



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA

**PRESIÓN FISCAL EN PÝMES. SITUACIÓN FISCAL DE
LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA EN LA
COMUNIDAD VALENCIANA.**

TESINA FIN DE MÁSTER EN DIRECCIÓN FINANCIERA Y FISCAL.

AUTORA: Blanca Viala Lluca

DIRECTOR: Agustín Romero Civera

SEPTIEMBRE 2013

ÍNDICE

1. Resumen.....	7
2. Objetivos.....	9
3. Introducción.....	10
4. Concepto de PYME.....	12
4.1. Definición.....	12
4.2. Tipos de PYME.....	14
4.3. Correspondencia entre los mencionados conceptos y la tributación de las empresas.....	17
4.4. Características.....	18
4.5. Ventajas y desventajas.....	19
4.6. PYME: Sectores y tamaño.....	21
A) Microempresas en la Comunidad Valenciana.....	22
B) Pequeñas empresas en la Comunidad Valenciana.....	23
C) Medianas empresas en la Comunidad Valenciana.....	24
4.7. PYME: Período 2008 al 2012, Comunidad Valenciana y España.....	26
A) PYMES, período del 2008 al 2012, en España.....	26
B) PYMES, período del 2008 al 2012, en la Comunidad Valenciana.....	27
5. Relevancia económica de las PYMES: Importancia en España.....	30
5.1. Peso relativo de la PYME en España y en la Unión Europea.....	31

A)	Peso relativo de la PYME en España.....	31
B)	Peso de la PYME en la Unión Europea.....	33
C)	Impacto de la crisis.....	34
5.2.	Peso relativo de la PYME en la Comunidad Valenciana.....	36
5.3.	Peso relativo de la PYME: Caso de Alemania.....	39
6.	Presión fiscal en PYMES.....	42
6.1.	Comparación de la presión fiscal en España frente a países europeos..	46
6.2.	Impuesto sobre Sociedades en España.....	52
6.3.	Evolución del Impuesto sobre Sociedades: Período 2006 al 2012.....	57
6.4.	Impuesto sobre Sociedades en Europa: Período 2008 al 2012.....	62
6.5.	Otros métodos de presión fiscal: IRPF e IVA.....	68
7.	Empresas de Reducida Dimensión.....	77
7.1.	Incentivos fiscales empresas de reducida dimensión.....	82
8.	Indicadores de la presión fiscal.....	85
8.1.	Tipo Impositivo Efectivo.....	87
8.2.	Tipo Impositivo Efectivo Medio: Problemas asociados.....	89
9.	Relación entre la presión fiscal y el tamaño empresarial.....	91
10.	Caso Práctico: Estudio sobre la presión fiscal.....	93
10.1.	Objetivo.....	93

10.2.	Selección de datos.....	93
10.3.	Presión fiscal: TIE.....	96
10.4.	Intervalo temporal.....	97
10.5.	Localización geográfica.....	97
10.6.	Sector.....	98
10.7.	Tamaño.....	100
10.8.	Estructura económica: Intensidad de capital.....	101
10.9.	Resultado.....	101
10.10.	Conclusiones del caso práctico.....	111
11.	Conclusiones generales.....	114
12.	Bibliografía.....	118

ÍNDICE TABLAS

1. TABLA: Evolución límite de cifra de negocios.....	13
2. TABLA: Límites para cumplir los requisitos de microempresas.....	14
3. TABLA: Límites que deben establecerse para cumplir los requisitos de pequeña empresa.....	15
4. TABLA: Límites que deben establecerse para cumplir los requisitos de mediana empresa.....	16
5. TABLA: Pymes en España, período 2008 al 2012.....	26
6. TABLA: Total de empresas, distribuidas según número de asalariados.....	31
7. TABLA: Número de empresas activas y distribución porcentual por tamaño y año de creación.....	32
8. TABLA: Pymes en España y la Unión Europea en el año 2008.....	32
9. TABLA: Indicadores de empleo y producción en la economía UE-27 (2007-2008).....	33
10. TABLA: Estructura sectorial de la Comunidad Valenciana.....	37
11. TABLA: Comparación impuesto sobre la renta personal e impuesto sobre sociedades en países europeos año 2012.....	45
12. TABLA: Ingresos fiscales generales como porcentajes del PIB en los países de la OCDE.....	47
13. TABLA: Evolución de los ingresos fiscales obtenidos por los diferentes impuestos.....	57
14. TABLA: Participación del impuesto de sociedades en el período 2006 al 2011.....	58
15. TABLA: Proceso de cambios en el impuesto sobre sociedades.....	60
16. TABLA: Ejemplo para analizar la imposición efectiva de algunas empresas.....	64
17. TABLA: Recaudación de la AEAT por provincias en la Comunidad Valenciana año 2012 (meses de enero a agosto).....	70
18. TABLA: Recaudación de la AEAT por provincias en la Comunidad Valenciana año 2012 (meses de septiembre a diciembre).....	71
19. TABLA: Aumento del porcentaje de retención sobre rentas del trabajo.....	72
20. TABLA: Suma del incremento a las retenciones del IRPF de las rentas del trabajo.....	73
21. TABLA: Aumento en las rentas del ahorro.....	73
22. TABLA: Ejemplo de estimación del pago de la Comunidad Valenciana después de la subida estatal.....	74
23. TABLA: Ejemplo de estimación del pago de la Comunidad de Cataluña después de la subida estatal.....	75
24. TABLA: Comparación tablas 35 y 36.....	75

25. TABLA: Subdivisiones del TIE, Molina (2005).....	88
26. TABLA: Sociedades Comunidad Valenciana por provincias y número de empleados.....	94
27. TABLA: Composición anual total en España de empresas de reducida dimensión.....	95
28. TABLA: Composición anual total en la Comunidad Valenciana de empresas de reducida dimensión.....	95
29. TABLA: Distribución de la muestra por sectores de actividad económica Comunidad Valenciana (2008-2012).....	98
30. TABLA: Nueva distribución de la muestra por sectores de actividad económica Comunidad Valenciana (2008-2012).....	99
31. TABLA: Importe neto de la cifra de negocios.....	103
32. TABLA: Número de empleados.....	104
33. TABLA: TIE medio individual de cada empresa.....	106
34. TABLA: Resultados del Impuesto sobre Sociedades para las 5 empresas seleccionadas.....	107
35. TABLA: TIE medio ponderado.....	107
36. TABLA: Importe neto de la cifra de negocios y número de empleados.....	108
37. TABLA: TIE medio individual de las empresas seleccionadas.....	109
38. TABLA: Datos del Impuesto sobre Sociedades y el resultado antes de impuestos por empresa.....	110
39. TABLA: Cierre de empresas en la Comunidad Valenciana.....	115

INDICE DE GRÁFICOS

1. GRÁFICO: Total de microempresas por año en el período del 2008 al 2012.....	22
2. GRÁFICO: Total de microempresas que hay por sector.....	22
3. GRÁFICO: Total de pequeñas empresas por año en la Comunidad Valenciana.....	23
4. GRÁFICO: Total de pequeñas empresas que hay por sector.....	24
5. GRÁFICO: Total de medianas empresas por año.....	24
6. GRÁFICO: Total de medianas empresas por sector.....	25
7. GRÁFICO: Total de microempresas en la Comunidad Valenciana.....	28
8. GRÁFICO: Total de pequeñas empresas en la Comunidad Valenciana.....	28
9. GRÁFICO: Total de medianas empresas en la Comunidad Valenciana.....	29
10. GRÁFICO: Porcentajes sectoriales en la Comunidad Valenciana.....	37
11. GRÁFICO: Ingresos fiscales generales como porcentajes del PIB en los países de la OCDE año 2010.....	50
12. GRÁFICO: Ingresos fiscales como porcentajes del PIB en países de la OCDE, entre los años 2007 al 2009.....	50
13. GRÁFICO: Países europeos con mayor tipo nominal del impuesto sobre sociedades.....	65
14. GRÁFICO: Número de empleados.....	104

1. RESUMEN.

El proyecto 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.

La mayoría de las decisiones empresariales tienen repercusión fiscal, y de forma inversa, las empresas deberían tener en cuenta la presión fiscal a la hora de determinar cuál van a ser las medidas que se van a tomar para las características de su negocio.

Para que el estudio no resulte demasiado global, geográficamente se analiza la zona de la Comunidad Valenciana por varios motivos.

En primer lugar, las pequeñas y medianas empresas, así como las microempresas, representan más del 95% del tejido productivo en la Comunidad Valenciana.

La Comunidad Valenciana es la autonomía con menor presión fiscal a nivel nacional en los impuestos de IRPF, Impuesto de Patrimonio y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, según el Presidente de la Comisión Fiscal del Colegio Oficial de Economistas de Alicante.

En segundo lugar, la composición actual de la estructura económica es el fruto de una importante evolución. En relativamente poco tiempo se ha pasado de una actividad tradicionalmente agrícola a una actividad de servicios e industrial, propia de una sociedad económicamente avanzada.

Finalmente, en tercer lugar, se pretende analizar el efecto de la presión fiscal en empresas de reducida dimensión de la Comunidad Valenciana, debido a que, se les da un tratamiento específico y responden a criterios tributarios no coincidentes con los utilizados para la definición de las pequeñas y medianas empresas en otros ámbitos.

Todos los datos e información serán comparados tanto a nivel nacional como europeo. A nivel nacional, ya que, tanto las leyes que se describen, como normativas o Reales Decretos tienen ámbito de aplicación en todo el territorio nacional. No obstante, la exigencia de su aplicación no es uniforme en todo el territorio español, debido a que, existen regímenes especiales por razón del territorio: el concierto económico con el País Vasco, el convenio con Navarra, y los convenios con Canarias, Ceuta y Melilla. Sin embargo en el resto de Comunidades Autónomas no hay diversas diferencias entre ellas.

El período a analizar es del año 2008 al año 2012, inclusive. Este período es importante, debido a que, es un período de crisis económica que tiene consecuencias negativas sobre las bases imponibles de todos los impuestos por que caen la actividad, las ventas, el consumo, el empleo, los salarios y los beneficios empresariales.

2. OBJETIVOS.

La realización de este trabajo consiste en analizar la incidencia en la tributación empresarial con la Ley de Impuesto de Sociedades, y más concretamente, los efectos que sobre la presión fiscal de las compañías más pequeñas ha tenido la inclusión de un régimen especial de incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión. Es decir, estudiar la tributación efectiva soportada por las pymes de la Comunidad Valenciana.

Para la consecución de estos fines, se realizarán diversos análisis sobre muestras de datos financieros de empresas en la Comunidad Valenciana para el período comprendido entre los años 2008 al 2012, ambos inclusive.

Se hará un estudio de indicadores de la presión fiscal realizando un análisis de la variable TIE clasificando la muestra por años, actividad económica y tamaño. El análisis de los resultados permitirá conocer si existen o no diferencias en la tributación de las empresas de la Comunidad Valenciana.

Se hará un análisis de empresas de reducida dimensión de un mismo sector, calculando su rentabilidad y haciendo hincapié en el uso de los incentivos fiscales.

Dado que el objetivo es analizar la evolución en el tiempo de la presión fiscal soportada por un determinado tipo de empresas, las consideradas de reducida dimensión, para la selección de los datos y con el fin de obtener un conjunto homogéneo de empresas que permita realizar un análisis comparativo, se extenderá el requisito previsto en el artículo 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se realizará una explicación detallada del proceso de selección y de las características de los datos, de las variables utilizadas, de la metodología aplicada en los diferentes estudios realizados, de los resultados obtenidos y de las conclusiones más importantes derivadas de la interpretación de los mismos.

3. INTRODUCCIÓN.

Haciendo un breve resumen de España en el período del 2008 al 2012, la crisis hizo de 2008 un año de transformaciones. Hubieron 3 ejercicios consecutivos de superávit anteriores al 2008, el saldo positivo de los presupuestos al cierre del 2007 fue de un 3.5% del PIB.

El descenso en la recaudación de impuestos se refleja en la presión fiscal: tras 6 años (2002 al 2007) de crecimiento ininterrumpido, en 2008 descendió al 0.9% del PIB, el nivel más bajo en 10 años. España era una de las grandes economías con menor presión fiscal, este aspecto lo desarrollaré en el punto 3.

En la actualidad (año 2012), ha habido sucesivas subidas de impuestos seguidas de modificaciones que se han centrado en un aumento de la presión fiscal afectando al IRPF e IBI, cambios en el Impuesto de Sociedades y otros aspectos. Este incremento en la presión fiscal ha sido muy intenso en muy poco tiempo.

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, no obstante, en la mayoría de Comunidades Autónomas se rigen por unas normas de régimen común.

Si nos centramos en la Comunidad Valenciana, se sitúa a la cabeza de las Comunidades Autónomas en deuda por habitante y en relación al PIB, y han acabado por convertir a las finanzas de la Generalitat Valenciana en una de las causas de los problemas de viabilidad económica. La razón de ese desequilibrio financiero puede ser a que se gaste más de lo que se gana o que se ingrese menos que en otras comunidades, o la combinación de ambas.

Según in informe de las Asociación Valenciana de Empresarios (AVE), es una de las pocas Comunidades Autónomas que, teniendo un nivel de renta per cápita relativo en retroceso y actualmente inferior a la media (-12%), soporta una presión fiscal superior a la media.

El nivel de endeudamiento al final del año 2012 era de un 20.2% PIB regional, según datos hechos públicos por el Banco de España, situándose a la segunda de las Comunidades Autónomas más endeudadas, seguida por Cataluña. En cuanto al déficit, en el mismo ejercicio, se ha cerrado con una magnitud que representa casi el 3% del PIB. La importancia de estas cifras todavía resulta mayor si se considera que el endeudamiento representa más del 140% del presupuesto de la Generalitat Valenciana y el déficit del 26%.

En conclusión la crisis económica incide negativamente en las bases imponibles, en especial en renta, beneficios y consumo, lo que acaba generando una disminución en la recaudación fiscal y como consecuencia la presión fiscal desciende, a pesar de que los tipos impositivos de los impuestos no se lleguen a modificar. De hecho, la flexibilidad es una característica del sistema fiscal pues refuerza su papel como estabilizador automático de la economía.

4. CONCEPTO DE PYME.

4.1 DEFINICIÓN.

PYME es el acrónimo a pequeña y mediana empresa. Se trata de la empresa mercantil, industrial o de otro tipo que tiene un número reducido de trabajadores y que registra ingresos no muy elevados.

Un grupo de empresas que cumplan entre otras condiciones, que tengan menos de 250 empleados y una facturación tope de 50 millones de euros, según el Artículo 2 del anexo de la Recomendación 2003/364/CE, que entró en vigor el 1/01/2005. Esto es en la Unión Europea. En otras zonas, las condiciones pueden diferir.

En muchas ocasiones hablamos de pequeñas y medianas empresas sin tener muy claro a qué tipo de compañía nos estamos refiriendo realmente. Las pautas de clasificación más utilizadas en la definición de pyme hablan de **número de empleados, facturación anual o importe del balance** a cierre del ejercicio.

Este concepto se basa en la facturación anual que haya tenido la empresa. De tal modo que para entender lo que se considera PYME desde un punto fiscal, y siempre que pensemos en empresas que adopten una forma jurídica de carácter societario, debemos acudir al REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la ley de Impuesto de Sociedades, el cual contempla un régimen fiscal especial para las que denomina **empresas de reducida dimensión**.

Esta clase de empresas consiste en la aplicación de distintos incentivos que tienen por nota común la reducción de la carga fiscal mediante la disminución de impuestos. Entre estas ventajas destaca la tributación a un tipo inferior al general, en concreto al 25%, para la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros.

Actualmente y según el artículo 108 del REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, se entiende por empresa de reducida dimensión “aquella cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros”. Este límite como se puede ver en el cuadro ha ido aumentando a lo largo de los años.



1. TABLA: EVOLUCIÓN LÍMITE DE CIFRA DE NEGOCIOS RÉGIMEN FISCAL EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.

EVOLUCIÓN LÍMITE DE CIFRA DE NEGOCIOS RÉGIMEN FISCAL EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN	
<u>ENTRADA EN VIGOR</u>	<u>LÍMITE (€)</u>
PERÍODO IMPOSITIVO INICIADOS A PARTIR DE 01/01/1996	1.502.530,26
PERÍODO IMPOSITIVO INICIADOS A PARTIR DE 25/06/2000	3.000.000,00
PERÍODO IMPOSITIVO INICIADOS A PARTIR DE 01/01/2002	5.000.000,00
PERÍODO IMPOSITIVO INICIADOS A PARTIR DE 27/04/2003	6.000.000,00
PERÍODO IMPOSITIVO INICIADOS A PARTIR DE 01/01/2005	8.000.000,00
PERÍODO IMPOSITIVO INICIADOS A PARTIR DE 01/01/2011	10.000.000,00

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

Las microempresas y Pymes no son menos importantes que la gran empresa, sino que, realmente, es elemento vital para el desarrollo del país. Es importante por las innovaciones que aporta, por la distribución masiva que hace de productos y servicios, por la constante generación de empleos y por ser proveedora natural de la gran empresa. Y, ante la apertura comercial, sería de esperar que las Pymes obtengan y generen mayores beneficios, al ser estas conocedoras de su mercado, expertas en canales de distribución, y poseer mayor flexibilidad para adaptarse a los cambios del entorno.

4.2. TIPOS DE PYMES.

Los tipos que podemos encontrar dentro de las PYMES son las microempresas, pequeñas, medianas y grandes empresas. Se definen en función de sus efectivos y de su volumen de negocios o de su balance general anual. Los tipos de pymes se establecen en el Anexo de la Recomendación 2003/361/CE que entró en vigor el 1/01/2005.

Se dividen en tipos para tener en cuenta la evolución de la economía (inflación y crecimiento de la productividad) y las enseñanzas extraídas de su práctica.

- **MICROEMPRESA**

Se considera microempresa a toda entidad que ejerce una actividad de forma regular a título individual o familiar o como sociedad. Son emprendidas por personas generalmente de escasos ingresos.

Pueden adaptar cualquier forma u organización o gestión empresarial y está dedicada a la extracción, transformación, producción, comercialización de bienes o prestación de servicios.

Las microempresas son generadoras de empleos (al igual que los otros tipos de PYMES). Se transforman con gran facilidad por no poseer una estructura rígida y son flexibles, ya que, pueden adaptar sus productos a los cambios del mercado.

Por otro lado adoptan inconvenientes como que utilizan tecnología ya superada, sus integrantes tienen falta de conocimientos y técnicas para una productividad más eficiente, tienen dificultad de acceso a crédito, y la producción generalmente, va encaminada solamente al mercado interno.

En esta tabla observamos los límites que deben establecerse para cumplir los requisitos de microempresa, estos requisitos están recogidos en el Artículo 2 del Anexo de la Recomendación 2003/361/CE:

2. TABLA: LÍMITES PARA CUMPLIMENTAR LOS REQUISITOS DE MICROEMPRESA.

TRABAJADORES	VOLUMEN DE NEGOCIO	BALANCE GENERAL ANUAL
DE 1 A 9	MENOR A 2.000.000€	MENOR A 2.000.000€

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

- PEQUEÑA EMPRESA.

Es una entidad independiente creada para ser rentable, que no predomina en la industria a la que pertenece y como toda empresa, tiene aspiraciones, realizaciones, bienes materiales y capacidades técnicas y financieras, todo lo cual le permite dedicarse a la producción, transformación y/o prestación de servicios para satisfacer determinadas necesidades y deseos existentes en la sociedad.

Tiende a ser económicamente más innovadora que las compañías más grandes, es más apta para responder a las cambiantes exigencias del consumidor.

Tiene autonomía de trabajo para aquellos emprendedores que no tienen la capacidad financiera o técnica para iniciar una mediana o gran empresa.

Por otro lado suelen cerrar sus puertas con más frecuencia que las grandes empresas, debido principalmente a la falta de recursos económicos, capacidad técnica y/o suficientes clientes como para mantenerlas en funcionamiento.

En esta tabla observamos los límites que deben establecerse para cumplir los requisitos de pequeña empresa:

3. TABLA: LÍMITES QUE DEBEN ESTABLECERSE PARA CUMPLIR LOS REQUISITOS DE PEQUEÑA EMPRESA.

TRABAJADORES	VOLUMEN DE NEGOCIO	BALANCE GENERAL ANUAL
DE 10 A 49	MENOR A 10.000.000€	MENOR A 10.000.000€

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

- MEDIANA EMPRESA

Son unidades económicas con la oportunidad de desarrollar su competitividad en base a la mejora de su organización y procesos, así como de mejorar sus habilidades empresariales.

La mediana empresa incorpora personas que puedan asumir funciones de coordinación y control y funciones de decisión; lo que implica redefinir el punto de equilibrio y aumentar simultáneamente el grado de compromiso de la empresa.

Existe un crecimiento del volumen de operaciones que no le permiten al propietario ejercitar él sólo la gestión de decisiones y control.

Por otro lado se le dificulta a la mediana empresa hacer frente a las complicadas y cambiantes formulaciones administrativas y fiscales, a las trabas aduaneras, todo lo cual le insume costo de adecuación más alto que las grandes empresas y les dificulta poder mantenerse en el mercado.

En esta tabla observamos los límites que deben establecerse para cumplir los requisitos de mediana empresa:

4. TABLA: LÍMITES QUE DEBEN ESTABLECERSE PARA CUMPLIR LOS REQUISITOS DE MEDIANA EMPRESA.

TRABAJADORES	VOLUMEN DE NEGOCIO	BALANCE GENERAL ANUAL
50 a 249	MENOR A 50.000.000€	MENOR A 43.000.000€

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

4.3. CORRESPONDENCIA ENTRE LOS MENCIONADOS CONCEPTOS Y LA TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS.

No existe una correspondencia entre los conceptos que, desde un punto de vista normativo y económico, definen a las empresas y su calificación a la hora de tributar. Independientemente de la clasificación que supongan de acuerdo con los límites enumerados anteriormente, la tributación de unas y otras serán diferentes en función de los parámetros que determinen los impuestos. Así:

- A efectos del **IRPF**, un pequeño empresario individual tributará:
 - ✓ EN ESTIMACIÓN OBJETIVA: si no superan un volumen de 450.000 euros al año (300.000 euros al año para actividades agrícolas o ganaderas).
 - ✓ EN ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA: si el importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocio se elevará al año.

- A efectos del **Impuesto de Sociedades**, el empresario social tributará:
 - ✓ Como EMPRESA DE REDUCIDA DIMENSIÓN, si el importe de la cifra de negocios no sobrepasa los 10.000.000 euros al año.

- A efectos del **IVA**, el empresario tendrá la consideración de GRAN EMPRESA cuando el volumen de operaciones (según el artículo 121 de la Ley del IVA) haya excedido, durante el año natural inmediatamente anterior, de 6.010.121,04 euros. Este tipo de empresas presentarán sus declaraciones de forma mensual. El resto de empresas, las más pequeñas, presentan liquidaciones con periodicidad trimestral.

4.4. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS PYMES.

La pequeña y mediana empresa tiene características distintas, y tienen dimensiones con ciertos límites ocupacionales y financieros prefijados por los Estados o regiones.

De manera habitual, todas las PYMES comparten casi siempre las mismas cualidades, por lo tanto, se podría decir que las características generales con las que cuenta son:

- Están dirigidos por su propietario, es decir los propios dueños dirigen la marcha de la empresa.
- Presenta un uso relativamente intenso de mano de obra.
- La mano de obra por lo general no es altamente cualificada.
- Los trabajadores tienen en términos medios una alta antigüedad laboral.
- No existe una carrera o nivel de promoción entorno a la antigüedad.
- Existe una alta centralización en donde el poder del dueño o jefe recae en los subordinados de forma directa.
- Fuerza sindical pequeña.
- Los miembros de la empresa se desenvuelven en un mismo espacio físico durante su horario laboral.
- El capital es proporcionado por una o dos personas que establecen una sociedad.
- Su número de trabajadores en el negocio crece y va de 10 hasta 250 personas.
- Utilizan más maquinaria y equipo, aunque se sigan basando más en el trabajo que en el capital.
- Obtienen algunas ventajas fiscales por parte del estado, que algunas veces se les considera en el régimen de pequeños contribuyentes, dependiendo de sus ventas y utilidades.
- Dominan y abastecen un mercado local y regional.

4.5. *VENTAJAS Y DESVENTAJAS.*

Las PYMES presentan ventajas y desventajas muy particulares que hacen necesario la descripción de algunas de ellas, ya que es de vital importancia conocer las fuerzas y debilidades que muestran.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE MICROEMPRESAS.

• VENTAJAS.

- ✓ Al igual que la pequeña y mediana empresa es una fuente generadora de empleos.
- ✓ Se transforma con gran facilidad por no poseer una estructura rígida.
- ✓ Flexibilidad con la que pueden actuar, tanto a nivel personal, que suele ser multidisciplinar, como a otros niveles (disponibilidad geográfica, transformación rápida, toma rápida de decisiones...)
- ✓ Estas ventajas las deben aprovechar para hacerse hueco en el mercado, muchas veces este mercado es muy competitivo y maduro.

• DESVENTAJAS.

El principal problema contra el que deben luchar es la falta de financiación, lo que incurre en muchas ocasiones es no poderse marcar objetivos más altos en un plazo más corto de tiempo y que se limita las posibilidades de expansión, tanto tecnológica como geográfica, creándose un círculo vicioso donde la microempresa encuentra problemas de competitividad y se ve obligada en gran número de ocasiones a limitar su mercado al consumo interno (por ejemplo, a nivel local).

VENTAJAS Y DESVENTAJAS PEQUEÑA EMPRESA.

• VENTAJAS.

- ✓ Capacidad de generación de empleos.
- ✓ Producción local y de consumo básico.
- ✓ Contribuyen al desarrollo general.
- ✓ Flexibilidad al tamaño de mercado.
- ✓ Asimilación y adaptación de tecnologías.

