	3	0	1	0	-1	1	0	-1	5	3	-2
60 – 150	12	13	1	6	0	-6	1	0	-1	19	13	-6
150 – 300	32	32	0	16	3	-13	2	2	0	50	37	-13
300 – 600	83	77	-6	42	8	-34	3	7	4	128	92	-36
600 – 1500	226	205	-21	96	18	-78	9	7	-2	331	230	-101
1500 – 6000	596	568	-28	338	43	-295	33	22	-11	967	633	-334
6000 – 12000	455	379	-76	189	93	-96	21	17	-4	665	489	-176
12000 – 30000	727	687	-40	351	83	-268	49	42	-7	1127	812	-315
30000 – 45000	289	278	-11	166	103	-63	11	16	5	466	397	-69
45000 - 600000	187	232	45	120	48	-72	0	7	-7	307	287	-20
60000 – 90000	456	481	25	179	51	-128	17	4	-13	652	536	-116
90000 – 180000	712	976	264	324	162	-162	54	19	-35	1090	1157	67
> 180000	6550	7264	714	1833	1450	-383	196	181	-15	8579	8895	316
<b>GRANDES EMPRESAS</b>	<b>10.328</b>	<b>11.196</b>	<b>868</b>	<b>3.661</b>	<b>2.062</b>	<b>-1.599</b>	<b>397</b>	<b>321</b>	<b>-76</b>	<b>14.386</b>	<b>13.581</b>	<b>-805</b>
<b>TOTAL EMPRESAS</b>	<b>10.340</b>	<b>11.196</b>	<b>856</b>	<b>3.662</b>	<b>2.062</b>	<b>-1600</b>	<b>398</b>	<b>321</b>	<b>-77</b>	<b>14.390</b>	<b>13.581</b>	<b>-809</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT (2005:2009)

La conclusión que sacamos del Cuadro 12 es que las Deducciones y Bonificaciones aplicadas por las Grandes Empresas son mucho mayores que las de las Empresas de Reducida Dimensión. Esta es una de las causas por las que, en términos

porcentuales, las Grandes Empresas soporten una menor presión fiscal que las Empresas de Reducida Dimensión. Así mismo, debemos hacer mención a que las empresas que obtienen unos ingresos más altos son las que aplican más Deducciones y Bonificaciones, es decir, a más ingresos mayores son las Deducciones y Bonificaciones.

#### 4.2. TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO

De acuerdo con Romero Frias et al (2008, p. 80) *“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”*. Por tanto, en este apartado calculamos el Tipo Impositivo Efectivo, para establecer comparaciones entre la tributación que soportan las Empresas de Reducida Dimensión en relación con el resto de sociedades. Con ello, lograremos poner de manifiesto si la tributación de las PYMES resulta ventajosa y en qué medida. Este tipo impositivo se ha calculado de la siguiente manera:

$$\text{TIE} = \frac{\text{Cuota Líquida del Impuestosobre Sociedades}}{\text{Base Imponible}}$$

Para su análisis se presentan los Cuadros 13 y 14:

Cuadro 13. Cuota Líquida y Base Imponible (2005:2009)

	Cuota Líquida						Base Imponible					
	2005	2006	2007	2008	2009	05/09	2005	2006	2007	2008	2009	05/09
<b>TOTALIDAD DE EMPRESAS</b>	29.022	38.829	33.128	24.041	19.693	-9.326	115.967	148.914	142.960	115.316	105.061	-10.906
<b>GRANDES</b>	20.830	28.870	23.873	17.845	15.321	-5.509	85.789	113.174	103.779	88.263	77.702	-8.087
<b>PYMES</b>	8.192	9.959	9.255	6.196	4.318	-3.874	29.178	35.740	39.181	27.053	20.359	-8.819

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT (2005-2009)

Cuadro 14. Tipo Impositivo Efectivo: TIE (2005:2009)

	TIE					
	2005	2006	2007	2008	2009	05/09
<b>TOTALIDAD DE EMPRESAS</b>	25,03%	26,07%	23,18%	20,85%	18,74%	-6,29
<b>GRANDES</b>	24,28%	25,50%	23,00%	20,21%	19,72%	-4,56
<b>PYMES</b>	28,07%	27,86%	23,62%	22,90%	21,21%	-6,86

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT (2005-2009)

De los Cuadros 13 y 14 sacamos como conclusión que las Empresas de Reducida Dimensión han soportado un tipo de gravamen superior a las Grandes Empresas a lo largo del periodo analizado. Cabe destacar el año 2007 como aquel en que más se aproximaron los tipos de gravamen de las Grandes Empresas y las Empresas de Reducida Dimensión. Por tanto, estos tipos de gravamen superiores han originado una mayor presión fiscal para las PYMES. Así mismo, debemos mencionar que los tipos de gravamen se han reducido en 4,56 puntos porcentuales en el caso de las Grandes Empresas en el periodo analizado, mientras que en el caso de las PYMES lo han hecho en 6,86 puntos porcentuales.