- ✓ Fácil conocimiento de empleados y trabajadores, facilitando resolver los problemas que se presentan.
- ✓ La planificación y organización no requiere de mucho capital.
- ✓ Mantiene una unidad de mano de obra permitiendo una adecuada vinculación entre las funciones administrativas y operativas.
- ✓ Producen y venden artículos a precios competitivos.

• **DESVENTAJAS.**

- ✓ Mayor susceptibilidad en entorno económico como la inflación y la devaluación.
- ✓ Viven al día y no pueden soportar períodos largos de crisis.
- ✓ Son más vulnerables a la fiscalización y control gubernamental.
- ✓ La falta de recursos financieros los limita, ya que, no tienen fácil acceso a las fuentes de financiación.

- ✓ Tienen pocas o nulas posibilidades de fusionarse o absorber a otras empresas; es muy difícil que pasen al rango de medianas empresas.
- ✓ Mantienen una gran tensión política, ya que, los grandes empresarios tratan de eliminar a estas empresas.
- ✓ Su administración no es especializada.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS MEDIANA EMPRESA.

• **VENTAJAS.**

- ✓ Cuentan con buena organización, permitiéndoles ampliarse y adaptarse a las condiciones del mercado.
- ✓ Tienen una gran movilidad, permitiéndoles ampliar o disminuir el tamaño de la planta, así como cambiar los procesos técnicos necesarios.
- ✓ Por su dinamismo tienen posibilidad de crecimiento y de llegar a convertirse en una empresa grande.
- ✓ Absorben una porción importante de la población económicamente activa, debido a su gran capacidad de generar empleos.
- ✓ Asimilan y adaptan nuevas tecnologías con relativa facilidad.
- ✓ Se establecen en diversas regiones del país y contribuyen al desarrollo local y regional por sus efectos multiplicadores.

- ✓ Cuentan con una buena administración aunque en muchos casos influenciada por la opinión personal de los dueños del negocio.

• **DESVENTAJAS**

- ✓ Mantienen altos costos de operación.
- ✓ No se reinvierten las ganancias para mejorar el equipo y las técnicas de producción.
- ✓ Sus ganancias no son elevadas, por lo cual, muchas veces se mantienen en el margen de abandonar el mercado.
- ✓ No contratan personal especializado y capacitado por no poder pagar altos salarios.
- ✓ La capacidad de la producción no siempre es la mejor, muchas veces es deficiente porque los controles de calidad son mínimos o no existen.
- ✓ personal.

4.6. PYMES: SECTORES DE ACTIVIDAD Y TAMAÑO.

Las empresas buscan el crecimiento a través de distintas estrategias. La posibilidad de obtener economías de escala y otras ventajas hace que las empresas sean más competitivas cuanto mayor es su tamaño. De hecho, en ciertas actividades la empresa ha de ser grande desde su creación, como por ejemplo fabricantes de coches, ya que se requiere una gran inversión inicial. Sin embargo, ello no quiere decir que las empresas pequeñas y medianas estén condenadas a desaparecer, debido a que existen múltiples circunstancias que aconsejan una menor dimensión.

Por otra parte, el tamaño de las PYMES, es una característica primordial, debido a que poseen mayor flexibilidad para adaptarse a los cambios del mercado y para emprender proyectos innovadores.

El tamaño de las empresas es distinto según los sectores económicos en España. La mayor proporción de empresas grandes (con más de 250 trabajadores) se concentran en los sectores resto de servicios, en los que la distribución es del 55.5% y el 24.7% respectivamente. Si lo comparamos con empresas pequeñas la mayor proporción se sitúa en los sectores de resto de servicios y de comercio. Según informe del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, elaborado por Dirección General de Política de la pequeña y mediana empresa.

A nivel nacional, la mayoría de las PYMES ejercen la actividad en el sector servicios seguido del de comercio. En el primero la mayor concentración se encuentra principalmente en los servicios de comidas y bebidas y en el transporte terrestre.

Si hacemos un desglose de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE-2009), muestra que a fecha 1 de Enero 2010, la mayor concentración sectorial de las PYMES se produce en establecimientos de bebidas, seguida de la construcción de edificios y del comercio al por menor en establecimientos especializados. En torno al 8.1% de las empresas se encuentran en el sector de la hostelería.

Recogiendo datos del Instituto Nacional de Estadística, de todos los sectores en la Comunidad Valenciana, he procedido a hacer un filtro obteniendo los cuatro sectores con más peso que afectan a esta Comunidad. La muestra corresponde a la **Industria Textil** con código de CNAE número 13, **Construcción de edificios** con código de CNAE número 41, **Comercio al por menor** excepto de vehículos de motor y motocicletas con código 47 y finalmente **Otros servicios** con código de CNAE número 96.

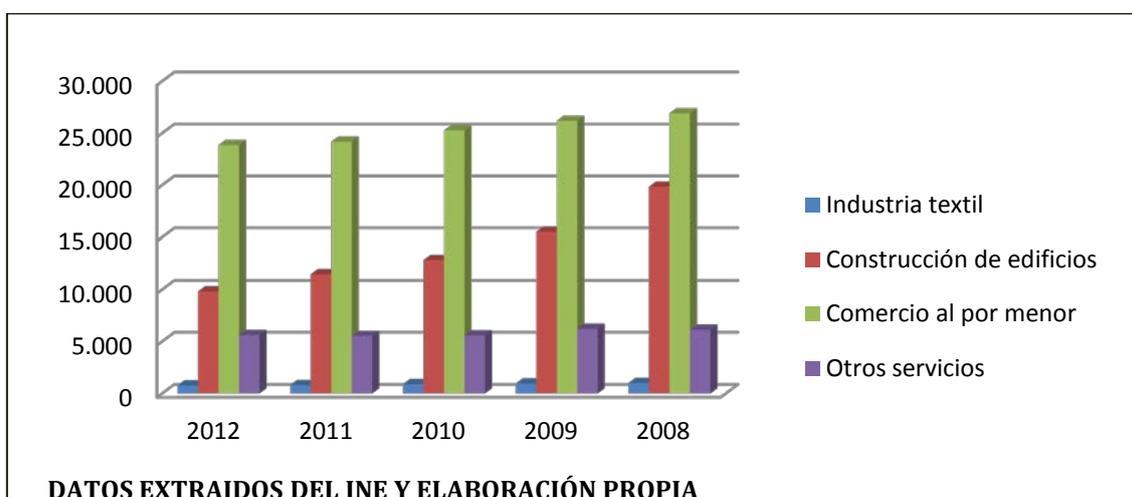
En este punto se analizan el número total de empresas que hay, en un período del 2008 al año 2012, por cada sector en la Comunidad Valenciana. Los gráficos representados se distribuyen en los tipos de pymes descritos anteriormente, es decir,

microempresas, pequeñas y medianas empresas. Todas ellas referidas a las definiciones ya explicadas en el punto 1.2 de este proyecto.

A) MICROEMPRESAS EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

Se puede observar en el siguiente gráfico el total de microempresas por año en un período del 2008 al 2012.

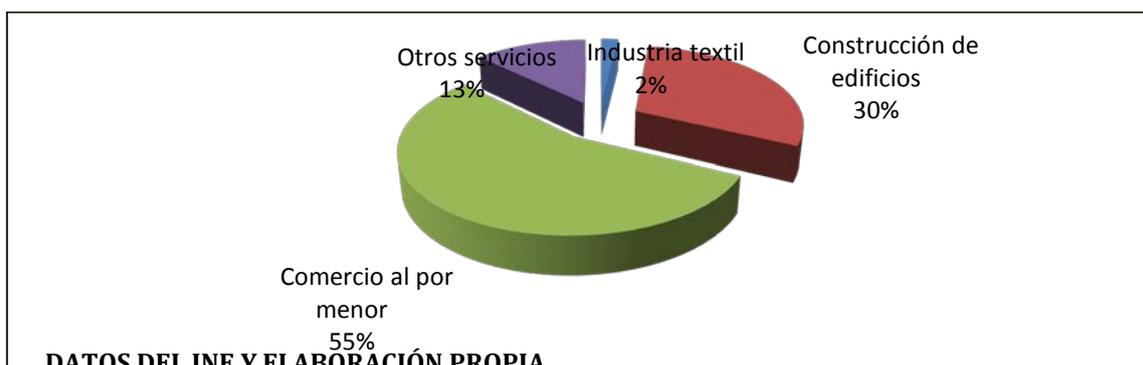
1. GRÁFICO: TOTAL MICROEMPRESAS POR AÑO EN EL PERÍODO DEL 2008 AL 2012.



Este gráfico representa el número total de empresas que hay por año, dentro de cada uno de esos sectores. Es decir, para el sector de la construcción en el año 2012, había 9816 empresas en la zona de la Comunidad Valenciana.

Analizando los datos, el sector de comercio al por menor no ha tenido una disminución muy notable a lo largo del período. Sin embargo, el sector de la construcción, debido a la crisis que todavía afectan tanto a nivel nacional como provincial, es el que más empresas ha reducido.

2. GRÁFICO: TOTAL DE MICROEMPRESAS QUE HAY POR SECTOR.



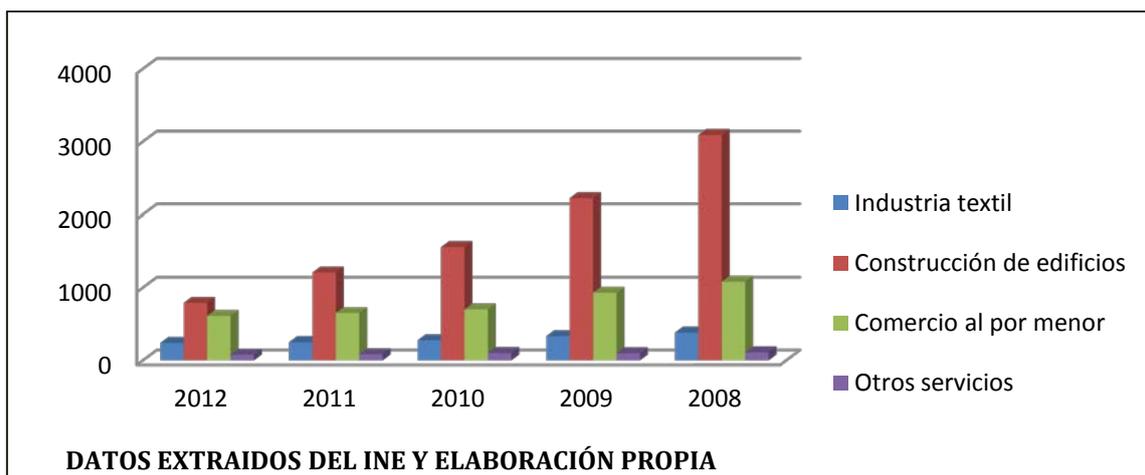
Más de la mitad de microempresas pertenecen al sector del comercio al por menor, seguido de la construcción a pesar de su descenso a lo largo del período escogido. La industria textil tiene una proporción intrascendente con un 2% del total.

A la hora de referirnos al sector de la industria hemos de considerar algunos factores como la gran diversidad del sector, cambios rápidos y continuos en la tendencia del consumo, etc. En este sector es importante hablar de la innovación, debido a que es el arma eficaz para aumentar las ventas de las empresas y asegurar un crecimiento.

B) PEQUEÑAS EMPRESAS EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

En la siguiente tabla vemos el total de pequeñas empresas por año en la Comunidad Valenciana.

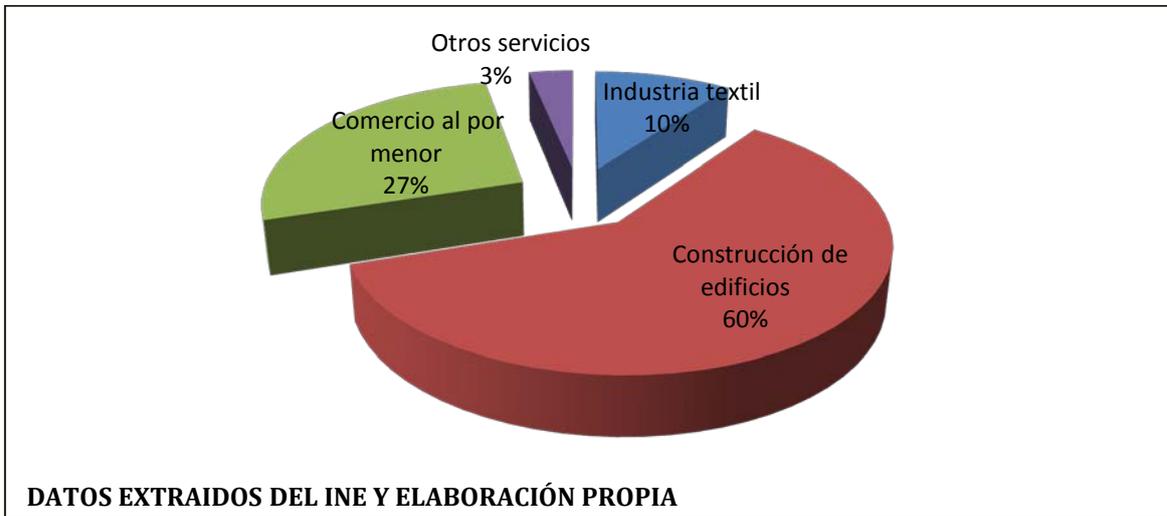
3. GRÁFICO: TOTAL DE PEQUEÑAS EMPRESAS POR AÑO EN LA C.V.



Como pasa con las microempresas, lo más notorio de la gráfica es el descenso del sector de la construcción. Se han reducido en total un 25.58%, ya que en el 2008 habían 1082 empresas y 791 en el 2012. Los demás sectores la disminución no es muy notable.

Si hablamos en términos totales, pasaría lo mismo que en el caso anterior, más de la mitad corresponden al sector de la construcción (60%), seguido del comercio al por menor con un 23%.

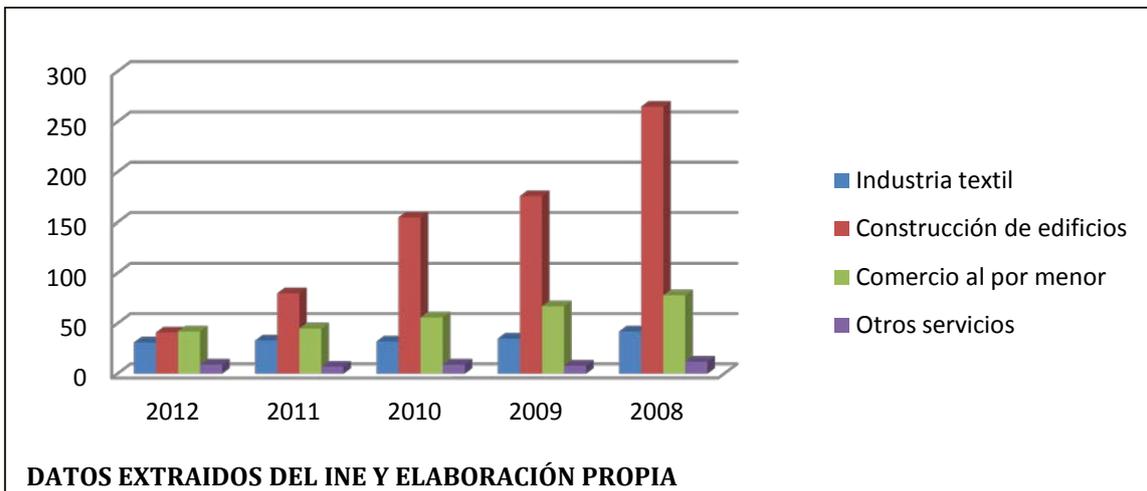
4. GRÁFICO: TOTAL DE PEQUEÑAS EMPRESAS QUE HAY POR SECTOR.



C) MEDIANAS EMPRESAS EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

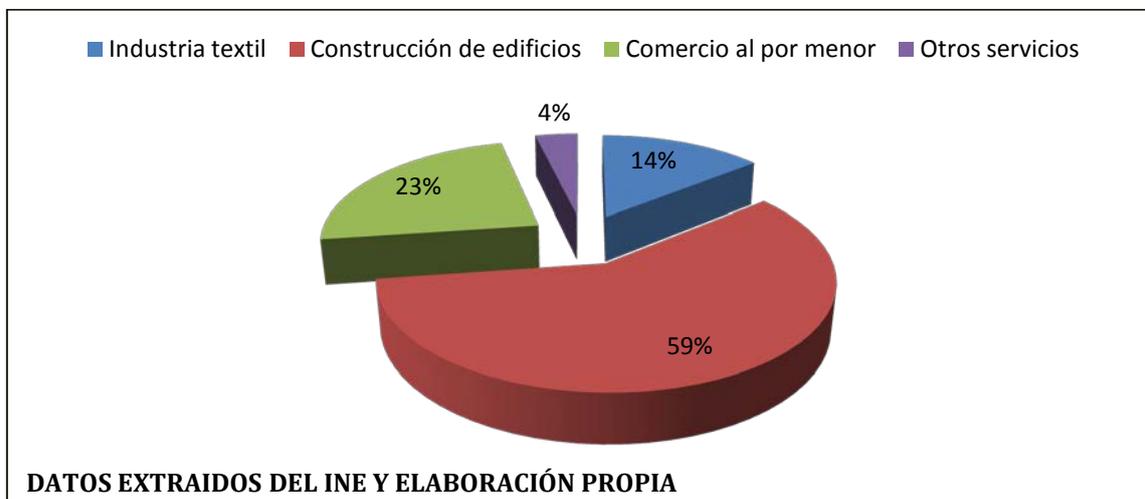
Finalmente, el siguiente gráfico representa el total de medianas empresas por los cuatro sectores escogidos.

5. GRÁFICO: TOTAL DE MEDIANAS EMPRESAS POR AÑO



Al comparar las diferentes gráficas se observa que no hay grandes diferencias entre ellas, ya que, la construcción de edificios fue el sector más fuerte y por tanto el que más ha sufrido el cierre de compañías. Por otro lado, el comercio al por menos también es el segundo sector con el porcentaje más elevado, tanto en microempresas como en pequeñas y medianas empresas.

6. GRÁFICO: TOTAL DE MEDIANAS EMPRESAS POR SECTOR EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.



4.7. PYMES: PERÍODO DEL 2008 AL 2012 ESPAÑA Y LA COMUNIDAD VALENCIANA.

A) PYMES, PERÍODO DEL 2008 AL 2012, EN ESPAÑA.

El sector de la PYME en España está al mismo nivel que la media Europea en cuanto a su distribución por tamaños en este período. Las Pyme representan el 99.9% de la población empresarial española, y las microempresas representan el 94%. Lo que distingue al grupo de microempresas es el hecho de que, a nivel nacional, emplean un porcentaje mucho mayor de trabajadores en la economía empresarial (40.7% frente al 29.7%). Según un informe de la Comisión Europea de empresas e industria.

5. TABLA: PYMES EN ESPAÑA, PERÍODO 2008 AL 2012.

ESPAÑA PERÍODO 2008 AL 2012				
	Nº EMPLEADOS	%	EMPLEO	%
MICRO	2.323.110	92,90%	4.845.960	40,70%
PEQUEÑA	131.038	5,30%	2.494.318	20,90%
MEDIANA	16.830	0,70%	1.661.054	13,90%
TOTAL (PYME)	2.470.978	98,90%	9.001.332	75,50%

FUENTE: DATOS EXTRAÍDOS DE LA COMISIÓN EUROPEA Y ELABORACIÓN PROPIA

El motivo de esto puede encontrarse en la distribución sectorial de las Pyme en España. Se registra una mayor concentración en los sectores cuyas empresas suelen ser de menor tamaño, tales como servicios y comercio.

En el año 2011 sigue habiendo una caída neta de número de empresas, especialmente en el ámbito de la construcción, el comercio y los servicios. A pesar de ello, las PYME del sector servicios siguen constituyendo el principal motor de empleo.

Según el Instituto Nacional de Estadística (INE), a 1 de Enero del 2010 había en España 3.283.495 PYMES (empresas comprendidas entre 0 y 249 asalariados). Esto supone el 99.88% de las 3.287.374 empresas que componen el total del censo, sin incluir agricultura.

En el año 2009, las PYMES se han visto afectadas por la crisis por lo que se ha producido una destrucción de 81.269 empresas, lo que supone una reducción del - 2.7%.

Si hacemos una comparación con datos del Eurostat (página de estadística de la comisión europea) correspondientes al año 2008, el porcentaje de PYME frente al total de empresas era mayor en España (78%) que la media en la Unión Europea

(67.4%). Las PYMES ocupan un porcentaje mayor del total de trabajadores y, porcentualmente, contribuyen en mayor medida que en la Unión Europea al valor añadido total.

Un elevado porcentaje de las nuevas empresas creadas se enmarca en actividades del comercio al por menor, servicios de comidas y bebidas y construcción de edificios, aunque este último ha disminuido con respecto al 2008 un 13.18%. En su conjunto el sector de la construcción, el más dinámico de estos últimos años, reduce el número de empresas creadas, en torno al 15.75% respecto al 2008.

B) PYMES, PERÍODO 2008 AL 2012, EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

Si hacemos referencia a la Comunidad Valenciana las pequeñas y medianas empresas así como las microempresas representan más del 95% del tejido productivo y son el motor principal en la creación de empleo, riqueza y bienestar para la sociedad. Sin embargo la actual crisis económica ha determinado que numerosas empresas hayan debido de afrontar una reducción generalizada de sus ingresos, de su volumen de negocio y que tengan grandes dificultades de financiación para su propia sostenibilidad.

En la siguiente gráfica se puede observar el total de microempresas en la Comunidad Valenciana, los datos son aportados del INE del período que transcurre entre el 2008 al 2012.

En Alicante hay un total de 383.562 microempresas. Desde el 2008 esta cifra ha ido decreciendo, un total de 80.84%, debido a la crisis que ha afectado a todo el territorio nacional.

Si hablamos de la provincia de Castellón hay un total de 94.083 microempresas, y desde el año 2008 ha habido una reducción del 84.93%.

Por otro lado en la provincia de Valencia hay 383.562 en total, con una disminución del 85.14%.

7. GRÁFICO: TOTAL DE MICROEMPRESAS EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

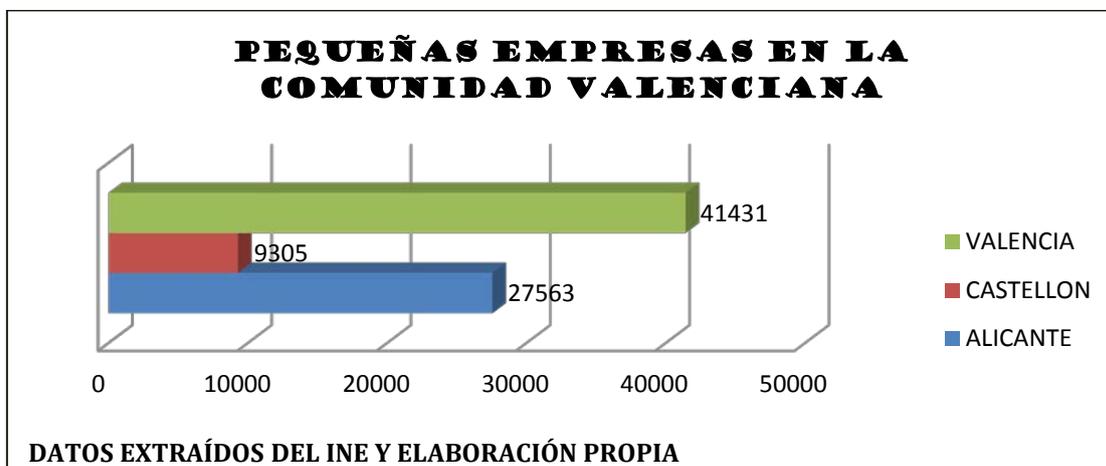


Ante este dato, la Provincia de Valencia estrena medidas de apoyo a los emprendedores y a las PYMES que determinarán, entre otras cosas, crear una empresa de forma casi inmediata y la exención del pago de tasas autonómicas para el primer año de actividad quienes inicien un negocio a partir del 2012.

Con la entrada en vigor del Decreto 2/2012 de medidas urgentes de apoyo a la iniciativa empresarial y a los emprendedores, microempresas y PYME en la Comunidad Valenciana se abren nuevas posibilidades de crear empresas de forma más rápida y con unos costes menores, tanto para la puesta en marcha como para el mantenimiento de las mismas.

En la siguiente gráfica se puede analizar el total de pequeñas empresas en la Comunidad Valenciana en el mismo período establecido.

8. GRÁFICO: TOTAL DE PEQUEÑAS EMPRESAS EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

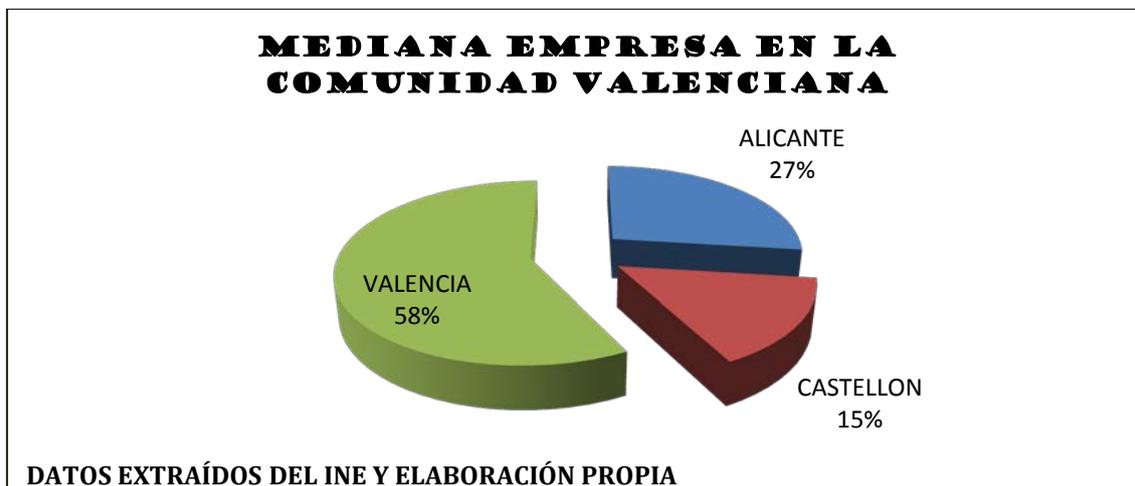


Al dividirlo por provincias, destacamos que en Alicante hay 27.563 empresas con estas características, donde en total ha disminuido un 62% en todo el período.

Por otra parte en Castellón hay un total de 9305 con un descenso del 60.23% y finalmente en Valencia, según el Instituto Nacional de Estadística, hay un total de 41.431 con una reducción del 63.28%.

Si analizamos el tipo de mediana empresa, donde se adjuntan los datos en el siguiente gráfico, analizamos que en la provincia de Alicante hay un 27% de esta clase de empresas. Según el INE, habían 724 empresas anotando una destrucción con el paso de los años a 493 en el 2012, esto hace una disminución del 68.09% sólo en la provincia de Alicante.

9. GRÁFICO: TOTAL DE MEDIANAS EMPRESAS EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.



Si observamos en Castellón hay un 15% de pequeñas empresas. En 2008 consta el dato de un total de 440 llegando a quedar en el año 2012 un total de 265, estos datos reflejan un 60.23% de reducción.

Finalmente en la provincia de Valencia, vemos que el porcentaje es mucho mayor que en las otras dos provincias, un total de 58%. El descenso que ha habido en el mismo período es del 70.79%.

5. RELEVANCIAS ECONÓMICAS DE LAS PYMES: IMPORTANCIA EN ESPAÑA.

La imagen que se tiene habitualmente de la empresa es la de las grandes compañías, grandes volúmenes de facturación y un número elevado de empleados. Si bien es cierto que este tipo de empresas es muy importante, entre otras razones por su capacidad de tracción sobre la actividad económica y empresarial de regiones y sectores productivos, no lo es menos que la pequeña y mediana empresa (PYME) las que sostienen la actividad de cualquier economía desarrollada. Las PYMES son elementos determinantes del éxito futuro de cualquier economía moderna, pues desempeñan un papel en la innovación y el dinamismo de una economía.

Nuestro país se caracteriza por una presencia de pymes más altas que en naciones de nuestro entorno geográfico y económico. También es mayor el peso relativo de estas empresas en España en términos macroeconómicos o de valor añadido.

Las pymes españolas presentan una serie de características que se diferencian de otros países. Se trata de diferencias que van desde el patrón de especialización sectorial, pasando por la regularización a las que están sujetas y terminando por el nivel de internacionalización.

Tiene particular relevancia para la economía nacional, no sólo por sus aportaciones a la producción y distribución de bienes y servicios, sino también por su capacidad de cambiar rápidamente su estructura productiva.

Las pymes gracias a su gran potencial de generación de empleos representan un excelente medio para impulsar el desarrollo económico y una mejor distribución de la riqueza. Las pymes generan el 72% de la fuerza laboral y contribuyen en la producción del 52% del Producto Interior Bruto (PIB) del país.

5.1. EL PESO RELATIVO DE LAS PÝMES EN ESPAÑA Y UNIÓN EUROPEA.

A) EL PESO RELATIVO DE LAS PYMES EN ESPAÑA.

Según los datos del Instituto Nacional de Estadística (INE) en 2012 había 3.199.617 empresas en total. Un 55.16% de las mismas no emplea a ningún asalariado, mientras que un 49.15% emplea a uno o dos asalariados. Es decir un 33.33% de nuestras empresas cuenta con menos de 3 asalariados, un 40.04% supera a los menos de 20.

6. TABLA: TOTAL DE EMPRESAS, DISTRIBUIDAS SEGÚN EL NÚMERO DE ASALARIADOS.

	2012	2011	2010	2009	2008
TOTAL	3.199.617	3.250.576	3.291.263	3.355.830	3.422.239
SIN ASALARIADOS	1.764.987	1.795.321	1.774.005	1.767.470	1.754.374
MENOS DE 3 ASALARIADOS	867.550	847.952	893.005	919.092	958.711
MENOS DE 6 ASALARIADOS	288.896	313.408	318.155	332.671	345.848
MENOS DE 10 ASALARIADOS	131.944	138.040	143.016	151.233	160.460
MENOS DE 20 ASALARIADOS	79.113	84.834	88.396	101.601	110.369
MENOS DE 50 ASALARIADOS	43.070	46.160	48.765	55.641	61.709

PORCENTAJE ACUMULADO SOBRE EL TOTAL DE EMPRESAS POR NÚMERO DE EMPLEADOS						
	2012	2011	2010	2009	2008	TOTAL
SIN ASALARIADOS	55,16%	55,23%	53,90%	52,67%	51,26%	53,65%
MENOS DE 3 ASALARIADOS	49,15%	47,23%	50,34%	52,00%	54,65%	50,67%
MENOS DE 6 ASALARIADOS	33,30%	36,96%	35,63%	36,20%	36,07%	35,63%
MENOS DE 10 ASALARIADOS	45,67%	44,04%	44,95%	45,46%	46,40%	45,30%
MENOS DE 20 ASALARIADOS	59,96%	61,46%	61,81%	67,18%	68,78%	63,84%
MENOS DE 50 ASALARIADOS	54,44%	54,41%	55,17%	54,76%	55,91%	54,94%

FUETE: DATOS EXTRÍDOS DEL INE (AÑO 2012) Y ELABORACIÓN PROPIA

Estos datos porcentuales no han experimentado muchos cambios a lo largo de los 5 años. Como se aprecia en el cuadro, las pymes suponen, de manera estable un porcentaje considerable del total de empresas a nivel nacional. Así, las empresas de menos de 50 empleados representan, en este período, el 55% del total; las de menos de 20 alcanzan el 64%; las de menos de 10 son 45.30% y las de menos de 3 el 50.67%, siendo algo más de la mitad las que no cuentan con empleados.

Es interesante que esa distribución por tamaños haya permanecido en la fase de crisis. Según datos del INE el 12.01% de las empresas activas en 2008 había nacido ese mismo año, y un 33% adicional se habría creado en los 4 años anteriores.

7. TABLA: Nº DE EMPRESAS ACTIVAS Y DISTRIBUCIÓN PORCENTUAL POR TAMAÑO Y AÑO DE CREACIÓN.

Nº EMPRESAS ACTIVAS Y DISTRIBUCIÓN PORCENTUAL POR TAMAÑO Y AÑO DE CREACIÓN					
	2008	2007	2006	2005	TOTAL
SIN ASALARIADOS	302.743	254.047	220.575	174.935	
PORCENTAJE	17,27%	14,49%	12,58%	9,98%	13,58%
MENOS DE 3 ASALARIADOS	92.876	86.583	76.699	66.381	
PORCENTAJE	7,12%	6,64%	5,88%	5,09%	6,18%
MENOS DE 6 ASALARIADOS	15.135	15.087	13.612	12.881	
PORCENTAJE	4,17%	4,16%	3,75%	3,55%	3,91%
TOTAL	410.754	355.717	310.886	254.197	
PORCENTAJE	12,01%	10,40%	9,09%	7,43%	9,73%

FUENTE: DATOS EXTRAÍDOS DEL INE Y ELABORACIÓN PROPIA

Hay que añadir en este punto, que tampoco las bajas tasas de supervivencia de empresas han afectado a esa estructura por tamaño del tejido empresarial español. Después de 4 años la creación solamente sobreviven el 13.58% de los que no tienen asalariados, un 6.18% de menos de 3 y un 3.91% de menos de 6 asalariados. Todo ello para el período comprendido entre los años del 2005 al 2008.

En España, la totalidad de las regiones estaba por encima de la media, si bien La Rioja, Cataluña, Baleares, Canarias y la Comunidad Valenciana situaban, antes de la crisis, sus índices entre los más altos de Europa por encima de las 75 pymes por cada 1000 habitantes.

Como ya se ha mencionado anteriormente, en el 2009, había en el ámbito nacional 3.346.903 pymes, lo que representa el 99.9% de las 3.350.972 empresas que conforman el censo, excluida agricultura y pesca. La mayoría ejercen su actividad en el sector servicios, seguido del comercio.

8. TABLA: PYMES EN ESPAÑA Y LA UNIÓN EUROPEA EN EL AÑO 2008.

LAS PYMES EN ESPAÑA Y UE (2008)									
	EMPRESAS			EMPLEO			VALOR AÑADIDO (MIL MILL €)		
	ESPAÑA	%	UE	ESPAÑA	%	UE	ESPAÑA	%	UE
PYMES	2.693.846	99	99,8	11.122.877	78	67,4	406	67,9	57,9
GRANDES	3.268	0,1	0,2	3.130.652	22	32,6	192	32,1	42,1
TOTAL	2.697.114	100	100	14.253.529	100	100	598	100	100

FUENTE: DATOS EXTRAÍDOS POR LA COMISIÓN EUROPEA Y ELABORACIÓN PROPIA.

De acuerdo con los últimos informes proporcionados por la Comisión Europea, el conjunto de las pymes en España cuenta con una estructura comparable a la de la media europea. Anteriormente al período de crisis, la participación de las pymes españolas en la economía (67.9%) era superior a las europeas (57.9%). También, la contribución de las pymes al empleo en España (78%) es superior a la media de la Unión Europea (67.4%).

B) EL PESO RELATIVO DE LAS PYMES EN EUROPA.

Según un informe del Eurostat, dos terceras partes del empleo en la Unión Europea se concentra en el ámbito de la pyme y de cada 10 empresas europeas, nueve tienen menos de una decena de empleados.

Datos más recientes indican que el 99.7% de las empresas de la Unión Europea son pymes, las cuales concentran el 66.9% del empleo total y son responsables del 59.7% del valor añadido generado por el conjunto de los países miembros.

Una de las principales herramientas que emplea la Comisión Europea es para la evaluación del rendimiento de las pymes, por lo que desde 2008 se elabora un informe anual sobre las pymes en Europa. Los últimos datos reflejados en el cuadro señalan que en 2008 había 20.752.000 empresas en la Unión Europea, de las que tan sólo 43.000 eran grandes empresas. Así, la gran mayoría (99.78%) de empresas eran pymes.

9. TABLA: INDICADORES DE EMPLEO Y PRODUCCIÓN EN LA ECONOMÍA UE-27 (2007-2008).

INDICADORES DE EMPLEO Y PRODUCCIÓN EN LA ECONOMÍA UE-27 (2007-2008)						
	2007			2008		
	PYMES	GRANDES	TOTAL	PYMES	GRANDES	TOTAL
Nº EMPRESAS (X1000)	20.409	43	20.452	20.709	43	20.752
PORCENTAJE	99,8	0,2	100	99,8	0,2	100
Nº EMPLEADOS (X1000)	81.636	43.129	124.765	89.947	43.414	133.361
PORCENTAJE	65,4	34,6	100	67,4	32,6	100
PRODUCTIVIDAD POR EMPLEADO (1000€/EMPLEADO)	39	59	46	39	59	46

FUENTE: DATOS EXTRAÍDOS POR LA COMISIÓN EUROPEA Y ELABORACIÓN PROPIA.

El caso más sorprendente de las pymes es quizás su contribución al empleo en la economía europea. Nada menos que dos tercios de los empleados en la economía no financiera trabajaban en pymes. Además, entre 2007 y 2008 se produjo un incremento del 10.2% en el número de empleados mientras que este ratio para las grandes empresas es sólo del 0.66%.

También observamos cómo se ha producido un incremento en el número de pymes (20.409 frente a 20.709) en el período 2007-2008. Otro dato significativo es la productividad del trabajo, ya que es, bastante menor en las pymes (casi un 50%), lo que puede ser explicado por el hecho de que tanto el nivel de formación de los empleados como el volumen de inversión requerido en las grandes empresas tienden a ser mayor que en las pequeñas.

A lo largo de los últimos años y hasta la llegada de la crisis económica-financiera, el número de pymes en Europa había evolucionado positivamente. El efecto de la crisis ha sido todavía más visible en el empleo que, frente a los años de crecimiento positivo 2004-2008 y fue negativo en 2009 y 2010.

C) IMPACTO DE LA CRISIS.

La crisis, a parte de sus efectos negativos sobre el número total de pymes y las pérdidas de empleo, también ha influido en una bajada importante de inversiones por parte de las pequeñas y medianas empresas. Esta bajada fue acentuada por la restricción de capital disponible para pymes en forma de créditos e hipotecas. Aun así, los efectos de la crisis no fueron iguales en los países de la Unión Europea, mostrando más impactos en economías con problemas financieros internos como Grecia, Italia, España, Portugal e Irlanda, y menos impacto en economías financieramente más estables como Alemania o Suecia.

En general, las diferencias de impacto de la crisis en los diferentes países europeos dependen de diversos factores estructurales donde no se va a profundizar el tema en esta tesina. Lo que sí parece ser un factor decisivo es el grado de internacionalización de las empresas de un país, siendo en general mejor el comportamiento de las economías con nivel alto de exportaciones y unas relaciones comerciales estables con otras macro regiones fuera de Europa. No obstante, son precisamente las pequeñas y medianas empresas las que encuentran más dificultades para iniciar la internacionalización y volverse, de este modo, más fuertes contra los efectos de los problemas en los mercados nacionales europeos.

La Comisión Europea a través de su dirección general de empresas en industria define, revisa y coordina las políticas europeas de apoyo a las pymes y a las empresas en general. Desde el nivel europeo no se dan directamente ayudas a empresas, pero se pretende coordinar y mejorar las políticas de apoyo a las empresas de diversos gobiernos y entidades de apoyo a nivel nacional, regional e incluso local. Para ello, se trabaja sobre un marco legislativo y administrativo favorable para las empresas.

Las pymes representan una de las principales áreas de actuación para la política industrial y de empresa europea. El compromiso europeo con las pymes está recogido en la “SMALL BUSINESS ACT PARA EUROPA” (SBA o Ley de la pequeña y mediana empresa). Aprobada en junio del 2008 la “SBA” pone en marcha, por primera vez, un amplio marco de políticas de las pymes en la Unión Europea y sus estados miembros.

Su objetivo es mejorar el enfoque global de la iniciativa empresarial, y anclar de forma permanente el “pensar primero a pequeña escala” en la elaboración de políticas, así como promover el crecimiento de las pymes ayudándolas a afrontar los problemas que siguen obstaculizando su desarrollo.

En 2001, el “SBA” fue revisado. La revisión ofrece un panorama de los avances logrados en la aplicación de la Ley, y establece nuevas acciones para responder a los retos derivados de la crisis económica.

Refiriéndonos a España, a nivel del Gobierno Central, es la Dirección General para la Pyme, dentro del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio (MITYC), la administración encargada de la política de apoyo a las pymes.

Con sus diversas actuaciones, la DGPYME ha creado un marco de apoyo que aborda diferentes temas clave para el desarrollo de las pymes: financiación, competitividad e innovación y creación de empresas y emprendedores.

La DGPYME proporciona financiación directa a emprendedores y pymes a través de la empresa nacional e innovación, S.A. (ENISA). La DGPYME dispone de instrumentos y programas para facilitar el acceso a emprendedores y las pyme a otras fuentes de financiación.

Se favorece y fomenta la competitividad de las pequeñas y medianas empresas mediante programas, uno a destacar sería el Programa de Apoyo a la Innovación dirigido exclusivamente a las pymes.

En cuanto a la internacionalización de las empresas, son los Institutos de Comercio Exterior (ICEX) y el Centro de Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI) las entidades encargadas de ayudar, entre otros, a las pymes.

A nivel regional, son las Comunidades Autónomas a través de sus consejerías correspondientes y a través de las agencias de desarrollo empresarial y/o regional, quienes llevan a cabo otras medias de apoyo adicionales a las políticas nacionales. Existen, según la puesta en escena de la Comunidad Autónoma, más o menos programas o actores para apoyar la internacionalización de las empresas.

5.2. PESO RELATIVO DE LAS PYMES EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

La Comunidad Valenciana tiene una gran tradición y un gran futuro. En el contexto económico español es la segunda comunidad con mayor cantidad de empleo y una de las comunidades donde la contribución a la generación de riqueza es más relevante.

Durante los últimos tres lustros la Comunidad Valenciana ha experimentado un crecimiento sostenido por encima de la media comunitaria europea. Un período de prosperidad que se ha visto interrumpido, puntualmente, por un momento de complejidad económica nacional e internacional.

Entre 1995 y 2008 la Comunidad Valenciana ha protagonizado una prolongada etapa de crecimiento económico fundado en la inversión productiva y en la creación de empleo. Durante este período, la tasa de desempleo descendió desde el 24% al 8%, al tiempo que se producía la mayor expansión conocida de la población activa.

Las ventajas de haber crecido son evidentes. Se puso fin al diferencial de paro con respecto al resto de países de la Unión Europea, se convergió en renta real y en renta per cápita con respecto a la media europea, se moderó la inflación durante un largo tiempo, y se acometieron grandes obras de infraestructuras que han contribuido a la modernización de la economía. A finales de 2008, antes de que la actual crisis mostrara el descenso del empleo, la economía Valenciana era una economía más fuerte y más desarrollada que la de 1995. Se había protagonizado una notable transformación en términos económicos y sociales.

La economía española, y por ende la valenciana, alcanzaban desde finales del 2007, un punto de inflexión marcado por un cambio internacional.

La crisis comenzó en 2007 y evolucionó a nivel internacional en 2008. Los datos indican que la intensidad de esta crisis global ha afectado a la mayoría de las economías del mundo. En la actual crisis se han dado cita a un gran número de perturbaciones: crisis bancaria en diferentes países, el rápido crecimiento de los déficits públicos y los niveles de endeudamiento de la mayoría de las administraciones, de las empresas y de las familias, una gran volatilidad en los mercados de cambio, el desplome de la producción y del comercio internacional, la explosión de las burbujas inmobiliarias, crisis bursátiles y problemas de credibilidad sobre la solvencia de las finanzas públicas que han contraído los mercados de liquidez y de crédito. La coincidencia de todos estos desequilibrios ha originado una crisis muy profunda, reflejada especialmente en elevados niveles de desempleo, y tras la que se tardará en recuperar la senda de crecimiento a largo plazo.

La composición actual de la estructura económica de la Comunidad Valenciana es el fruto de una importante evolución. En relativamente poco tiempo, se ha pasado de una actividad tradicionalmente agrícola a una actividad de servicios e industrial, propia de una sociedad económicamente avanzada. El Producto Interior Bruto (PIB) de la Comunidad Valenciana representa un 9.7% del total de España en el caso del sector industrial.

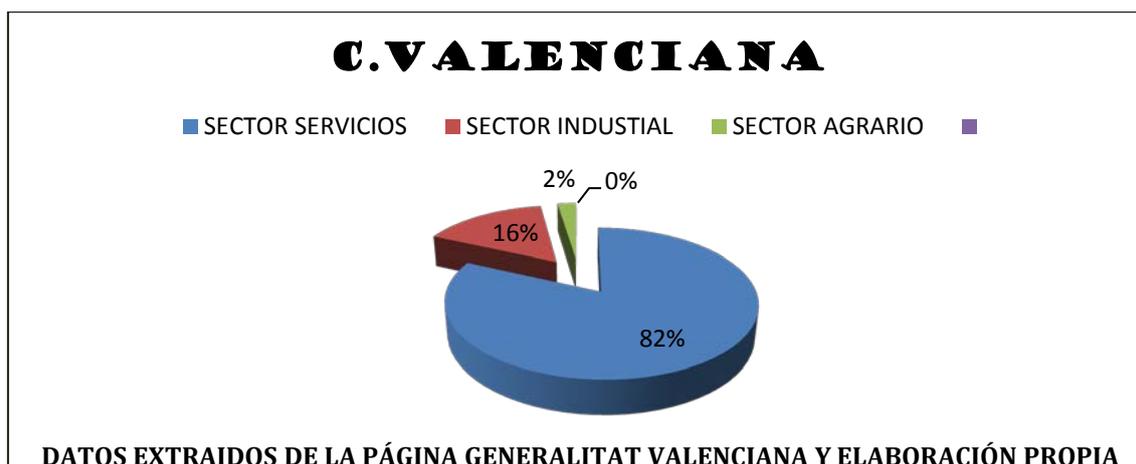
La Comunidad Valenciana ocupa el cuarto lugar en PIB Industrial entre las comunidades autónomas españolas. El sector servicios representa el 65.84% del PIB regional; el sector industrial tiene una mayor importancia en el conjunto de España, con un 12.69% del PIB regional (el 23.23% si incluimos también la construcción). El sector agrario, relativamente pequeño, alcanza el 1.91% del PIB regional, y está constituido por una agricultura exportadora y competitiva, destacando especialmente los cítricos. Todos estos datos están extraídos de la página de la Generalitat Valenciana.

10. TABLA: ESTRUCTURA SECTORIAL DE LA COMUNIDAD VALENCIANA.

ESTRUCTURA SECTORIAL DE LA COMUNIDAD VALENCIANA			
	SECTOR SERVICIOS	SECTOR INDUSTRIAL	SECTOR AGRARIO
C.VALENCIANA	65,84%	12,69%	1,91%

FUENTE: DATOS EXTRAÍDOS DE LA GENERALITAT VALENCIANA Y ELABORACIÓN PROPIA

10. GRÁFICO: PORCENTAJES SECTORIALES EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.



La relevancia de las pymes en la economía de la Comunidad Valenciana es un hecho. Tanto es así, que se considera que el tejido español está mayoritariamente constituido por pequeñas unidades de producción.

Es una de las comunidades donde se encuentra el mayor porcentaje de pymes (alrededor del 11%).

La comunidad ha perdido más de 33.600 empresas en los últimos cuatro años, lo que representa un descenso del 8.94%, mientras que el tejido empresarial de España se ha contraído en los últimos cuatro años en 222.622 empresas, lo que supone el 6.51%, según un estudio de la consultoría de empresas CONFINEM. La diferencia entre la comunidad con el resto del país es de un 2%.

En la composición de ambas estructuras se aprecia un aumento de la proporción de empresas sin asalariados frente al retroceso del resto de empresas.

El tejido empresarial neto en España se ha reducido por cuarto año consecutivo, desde el 1 de enero del 2008 al 1 de enero del 2012 las empresas activas se han reducido en 222.622 empresas, lo que supone una variación del -6.51% en la Comunidad Valenciana, en el mismo período, la disminución de empresas se eleva a 33.609, que representa una variación del menos 8.94%.

Todas las provincias de la Comunidad Valenciana pierden tejido productivo en el período referido, estos datos se adjuntan en el punto 4.7 de este trabajo.

La crisis económica mundial, el ajuste del sector inmobiliario español, el crecimiento de la competencia internacional y la menor competitividad respecto al resto de países de la Unión Europea, están provocando la desaparición de un importante número de empresas.

La situación en la comunidad se ha visto agravada por el importante peso del sector de la construcción en la estructura de su economía, que en su caída ha arrastrado a empresas de los sectores de industria y servicios, dependientes directa o indirectamente de él.

En el ámbito nacional, desde el 2008 al 2012, y desde el punto de vista del tamaño en las empresas, medido en número de asalariados, la estructura del tejido productivo se ha caracterizado por un mayor peso de las empresas de reducida dimensión (empresas de menos de 10 asalariados), pasando del 94.07% al 95.43%.

Según datos del Instituto Nacional de Estadística, reflejan que en la Comunidad, el porcentaje de empresas de reducida dimensión ha pasado del 93.82% en el 2008 al 95.70% en el 2012.

5.3. PESO RELATIVO EN LAS PYMES: CASO ALEMÁN.

La economía alemana debe su perfil a los cerca de 3.6 millones de pequeñas y medianas empresas, a los trabajadores autónomos y a los profesionales liberales. Alrededor del 99.7% de las empresas pertenecen al segmento de las pymes. Se consideran tales las empresas con una facturación anual inferior a 50 millones de euros y menos de 500 empleados. En torno al 70% de los trabajadores trabajan en empresas de este tipo. Datos extraídos de la página web de Intereconomía, artículo *“Las sólidas pymes Alemanas”*.

El 48.9% de las pymes operan en el sector terciario, el 31.94% en la industria y alrededor del 19.7% en el comercio.

La mayor parte son dirigidas por sus propietarios, es decir, la mayoría del capital está en manos de la dirección empresarial. Frecuentemente las empresas se heredan de generación en generación. El porcentaje de las empresas familiares ronda el 95%. El Gobierno Federal alivia la situación de las pymes mediante reducciones fiscales y mejores desgravaciones.

Otra medida es la concesión de créditos estatales. Los puntos más fuertes del sector son la agilidad con que pone en el mercado productos vendibles, su orientación internacional, su alto grado de especialización y la capacidad de cubrir con éxito los nichos de mercado. Por eso muchas pymes alemanas son líderes mundiales.

En Alemania, las pymes tienen una gran importancia dentro de la economía del país. El denominado *“MITTESLSTAND”* describe especialmente las empresas pequeñas y medianas alemanas (hasta 500 empleados) que suelen ser más grandes y más internacionales que la media europea.

El Gobierno Federal mejora la actividad empresarial, creando nuevos espacios para pequeñas y medianas empresas, y proporciona un impulso adicional para el crecimiento. Existen programas específicos como por ejemplo *“Programa central para la innovación de pymes”*.

En cuanto a la internacionalización de las pymes, el 11.4% de todas las pymes de Alemania son exportadoras, según un estudio realizado en 2007. El porcentaje que representan las pymes (342.295) entre las empresas exportadoras asciende al 98%, generando el 21.4% del volumen de exportación total. Las numerosas pequeñas y medianas empresas exportadoras, especialmente del sector manufacturero, son el estandarte de la alta competitividad internacional del *“MITTELSTAND”* alemán.