Es preciso hacer referencia a que, aunque este tipo de gravamen, según la legislación vigente, es del 30% en 2009, el TIE que se ha aplicado es del 18,74%, situándose muy por debajo de lo que establece la ley. Así mismo, debemos resaltar que, a pesar de que el legislador pretende que el tipo soportado por las PYMES sea menor al de las Grandes Empresas, en la práctica vemos que no lo consigue ya que en 2009 el Tipo Impositivo Efectivo es del 21,21% para dichas sociedades.

#### **4.3. ANALISIS COMPARATIVO DE LA PRESION FISCAL POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

A lo largo de este apartado se analiza la tributación por el Impuesto sobre Sociedades en las distintas Comunidades Autónomas al objeto de poder observar las posibles Diferencias de presión fiscal que soportan las empresas en función de su ámbito territorial.

El estudio se centra en el periodo 2005-2009, donde podemos observar que el número de empresas que tributan ha aumentado en las Comunidades Autónoma que tienen más relevancia. Para su análisis se presenta el Cuadro 15, mientras que el Cuadro 16 recoge el tipo de gravamen que ha sido soportado por las empresas en función de su localización.

Cuadro 15. Número de empresas por Comunidad Autónoma

	TOTALIDAD DE LAS EMPRESAS				GRANDES				PYMES			
	2005	2009	05/09	%	2005	2009	05/09	%	2005	2009	05/09	%
Andalucía	185.163	222.102	36.939	19,95%	2.505	2.714	209	8,34%	158.503	190.771	32.268	20,36%
Aragón	35.440	42.137	6.697	18,90%	877	984	107	12,20%	30.251	35.316	5.065	16,74%
Principado de Asturias	21.707	25.257	3.550	16,35%	425	532	107	25,18%	18.143	21.321	3.178	17,52%
Castilla y León	57.499	68.662	11.163	19,41%	898	1.162	264	29,40%	48.414	57.767	9.353	19,32%
Cataluña	248.676	288.990	40.314	16,21%	6.549	6.938	389	5,94%	208.555	246.409	37.854	18,15%
Galicia	70.304	83.166	12.862	18,29%	1.244	1.480	236	18,97%	59.976	71.361	11.385	18,98%
Islas Baleares	35.024	43.097	8.073	23,05%	453	556	103	22,74%	30.889	37.511	6.622	21,44%
Madrid	224.679	263.478	38.799	17,27%	5.845	6.762	917	15,69%	178.908	215.727	36.819	20,58%
Valencia	144.567	163.207	18.640	12,89%	2.774	2.965	191	6,89%	126.799	143.136	16.337	12,88%
<b>TOTAL</b>	<b>1.023.059</b>	<b>1.200.096</b>	<b>177.037</b>	<b>17,30%</b>	<b>21.570</b>	<b>24.093</b>	<b>2.523</b>	<b>11,70%</b>	<b>860.438</b>	<b>1.019.319</b>	<b>158.881</b>	<b>18,47%</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT (2005:2009)

Cuadro 16. TIE por Comunidades Autónomas (2005:2009)

		Cuota Líquida			Base Imponible			TIE		
		2005	2009	05/09	2005	2009	05/09	2005	2009	05/09
Andalucía	GRANDES	1.463	801	-662	5.002	4.310	-692	29,25%	18,58%	-10,66%
	PYMES	1.112	530	-582	3.813	2.373	-1.440	29,16%	22,33%	-6,83%
Aragón	GRANDES	441	199	-242	1.647	1.132	-515	26,78%	17,58%	-9,20%
	PYMES	298	144	-154	1.025	650	-375	29,07%	22,15%	-6,92%
Principado de Asturias	GRANDES	259	162	-97	1.197	704	-493	21,64%	23,01%	1,37%
	PYMES	136	98	-38	447	429	-18	30,43%	22,84%	-7,58%
Castilla y León	GRANDES	386	211	-175	1.386	814	-572	27,85%	25,92%	-1,93%
	PYMES	373	219	-154	1.257	931	-326	29,67%	23,52%	-6,15%
Cataluña	GRANDES	3.765	2.319	-1.446	15.110	10.855	-4.255	24,92%	21,36%	-3,55%
	PYMES	1.822	910	-912	6.579	4.374	-2.205	27,69%	20,80%	-6,89%
Galicia	GRANDES	836	590	-246	2.972	3.899	927	28,13%	15,13%	-13,00%
	PYMES	357	253	-104	1.219	1.101	-118	29,29%	22,98%	-6,31%
Islas Baleares	GRANDES	218	156	-62	899	698	-201	24,25%	22,35%	-1,90%
	PYMES	218	123	-95	739	533	-206	29,50%	23,08%	-6,42%
Madrid	GRANDES	10.182	8.792	-1.390	45.441	45.502	61	22,41%	19,32%	-3,08%
	PYMES	1.745	1.029	-716	6.637	5.255	-1.382	26,29%	19,58%	-6,71%
Valencia	GRANDES	1.696	806	-890	5.587	3.545	-2.042	30,36%	22,74%	-7,62%
	PYMES	1.127	445	-682	3.877	2.063	-1.814	29,07%	21,57%	-7,50%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT (2005:2009)

Del Cuadro 15 podemos destacar algunos aspectos como más significativos. En primer lugar debemos hacer mención a las variaciones del número de empresas en el periodo analizado, siendo llamativo el caso de Andalucía, en donde las Grandes

Empresas han aumentado en 8,28 puntos porcentuales, mientras que las Empresas de Reducida Dimensión lo han hecho en 20,23 puntos porcentuales. Así mismo, debemos referirnos al hecho de que en Cataluña y Madrid las Empresas de Reducida Dimensión se han incrementado en 23,83 y 23,17 puntos porcentuales respectivamente.