Sin embargo existen, aún numerosos obstáculos a la exportación de bienes y la inversión directa, que afectan más a las pymes que a las grandes empresas. Por ello el Ministerio de Economía y el Gobierno Federal buscan reducir las barreras comerciales, entre otras cosas orientando más hacia las pyme los créditos a la exportación. El objetivo es hacer visibles y reales las oportunidades de negocio para las pymes en los mercados extranjeros.

Estos esfuerzos del Gobierno Federal de Alemania se complementan con actuaciones políticas de apoyo a nivel de las 16 regiones alemanas.

El principio de actuación es no duplicar los esfuerzos que ya existen a nivel nacional, sino crear medidas de apoyo adaptadas a las necesidades de cada región. Así, muchas regiones suelen articular medidas concretas y organizar su apoyo mediante agencias de promoción económica, centros de empresas, redes y cluster. Las políticas de cluster se perfilan actualmente como un tipo de apoyo integral y eficaz, dado que permite crear redes sectoriales de pymes, grandes empresas, centros de investigación y desarrollo.

Si hacemos una comparación entre las pymes alemanas y españolas encontramos un artículo de COTIZALIA, *“Las pymes españolas son las que más han bajado el beneficio y la facturación”*, donde expone que, las pymes españolas son las empresas de la zona del euro que más han bajado en beneficio y la facturación en el primer semestre, frente a las alemanas que muestran signos de recuperación en el año 2010.

Parecidas son las conclusiones de una encuesta que el Banco Central Europeo (BCE) llevó a cabo a 5312 empresas pequeñas y medianas en la zona euro junto con la Comisión Europea (CE).

Un 54% de las pymes españolas ha empeorado su beneficio en los primeros seis meses del año 2010 respecto al semestre anterior, en comparación con el 7% de las francesas y el 36% de las italianas.

Por el contrario, un 7% de las pymes alemanas han incrementado su ganancia a este período.

En el conjunto de la zona euro, un 21% de las pymes dio a conocer una reducción de su beneficio. España es el país en el que el sector empresarial más dificultades tiene en relación a sus resultados.

El tejido empresarial alemán suele ser indicativo de la evolución de la economía europea, dado que la economía alemana, por su tamaño, se considera el motor de Europa. Normalmente, las empresas alemanas presentan mejores indicadores que las

empresas españolas que hacen que Alemania sea una economía mucho más competitiva y preparada para afrontar ciclos de crisis y crecimiento que la economía española.

Las empresas españolas tienen más necesidades de financiación ajena. Para ser exactos, el 20% de todo el crédito empresarial de la Unión Europea.

Por otro lado, las pequeñas y medianas empresas españolas cuentan con las mayores dificultades para acceder a la financiación entre las principales economías de la zona euro, ya que, son las que tienen la opinión más negativa respecto a la disponibilidad de crédito. Sólo algo más del 50% de ellas consiguió en el 2010 que las entidades financieras le otorgasen los préstamos solicitados. En Alemania fue del 20%.

6. PRESIÓN FISCAL EN PYMES.

El índice más utilizado para medir el esfuerzo fiscal realizado por quienes contribuyen en un país o región al sostenimiento de las cargas públicas es el denominado índice de presión fiscal, definido por la relación entre la recaudación proporcionada por el conjunto de los impuestos y el PIB (Producto Interior Bruto). En las comparaciones internacionales se incluyen las cotizaciones a la seguridad social pues forman parte de los ingresos del estado y, por tanto, son considerados como impuestos. En definitiva, este índice permite obtener una idea de la importancia relativa o peso del sector público en el conjunto de la economía del país o región considerada.

Como índice simple presenta grandes ventajas, entre las cuales se debe destacar su simplicidad, facilidad de cálculo pues sus datos (recaudación y PIB bruto) son universalmente conocidos y no hay país o región que desconozca su magnitud. Su simplicidad hace posible las comparaciones entre muy distintos países y a lo largo de períodos de tiempo.

Pero como todo índice sencillo, también presenta grandes inconvenientes, siendo el más significativo el no proporcionar una idea de cómo se reparte la carga fiscal entre la población ni del grado de progresividad del sistema fiscal.

Se pretende analizar las diferencias en la presión fiscal soportada por las empresas, con especial atención sobre las pymes, en relación con el Impuesto de Sociedades (IS), tanto en la Comunidad Valenciana como en distintas Comunidades Autónomas. Estas diferencias son consecuencia, fundamentalmente, del reconocimiento de derechos económicos e 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 de la incorporación a las diferentes normativas que rigen la tributación de las sociedades en territorio nacional, de tratamientos específicos para las empresas más pequeñas. 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.

El sistema fiscal español, constituido a partir de la Constitución de 1978, presenta características territoriales asimétricas, conviviendo dos modelos distintos: el del régimen común, en el que se evidencian determinadas ventajas fiscales especiales por razones geográficas (Islas Canarias, 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, han propiciado frecuentes disputas entre la administración central y las instituciones forales, recurriendo en ocasiones a instancias europeas para su resolución o arbitraje.

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 descritos anteriormente:

- Régimen común.
- Regímenes especiales por situación geográfica: dentro del mismo régimen común, Islas Canarias, Ceuta y Melilla.
- Regímenes forales: Navarra y País Vasco.

Este sistema responde a lo dispuesto por la Constitución, que señala que “la potestad originaria para establecer los tributos que corresponden exclusivamente al Estado, mediante ley”, 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.

Para aclarar más exactamente que es la presión fiscal podemos decir que cada vez que se aprueba un nuevo impuesto, que se recupera uno antiguo o que se cambian los tipos impositivos salta a la palestra el debate de la presión fiscal. En este término se utiliza para designar los impuestos a los que están sometidos los ciudadanos en función del dinero que ganan o, dicho de un modo más técnico, es la “relación entre los ingresos tributarios totales de un país, incluidas las cotizaciones a la seguridad social, y en la renta nacional del mismo”.

Asociado a la presión fiscal se suele hablar también del esfuerzo fiscal. En este término está mucho más relacionado con el ciudadano de a pie. Se mide de forma porcentual y determina el porcentaje de lo que ganamos que se destina al pago de tributos. Estos incluyen todo tipo de impuestos, desde el IVA hasta el IRPF y el resto de impuestos directos, pasando por las cotizaciones a la seguridad social.

No debemos confundir presión fiscal y esfuerzo fiscal. El primero suele ser un reflejo del gasto del Estado, y hasta cierto, del nivel de los servicios sociales de los que disfrutan los ciudadanos, mientras que el segundo mide el porcentaje de nuestra renta que destinamos efectivamente al pago de impuestos.

Dentro de la presión fiscal se pueden enumerar algunas características extraídas de un informe de la Dirección General Impositiva sobre “*la presión tributaria Julio 2011*”:

1. En un período de crecimiento económico la presión tributaria crece, como resultado de una mayor eficiencia recaudatoria y menor evasión, facilitadas por el propio crecimiento económico y por mejores gestiones de las administraciones tributarias.
2. Con la aplicación de la reforma tributaria (2007-2008) y también en un contexto de crecimiento económico, la presión tributaria total no crece (y la impositiva, en la que influyen principalmente los tributos administrativos también), sino que inclusive disminuye.
3. La política tributaria se inspira en el principio de que los impuestos deben ser distribuidos con arreglo a la capacidad de pago de cada ciudadano.

Actualmente la presión fiscal en España, se sitúa, según datos de la OCDE en el 39.99% entendida como el peso de los impuestos y las contribuciones a la seguridad social sobre los costes laborales.

La presión fiscal española no ha hecho otra cosa que aumentar en los últimos años. La recaudación fiscal baja pero los impuestos siguen subiendo. España es el país en el que más han subido los impuestos en los últimos años, según datos de la OCDE.

La recaudación por impuestos en España aumentó 2.9 puntos porcentuales entre 2000 y 2007 alcanzando el 41% de Producto Interior Bruto (PIB), según datos del Eurostat.

La presión fiscal tocó pico en el año 2006, aunque ese año comenzó una rebaja que se ha mantenido hasta el 2011, los repuntes del IVA, IRPF y otras tasas aprobadas por el nuevo Ejecutivo han vuelto a repuntar la carga tributaria, colocando a España en la cabeza del ranking en subidas de impuestos, según fuentes del organismo. La subida es de tal niveles del 18.4% en 1975 a tasas que duplican ese nivel y superan el 32% a día de hoy.

Según un artículo publicado de la OCDE el 29 de Marzo del 2013, España es el país desarrollado que más ha subido sus impuestos en los últimos 30 años.

La diferencia es pronunciada en el IRPF, pero también en el Impuesto de Sociedades. En el primer caso, el tipo marginal máximo, sin tener en cuenta los incrementos decididos por las comunidades autónomas, se ha situado en el 52%, sólo por detrás de Bélgica (53.7%), Dinamarca (55.4%) y Suecia (56.6%).

11. TABLA: COMPARACIÓN IRPF E IS EN PAÍSES EUROPEOS AÑO 2012.

	AÑO 2012	
	IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERSONAL	IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
BÉLGICA	53,70%	34,00%
DINAMARCA	55,40%	25,00%
SUECIA	56,60%	26,30%
ESPAÑA	52,00%	30,00%
EU27	38,10%	23,50%

FUENTE: DATOS EXTRAÍDOS DE ARTÍCULO PUBLICADO OCDE Y ELABORACIÓN PROPIA.

En el caso del Impuesto de Sociedades, la presión fiscal que soportan las empresas representa el 30% de sus beneficios (25% en las pymes).

Tan sólo en el IVA, la presión fiscal es menor al tipo medio general en la Unión Europea, pero con una salvedad, España es uno de los países que más ha elevado el tipo impositivo desde el año 2000: del 16% al 18% y después al 21%.

No ocurre lo mismo en el caso del Impuesto sobre la renta, que se sitúa 8.8 puntos por encima de la media de la eurozona (43.2%).

En el caso del Impuesto de Sociedades, las empresas pagan, al menos formalmente, 3.9 puntos más que en la zona del euro, donde se ha producido una pronunciada reducción en los últimos años. Desde el año 2000 se ha pasado del 34.4% al 26.1% en el 2012.

Estos tipos impositivos, en todo caso, son nominales, ya que los reales son muy inferiores, debido a que, los agentes económicos se benefician de toda suerte de deducciones y desgravaciones que reducen el tipo efectivo de forma considerable.

Para hacer una comparación homogénea, hay que tener en cuenta el IRPF, a partir de qué nivel de rentas se aplica el tipo marginal máximo, y en el caso de España es uno de los más bajos de la Unión Europea. Se aplica, incluyendo las escalas estatal y autonómica, a partir de 53.407 euros para declaraciones correspondientes al año 2011. Esto da idea de la alta progresividad de la escala de gravamen.

6.1. *COMPARACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL FRENTE A PAÍSES EUROPEOS.*

La presión fiscal sobre el empleo en España alcanzó de media en el año 2012 el 41.4%, lo que supone un incremento de 1.42 puntos porcentuales respecto al año anterior, la mayor subida registrada entre los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

La presión fiscal sobre el salario medio español, es decir, el porcentaje que de que ganamos se destina al pago de tributos, se situó en 2008 en el 37.8%, lo que supone una tasa de cinco puntos por debajo de la media europea (43.14%), según un informe de Europa Press.

En un adelanto la OCDE, explica que este repunte de la presión fiscal sobre el empleo en España obedece a unos “mayores impuestos sobre la renta” en 2012 y le sitúa en el puesto 12 de 34 del conjunto de países miembros de la Organización (en orden descendente).

El Gobierno aprobó para los años 2012 y 2013 una subida progresiva de los tipos de IRPF, con una escala que contempla un incremento del 0.75% para el primer nivel de renta hasta el 7% para los ingresos que superen los 300.000 euros de base liquidable, estas subidas se explican más detalladamente en el punto 6.4 de este proyecto.

La agencia destaca además, que la carga fiscal sobre el empleo en 2012 se ha incrementado en 2.8 puntos porcentuales en comparación con el año 2000, cuando era del 38.6% y en 3.1 puntos porcentuales en relación a 2009, cuando era del 38.3%.

Los trabajadores españoles soportan un esfuerzo fiscal superior al de sus vecinos europeos, ya que, aunque la presión fiscal sobre las rentas del trabajo en España es ligeramente menor a la media europea, el salario medio anual es menor en comparación con el de los países de la zona euro.

El esfuerzo fiscal es un indicador muy relevador del peso que tienen los impuestos sobre el bolsillo de los contribuyentes, ya que, muestra como dos países, con una presión idéntica, realizan un sacrificio económico muy diferente cuando el nivel de renta de sus ciudadanos no es el mismo, explica el sindicato de técnicos del Ministerio de Hacienda.

La OCDE explica que, la carga fiscal sobre los ingresos de los trabajadores aumentó en 2012 en 19 de los 34 países de la OCDE, mientras que la media del conjunto de la Organización se incrementó una décima en el último año, hasta el 35.6%.

Junto a España, Polonia (1.9 puntos porcentuales), Eslovaquia (0.8 puntos porcentuales) y Países Bajos (0.6 puntos porcentuales) fueron los países donde se registraron los incrementos más significativos de la presión fiscal, aunque en su caso este repunte obedece tanto a la subida de los impuestos como de las contribuciones a la seguridad social.

Por el contrario, en Portugal (-1.26 puntos porcentuales), Grecia (-0.47 puntos porcentuales), Suiza (-0.41 puntos porcentuales) y Reino Unido (-0.33 puntos porcentuales) se produjeron los mayores descensos.

Asimismo, Bélgica (56%), Francia (50.2%), Alemania (49.4%) registraron la mayor presión salarial, mientras que Chile (7%), Nueva Zelanda (16.4%) y México (19%) la menor. Según fuentes de la OCDE para el año 2012.

En la actualidad, los españoles ganan un promedio de 22.000 euros anuales brutos, mientras que la media de los países de nuestro entorno se sitúa en unos 34.000 euros, según se desprende de un estudio los técnicos del Ministerio de Hacienda realizado a partir de datos de la OCDE.

En este sentido, los técnicos de Hacienda advierten que si consideramos los impuestos que soporta un español por el consumo (IVA e Impuestos Especiales), la presión sobre el salario medio se elevaría desde el 37.8% hasta el 47.01%, y podría superar el 50% si añadimos los pagos medios de impuestos sobre sucesiones o donaciones, transmisiones patrimoniales e impuestos municipales, entre otros.

Según un informe de la OCDE “los ingresos suben lentamente”. En la mayoría de los países de la OCDE los ingresos fiscales siguen aumentando en relación con el PIB, de los descensos observados en los años 2008-2009 el comienzo de la crisis, según anuales de la OCDE “Revenue Statistics”.

Países de la OCDE están recogidos sobre el 34% del PIB en impuestos en 2011, en comparación con el 33.8% en 2010. Esto es muy por debajo del pico más reciente de 2007, cuando los ingresos fiscales y el PIB promedio es del 35.1%.

12. TABLA: INGRESOS FISCALES GENERALES COMO PORCENTAJES DEL PIB EN LOS PAÍSES DE LA OCDE.

INGRESO FISCAL GENERAL COMO PORCENTAJE DEL PIB					
	2007	2008	2009	2010	2011 provisional
Australia	29,7	27,1	25,8	25,6	



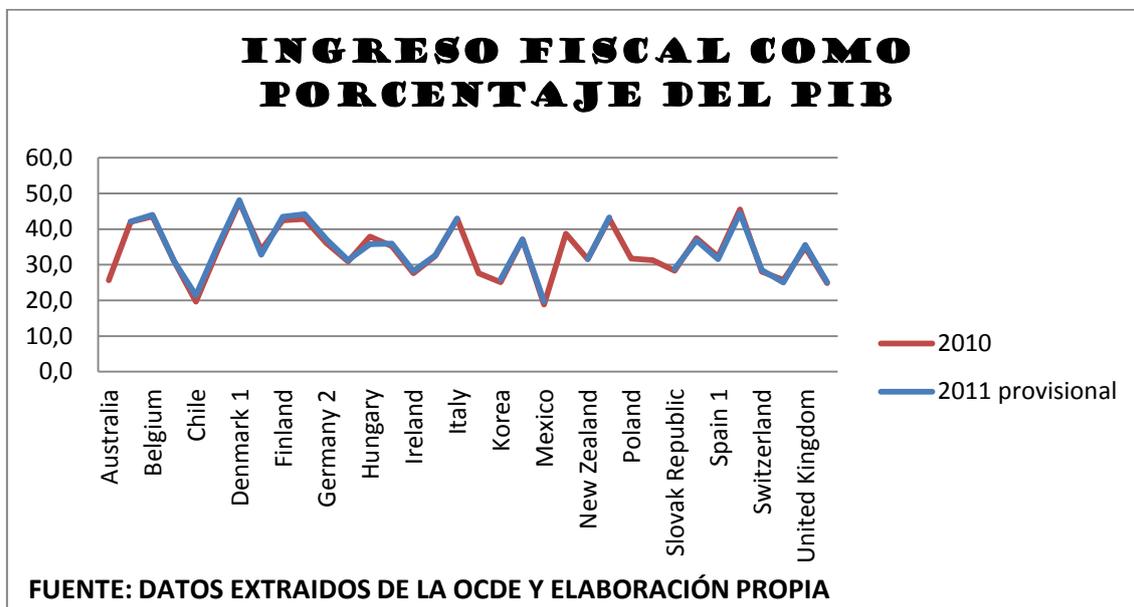
Austria ¹	41,8	42,8	42,5	42,0	42,1
Belgium	43,6	43,9	43,1	43,5	44,0
Canada	33,1	32,3	32,1	31,0	31,0
Chile	22,8	21,4	17,1	19,6	21,4
Czech Republic	35,9	35,0	33,9	34,2	35,3
Denmark ¹	48,9	47,8	47,7	47,6	48,1
Estonia	31,4	31,7	35,7	34,2	32,8
Finland	43,0	42,9	42,8	42,5	43,4
France ¹	43,7	43,5	42,5	42,9	44,2
Germany ²	36,1	36,5	37,3	36,1	37,1
Greece ¹	32,5	32,1	30,4	30,9	31,2
Hungary	40,3	40,1	39,9	37,9	35,7
Iceland	40,6	36,7	33,9	35,2	36,0
Ireland	30,9	29,1	27,7	27,6	28,2
Israel ³	36,3	33,8	31,4	32,4	32,6
Italy	43,2	43,0	43,0	42,9	42,9
Japan	28,5	28,5	27,0	27,6	
Korea	26,5	26,5	25,5	25,1	25,9
Luxembourg	35,6	35,5	37,7	37,1	37,1
Mexico	17,7	20,9	17,4	18,8	19,7
Netherlands	38,7	39,3	38,2	38,7	
New Zealand	34,7	33,8	31,6	31,5	31,7
Norway	42,9	42,1	42,4	42,9	43,2
Poland	34,8	34,2	31,7	31,7	



Portugal	32,4	32,5	30,7	31,3	
Slovak Republic	29,5	29,5	29,1	28,3	28,8
Slovenia	37,7	37,1	37,1	37,5	36,8
Spain ¹	37,3	33,1	30,9	32,3	31,6
Sweden	47,4	46,4	46,6	45,5	44,5
Switzerland	27,7	28,1	28,7	28,1	28,5
Turkey	24,1	24,2	24,6	25,7	25,0
United Kingdom	35,8	35,8	34,2	34,9	35,5
United States	27,9	26,3	24,2	24,8	25,1
OECD Total	35,1	34,5	33,7	33,8	
FUENTE: DATOS EXTRAIDOS DE LA OCDE Y ELABORACIÓN PROPIA					

De los 29 países para los cuales se dispone de datos del año 2011, los ingresos tributarios aumentaron como proporción del PIB en 20 países y cayó en sólo seis. Esto demuestra una tendencia más marcada hacia una mayor recaudación tributaria que en 2010, cuando se produjo un mayor equilibrio de los aumentos y disminuciones de los distintos países.

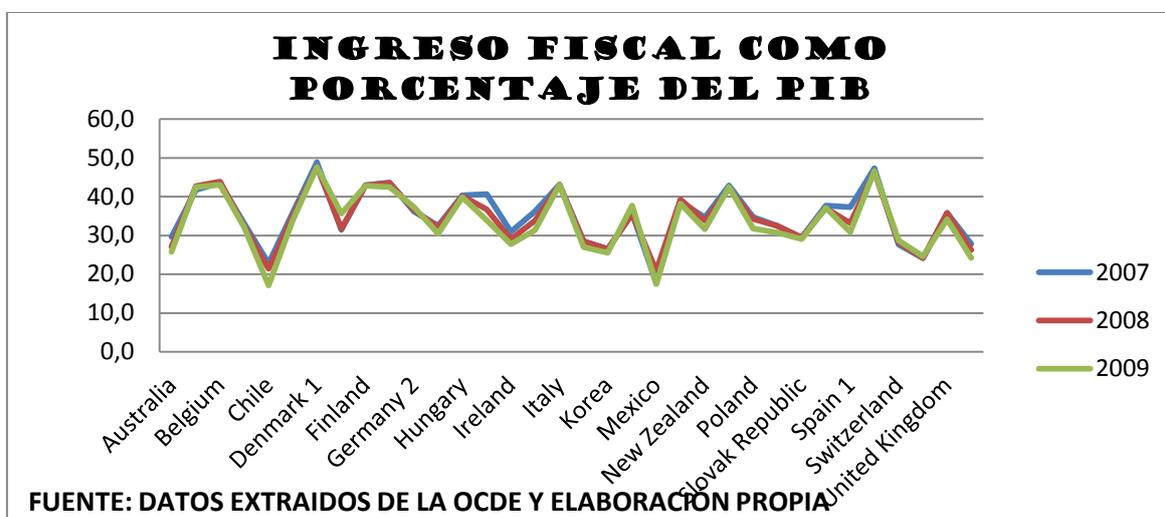
11. GRÁFICO: INGRESOS FISCALES COMO PORCENTAJE DEL PIB EN PAÍSES DE LA OCDE AÑO 2010.



Chile, Francia, República Checa y Alemania registraron los mayores incrementos en 2011, y Hungría, Estonia y Suecia los mayores descensos.

El aumento de las tasas de impuestos en 2010 y 2011 se deben a una combinación de factores. Con un régimen fiscal progresivo, la recuperación económica se tradujo en el aumento de los ingresos fiscales más rápido que la subida del PIB y al mismo tiempo, muchos países aumentaron las tasas de impuestos y/o bases ampliadas.

12. GRÁFICO: INGRESOS FISCALES COMO PORCENTAJES DEL PIB EN PAÍSES DE LA OCDE ENTRE LOS AÑOS DEL 2007 AL 2009.



En 2008 y 2009, la disminución de los ratios reflejan la gravedad de la recesión y de que algunos países han respondido mediante la reducción de las tasas impositivas.

Este aumento de los ingresos fiscales en 2011 apoya los esfuerzos de consolidación fiscal en muchos países, dijo el secretario General de la OCDE, Ángel Gurría. Sin embargo, si estos países quieren seguir estas estrategias a largo plazo con éxito, el aumento de los ingresos fiscales debe ir de la mano con los esfuerzos para restablecer a largo plazo, las perspectivas de crecimiento, fortalecer la actividad económica y crear empleo.

La presión de ingresos ha alcanzado algunos niveles de Gobierno más difíciles que otros, con la presión fiscal medida para los Gobiernos locales que queda estable desde 2007, los países europeos más afectados por la crisis financiera y la recesión subsiguiente, Grecia, Irlanda, Portugal y España, experimentaron una fuerte caída en los ingresos fiscales en 2008 y 2009 y una ligera recuperación en los ingresos desde entonces.

España se halla inmersa en una recesión que se ha visto agravada por la continuada crisis de la zona del euro. Aunque se han sentado las bases de la recuperación, ésta requerirá que se apliquen plenamente las reformas emprendidas y que se tomen nuevas medidas para restaurar la confianza en el sector bancario, consolidar las finanzas públicas y combatir el elevado desempleo, según el estudio Económico de España 2012 de la OCDE.

Este informe presentado el 29/11/2012 en Madrid por el secretario General de la OCDE y el Ministro de Economía y Competitividad, Luis De Guindos, reconoce el amplio proceso de reformas emprendido. Sin embargo, señala que las condiciones adversas limitarán el efecto a corto plazo de las medidas. De hecho, el estudio prevé que la economía española se contraiga un 1.4% en 2013, antes de volver a un índice de crecimiento del 0.5% en 2014.

Ángel Gurría indicó que, las autoridades españolas han emprendido un valiente programa de reformas para combatir desde su raíz las causas de la crisis actual. Aunque la incertidumbre en la zona euro y la desaceleración económica mundial complican la recuperación de España.

Entre las principales reformas que el informe aplaude, destacan las medidas de consolidación de las cuentas públicas y el fortalecimiento de las reglas fiscales, así como las profundas reformas del mercado laboral y del sector bancario.

6.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El impuesto sobre sociedades cumple el objetivo de gravar los objetivos por las entidades jurídicas. Constituye un complemento del impuesto sobre la renta de las personas físicas sobre la renta en el marco de un sistema tributario sobre la renta. Además, cumple una función de retención en la fuente respecto de las rentas de capital obtenidas por los inversores extranjeros a través de sociedades de su propiedad residentes en territorio español.

Ambos objetivos, que responden a los principios constitucionales de suficiencia y justicia establecidos en el Artículo 31 de la Constitución son una constante en el impuesto sobre sociedades.

Este impuesto viene regulado por la Ley 43/1995 de 27 de Diciembre y modificado posteriormente por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de Marzo.

Grava los beneficios por las personas jurídicas reguladas por los principios y normas establecidas en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad.

Tiene ámbito de aplicación en todo el territorio nacional. No obstante, la exigencia de su aplicación no es uniforme en todo el territorio español, debido a que, existen regímenes especiales por razón del territorio: el concierto económico con el País Vasco, el convenio con Navarra, y los convenios con Canarias, Ceuta y Melilla.

Los sujetos pasivos son personas jurídicas (excepto sociedades civiles) y algunas entidades sin personalidad jurídica (como por ejemplo fondos de inversión).

Son residentes las sociedades constituidas por normas españolas, las de domicilio en territorio español o las que su sede de dirección efectiva en territorio español, entendiéndose así cuando en él radica la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Su domicilio fiscal será el domicilio social, si en él está centralizada su gestión, administración y dirección de negocios. Sino, se atenderá al lugar donde se realice. Cuando no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del inmovilizado.

Hay tanto exención total como exención parcial. Las entidades exentas son: el Estado, las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales; el Banco de España; entes públicos...

El Artículo 8 del texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades considera que son residentes en España las sociedades que cumplan los siguientes requisitos:

- Se haya constituido conforme a las normas españolas.
- Tengan la sede de dirección efectiva en España.
- Tengan el domicilio social en España.

El Hecho Imponible es la obtención de renta por el sujeto pasivo e imputación de bases imponibles positivas en el régimen de transparencia.

La Base Imponible es el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. La determinación es una estimación directa (la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo a las citadas normas).

Tipos de gravamen al Impuesto de Sociedades:

- 30% CARÁCTER GENERAL.
- 25% EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN (ARTÍCULO 28 LIS) Y OTRAS.
- 20% APLICACIÓN TIPO REDUCIDO (ARTÍCULO 12 LIS).
- 10% ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y OTRAS.
- 1% SOCIEDADES DE INVERSIÓN CAPITAL VARIABLE Y OTRAS.
- 0% FONDOS DE PENSIONES.

Tributan al 0% los Fondos de Pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Tributarán al 1% entre otras, las sociedades de Inversión de Capital Variable y Fondos de Inversión de carácter financiero que tengan el número mínimo de accionistas o partícipes previstos en la Ley 35/2003.

Tributarán al 10% las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002 de 23 de Diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Entidades a las que sean de aplicación los incentivos fiscales para las Empresas de Reducida Dimensión que, de acuerdo con el Artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no deben tributar a un tipo diferente del general: por la parte del Base Imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros al 25%, por la parte de Base Imponible restante al 30%.

Entidades a las que sea de aplicación el tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo establecido en la disposición adicional duodécima de la LIS no deban tributar a un tipo diferente del general: por la parte de la Base Imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros al 20%, por la parte de Base Imponible restante al 25%.

Por otra lado, cuando nos referimos a exenciones, hablamos sobre el beneficio fiscal por el cual, aun cuando el sujeto pasivo realice el presupuesto de Hecho Imponible, no se generan los efectos de este último. Es decir, una exención no impide que se realice el Hecho Imponible, sino que, realizado el mismo, no se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

El Artículo 10.1 del TRLIS señala que la Base Imponible “estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo”. Un periodo impositivo que coincidirá con el ejercicio económico de la entidad sin poder exceder en ningún caso de 12 meses. El devengo del impuesto, es decir, el nacimiento de la obligación tributaria, corresponde al último día del período impositivo (Artículo 27 del TRLIS).

El esquema de la liquidación del Impuesto de Sociedades es el siguiente:

(=) RESULTADO CONTABLE

(+/-) AJUSTES DE CARÁCTER FISCAL.

(+) IMPUTACIÓN DE RÉGIMENES ESPECIALES (ARTÍCULO 4.2)

(-) BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EJERCICIOS ANTERIORES.

(=) BASE IMPONIBLE (ARTÍCULO 10)

(X) TIPO DE GRAVAMEN (ARTÍCULO 28)

(=) CUOTA ÍNTEGRA (ARTÍCULO 29)

(-) DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN (ARTÍCULO 30 A 32)

(-) BONIFICACIONES (ARTÍCULOS 33 Y 34)

(-) PAGOS FRACCIONADOS (ARTÍCULO 45).

(-) RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA (ARTÍCULO 46)

(=) CUOTA DIFERENCIAL A INGRESAR O DEVOLVER.

Si analizamos los aspectos más relevantes de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, podemos decir que en el Hecho Imponible se produce una simplificación del impuesto al sustituir la clasificación de rentas contenida en la legislación anterior por un concepto más global y sencillo de Hecho Imponible, definiéndolo como “la obtención de renta, cualquiera que sea su fuente u origen” (LEY 43/1995, ARTÍCULO 4.1).

No obstante, la LIS mantiene la diferenciación de rentas al regular la tributación de las entidades sujetas por obligación real y de las parcialmente exentas.

Respecto al sujeto pasivo del impuesto, son varias las novedades que se introdujeron.

En primer lugar, la ley establece una relación detallada de las entidades sujetas al impuesto, sustituyendo la referencia a la normativa anterior a las personas jurídicas no sometidas al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

En segundo lugar, se eliminaron la tributación mínima por las rentas sujetas a retención de las entidades total o parcial exentas.

Finalmente, se somete al impuesto las sociedades transparentes cuyas rentas, hasta ese momento, se integraban en las Bases Imponibles de sus socios. Con la entrada en vigor de la nueva normativa, estas sociedades pasan a tributar por el Impuesto de Sociedades con la obligación de hacer efectiva la cuota resultante de la liquidación, como cualquier otro sujeto pasivo.

6.3. EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES PERÍODO 2006 AL 2012.

La comparación de los ingresos tributarios en España en el ejercicio 2011 con los que se obtenían en 2006 revela algunos elementos de interés, tanto cuantitativos como cualitativos.

En el año 2006, los impuestos devengados a través de las diferentes figuras tributarias alcanzaron los 183.525 millones de euros, que fue un máximo histórico en ese momento.

Cinco años después, en 2011, la recaudación sólo alcanzó 158.516 millones de euros, lo que supone una reducción de 25.009 millones de euros en ingresos públicos, que a su vez equivalen, sin tener en cuenta la inflación.

Debido a la crisis tanto económica, financiera como fiscal, hay menores bases imponibles de los diferentes impuestos.

Según datos de las memorias de la Agencia Tributaria, medido en millones de euros, se ha obtenido la siguiente tabla:

13. TABLA: EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS FISCALES OBTENIDOS POR LOS DIFERENTES IMPUESTOS.

EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS FISCALES						
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
IRPF	64.638	67.905	64.813	62.832	66.909	68.557
IS	41.675	35.254	20.738	17.373	14.673	13.383
IVA	52.817	55.073	47.840	46.766	52.093	51.580

FUENTE: DATOS EXTRAÍDOS DE AEAT Y ELABORACIÓN PROPIA

En el período de la crisis, la recaudación total de impuestos cayó en 25.009 millones de euros, la tributación de las empresas se ha desplomado en 28.292 millones de euros. La gran disminución del Impuesto de Sociedades puede explicar la pérdida de ingresos.

Se dejó de recaudar más de un 13% en el Impuesto de Sucesiones.

La crisis económica tiene consecuencias negativas sobre las bases imponibles de todos los impuestos por que caen la actividad, las ventas, el consumo, el empleo, los salarios y los beneficios empresariales. Sin embargo, en el período 2006/2011 existe un patrón de funcionamiento homogéneo en el conjunto de los impuestos, con la única excepción del que grava los beneficios de las empresas.

El IRPF, el IVA y los impuestos especiales alcanzan su máximo potencial recaudatorio en 2007. Por el contrario, en ese ejercicio, que es el último año expansivo de la economía española, el Impuesto de Sociedades ya empieza a perder capacidad recaudatoria.

La crisis se hace explícita en 2008 y provoca una caída en los ingresos que afecta a todos los impuestos. El ejercicio 2009 marca el peor momento del ciclo de la crisis en términos de recaudación pero también señala un punto de inflexión.

La vuelta a un débil crecimiento entre 2010 y 2011, pero sobre todo los cambios normativos en el proceso de consolidación fiscal, tienen como resultado la recuperación de ingresos en todos los impuestos, con la única excepción del Impuesto de Sociedades.

Mientras que la recaudación por IRPF aumenta en 9% entre 2009 y 2011, el IVA el 10% y los impuestos especiales se mantenían estables, el Impuesto de Sociedades caía el 23%.

14. TABLA: PARTICIPACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN EL PERÍODO 2006 AL 2011.

	PARTICIPACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES					
	2006	2007	2008	2009	2010	2011
TOTAL IS	183.525	184.679	2.159.495	152.676	159.885	158.516
IS	41.675	35.254	20.738	17.373	14.673	13.383
%IS/TOTAL	23%	19%	13%	11%	9%	8%

FUENTE: DATOS EXTRAÍDOS DE LA AEAT Y ELABORACIÓN PROPIA.

Según datos de la Agencia Tributaria en el ejercicio 2006, los ingresos aportados por este impuesto equivalen el 23% de la recaudación total. Esto es, de cada 100 euros recaudados, las empresas aportaban 23 a través de la imposición sobre sus beneficios.

En 2011 esa contribución es ya tan sólo el 8%, lo que coloca al Impuesto sobre Sociedades en un nivel menor en términos comparados con el resto de figuras tributarias. El proceso de pérdida de peso es continuo.

Del 23% de aportación en 2006, se pasa al 19% en 2007, al 13% en 2008, al 11% en 2009, al 9% en 2010 hasta caer a un mínimo en la historia fiscal española con el 8%.

En 2006, la recaudación del Impuesto de Sociedades multiplicaba por 2.2 veces la de los especiales. En 2011, la situación cambiaba de forma radical porque estos últimos aportaban un 42% más que el Impuesto de Sociedades.

Aportan más los impuestos indirectos que gravan el consumo (IVA y especiales), aumenta el IRPF (que es fundamentalmente un impuesto sobre las rentas salariales) y cae la tributación directa sobre los beneficios empresariales.

El resultado contable cae, pero también lo es que la base imponible del impuesto se reduce mucho más.

Como ya he mencionado anteriormente, en España el tipo impositivo es del 30% para las grandes empresas y del 25% para las pequeñas y medianas empresas.

Para el año 2012 se hicieron un proceso de cambios. Se prorrogó un año más la deducción de los 5% de los gastos o inversiones satisfechos para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información. Paralelamente, estos gastos e inversiones no tendrán la consideración (como hasta 2011) de retribuciones a efectos del IRPF de los empleados, dado que seguirá teniendo la consideración de gastos de formación.

Se prorroga para los períodos impositivos iniciados en 2012 el tipo de gravamen reducido en el Impuesto de Sociedades en 2012 por mantenimiento o creación de empleo cuando el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5.000.000 de euros y la plantilla media no llegue a 25 empleados, siempre que, al menos, se mantenga plantilla en el ejercicio iniciado en 2012 respecto a los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo iniciado en 2009, que será del 20% sobre los primeros 300.000 euros de base imponible y el 25% por el exceso sobre dicho importe.

Se mantienen los porcentajes de los pagos fraccionados para 2012, incluso en lo concerniente a la modificación introducida por el Real Decreto Ley 9/2011 que, para entidades con cifra de negocios en el ejercicio anterior entre 20 y 60 millones de euros elevó el porcentaje del 21 al 24% y para que tuvieran una cifra de negocios superior se fijó en el 27%.

Las empresas de reducida dimensión, se verán con más detenimiento en el siguiente punto, (el volumen de operaciones anual no sobrepasa 10.000.000 de euros) también mantienen los porcentajes de pagos fraccionados, 18% sobre la cuota del ejercicio anterior para las que hayan escogido esta modalidad, y para las restantes 17% de los primeros 300.000 euros de resultados del período de declaración, y el 21% del resto.

Incremento del porcentaje de retención. Para el 2012 y 2013 el tipo general de retención o ingreso a cuenta (sobre rendimientos del capital mobiliario, alquileres...), pasa del 19 al 21%.

15. TABLA: PROCESO DE CAMBIOS EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.

Cifra negocios hasta	Plantilla	Pagos fraccionados			Impuesto sociedad
		modalidad cálc	base impon	porc	
5 M€	< 25 manten. empleo	A) LIS art. 45.2	[599] Imp.Soc.	18%	
		B2) LIS art. 45.3	Hasta 300.000 exceso	14% 17%	20% 25%
6.010.121,04		A) LIS art. 45.2	[599] Imp.Soc.	18%	
		B2) LIS art. 45.3	Hasta 300.000 exceso	17% 21%	25% 30%
10 M€		B2) LIS art. 45.3	Hasta 300.000 exceso	17% 21%	25% 30%
20 M€		B1) LIS art. 45.3		25%	35%
60 M€		B1) LIS art. 45.3		28%	35%
> 60 M€		B1) LIS art. 45.3		31%	35%

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA.

Para terminar los resúmenes de novedades publicadas en 2012 y que son de aplicación en 2013. Dado el volumen de las mismas, selecciono las de mayor relevancia para las pymes, aunque una gran parte de las medidas van dirigidas a las grandes empresas. Muchas son novedades de índole temporal que afectan tan sólo a los ejercicios 2012 y 2013.

En primer lugar, mencionar que se prorroga, para el ejercicio 2013, la aplicación de un tipo de gravamen reducido en el Impuesto de Sociedades por mantenimiento o creación de empleo por las microempresas. La medida es aplicable también en el IRPF, en forma de rendimiento neto de actividades económicas.

Los cambios introducidos por las distintas leyes y decretos son los siguientes:

- Se establece un límite temporal a la deducción del Fondo de Comercio generado en adquisiciones de negocios.
- Se introduce una medida de carácter temporal, tendente a limitar parcialmente, para grandes empresas, la amortización fiscalmente deducible correspondiente a los períodos impositivos que se inciden dentro de los años 2013 y 2014.
- Se modifica el Régimen Fiscal previsto para contratos de arrendamiento financiero.
- Se modifica la fiscalidad de las indemnizaciones que superen una determinada cuantía, a través de su consideración como gasto no deducible.

- Se ofrece la posibilidad de realizar una actuación de balances.
- Limitación de la compensación de bases imponibles negativas para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros.
- Aumento del límite temporal a la deducción correspondiente al inmovilizado intangible con vida útil indefinida.
- Aumenta la base imponible del período respecto del cual se calcula el correspondiente pago fraccionado.
- Se aprueba la exención 50% las ganancias patrimoniales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en España.
- Se elimina la libertad de amortización que esta acompaña de una limitación temporal en la base imponible respecto de las cantidades pendientes de aplicar procedentes de períodos impositivos en que se haya generado el derecho a la aplicación de la libertad de amortización.
- Gravamen especial sobre dividendos y rentas de fuente extranjera.
- Se añade a la Disposición Transitoria trigésimo séptima, de aplicación desde la entrada en vigor del Real Decreto Legislativo (RDL) 12/2012, 31 de Marzo de 2012. Los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor del RDL, a las que resulte de aplicación el supuesto de libertad de amortización de los activos nuevos; siempre y cuando resulten cantidades pendientes de aplicar, relativos a la libertad de amortización.

6.4. IMPUESTO DE SOCIEDADES: EN EUROPA (PERÍODO DEL 2008 AL 2012).

Es importante situar el panorama tributario español en el contexto de la Unión Europea y de sus intentos armonizadores de la tributación directa de las empresas.

La armonización fiscal en la Unión Europea se plantea como un medio dentro del proceso de armonización del derecho de sociedades para alcanzar un mercado interior único. 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 objetivo de reducir impuestos para atraer más inversiones.

La preocupación de la armonización fiscal se ha puesto de manifiesto desde los años 60 a través de la elaboración de estudios para señalar que las diferencias fiscales entre los estados miembros afectan a la localización de las inversiones provocando distorsiones, lanzando una serie de recomendaciones para corregir estos efectos.

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.

En 2001, la Comisión Europea emitió una serie de documentos en los que profundizaban en la idea de un sistema común de Imposición sobre Sociedades que permita a las empresas con actividades en varios países de la Unión Europea calcular, de acuerdo con un mismo lenguaje fiscal, la base imponible de sus actividades. El problema de ello es que se centra únicamente en la fiscalidad de operaciones de combinación de negocios, grupos de empresas y corrección de los efectos de la doble imposición.

En último lugar, se observa un proceso paralelo de armonización espontánea (en los tipos a la baja no en las legislaciones) 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.

En Europa, hace más de 10 años que los estados han entrado en una competición impositiva para atraer inversiones, reduciendo sus Impuestos de Sociedades como forma de llamar a las empresas, lo que se ha traducido en una drástica reducción de la recaudación tributaria a los beneficios empresariales.

La situación es la siguiente, en Europa se creó un mercado interior en el que operaba una libre circulación de trabajadores, una libre circulación de mercancías, una libertad de establecimiento empresarial, una libre prestación de servicios y una libre circulación de capitales. Pero a esta plena libertad mercantil dentro de Europa no le acompañó una armonización fiscal, por lo que, gracias a esta desigualdad impositiva, las sociedades buscan la tributación más favorable, para establecerse donde encuentren mayores facilidades fiscales y operar desde allí en el resto del mercado interior. El resultado, la caída de la recaudación del Impuesto de Sociedades en todos los países europeos.

Según datos del Eurostat, entre 2000 y 2010 la media europea del Impuesto de Sociedades ha caído casi nueve puntos (del 31.9 al 23.2). Países como Bulgaria o Chipre han llegado a tipos impositivos del 10%, reduciéndose desde el 32.5% en el caso de Bulgaria, y desde el 29% en el caso de Chipre, lo que supone una caída de unos 20 puntos. Otros países, como Alemania, han reducido en estos últimos 10 años 21.8 puntos su Impuesto de Sociedades, de un 51.6% a un 29.8%. Irlanda ha situado el Impuesto de Sociedades en 12.5% recientemente, afirmando su intención de atraer inversiones de empresas. Sólo son algunos ejemplos, en términos generales la caída de los tipos del Impuesto de Sociedades ha sido alarmante en todos los países.

En el caso español, entre 2000 y 2010 el Impuesto de Sociedades parece que sólo se ha reducido 5 puntos, de un 35% a un 30% (entre el 25% y 20% para las pymes). Sin embargo, estos datos no son reales, ya que, únicamente reflejan la base imponible, sin ofrecer el tipo aplicable una vez practicadas las exenciones y deducciones del sistema tributario. Un reciente estudio de la Agencia Tributaria demuestra que la media de la tributación efectiva de las sociedades en España se sitúa en torno al 10%. Por ello, el Impuesto de Sucesiones publicado no es real. Además, el mismo informe señala que en los últimos años la recaudación del Impuesto de Sucesiones ha caído más del 60%. Uno de los motivos, es que, las grandes multinacionales son aquellas a las que se les aplican los tipos finales más bajos, se les aplica un tipo efectivo más alto.

Como ejemplo de lo descrito se puede analizar la imposición efectiva que en estos años se practicó a algunas grandes empresas:

16. TABLA: EJEMPLO PARA ANALIZAR LA IMPOSICIÓN EFECTIVA .

EMPRESAS:

	IMPOSICIÓN EFECTIVA	BENEFICIO	LO QUE SE TRIBUTÓ
BANCO SABADELL	7,80%	571 MILL/EUR	45 MILL/EURO
BANCO SANTANDER	11,30%	10588 MILL/EUR	1207 MILL/EURO
ACS	12,10%	988 MILL/EUR	120 MILL/EURO

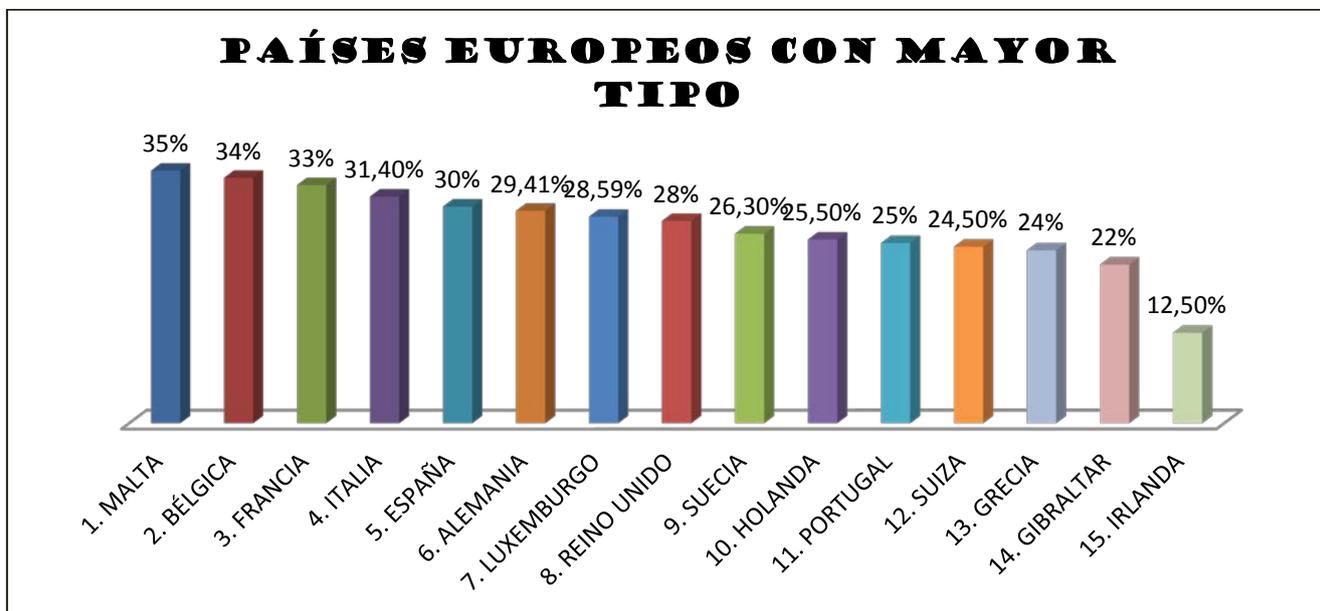
El banco Sabadell de 571 millones de euros que obtuvo de beneficio en este período de tiempo, sólo tributó 45 millones de euros con un tipo impositivo del 7.80%.

La única solución es armonizar este impuesto a nivel europeo. Se ha creado un entramado institucional que sirve de base para, mediante mecanismos de coordinación o cooperación entre estados, sacar adelante una armonización a lo referente a el Impuesto de Sociedades que evite la situación actual. Propuesta Directiva en la UE 2011/0058 sobre la base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCS).

Esta propuesta vino como consecuencia de la ausencia de una normativa común en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, con frecuencia la interacción de los regímenes fiscales nacionales provoca una tributación excesiva y una doble imposición que hace que las sociedades tengan que soportar cargas administrativas onerosas y elevados costes de cumplimiento en materia tributaria. Por este motivo, la comisión propone una directiva para el establecimiento de una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades y establece normas en relación con el cálculo y el uso de dicha base.

En esta gráfica se puede observar los 15 países europeos con mayor tipo nominal del I.S:

13. GRÁFICO: PAÍSES EUROPEOS CON MAYOR TIPO NOMINAL DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.



FUENTE: DATOS EXTRAÍDOS DE LA COMISIÓN EUROPEA Y ELABORACIÓN PROPIA.

La caída de la recaudación del Impuesto de Sociedades ha caído un 63% entre 2007 y 2011, lo que ha supuesto la pérdida de más de 28.000 millones de euros durante la crisis, según el REAF, el órgano especializado del consejo general de colegios de economistas.

En el documento que ha elaborado el REAF para ayudar a la declaración de este impuesto, se pone de manifiesto también que los beneficios fiscales de este tributo cuestan 3.700 millones encabezados por la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Asimismo, el REAF asegura que el 48% de la recaudación se consigue a través de las 673 empresas con ingresos superiores a 180.000 millones y en 2009 más de 1.400.000 de las autoliquidaciones presentadas tuvieron bases imponibles positivas (459.016), siendo el resto (960.054) declaraciones con bases negativos o cero.

En cuanto a la normativa del 2011, los economistas destacaron la limitación transitoria para los ejercicios iniciados en 2011, 2012 y 2013 de las bases negativas de años anteriores pendientes de compensar, aplicable a entidades con cifras de negocio superior a 20 millones y 60 millones.

El Impuesto de Sociedades tradicional, grava la diferencia entre los ingresos totales por la venta de bienes y servicios menos los costes corrientes, la amortización de los activos y los intereses pagados por la financiación ajena.

Hay problemas que plantea esta base imponible en términos de los principios impositivos clásicos. Entre ellos, la falta de neutralidad respecto a las principales decisiones empresariales (inversión, financiación, distribución de beneficios y forma de constitución legal).

A los anteriores problemas se suma el hecho de que el proceso de globalización económica ha venido produciendo la apertura de las economías al exterior en un grado máximo afectando al diseño de un impuesto que grava un factor productivo como el capital que fluye de un lugar a otro buscando la mayor rentabilidad después de impuestos.

Una solución, ya descrita anteriormente, sería armonizar la imposición societaria de forma que, con independencia del lugar de realización de la actividad, la regulación legal fuese la misma. Hasta ahora, los esfuerzos realizados desde la comisión europea en materia de armonización del Impuesto de Sociedades no han sido muy fructíferos. Sin una armonización es la fiscalidad empresarial, los países acaban compitiendo por atraer capitales a sus territorios.

Este problema afecta especialmente a la Unión Europea. La proximidad geográfica de los países que integran ha dado lugar a un proceso de armonización competitiva con reformas que se han materializado en unas determinadas tendencias en los principales elementos de la estructura del impuesto, concretamente, reducción del tipo impositivo legal, ampliación de la base imponible y aproximación de los tipos efectivos a los legales.

La Unión Europea facilita la libertad de movimiento de capitales y empresas. Y cada país establece cómo grava los beneficios. Las rentas de las grandes empresas van y vienen entre sus filiales para sacar jugo a las ventajas fiscales y minimizar el pago. Alemania y Francia abogan por una armonización del Impuesto de Sociedades.

Se propusieron normas comunes de cálculo de la base imponible de las sociedades que operan en la Unión Europea, pero se dejó margen a las empresas para decidir acogerse al nuevo régimen fiscal común o quedarse en el sistema nacional de los países que tengan sede. Actualmente sólo es una propuesta. El debate sobre la armonización del Impuesto sobre Sociedades llegó el 10 de enero del 2012 al Parlamento Europeo. La comisión de Asuntos Económicos y Financieros debate la reforma del gravamen de acuerdo con la propuesta presentada por el Ejecutivo europeo.