A pesar de que las Comunidades Autónomas analizadas se rigen por la misma normativa, vemos que el tipo de gravamen soportado es diferente para unas y otras. No podemos hacer un juicio de los hechos puestos de manifiesto ya que no disponemos de los datos suficientes, aunque podría ser objeto de futuros estudios.

## **5. CONCLUSIONES**

El trabajo presentado ha tratado de poner de manifiesto las Diferencias existentes entre Contabilidad y Fiscalidad, tanto desde un punto de vista teórico como desde una valoración en la práctica empresarial, distinguiendo además en función del tamaño de las entidades.

A través del análisis teórico se ha verificado la existencia de discrepancias entre la normativa contable y fiscal, lo que da origen a la aparición de Diferencias entre ambas disciplinas, ya sea reconciliables o no, es decir, lo que comúnmente se conoce como Diferencias Permanentes o Temporarias. Asimismo, se ha constatado una normativa específica para las denominadas Empresas de Reducida Dimensión cuyo objetivo no es otro que tengan una fiscalidad más favorable, cuya ventaja más importante es tributar a un tipo de gravamen inferior al general.

Desde la perspectiva del estudio empírico realizado, cuyo objetivo ha sido contrastar en la práctica los aspectos teóricos, se han encontrado una serie de hechos que consideramos significativos, en particular:

- La existencia de numerosas Diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad, las cuales son mucho más evidentes en las Empresas de Reducida Dimensión. Además, lejos de atenuarse con el paso del tiempo y con la aplicación de los nuevos PGCs, en el período temporal observado se han incrementado de manera notoria, también con más incidencia en las PYMES.
- La presión fiscal por razón del Impuesto sobre Sociedades, medida a través del Tipo Impositivo Efectivo (TIE), ha puesto de manifiesto que las sociedades españolas soportan una tributación inferior al tipo de gravamen establecido, siendo además las Grandes Empresas las que soportan una menor presión. Esta



conclusión es sorprendente en la medida en que las Empresas de Reducida Dimensión tienen un tipo legal inferior y sin embargo el TIE que sufren es superior, lo que nos lleva a afirmar que la pretensión del legislador de beneficiar a las empresas de menor tamaño frente a las restantes no ha conseguido la finalidad perseguida. Entre las razones de esta situación está que las Grandes Empresas aplican en mayor medida las Deducciones y Bonificaciones, así como porque los Ajustes al Resultado Contables que presentan, además de ser menos, no originan tantas Diferencias como en las PYMES.

En definitiva, a través del trabajo realizado se ha puesto de manifiesto que existen importantes divergencias entre Contabilidad y Fiscalidad, más evidentes en el caso de las Empresas de Reducida Dimensión, entidades que a su vez sufren una mayor presión fiscal a pesar de tributar a un tipo de gravamen inferior al general.

## **6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

### LEGISLACIÓN:

Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 13/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

### BIBLIOGRAFIA:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT): Cuentas Anuales del Impuesto sobre Sociedades (2005:2009). Disponible en [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/La\\_Agencia\\_Tributaria/Memorias\\_y\\_estadisticas\\_tributarias/Estadisticas\\_tributarias/Publicaciones/Cuentas\\_anuales\\_en\\_el\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/Cuentas\\_anuales\\_en\\_el\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas_tributarias/Publicaciones/Cuentas_anuales_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades/Cuentas_anuales_en_el_Impuesto_sobre_Sociedades.shtml)

Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias, A., 2001. La Incidencia de la Reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa. *Instituto de Estudios Fiscales*, DOC 23/01.

Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias, A., 2003. El acercamiento entre Contabilidad y Fiscalidad en el Impuesto de Sociedades: Evaluación práctica. *Técnica Contable*, 653, 25-37.

- 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*, 130, 621-644.
- Martínez Arias, A. y Fernández Rodríguez, E., 2011. *Contabilidad de los Impuestos Empresariales*. Consejo General de Colegios de Economistas. Madrid.
- Molina Llopis, R., 2007. La presión fiscal en las pymes y la reforma del Impuesto sobre Sociedades AECA. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresa*, 78, 30-32.
- Romero Frías, E. Molina Llopis, R. y Labatut Serer, G., 2008. La presión fiscal en las empresas españolas: un estudio de las diferencias entre Comunidades Autónomas y sus efectos sobre las Empresas de Reducida Dimensión. *Revista Internacional de la Pequeña y Mediana empresa*, 2, 78-96.