La propuesta del ejecutivo comunitario supone contar con un método único de cálculo de la base imponible a las empresas que tengan actividad en varios países europeos. La fórmula elegida valorará los activos, personal y ventas de la firma para calcular la parte que corresponde a cada país en que este activa y permitiría que todo el proceso sea conducido por una única administración nacional, que se encargará después del reparto de impuestos a sus socios.

El objetivo es luchar contra la competencia fiscal entre países europeos, reducir la burocracia a las empresas y permitirles que compensen los beneficios y pérdidas obtenidas en los distintos países europeos a la hora de tributar.

Los asuntos fiscales exigen un acuerdo unánime de los 27 y las reticencias de varios estados miembros, especialmente de Irlanda que tiene un tipo del 12.5% para atraer inversiones, han impedido hasta ahora avanzar.

6.5. OTROS IMPUESTOS QUE AFECTAN A LA PRESIÓN FISCAL.

- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).

El IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) es un impuesto indirecto sobre el consumo. Es habitual en Europa comunitario, lo soporta el consumidor aunque sean los empresarios y profesionales los obligados a ingresar las cuotas del impuesto.

En España se introdujo en 1986 con la entrada en la Comunidad Económica Europea. En 1992 se hizo una reforma a nivel comunitario para adaptarlo al mercado interior de la Unión Europea con la consiguiente supresión de los aranceles fronterizos. La ley fundamental que regula el tributo es la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El IVA es un tributo de naturaleza indirecta donde se incluyen las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones de bienes.

Según la citada Ley desde el 1 de Septiembre del 2012 el IVA pasa del 18% al 21% (tipo general Artículo 90, Ley 37/1192). España se convierte en uno de los países del euro con un IVA más alto, por encima de Alemania (19%), Francia (19.6%), entre otros, y por detrás de Italia (23%).

No todos los productos tienen la misma consideración, la Ley diferencia entre tres tipos: IVA general, reducido y superreducido. En términos generales cuanto más básica es la necesidad de un producto, menos es el IVA que se le aplica.

La lista de productos y servicios que tributan a un tipo reducido es muy larga e incluye los alimentos en general (excepto los que soportan un IVA superreducido): transporte de viajeros, servicios de hostelería, entradas a espectáculos, servicios funerarios, peluquerías, dentistas, edificios, viviendas y complementos para el diagnóstico o alivios de enfermedades. El IVA reducido, se amplió en dos puntos, del 8% al 10%.

El IVA superreducido es del 4%. Se aplica a los productos de primera necesidad y reciben esa consideración el pan, la leche, huevos, frutas, verduras, hortalizas, cereales y quesos. Además, también se benefician de esto libros, periódicos y revistas no

publicitarios, medicamentos no uso humano, sillas de ruedas para minusválidos, prótesis y viviendas de protección oficial (VPO).

Por otra parte las empresas y trabajadores autónomos también distinguen a efectos contables y fiscales entre el IVA soportado y el IVA repercutido. El primero se refiere al IVA que toda empresa debe incluir en su factura y que es del 21% que añade al coste de un producto y que debe hacer frente la otra empresa. El segundo es el IVA que la empresa paga al comprar un bien o servicio. En este sentido el IVA soportado sería un ingreso y el IVA repercutido un gasto.

La diferencia entre el IVA soportado menos el repercutido marcará la declaración del IVA trimestral que todos los autónomos deben presentar.

Según un artículo publicado en el ABC a finales del año 2012, la recaudación del IVA en la Comunidad Valenciana cayó un 15% en los 8 primeros meses del año, justo en puertas de la subida del tipo impositivo del gravamen que comenzó a aplicarse el 1 de Septiembre del 2012.

Según datos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), la caída del consumo euros recaudados en 2011 a poco más de 2.114 millones de euros, 376 millones menos, según el último dato disponible correspondiente al cierre del 31 de Agosto y difundido por el Ministerio de Hacienda en 2012. La Comunidad Valenciana representa el 7% de la recaudación por este tributo en toda España.

El artículo menciona *“que diferentes organizaciones empresariales han detectado un retroceso en el consumo durante Septiembre del 2012, que atribuyen al agravamiento de la crisis económica y el aumento de la presión fiscal. Todo ello a pesar de que el grueso de las pymes han optado por no repercutir el aumento del tipo impositivo en los precios de venta al público”*.

Esta situación además afecta, ya que, el IVA es justo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), la principal fuente de ingresos de la Generalitat, según marca el actual modelo de financiación autonómico, que establece que las Comunidades reciban la mitad de la recaudación de ambos tributos en sus respectivos territorios.

El actual sistema de financiación autonómica también estipula la cesión del 58% de los ingresos derivados de los Impuestos Especiales que en el 2012 han supuesto una recaudación de 154,2 millones de euros, lo que supone un retroceso del 3.6%, de acuerdo con los últimos datos de la AEAT.

La negativa evolución de la actividad económica, en su conjunto ha propiciado que la recaudación en Hacienda en la Comunidad Valenciana hasta Agosto del 2012 haya descendido un 8%, el doble que en el conjunto de España.

En total, la Agencia Tributaria ha ingresado 6136 millones de euros, 534 millones menos, de los cuales 376 millones corresponden al desplome de la recaudación del IVA.

A nivel individual, si hablamos por provincias de la Comunidad Valenciana, el último informe difundido por la AEAT, asegura que los buenos datos registrados por la provincia de Alicante evitaron que los ingresos del estado en la Comunidad Valenciana registraran en el año 2012 un desplome.

En contraste con la dinámica de Alicante, la recaudación de la AEAT en la provincia de Castellón disminuyó un 5% y el descenso fue superior en la provincia de Valencia, donde Hacienda obtuvo unos ingresos por importe de 766 millones de euros, un 7% menos que el año anterior (2011).

17. TABLA: RECAUDACIÓN DE LA AEAT POR PROVINCIAS EN LA COMUNIDAD VALENCIANA AÑO 2012 (MESES DE ENERO A AGOSTO).

RECAUDACIÓN DE LA AEAT POR PROVINCIAS EN LA C.V (AÑO 2012)	MESES ENERO A AGOSTO (IVA 18%)
	CASTELLÓN
VALENCIA	-7%
ALICANTE	9%

FUENTE: DATOS EXTRAÍDOS DE LA AEAT Y ELABORACIÓN PROPIA.

El informe estadístico elaborado por la Agencia Tributaria revela que Alicante fue la única provincia en la que aumentó la recaudación en concepto de IVA tras la subida de gravamen aprobada por el Gobierno, un aumento del 9,7%. En Valencia por el contrario, el IVA cayó un 4.7%. En todo caso, la caída en la recaudación de este impuesto resultó especialmente acusada en Castellón, ya que, obtuvo un desplome del 34.6%, uno de los mayores para toda España.

18. TABLA: RECAUDACIÓN DE LA AEAT POR PROVINCIAS EN LA COMUNIDAD VALENCIANA AÑO 2012 (MESES DE SEPTIEMBRE A DICIEMBRE).

RECAUDACIÓN DE LA AEAT POR PROVINCIAS EN LA C.V (AÑO 2012)	MESES SEPTIEMBRE A DICIEMBRE (IVA 21%)	
		CASTELLÓN
	VALENCIA	-4,70%
	ALICANTE	9,70%

FUENTE: DATOS EXTRAÍDOS DE LA AEAT Y ELABORACIÓN PROPIA.

La suma conjunta deja la recaudación por IVA en la Comunidad Valenciana fue 3.433 millones de euros, lo que supone un retroceso del 3.1% con respecto al año anterior.

- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF).

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la Ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Es un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas.

El IRPF se aplicara en todo el territorio español. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad foral de Navarra. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en la Ley del IRPF.

Constituye el Hecho Imponible la obtención de renta por el contribuyente. Componen la renta del contribuyente:

- Los rendimientos del trabajo.
- Los rendimientos de capital.
- Los rendimientos de las actividades económicas.
- Las Ganancias y Pérdidas patrimoniales.

- Las imputaciones de renta que se establezcan por Ley.

Los contribuyentes serán personas físicas que tengan su residencia habitual en el territorio español y personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el Artículo 10 de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades.

El período impositivo es el año natural. El impuesto se devengará el 31 de Diciembre de cada año.

La normativa se encuentra en la Ley 35/2006 de 28 de Noviembre, IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

En febrero del 2012, subió el IRPF en España, este incremento quiere decir que, se cobra menos y el Estado ingresa más. En principio las empresas no se ven afectadas.

La subida se aplica de forma proporcional siguiendo los tramos estatales de este tributo (no afecta a los autonómicos). Pagan más quienes más tienen.

El incremento se aplica tanto en la renta del ahorro como en la renta del trabajo.

Aumenta el porcentaje de retención sobre rentas del trabajo, es decir, sobre el dinero que se gana en el trabajo. La subida se aplica de la siguiente forma:

19. TABLA: AUMENTO DEL PORCENTAJE DE RETENCIÓN SOBRE RENTAS DEL TRABAJO.

HASTA LOS 17.707 EUROS AL AÑO	AUMENTA UN 0,75%
HASTA LOS 33.007 EUROS AL AÑO	AUMENTA UN 2%
HASTA LOS 53.407 EUROS AL AÑO	AUMENTA UN 3%
HASTA LOS 120.000 EUROS AL AÑO	AUMENTA UN 4%
HASTA LOS 175.000 EUROS AL AÑO	AUMENTA UN 5%
HASTA LOS 300.000 EUROS AL AÑO	AUMENTA UN 6%
A PARTIR DE 300.000 EUROS AL AÑO	UN 7%

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA.

Las tablas que se muestran son de elaboración propia con datos extraídos según un informe con fecha 03/04/2013, publicada por la página web información.com.

La subida porcentual del IRPF en las rentas del trabajo se aplica sobre los porcentajes que ya existían. Hay que sumar el incremento a los ratios previstos. La retención del IRPF a las rentas del trabajo queda así tras el incremento:

20. TABLA: SUMA DEL INCREMENTO A LAS RETENCIONES DEL IRPF DE LAS RETENCIONES DEL TRABAJO.

HASTA LOS 17.707 EUROS AL AÑO	24,75%
HASTA LOS 33.007 EUROS AL AÑO	30%
HASTA LOS 53.407 EUROS AL AÑO	40%
HASTA LOS 120.000 EUROS AL AÑO	45%
HASTA LOS 175.000 EUROS AL AÑO	49%
A PARTIR DE 300.000 EUROS AL AÑO	52%

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA.

Es decir, para el primer tramo, hasta los 17.707 euros al año la retención es del 24.75%. El último tramo es nuevo, ya que, no existía antes.

El IRPF también grava los beneficios que se obtienen del dinero que se deposita en el banco. Son las llamadas rentas del ahorro. La subida se lleva a cabo de forma proporcional:

21. TABLA: AUMENTO EN LAS RENTAS DEL AHORRO.

HASTA 6000 EUROS AL AÑO	AUMENTA UN 2%
HASTA 24.000 EUROS AL AÑO	AUMENTO DEL 4%
MÁS DE 24.000 ERUOS AL AÑO	AUMENTO DEL 6%

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

Esto nos indica que, aumenta un 2% en las retenciones de beneficios de hasta 6000 euros al año, y así pasaría con los otros dos tramos.

El incremento en los tipos porcentuales del IRPF se hará efectivo al declarar las rentas del 2012. Es decir, en la declaración de la renta que se haga en el año 2013.

El IRPF es un impuesto que se ajusta a la situación personal de cada persona. Una persona casada y con hijos que gana 30.000 euros anuales no pagará lo mismo que un soltero con el mismo sueldo. Esto es así por las deducciones que contempla este tributo.

La subida del IRPF en la Comunidad Valenciana no afecta sólo a las rentas más altas, sino a todos los contribuyentes, aunque es cierto que la subida es mayor cuanto más alta sea la base imponible, y que el tipo marginal más alto ha pasado del 42.98% en 2010 al 52% en el año 2012. Según un artículo del economista *“afecta a todas las rentas porque se ha eliminado la rebaja fiscal del tramo autonómico”*.

A estas subidas se suma la limitación de las deducciones autonómicas, de las que ahora sólo se podrán aprovechar aquellos cuya base imponible sea como máximo de 24.000 euros en la declaración individual o de 38.000 euros anuales en la conjunta.

Con este aumento, la Comunidad Valenciana, que era una de las que tenía el IRPF más bajo, se sitúa ahora entre las que más gravan la renta, por detrás de Cataluña, según el Conseller de Hacienda del Gobierno Valenciano José Manuel Vela.

El incremento de la presión fiscal pasa por establecer una nueva escala autonómica del IRPF, que a partir de ahora se adapta a la del Estado. Esto supone la creación de dos nuevos tramos que afecta a las rentas más altas (desde 120.000 euros y desde 175.000 euros).

Se suprime la deducción autonómica por inversión en vivienda.

En esta tabla, se puede observar una estimación de cuanto se pagará en la Comunidad Valenciana después de la subida estatal, sin mínimos y desgravaciones:

22. TABLA: EJEMPLO DE ESTIMACIÓN DEL PAGO DE LA COMUNIDAD VALENCIANA DESPUÉS DE LA SUBIDA ESTATAL.

COMUNIDAD VALENCIANA			
RANGO	TRAMO ESTATAL	TRAMO AUTONÓMICO	TOTAL A PAGAR
25.000 EUROS	3.424,51	3.122,32	6.546,83
50.000 EUROS	8.359,11	7.372,09	15.731,20
75.000 EUROS	14.597,82	12.638,85	27.236,67
100.000 EUROS	20.972,82	18.008,85	38.981,67
125.000 EUROS	27.477,83	23.378,85	50.826,68
150.000 EUROS	34.322,83	28.748,85	63.071,61
175.000 EUROS	41.197,87	34.118,85	75.316,68
200.000 EUROS	48.572,82	39.448,85	88.061,67
300.000 EUROS	78.072,88	60.968,85	139.041,73

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA.

Si hacemos una comparación con la Comunidad de Cataluña:

23. TABLA: EJEMPLO DE ESTIMACIÓN DEL PAGO DE LA COMUNIDAD DE CATALUÑA DESPUÉS DE LA SUBIDA ESTATAL.

COMUNIDAD DE CATALUÑA			
RANGO	TRAMO ESTATAL	TRAMO AUTONÓMICO	TOTAL A PAGAR
25.000 EUROS	3.424,51	3.145,85	6.570,36
50.000 EUROS	8.359,11	7.410,53	15.769,64
75.000 EUROS	14.597,82	12.683,31	27.281,13
100.000 EUROS	20.972,82	18.058,31	39.231,13
125.000 EUROS	27.477,83	23.533,31	51.631,14
150.000 EUROS	34.322,83	29.408,31	64.631,14
175.000 EUROS	41.197,87	35.283,31	77.631,14
200.000 EUROS	48.572,82	41.658,31	91.131,13
300.000 EUROS	78.072,88	67.158,31	145.131,19

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA.

Podemos observar, que en los primeros tramos tanto en la Comunidad Valenciana como en Cataluña no hay mucha diferencia, sin embargo los 2 últimos, donde las rentas son las más altas, es donde la diferencia se dispara, siendo Cataluña donde mayor total a pagar sale.

24. TABLA: COMPARACIÓN DE LAS TABLAS 35 Y 36.

COMUNIDAD VALENCIANA				COMUNIDAD DE CATALUÑA			
200.000 EUROS	48.572,82	39.448,85	88.061,67	200.000 EUROS	48.572,82	41.658,31	91.131,13
300.000 EUROS	78.072,88	60.968,85	139.041,73	300.000 EUROS	78.072,88	67.158,31	145.131,19

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA.

La competencia fiscal entre regiones provoca casos como que un trabajador que es trasladado de comunidad a cambio de un mayor sueldo pueda llegar a perder dinero sino tiene en cuenta la normativa fiscal regional.

En la Comunidad Valenciana, según datos de la AEAT, los ingresos han evolucionado positivamente en el período comprendido entre Enero y Agosto del año 2012, con una recaudación superior a los 2.920 millones de euros, apenas un 1% más que en el año 2011.

A pesar del repunte del desempleo registrado en la Comunidad Valenciana durante el año 2012, la principal fuente de ingresos del Estado en la región vino procedente del IRPF, que reportó 4.244 millones de euros en todo el año, lo que supone una reducción del 6%.

En este caso la provincia de Castellón la única que presenta una leve mejora en la relación al ejercicio anterior y aumentó un 1.5% la recaudación.

Los ingresos por esta vía en Alicante, cayeron un 3.6%, mientras que en el caso de Valencia supuso un 8% menos según la AEAT.

7. EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.

La normativa fiscal española, si bien contiene regímenes y tratamientos fiscales para las pequeñas y medianas empresas y elude toda referencia expresa a los conceptos definitorios anteriormente analizados.

Así, en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades se ubica un régimen especial da que denomina “EMPRESA DE REDUCIDA DIMENSIÓN”. Estas van a disfrutar de beneficios fiscales específicos: la libertad de amortización, la dotación global a provisiones y la aplicación de unos tipos de gravámenes reducidos.

En el Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de Diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalización para fomentar la inversión y creación de empleo (BOE del 3) procedió a extender la aplicación del régimen especial al incrementar el umbral a 10.000.000 de euros. No sólo esto, además, las citadas entidades podrán seguir disfrutando de dicho régimen especial durante los 3 ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se supere el umbral excluyente a 10.000.000 de euros de cifra de negocios; incluso, en el caso que la superación sea consecuencia de una reestructuración empresarial cuando todas las entidades intervinientes hubieran tenido la condición de entidades de reducida dimensión.

Además, el anteriormente citado Real Decreto-Ley 13/2010, procedió a incrementar el beneficio fiscal del tipo reducido para las entidades de reducida dimensión al establecer, con carácter general, la aplicación del tipo del 25% a la porción de base imponible que no exceda de 300.000 euros y del 30% a la que excediera de dicha cantidad.

Cabe precisar que, un año antes, la Ley 26/2009, de 23 de Diciembre, había introducido una disposición adicional para establecer, en relación a los ejercicios indicados en los años 2009, 2010 y 2011, unos tipos de gravamen inferiores para aquellas entidades cuya cifra neta de negocios no excediera de 5 millones de euros y su plantilla media de empleados fuera inferior a 25. Si bien tal beneficio fiscal quedaba condicionado al mantenimiento de empleo. Condición que ha sido suprimida por el anteriormente citado Real Decreto Ley 13/2010. En definitiva para estas entidades los tipos impositivos aplicables serán:

- Del 20% para las porciones de base imponibles comprendidas entre 0 y 120.202,41 euros (300.000 euros para el período impositivo a partir del 2011).
- Del 25% para el exceso sobre dichas bases, como regla consideramos empresas de reducida dimensión aquellas cuya cifra de negocios en el período impositivo

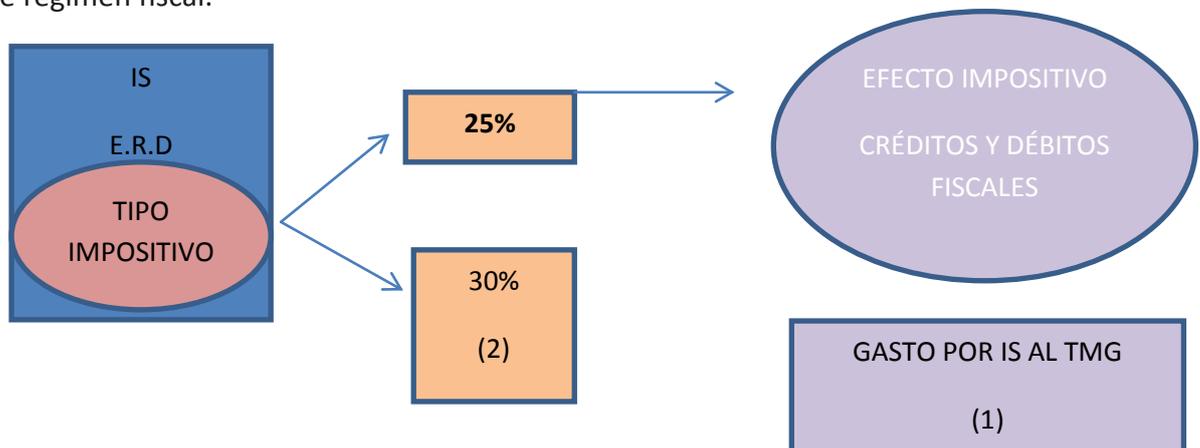
haya sido inferior a 10 millones de euros sea cual sea el importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio actual. Por ejemplo en el año 2012 respecto al actual 2013.

Existen reglas especiales en función de la duración del período impositivo que corresponda o el número de sociedades o actividades. Así tenemos:

- Si la empresa es de nueva duración o por cese de actividad el período impositivo dura menos de 1 año, se eleva el importe neto de la cifra de negocios proporcionalmente a 12 meses. Por ejemplo si se comenzó la actividad el día 1 de Marzo del año 2011 y la cifra de negocios fue de 24.000 euros, a efectos de ser considerada empresa de reducida dimensión se toma como referencia a 30.000 euros.
- En grupos de sociedades o bien por desarrollar varias actividades se toma como cifra de negocio la obtenida por la totalidad del grupo o actividad desarrolladas.

Para ver más claro y sencillo como se contabiliza el Impuesto sobre sociedades en empresas de reducida dimensión se expone el siguiente ejemplo:

Se ha obtenido un beneficio contable superior a 300.000 euros, es decir, como se registra el impuesto cuando son de aplicación los dos tramos del tipo impositivo de este régimen fiscal.



(*)NOTA:

(1) Contablemente: ajuste por el exceso del tipo medio de gravamen sobre el tipo del 25%.

(2) Fiscalmente: tipo inferior para los primeros 300.000 euros de base imponible.

Para ver bien el sistema, suponemos un resultado contable de 400.000 euros y como elementos que afecten a la liquidación unas bases imponibles negativas a compensar por 20.000 euros y unos pagos a cuenta realizados durante el ejercicio por importe de 15.000 euros.

Según los datos del ejemplo, la contabilización a realizar del impuesto es diferente debido a la particularidad de las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades, a las que se les aplican dos tipos impositivos en función del tramo de base correspondiente (desde 1 de Enero del 2011, el 25% sobre los primeros 300.000 euros y 30% sobre el resto).

El gasto por impuesto se contabiliza aplicando el tipo medio de gravamen, mientras que el tipo de aplicar a los créditos y débitos fiscales en la determinación de su efecto impositivo es el correspondiente al primer tramo (25%).

En este caso, así ocurre con el crédito por pérdidas a compensar de otros ejercicios (cuenta 4745), el importe en balance sería de 5000 euros que corresponden con las bases a 20.000 euros (que ajustarían el resultado contable a 380.000 euros, es decir, $400.000 - 20.000 = 380.000$).

La diferencia entre el tipo medio de gravamen y el 25% del primer tramo provoca que se registre un ajuste extracontable. La cantidad a ajustar será la que resulte de aplicar el exceso del tipo medio de gravamen sobre el 25% del primer tramo, al importe neto de las diferencias temporarias (en este caso no hay) y de las bases imponibles negativas (20.000 euros).

$$99.000/380.000 = 0.260526$$



$$0.260526 - 0.25 = 0.0105263$$

$$0.0105263 * 20.000 = 210,53$$

El esquema que reflejaría la liquidación del impuesto sería este:

CONTABLEMENTE

RCAI: 400.000

(+/-) DIFERENCIAS PERMANENTES: 0

RESULTADO CONTABLE AJUSTADO: 400.000

(*) TIPO MEDIO DE GRAVAMEN: $(99.000/380.000) = 0.260526$

IMPUESTO BRUTO: 104.210,53

(-) BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES: 0

IMPUESTO DEVENGADO: 104.210,53

FISCALMENTE

RCAI: 400.000

(+/-) DIFERENCIAS PERMANENTES: 0

(+/-) DIFERENCIAS TEMPORARIAS: 0

(-) PÉRDIDAS A COMPENSAR: 20.000

BASE IMPONIBLE: 380.000

$$300.000 * 25\% = 75.000$$

$$80.000 * 30\% = 24.000$$

CUOTA ÍNTEGRA: 99.000

(-) BONIFICACIÓN Y DEDUCCIÓN: 0

(-) RETENCIÓN Y PAGOS A CUENTA: 15.000

CUOTA A PAGAR: 84.000

7.1. INCENTIVOS FISCALES EN EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.

La introducción de lo que podríamos llamar un régimen especial para las empresas de reducida dimensión, es en mi opinión, uno de los aspectos más relevantes de la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Así pues, el estudio de los efectos de la normativa tributaria societaria pasa, necesariamente, por evaluar su repercusión en la presión fiscal de las empresas más pequeñas.

Como paso previo a este análisis, se realizará una exposición detallada de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión contenidos en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, desde el Artículo 108 al 114, así como de su evolución hasta la fecha; con el fin de caracterizar estas sociedades y su particular tratamiento tributario.

Para acotar el ámbito de aplicación de este régimen, se optó por un único criterio, el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio anterior. Se trata de un criterio simple, fácil de aplicar y sencillo de determinar.

Como ya he mencionado anteriormente, este criterio se basa en la cifra de 10.000.000 euros (Artículo 108 de TRLIS).

Cuando la entidad fuese de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiese tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Los incentivos fiscales establecidos en el Capítulo XII del TRLIS, también serán de aplicación en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades, alcancen la referida cifra de negocios.

El Artículo 109, de la mencionada Ley, trata sobre la libertad para amortizar los bienes del inmovilizado material nuevos. En principio esta ventaja se aplica si los bienes adquiridos repercuten directamente en la creación de empleo, pero por el Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de Diciembre, se pueden amortizar libremente para los ejercicios comprendidos entre el 2011 al 2015 sin necesidad de que dicha inversión cree empleo. Cuando decimos libertad para amortizar debemos diferenciar entre la

amortización contable y la fiscal, como ya hemos visto en el ejemplo anterior. Así, la libertad para amortizar se aplica a la amortización fiscal pues fiscalmente se puede amortizar el mismo año de su compra, lo más recomendable, o bien en varios ejercicios.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización, será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento ya calculado.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella.

El Artículo 110, habla sobre la libertad para amortizar inversiones de escaso valor nuevos cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros con el límite de 12.020,24 euros referidos al periodo impositivo.

El Artículo 111, menciona el incentivo fiscal sobre la amortización acelerada del inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial amortizándose fiscalmente el resultado de multiplicar por dos los coeficientes máximos de amortización lineal aprobada por las tablas oficiales. En el supuesto de bienes adquiridos por reinversión de fondos por la venta previa de otro bien, Artículo 113, se permite incluso triplicar dichos coeficientes siempre y cuando la cantidad obtenida por la venta se destine en su totalidad a adquirir el nuevo bien.

En amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión, cuando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

La deducción del exceso de cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el Artículo 112, hace referencia a la dotación por insolvencias, es decir, se puede dotar una dotación por insolvencias, además de las dotadas de acuerdo con el régimen común, por importe de un 1% sobre el saldo de deudores que exista al final del ejercicio, excluyendo aquellos saldos ya dotados por insolvencias previamente.

Finalmente, el Artículo 114, referido a el tipo de gravamen donde se hace hincapié en un régimen distinto, así el tipo general, como ya hemos visto en el punto de Impuesto de Sociedades, es del 30%, y en las empresas de reducida dimensión los primeros 300.000 euros tributan al 25% y a partir de esta cifra al 30%.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25% será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuere inferior.

Los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión son compatibles con las ventajas fiscales de carácter general previstas en la LIS.

Para concluir con el punto, destacar una novedosa resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR) a fecha 22 de Noviembre de 2011, donde se reconoce la aplicación de los incentivos fiscales previstos para las entidades de reducida dimensión a las entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles.

El TEAR considera aplicable el tipo reducido del Impuesto sobre Sociedades previsto para las entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles, aun cuando estas no cuenten con un local exclusivamente afecto a la actividad, ni con una persona con contrato laboral y a jornada completa.

El origen de la problemática vino tras la desaparición del antiguo régimen especial de sociedades patrimoniales, y en la que se consideraba que no resultaba aplicable el tipo reducido para empresas de reducida dimensión a sociedades mercantiles, dedicadas a alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana (tributando en el EPÍGRAFE 861 IAE) y que no contaban con la estructura de medios a la que hace referencia el Artículo 27 de LIRPF para considerar que el arrendamiento en dicho impuesto es actividad económica, a saber, disponer de un local destinado en exclusiva a la gestión de la actividad y de una persona en contrato laboral para el desarrollo de la misma.

§. INDICADORES DE LA PRESIÓN FISCAL.

La consecución de los objetivos marcados en este trabajo requiere la determinación de algún indicador que sirva como media de la presión fiscal. En este sentido, basándome en la abundante literatura existente sobre este tema, utilizaré el denominado “*Tipo Impositivo Efectivo (TIE)*”.

El TIE se ha utilizado en numerosas investigaciones, jugando un importante papel en el diseño de las políticas fiscales empresariales y de la propia legislación tributaria.

La mayoría de las decisiones empresariales tienen repercusión fiscal y, de forma inversa, las empresas deberían tener en cuenta la presión fiscal a la hora de tomar sus decisiones empresariales. Por ello, es importante el conocimiento de los principales factores condicionantes del TIE soportado por las sociedades.

Una evidencia a destacar es que, el tamaño de las empresas es una de las variables más utilizadas en los estudios previos sobre presión fiscal empresarial. Su justificación, según el libro *Fiscalidad en las Pymes* con autor Luis Pérez Herrero, se apoya en dos argumentos, si bien de tipo contrario. Por una parte, la hipótesis de los costes políticos predice una relación positiva entre tamaño empresarial y TIE al argumentar que las empresas más grandes sufren una mayor tributación como consecuencia del mayor control gubernamental al que están sometidas pero, por otra parte, las grandes compañías tendrán más posibilidades de llevar a cabo políticas de planificación fiscal y/o de adopción de prácticas contables para reducir sus impuestos, lo cual llevaría a esperar una relación negativa entre tamaño empresarial y TIE.

También es importante mencionar, que la rentabilidad de la empresa constituye un factor condicionante de la presión fiscal puesto que las empresas más rentables tienen mayores beneficios y, por tanto, pagan sus impuestos en todos los ejercicios económicos. Por el contrario, las menos rentables tienen beneficios más reducidos, incluso pérdidas, motivo por el que satisface menos impuestos, o bien no tributan en caso de resultados fiscales negativos. Además, la compensación de tales pérdidas implica pagar menos impuestos en años anteriores o siguientes, según se compense hacia atrás o hacia adelante. Todo ello supone un beneficio en términos de presión fiscal para las empresas que incurren en pérdidas.

Los orígenes del TIE como indicador de la presión fiscal se remontan a 1973, momento en que la “SECURITIES EXCHANGE COMMISSION (SEC)” (comisión del mercado de valores) realizó un cambio normativo concerniente a la información relativa al impuesto sobre beneficios que debía aparecer en las Cuentas Anuales de las empresas cotizadas, resaltando la utilidad del TIE como instrumento de análisis. Según

información del libro Kaplan (1975) Theory and Policy. La SEC requería una mejora en la calidad de esa información, exigiendo el desglose de los componentes del gasto por impuesto sobre beneficio, las causas de las diferencias temporales y una conciliación entre los tipos impositivos nominales y efectivos. Esta última cuestión es particularmente importante dado que diversas investigaciones han contrastado considerables diferencias entre ambos.

§.1. TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO.

La multitud de trabajos de estudio sobre este tema ha dado lugar a la aparición de múltiples definiciones de TIE. Sin embargo, la existencia de diferentes indicadores no es un defecto de esta clase de estudios, simplemente refleja el hecho de que cada indicador mide diferentes cosas. Objetivos distintos pueden requerir también diferentes medidas del TIE.

Existen dos clases específicas de TIE, Medio y Marginal, cada una de las cuales proporciona medidas de información diferentes, por lo que la comprensión de la metodología, las definiciones y los condicionantes son esenciales para la interpretación de los resultados y la valoración de la comparabilidad entre los distintos estudios.

El 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 responden a diferentes finalidades y objetivos.

El TIE Medio mide la proporción del resultado contable antes de impuestos que representa el impuesto a pagar en un año determinado (Bujink, 2002). Por su parte, el TIE Marginal indica la cantidad que un contribuyente debe pagar por la obtención de un euro adicional de renta (Fischer, 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 puede establecer otras subdivisiones del TIE que, siguiendo a Molina (2005), se detalla en la siguiente tabla:

25. TABLA: SUBDIVISIONES DEL TIE, MOLINA (2005).

OTROS TIPOS DE TIE	
TOTALES	Incluyen el efecto de todos los impuestos soportados por la empresa.
PARCIALES	Incluyen únicamente el efecto de un tributo en particular.
TIE MEDIO SOCIETARIO	Considera exclusivamente el efecto de impuesto sobre beneficio.
TIE MEDIO TOTAL	Incluye, no sólo el impuesto sobre beneficio, sino también la tributación derivada de propiedad inmobiliaria y los impuestos personales que gravan los intereses y los dividendos
TIE TOTAL O MUNDIAL	En función del alcance de las actividades de las empresas objeto de análisis.
TIE INTERIOR	
TIE FEDERAL	
ELABORACIÓN PROPIA A PARTIR DE MOLINA, 2005	

Después de este repaso a la genealogía del TIE, podemos concluir que la elección entre el TIE Medio y Marginal, dado que tienen aplicaciones distintas, dependerá de los objetivos de investigación. Si lo que se pretende es analizar los efectos de los incentivos a la inversión otorgados por la normativa fiscal sobre proyectos de inversión futuros, optaremos por el TIE Marginal. Mientras que si el propósito de estudio es evaluar la presión fiscal soportada para hacer comparaciones entre empresas y sectores, medir sus variaciones a lo largo del tiempo o analizar los efectos de los cambios en las normas tributarias, recurriremos al TIE Medio. Tanto en un caso como en otro, la opción entre Total o Parcial dependerá, igualmente del planteamiento de la investigación.

En este caso, el trabajo se plantea desde un punto de vista retrospectivo, fijando sus objetivos en la media y análisis de la carga tributaria ya soportada y, además con un impuesto específico, el Impuesto sobre Sociedades. En concreto, se pretende estudiar la relación entre la presión fiscal y determinadas variables empresariales, como los incentivos fiscales. Por todo ello, la opción elegida será un TIE Medio Parcial.

8.2. TIE MEDIO: ALGUNOS PROBLEMAS METODOLÓGICOS ASOCIADOS.

Una vez elegido el tipo de indicador que mejor se adecua a los objetivos planteados, es necesario proceder a su definición.

En principio, dado que se pretende medir una presión fiscal derivada de un determinado tributo, parece evidente que debe relacionar la carga impositiva soportada por dicho impuesto con la base gravable que ha generado, en este caso, el resultado. Sin embargo, una revisión a la literatura nos permite encontrar importantes diferencias de criterio a la hora de concretar estas magnitudes.

Respecto a la carga tributaria, algunos investigadores han optado por ignorar los tributos diferidos identificando la carga fiscal con el impuesto devengado. Entre estos trabajos están Gupta y Newberry (1992 y 1997) y Wilkinson (2001), por citar algunos de los más representativos. Sin embargo, otros autores han considerado que dichos impuestos diferidos debían ser tenidos en cuenta para ajustar el gasto fiscal devengado, como por ejemplo Shevlin (1987). Por último, investigaciones más recientes han adoptado una posición ecléctica simultaneando ambos planteamientos. Entre ellos destacar las realizadas por Stewart y Webb (2003).

En cuanto a la magnitud de referencia, el problema surge como consecuencia de las diferencias entre el resultado contable y la base imponible derivadas de la aplicación del método del efecto impositivo. Además, la existencia de políticas contables alternativas puede dificultar la comparación de la información financiera entre empresas aparentemente similares.

Por otro lado, al margen de las consideraciones teóricas relativas a las magnitudes de referencia, existe una cuestión a tener en cuenta a la hora de formular el TIE, la muestra. De hecho, las características de los datos disponibles son, probablemente, uno de los condicionantes más importantes en la definición de las variables de cualquier investigación.

En el caso de los estudios que aborda la tributación empresarial, dada la contraposición entre el carácter público de los estados financieros de las compañías y la confidencialidad de los datos relativos a sus declaraciones de impuestos, la mayor parte de los trabajos revisados ha recurrido a magnitudes contables como referencia para la formulación del TIE Medio. A pesar de ello, algunos investigadores han tenido acceso a fuentes fiscales y han sustituido las cifras contables por datos tributarios concluyendo, como señala Newberry (1992), que los estudios realizados usando ambos tipos de datos arrojan resultados similares.

Básicamente, encontramos dos alternativas para definir la carga impositiva que daría lugar a sendos grupos de TIE Medio diferentes, contables y fiscales. El primero recurre al “Gasto por Impuesto”, ya sea devengado o ajustado por los impuestos diferidos, mientras que el segundo utiliza como referencia el impuesto pagado. En ambos casos, la carga tributaria puede relacionarse con magnitudes diferentes aunque mayoritariamente, los investigadores han optado por partidas de carácter contable, generalmente indicadores del excedente empresarial.

Por otro lado, gran parte de los trabajos examinados utilizan varios indicadores de la presión fiscal dado que, según un informe de Omer (1991), es conveniente emplear más de una medida del tipo impositivo efectivo para dar mayor credibilidad a los resultados obtenidos.

En línea con las investigaciones precedentes y de acuerdo con los objetivos propios de este trabajo, utilizaremos un indicador para medir el TIE Medio soportado por las pymes de la Comunidad Valenciana, TIE 1, cuya formulación se presenta a continuación:

$$\text{TIE 1} = \frac{\text{Gasto por impuesto sobre Beneficio}}{\text{Resultado Antes de Impuestos}}$$

La utilización del “Gasto por impuesto sobre Beneficio” como indicador de la carga tributaria soportada en el ejercicio supone considerar únicamente el impacto de las diferencias permanentes y de las deducciones y desgravaciones, ignorando el efecto de las diferencias temporales y, por tanto, de las amortizaciones aceleradas y del aplazamiento en la imputación fiscal de determinados ingresos.

En mi opinión, este es un enfoque adecuado cuando se pretende evaluar la tributación efectiva que soportan las empresas como consecuencia de la actividad que desarrollan en cada ejercicio, con independencia del momento en que deban hacer efectivo el pago del impuesto.

Sin embargo, este planteamiento lleva implícito una interpretación del concepto del incentivo fiscal, ya que sólo considera como tal aquella disposición que reduce la cuantía del impuesto devengado y no la que únicamente supone un mero diferimiento en el pago.

9. RELACIÓN ENTRE LA PRESIÓN FISCAL Y EL TAMAÑO EMPRESARIAL.

La búsqueda de relación entre determinadas características de la empresa y su tributación efectiva ha sido uno de los objetivos perseguidos por los investigadores en este campo.

Se trata de analizar la influencia en la presión fiscal de ciertos atributos empresariales, como el tamaño o el sector.

Dentro de este punto, podemos distinguir entre el tamaño de la empresa y su tipo impositivo efectivo; y el contraste de la interacción de diversas variables. Cabe mencionar el trabajo publicado en 1997 por Gupta y Newberry, autores que realizaron un estudio para contrastar si las relaciones observadas eran consistentes a lo largo del tiempo o se veían afectadas por las normas legislativas.

En diversas ocasiones, se ha pretendido determinar cuáles son las principales variables explicativas de la presión fiscal empresarial debido al interés que tiene su conocimiento para la toma de decisiones empresariales.

La estructura económica como financiera de las empresas incide de manera significativa en la presión fiscal, al igual que la rentabilidad económica. En concreto, las empresas menos endeudadas y más rentables soportan mayor tributación bajo la normativa fiscal, mientras que los efectos de la composición del activo sobre el tipo impositivo efectivo varían con el cambio normativo, estas reflexiones están reflejadas en el artículo *“los factores condicionantes de la presión fiscal empresarial española”*.

La mayoría de las decisiones empresariales tienen repercusión fiscal por lo que resulta de sumo interés el conocimiento de los principales condicionantes del tipo impositivo efectivo soportado por las sociedades.

Como punto de partida se presenta dos hipótesis que se han pretendido contrastar en el artículo mencionado, señalando cuáles son las razones que llevan a pensar que tales relaciones pueden ser factibles.

La hipótesis uno que se menciona es, el tamaño de la empresa si repercute en el TIE. Por otro lado la hipótesis dos hace referencia, si esta relación sufre variación tras la reforma.

En primer lugar, es preciso referirse al tamaño, variable sobre la cual no existían disposiciones antes de la reforma (Ley 43/1995, de 27 de Diciembre), mientras que después de la misma (esta ley es modificada posteriormente por el Real Decreto

Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo) aparece en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) un capítulo completo dedicado a la fiscalidad de las denominadas empresas de reducida dimensión, que recoge una tributación más favorable para ellas, como ya se ha explicado en el punto 7 de este proyecto.

Para poder contrastar las hipótesis planteadas es preciso definir las variables necesarias. La elección de la medida de la presión fiscal, se ha creído conveniente proponer dos medidas para el tipo impositivo efectivo, una basada en el esquema liquidatario contable que deben realizar las sociedades para conocer el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades y otra a partir de la liquidación fiscal de este tributo, es decir, teniendo en consideración el importe a satisfacer a Hacienda Pública o cuota líquida.

En ambos casos se utiliza como denominador el resultado contable antes de impuestos para evitar que dichos ratios estén afectados por el tributo que se desea analizar. Por consiguiente, se emplean dos definiciones para la TIE dado que, como razonadamente recomiendo Omer (1991), es conveniente usar más de un concepto de tipo impositivo efectivo para dar mayor credibilidad a los resultados.

Tales medidas son las siguientes:

TIE CONTABLE	$\frac{\text{Gasto por impuesto sobre Beneficio}}{\text{Resultado Contable antes de impuestos}}$
TIE FISCAL	$\frac{\text{Cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades}}{\text{Resultado Contable antes de impuestos}}$

Por lo que respecta al tamaño empresarial, cabe señalar que existen dos conceptos bastante utilizados: uno, basado en el activo total y, otro, en la cifra de negocios.

Según el artículo mencionado, las conclusiones que se extraen es que el tipo impositivo efectivo contable y fiscal no caría al hacer el estudio del cambio normativo, por lo que el sujeto pasivo no ha sufrido variación en su carga impositiva a consecuencia de la reforma.

10. CASO PRÁCTICO: ESTUDIO SOBRE LA PRESIÓN FISCAL EN SECTOR DE ACTIVIDAD.

10.1. OBJETIVO.

La realización de este trabajo persigue, como ya se ha mencionado anteriormente, analizar la incidencia en la tributación empresarial de la imposición societaria, y más concretamente, los efectos que sobre la presión fiscal de las compañías más pequeñas ha tenido la inclusión de un régimen especial de incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión.

Estudiar la influencia de una serie de variables económico-financieras sobre la tributación efectiva soportado por las pymes de la Comunidad Valenciana.

Para la consecución de estos fines, se realizarán diversos análisis empíricos sobre una muestra de datos financieros de empresas de la Comunidad Valenciana para el período comprendido entre los años 2008 al 2012.

Dado que el objetivo es analizar la evolución en el tiempo de la presión fiscal soportada por un determinado tipo de empresas, para la selección de datos y con el fin de obtener un conjunto homogéneo de sociedades que permita realizar un análisis comparativo, se extenderá el requisito previsto en el Artículo 108 del Real Decreto Legislativo 4/2204, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En los apartados siguientes, se realiza una explicación detallada del proceso de selección y de las características de los datos, de las variables utilizadas, de la metodología aplicada en los diferentes estudios realizados, de los resultados obtenidos y de las conclusiones más importantes derivadas de la interpretación de los mismos.

10.2. SELECCIÓN DE DATOS.

El punto de partida de la investigación ha sido la confección de una base con datos empresariales cuyos registros cumplieran las especificaciones exigidas por los objetivos del trabajo.

Los requisitos básicos de la muestra hacen referencia a la personalidad jurídica, entidades mercantiles que son sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, al ámbito geográfico la Comunidad Valenciana, y al tamaño de la compañía, empresas que cumplan los criterios establecidos a partir del Artículo 108 al Artículo 114 del Real

Decreto Legislativo, ya nombrado en el apartado de los objetivos, para ser consideradas de reducida dimensión.

Como fuente de datos, se ha recurrido a la base de información financiera distribuida en España por la empresa Informa, S.A. y la base de datos SABI que contienen datos cualitativos y cuantitativos de empresas españolas.

La selección realizada atendiendo a los dos primeros condicionantes ha dado como resultado un conjunto de más de 65.000 sociedades domiciliadas en la Comunidad Valenciana que presentan datos, al menos, para alguno de los años comprendidos en el período 2007 al 2012. Aunque el primer año a estudiar es 2008, la necesidad de conocer la cifra de negocios del año anterior para discriminar entre las empresas de reducida dimensión y las que no lo son, ha requerido que la muestra inicial incluyera los datos relativos al 2007.

La distribución de las compañías clasificadas atendiendo a su cifra de ventas, menos a diez millones de euros, y por el número de empleados puede verse por provincias en la siguiente tabla:

26. TABLA: SOCIEDADES COMUNIDAD VALENCIANA POR PROVINCIAS Y NÚMERO DE EMPLEADOS.

SOCIEDADES COMUNIDAD VALENCIANA POR PROVINCIAS Y Nº DE EMPLEADOS			
	VALENCIA	ALICANTE	CASTELLÓN
Nº EMPLEADOS ENTRE 1 Y 9	33.913	23.890	8.825
Nº EMPLEADOS ENTRE 10 Y 49	9.521	6.709	2.421
Nº EMPLEADOS ENTRE 50 Y 249	1.221	633	343
TOTAL	44.655	31.232	11.589
FUENTE: DATOS SABI Y ELABORACIÓN PROPIA			

Estos datos están extraídos, a partir de la realización de dos procesos de depuración sucesivos para cada año. En primer lugar, se eliminan las empresas que no contienen datos para ese período y en segundo, de acuerdo con la cifra de negocios del ejercicio anterior, se excluyen aquellas compañías que no cumplen el requisito para ser consideradas de reducida dimensión.

Con las observaciones disponibles para las sociedades resultantes se ha confeccionado la base de datos que se ha servido de punto de partida para la realización del trabajo.

La siguiente tabla presenta la composición anual total en España, donde los criterios de búsqueda han sido los siguientes: número de empleados y años (2007 al 2011).

27. TABLA: COMPOSICIÓN ANUAL TOTAL EN ESPAÑA DE EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.

E.R.D TOTAL EN ESPAÑA	
AÑOS	EMPRESAS SELECCIONADAS
2007	508.246
2008	441.953
2009	489.125
2010	535.703
2011	5.539.601
FUENTE: DATOS SABI Y ELABORACIÓN PROPIA	



Localización: España.
I.N.C.N: MENOR A 10.000.000€.
Empresas Activas.
Sociedades Cotizadas y No Cotizadas.

Con los mismos criterios se ha procedido a repetir el mismo proceso para la Comunidad Valenciana:

28. TABLA: COMPOSICIÓN ANUAL TOTAL EN LA COMUNIDAD VALENCIANA DE EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.

E.R.D TOTAL EN LA C.VALENCIANA	
AÑOS	EMPRESAS SELECCIONADAS
2007	56.817
2008	65.926
2009	70.254
2010	69.525
2011	63.259
FUENTE: DATOS SABI Y ELABORACIÓN PROPIA	



Localización: C.Valenciana.
I.N.C.N: MENOR A 10.000.000€.
Empresas Activas.
Sociedades Cotizadas y No Cotizadas.

La muestra resultante, con un total de 325.781 empresas de reducida dimensión, en la Comunidad Valenciana, para el conjunto de los 5 años, se ha depurado año a año, eliminando los registros que no son válidos atendiendo a los siguientes criterios:

- Empresas que no presentan alguno de los datos necesarios para la realización de los estudios previstos.

- Empresas que en ese año no tenían actividad, es decir, su cifra de ventas era cero.
- Empresas con fondos propios negativos, la particularidad de la situación económica de estas entidades condiciona cualquier interpretación de sus datos, provocando grandes distorsiones en los resultados.
- Empresas con Beneficios antes de Impuestos o EBITDA igual a cero. La condición del divisor de estas magnitudes en las dos formulaciones del TIE obliga a la supresión de estas compañías.

10.3. PRESIÓN FISCAL: TIE.

Una vez elaborada la muestra, el siguiente paso es la selección de las variables que puedan proporcionar evidencia en relación con los objetivos del trabajo. En este proceso se ha tratado de definir los indicadores que, a mi juicio, podían influir en la tributación efectiva de las empresas, bien por la propia caracterización del colectivo analizado, bien por, su relación con los incentivos fiscales.

En este sentido, dado que el objetivo básico del trabajo es evaluar y caracterizar la presión fiscal soportada por las pymes, sus indicadores se perfilan, como las variables principales alrededor de todo su estudio.

Para el análisis de los indicadores que pueden explicar su cuantía y evolución, se ha considerado tanto aspectos cualitativos como cuantitativos. La influencia de los primeros viene explicada, fundamentalmente, por el tamaño y el tipo de actividad que desarrolla la compañía, mientras que respecto a los segundos, se ha tratado de contemplar la empresa en su totalidad introduciendo indicadores de su estructura económico-financiera.

El TIE medio es el indicador más utilizado para medir, a posterior, la presión fiscal soportada por las empresas. De acuerdo con lo expuesto en el Apartado 8 de este proyecto, donde también figuran los argumentos que justifican esta decisión, en este trabajo se utilizará una formulación alternativa para esta variable a las que se le denomina TIE1:

$$\text{TIE 1} = \frac{\text{Gasto por impuesto sobre Beneficio}}{\text{Resultado Antes de Impuestos}}$$

En principio, aunque atendiendo a los objetivos de la Ley cabría esperar que el indicador sea un valor bajo, ya que, debemos recordar que la mayor parte de los incentivos fiscales son amortizaciones aceleradas y, por tanto, únicamente representa un diferimiento en el pago del impuesto. Al establecerse un tipo impositivo del 30% para los primeros 300.000 euros de base imponible, debería provocar una reducción de la presión fiscal, con referencia al TIE1.

10.4. INTERVALO TEMPORAL.

El principal objetivo de este trabajo es, como su propio título indica, analizar la evolución de la presión fiscal. Por tanto, estamos ante un estudio de carácter dinámico cuya dimensión temporal resulta fundamental para los resultados. Así pues, será necesario precisar las variables que puedan recoger esa temporalidad.

Se realizará pruebas estadísticas de diversos tipos y con finalidades distintas, se utilizará una variable para introducir el efecto temporal en el estudio. Para contrastar la evolución anual se introducirá la variable año, que tomará valores del 2008 al 2012.

10.5. LOCALIZACIÓN GEOGRÁFICA: PROVINCIA.

La localización geográfica y, en particular, las implicaciones fiscales que conlleva, es uno de los factores determinantes en la definición de muchas de las estrategias empresariales a nivel internacional. De hecho, los incentivos fiscales localizados suelen ser un reclamo ampliamente utilizado por las distintas administraciones públicas para atraer inversiones privadas.

En el ámbito geográfico de este trabajo, se aportan datos macroeconómicos del Instituto Valenciano de Estadística, donde se muestran considerables diferencias en la composición provincial del tejido empresarial de la Comunidad Valenciana. Esta disparidad puede provocar variaciones en la presión fiscal media soportada en cada provincia en función del peso específico de determinadas industrias, ya que, no todas las ramas de actividad sufren por igual las consecuencias de un empeoramiento de la situación económica y tampoco el impacto de ciertas deducciones es el mismo en todos los sectores.

Por esta razón, se considera interesante conocer los efectos que sobre la presión fiscal media tiene la concentración zonal de determinadas industrias, como sucede con la cerámica y la química en Castellón, el mueble y el textil en Valencia y el calzado en Alicante.

Sin embargo, la clasificación establecida por el CNAE incluye todas estas actividades en el mismo epígrafe "Industrias Manufactureras", lo que impide evaluar dichos efectos.

Uno de los problemas de las clasificaciones sectoriales en estos tipos de trabajos radica en la diversificación de actividades de muchas compañías que pueden distorsionar los resultados obtenidos.

En consecuencia, aunque no concurren peculiaridades normativas que lo sustenten, se puede pensar que la introducción en el estudio de una variable que permita calcular la tributación efectiva por provincias y evaluar si, en caso de existir, estas diferencias son significativas, resulta plenamente justificada.

10.6. SECTOR.

El sector en que se desarrolla la actividad de la empresa es otra de las variables cualitativas que suele incluirse en la mayoría de las investigaciones económicas.

En el caso de los estudios sobre presión fiscal, además, puede llegar a ser una variable muy significativa dado que, con frecuencia, los legisladores contemplan tratamientos diferenciados para algunos sectores o para determinadas inversiones que, como las realizadas en investigación y desarrollo, pueden ser más habituales en unas ramas de actividad que en otras.

29. TABLA: DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA POR SECTORES DE ACTIVIDAD ECONÓMICA COMUNIDAD VALENCIANA (2008-2012).

DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA POR SECTORES DE ACTIVIDAD ECONÓMICA COMUNIDAD VALENCIANA (2008-2012)			
GRUPO	ACTIVIDAD	EMPRESAS	%
A	Agricultura, pesca, ganadería, caza y servicultura	379	0,02%
B	Industrias extractivas	28	0,00%
C	Industrias manufactureras	49.638	3,07%
D	Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado	6.533	0,40%
E	Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación	4.899	0,30%
F	Construcción	282.657	17,47%
G	Comercio y reparación de vehículos	452.457	27,97%
H	Transporte, almacenamiento y comunicaciones	108.699	6,72%
J	Información y Comunicaciones	174.478	10,79%
K	Actividades financieras y de seguros	39.035	2,41%
L	Actividades inmobiliarias	73.930	4,57%
M	Actividades profesionales, científicas y técnicas	238.149	14,72%
N	Actividades administrativas y servicios auxiliares	32.592	2,01%
P	Educación	36.391	2,25%
Q	Actividades sanitarias y de servicios sociales	67.937	4,20%
R	Actividades artísticas, recreativas y de entretenimiento	49.780	3,08%
TOTAL		1.617.582	100,00%

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA Y DATOS EXTRAÍDOS DEL INE

La agrupación de las observaciones por sectores se ha realizado de acuerdo con la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) del año 2009 a nivel del primer dígito de control.

No obstante, dado que el número de agrupaciones establecidas por el CNAE resulta, en mi opinión, muy elevado; se ha procedido a una reagrupación de aquellas actividades que, de acuerdo con los objetivos del trabajo, podían presentar similitudes.

Finalmente, la variable distingue entre nueve actividades. La tabla presenta el resultado de la agrupación, el peso específico de cada grupo sobre el total de la muestra y los porcentajes. Es decir, para la actividad de Agricultura, pesca, ganadería, caza y servicultura hay un total de 379 empresas en la Comunidad Valenciana, de las que su peso relativo es de un 0.04%, ya que, si dividimos el total de empresas de esa actividad (379) entre el total de sociedades (963.937) no saldría el peso relativo mencionado.

30. TABLA: NUEVA DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA POR SECTORES DE ACTIVIDAD ECONÓMICA COMUNIDAD VALENCIANA (2008-2012).

DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA POR SECTORES DE ACTIVIDAD ECONÓMICA COMUNIDAD VALENCIANA (2008-2012)			
GRUPO	ACTIVIDAD	EMPRESAS	%
A	Agricultura, pesca, ganadería, caza y servicultura	379	0,04%
B	Industrias extractivas	28	0,00%
C	Industrias manufactureras	49.638	5,15%
F	Construcción	174.478	18,10%
G	Comercio y reparación de vehículos	452.457	46,94%
H	Transporte, almacenamiento y comunicaciones	108.699	11,28%
L	Actividades inmobiliarias	73.930	7,67%
P	Educación	36.391	3,78%
Q	Actividades sanitarias y de servicios sociales	67.937	7,05%
TOTAL		963.937	100,00%

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA Y DATOS EXTRAÍDOS DEL INE

Los datos de la tabla muestran la preponderancia de los sectores “Construcción” y “Comercio y reparación de vehículos” en la economía de la Comunidad Valenciana, ya que, se puede ver que son los que más pesos tienen se centrará en el estudio de 5 empresas que estén incluidas en estos dos sectores.

10.7. TAMAÑO.

El tamaño es una de las variables más utilizadas en las investigaciones sobre temas empresariales. Su inclusión en el estudio es obligada con independencia de los objetivos finales perseguidos. La razón fundamental es que, en el campo de los negocios, la dimensión de la compañía suele determinar su posición en el mercado de manera que, aunque la cuestión analizada no esté directamente relacionada con este atributo, un tamaño proporcionalmente mayor confiere una capacidad de negociación superior y, por tanto, una posición dominante sobre otros agentes económicos.

Por otro lado, en el área de estudio de la tributación tiene grandes efectos sobre la relación tamaño-presión fiscal, como ya se ha explicado en el punto 9 de este trabajo. Aunque España podría responder al perfil económico en el que dicha hipótesis parece cumplirse, países industrializado y con un sector público desarrollado.

No obstante, precisamente por esta razón, el papel desempeñado por el tamaño de la empresa en esta investigación resulta particularmente importante debido a que en primer lugar, el resultado tiene como objeto un colectivo de compañías (5 en particular) que se definen atendiendo a estas características y en segundo, se está analizando una normativa que establece un tratamiento diferenciado para las empresas que no superan una determinada dimensión.

Además, la reducción en el tipo de gravamen de 5 puntos porcentuales para los primeros 300.000 euros de base imponible incorporada por el Real Decreto Legislativo 4/2004, aunque no depende explícitamente de la dimensión tendrá como resultado que las empresas con menores beneficios, probablemente las más pequeñas, tributen a un tipo efectivo inferior.

Por todo lo anterior, se considera que el tamaño puede ser, a priori, una variable determinante a la hora de explicar la tributación efectiva de las sociedades españolas y, por ende, de las radicadas en la Comunidad Valenciana.

Como indicadores del tamaño empresarial, los investigadores han recurrido en su mayoría a las cifras de Activo Total o de Ventas Netas para facilitar su manejo y mejorar su comportamiento estadístico.

En este caso, dado que la Cifra de Negocios se ha utilizado para definir la población objeto de estudio, lo que podría introducir cierta homogeneidad en la muestra condicionando los resultados; se ha optado por el Activo Total como indicador del tamaño.

En principio, cabe pensar que las empresas de mayor tamaño disponen de más medios para realizar una adecuada planificación fiscal que redunde en un aprovechamiento superior de los incentivos fiscales.

También, la reducción del tipo nominal para el primer tramo de la base imponible beneficia sustancialmente a las sociedades más pequeñas.

10.8. ESTRUCTURA ECONÓMICA: INTENSIDAD DE CAPITAL.

La intensidad de capital introduce en el estudio la composición del activo de la empresa como posible variable explicativa de la tributación efectiva. Indica la proporción del Activo Total que representa el inmovilizado neto y su inclusión en este tipo de estudio.

Su misión es recoger el efecto que la inversión en activo fijo tiene sobre la fiscalidad de la sociedad. Se trata de un ratio utilizado en la comparación entre compañías del mismo sector, ya que, complementado por otros indicadores puede dar una idea de la política de inversiones de la empresa, de su grado de competitividad y de la flexibilidad que ofrece su estructura.

Desde el punto de vista de las investigaciones sobre tributación efectiva, su importancia se deriva de la utilización de las deducciones fiscales por inversiones en activos fijos productivos como instrumento de política económica, tanto en España como el resto de países industrializados. Así pues, en presencia de este tipo de incentivos, cabe suponer que las empresas más intensivas en capital deberían ver mejorado su tipo impositivo.

10.9. RESULTADO.

Tras haber detallado la composición de la muestra y definido las variables a considerar a lo largo del proyecto, se abordará el objetivo principal, que como ya se ha señalado anteriormente, consiste en evaluar la evolución que la tributación de las pymes ha tenido en la Comunidad Valenciana, así como su posible interconexión con diversas características de la empresa.

Para obtener los datos de empresas se ha utilizado el programa SABI. Esto es un sistema de análisis de balance ibéricos, una herramienta que da información de balances de más de millones de empresas españolas y más de empresas portuguesas.

La búsqueda de estas empresas se ha determinado a través de los siguientes parámetros:

- Localización: Comunidad Valenciana.
- Dimensión: Importe neto de cifras de ventas máximo a 10.000.000 euros.
- Tipo de empresa: Empresas que cotizan y que no cotizan en bolsa.
- Estado: Empresas activas.
- Número de empleados: de 1 a 250, debido a que, nos centramos en PYMES.
- Años disponibles: del 2007 al 2011.
- Código CNAE 2009: 41. Construcción y 47. Comercio al por menos, excepto vehículos de motor y motocicletas, se ha escogido estos dos sectores por lo ya he explicado en el apartado 10.7 Sector de este trabajo.

La búsqueda ha resultado un total de 20.415 empresas. Para poder sacar resultados más homogéneos se ha modificado el código de CNAE 2009 a únicamente empresas de Construcción, manteniendo las demás características.

Esta nueva búsqueda ha resultado un total de 10.359 empresas. Obteniendo una lista de estas se lleva a cabo el primer proceso de selección de 5 empresas que tengan datos de todos los años del período y que cumplan las características, ya descritas anteriormente, de empresas de reducida dimensión. A ello se le sumará la particularidad de que estas empresas utilicen un tipo de gravamen que esté entre el intervalo del 25% al 30%, y en su caso para las microempresas del 20%.

Las empresas escogidas son las siguientes:

- EMPRESA A
- EMPRESA B
- EMPRESA C
- EMPRESA D
- EMPRESA E

Globalmente las empresas escogidas, cuyos períodos impositivos coinciden con el año natural, son empresas dedicadas a la construcción, encontrándose matriculadas en el epígrafe 4120 del CNAE 2009. Se puede saber que las entidades son consideradas empresas de reducida dimensión a los efectos del Impuesto de Sociedades desde el año 2007, ya que, sólo se tienen datos a partir de esa fecha. Los motivos por los que son consideradas de tal manera se mostrarán a continuación.

El perfil de las empresas son los siguientes:

- Forma Jurídica: Sociedades Limitadas.
- Cuentas no consolidadas.
- No cotizan en bolsa.
- Las empresas están activas.

- Código de CANE 2009: 4120
- Descripción de las actividades en su conjunto: construcción completa, reparación y conservación de edificaciones y obras civiles. Consolidación y preparación de terrenos, demoliciones y derribos en general. Perforaciones para alumbramientos de aguas.

Las empresas deben cumplir los requisitos para que puedan ser consideradas como de reducida dimensión en el período impositivo en el que los elementos objeto de inversión sean puestos a su disposición. Siendo indiferente que en los períodos impositivos posteriores las entidades conserven o bien pierdan esta condición, aun cuando en los mismos tengan efectos la aceleración de las amortizaciones, es decir, que podemos seguir en los ejercicios siguientes con la aceleración de amortización, aunque las empresas dejen de ser consideradas empresas de reducida dimensión, siempre y cuando lo fueran en el momento de la puesta a disposición.

Las empresas cumplen el primer requisito para ello tener un importe neto de la cifra de negocios menor a 10.000.000 de euros. En esta tabla que se muestra a continuación se ven reflejadas las cantidades, en euros, sobre este importe en el período de tiempo del año 2007 al 2011.

31. TABLA: IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS.

IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS					
	2011	2010	2009	2008	2007
EMPRESA A	4.077.936	6.325.750	5.560.671	4.197.954	4.959.938
EMPRESA B	495.380	648.471	591.072	686.603	747.818
EMPRESA C	203.944	124.830	202.418	705.534	512.310
EMPRESA D	398.479	511.441	635.717	685.966	722.215
EMPRESA E	31.662	258.375	259.080	1.321.347	236.576
ELABORACIÓN PROPIA. DATOS EN €					

Por lo que el primer requisito para considerarse empresas de reducida dimensión lo cumplen.

El segundo requisito para estos casos:

- Las inversiones realizadas en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, se podían acoger a la libertad de amortización si se cumplía con el requisito de mantenimiento de empleo.

Si observamos la tabla de número de empleados en el mismo período de tiempo donde se observa la tabla del importe neto de la cifra de negocios, se puede ver que,

por ejemplo para la empresa A en el año 2009 habían 18 empleados y en el 2010 habían 24, por lo que, no sólo se mantuvo sino que se creó empleo, en definitiva se podía acoger a la libertad de amortización.

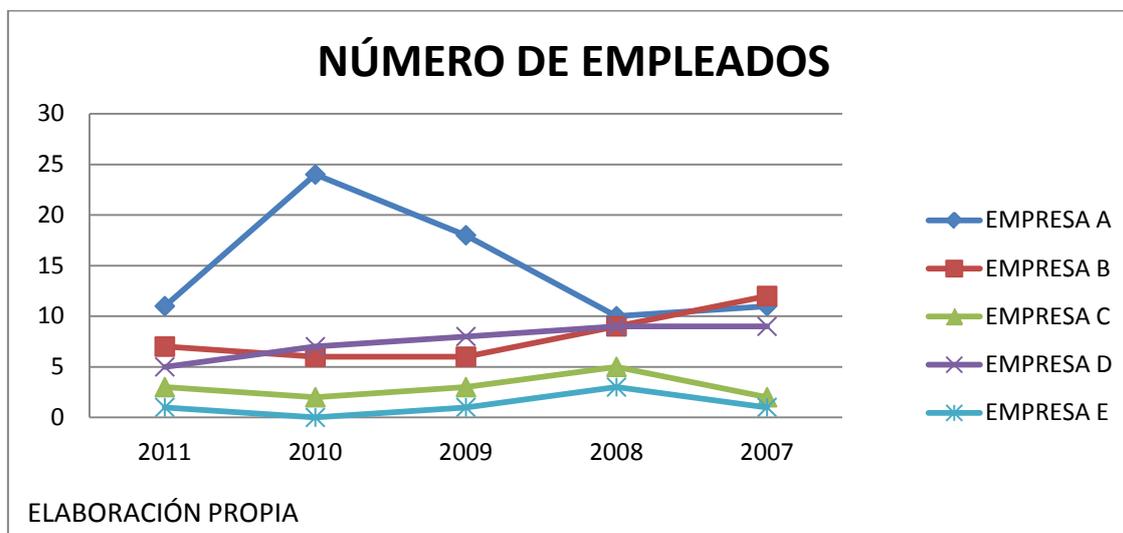
32. TABLA: NÚMERO DE EMPLEADOS.

NÚMERO DE EMPLEADOS						
	2011	2010	2009	2008	2007	MEDIA
EMPRESA A	11	24	18	10	11	15
EMPRESA B	7	6	6	9	12	8
EMPRESA C	3	2	3	5	2	3
EMPRESA D	5	7	8	9	9	8
EMPRESA E	1	N.D	1	3	1	2

ELABORACIÓN PROPIA

En global, para estas 5 empresas se ha realizado una gráfica sobre este aspecto.

14. GRÁFICO: NÚMERO DE EMPLEADOS.



Esta gráfica, nos muestra la evolución, sobre el período indicado, de la trayectoria sobre el número de empleados. A excepción de la empresa "A" donde ha ido en aumento hasta una caída pronunciada en el año 2011, para el resto la disminución de estos es considerable y ha ido en progreso durante los años, seguramente debiéndose a la crisis en que se encuentra nuestro país.

Las inversiones realizadas en el período comprendido entre el 1 de Enero de 2011 y el 30 de Marzo de 2012, podían gozar del beneficio de libertad de amortización sin ningún tipo de condicionante. Pero desde el paso 31 de Marzo de 2012 y para

ejercicios siguientes, esto ha cambiado y se ha anulado la libertad de amortización sin condiciones.

No se podrán analizar los datos del año 2012, ya que, no están disponibles.

Para el cálculo del TIE MEDIO, se van a definir los siguientes conceptos: Gasto por Impuesto sobre Beneficio y EBITDA.

En el esquema del cálculo del gasto contable por el Impuesto sobre Sociedades se tendrán en cuenta:

- Las diferencias permanentes.
- Las bonificaciones y deducciones incluidas en la cuota del impuesto, que se consideran una minoración del impuesto devengado.
- No se tendrán en cuenta las retenciones y pagos a cuenta.

Por ello, el efecto impositivo de las diferencias temporales dará lugar a la aparición de impuestos devengados anticipados y diferidos.

En la norma 16ª del Plan General Contable se regula que el importe a contabilizar por el Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio se calculará realizando las siguientes operaciones:

Primero se calcula el resultado contable ajustado, que se obtiene sumando o restando las diferencias permanentes al resultado económico antes de impuestos. Posteriormente, se obtiene el impuesto bruto, al multiplicar el resultado contable ajustado por el tipo de gravamen. A continuación se le restará las bonificaciones y deducciones en la cuota, para obtener el impuesto devengado.

Este impuesto devengado se cargará en la cuenta (630) Impuesto sobre Beneficios, como un gasto del ejercicio.

El denominador "EBITDA", en términos generales lo que hace, es determinar las ganancias o la utilidad obtenida por una empresa o proyecto, sin tener en cuenta los gastos financieros, los impuestos y demás gastos contables que no implican salida de dinero en efectivo, como las depreciaciones y las amortizaciones. En otras palabras, el EBITDA nos dice: hasta aquí la empresa o proyecto es rentable, y en adelante, dependerá de su gestión que el proyecto sea viable o no.

La principal utilidad que nos presenta, es que nos muestra los resultados de un proyecto sin considerar los aspectos financieros ni los tributarios, algo importante puesto que estos dos aspectos, se pueden analizar por separado.

Si el EBITDA es positivo, quiere decir que el proyecto en sí es positivo, y dependerá su éxito del tratamiento o gestión que se haga de los gastos financieros y del tema, tributario, además de las políticas de depreciación y amortización.

El EBITDA, por ejemplo, no es una medida suficiente cuando se trata de empresas que por estar altamente financiadas por recursos externos, resulta en altos costos financieros, por lo que el éxito estará en buscar una solución a los costos financieros, aunque esta variable sea positiva, pero los costos de financiación pueden afectar seriamente los resultados finales del proyecto. Igual sucede con la parte impositiva, la depreciación y la amortización.

La empresa A, presenta en el año 2011, un EBITDA negativo (-112.461), por lo que, evidentemente el resultado final será negativo, y por tanto, esto sería suficiente para descartar el proyecto o la empresa.

Para calcular el TIE MEDIO, en el período del 2007 al 2011, se va a determinar la siguiente fórmula:

$$\text{TIE MEDIO} = \frac{\text{Impuesto sobre Sociedades}}{\text{Resultado Antes de Impuestos (BAI)}}$$

Como en el año 2011 el Resultado antes de Impuestos es negativo, el Impuesto sobre Sociedades se pone positivo, de igual manera pasa en años anteriores pero a la inversa, que al obtener Resultados Antes de Impuestos positivos el I.S era negativo.

El TIE MEDIO individual de cada empresa obtenido se puede ver en la siguiente tabla.

33. TABLA: TIE MEDIO INDIVIDUAL DE CADA EMPRESA.

TIE MEDIO						
	2011	2010	2009	2008	2007	MEDIA
EMPRESA A	24,98%	25,71%	25,08%	25,00%	25,00%	25,15%
EMPRESA B	25,00%	25,01%	25,02%	N.D	N.D	25,01%
EMPRESA C	25,03%	24,95%	25,00%	24,98%	N.D	24,99%
EMPRESA D	N.D	N.D	26,07%	25,00%	25,32%	25,46%
EMPRESA E	25,00%	28,74%	25,02%	27,82%	28,32%	26,98%

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA.

Estas empresas al considerarse empresas de reducida dimensión las conclusiones serían las siguientes:

- Como el resultado del TIE medio está entre el 25% y el 30%, estas empresas no gastan incentivos fiscales.

- Se ha realizado con el programa de la Agencia Tributaria (AEAT) el Impuesto sobre Sociedades del año 2011. El tipo de gravamen (casilla 558) que se aplica es del 20%, ya que, el importe neto de la cifra de negocios no excede de 5.000.000 euros, es decir, son pequeñas empresas.

Se ha realizado, en conjunto, el TIE MEDIO PONDERADO. En esta tabla se han cogido los datos de la cuenta de pérdidas y ganancias de cada empresa, anotando los resultados del Impuesto sobre Sociedades y el Beneficio antes de Impuestos (BAI), en el período de tiempo que se refleja en la tabla.

34. TABLA: RESULTADOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LAS 5 EMPRESAS SELECCIONADAS.

		2011	2010	2009	2008	2007
EMPRESA A	IS	57.128	-36.016	-30.629	-22.613	-10.418
	BAI	-228.661	140.086	122.129	90.454	41.670
EMPRESA B	IS	-22.064	-1.541	357	0	0
	BAI	-88.256	-6.162	1.427	643	-1.105
EMPRESA C	IS	469	271	573	785	0
	BAI	1.874	1.086	2.292	3.142	8.809
EMPRESA D	IS	0	0	3.318	4.081	6.661
	BAI	-54.502	-2.854	12.729	16.323	26.309
EMPRESA E	IS	20.836	-137.347	30.200	76.642	101.424
	BAI	83.343	-477.857	120.701	275.508	358.113

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA.

Para obtener el TIE MEDIO PONDERADO, se ha obtenido el sumatorio del Impuesto sobre Sociedades de cada empresa, por año y los mismos pasos se han realizado con el BAI. Obteniendo los siguientes datos:

35. TABLA: TIE MEDIO PONDERADO.

	2011	2010	2009	2008	2007	MEDIA
SUMATORIO IS	56.369	-174.633	3.819	58.895	97.667	8.423
SUMATORIO BAI	-286.202	-345.701	259.278	386.070	433.796	89.448

TIE MEDIO PONDERADO	19,70%	50,52%	1,47%	15,26%	22,51%	21,89%
---------------------	--------	--------	-------	--------	--------	--------

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA.

Se llega a la conclusión, que estas cinco empresas escogidas son homogéneas, es decir, el tipo de gravamen oscila entre el 25% y el 30% y con la hipótesis de que no utilizan ningún incentivo fiscal en su tributación fiscal.

Por ello, se va a proceder al análisis de un segundo proceso de selección de empresas, tanto del Impuesto sobre Sociedades como del TIE. Llevando a cabo el mismo procedimiento de búsqueda de empresas con el programa SABI y aplicando las mismas características, se escogen empresas donde sigan los mismos requisitos anteriormente descritos.

Las siguientes tablas que se muestran a continuación lo demuestran:

36. TABLA: IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS Y NÚMERO DE EMPLEADOS.

IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS					
	2011	2010	2009	2008	2007
EMPRESA F	2.694.421	2.065.605	2.039.401	N.D	N.D
EMPRESA G	49.451	166.277	13.824	131.834	220.003
EMPRESA H	192.844	217.050	253.820	632.151	616.953
EMPRESA I	369.691	603.959	618.882	989.236	1.041.876
EMPRESA J	21.320	32.043	4.557	N.D	N.D
EMPRESA K	632.228	760.982	1.201.856	1.252.227	970.863
EMPRESA L	425.995	206.530	205.866	350.765	134.560
EMPRESA M	310.530	301.163	298.231	295.042	276.270
ELABORACIÓN PROPIA. DATOS EN €					

NÚMERO DE EMPLEADOS						
	2011	2010	2009	2008	2007	MEDIA
EMPRESA F	12	7	6	N.D	N.D	8
EMPRESA G	2	1	4	3	3	3
EMPRESA H	1	1	5	7	6	4
EMPRESA I	9	9	6	8	10	8
EMPRESA J	1	1	1	N.D	N.D	1
EMPRESA K	4	7	10	6	7	7
EMPRESA L	1	1	1	2	N.D	1
EMPRESA M	1	1	1	N.D	N.D	1
ELABORACIÓN PROPIA						

La diferencia de este nuevo estudio es que el TIE MEDIO sea superior o inferior al intervalo del 25% al 30%. Esto se lleva a cabo para poder analizar si empresas con un TIE MEDIO diferente se le puede aplicar la hipótesis de no utilizar incentivos fiscales.

Para calcular el TIE MEDIO, en el período 2007 al 2011, se utilizará la misma fórmula que en el primer caso:

$$\text{TIE MEDIO} = \frac{\text{Impuesto sobre Sociedades}}{\text{Resultado Antes de Impuestos (BAI)}}$$

El TIE MEDIO individual de cada empresa obtenido se muestra a continuación:

37. TABLA: TIE MEDIO INDIVIDUAL DE LAS EMPRESAS SELECCIONADAS.

TIE MEDIO						
	2011	2010	2009	2008	2007	MEDIA
EMPRESA F	36,22%	20,10%	25,00%	N.D	N.D	27,11%
EMPRESA G	2,05%	19,26%	27,02%	30,11%	30,00%	21,69%
EMPRESA H	3,76%	N.D	N.D	25,00%	25,89%	18,22%
EMPRESA I	8,19%	21,04%	25,00%	6,90%	16,82%	15,59%
EMPRESA J	17,64%	18,54%	5,54%	N.D	N.D	13,90%
EMPRESA K	1,89%	N.D	2,14%	1,39%	N.D	1,81%
EMPRESA L	30,32%	55,03%	32,01%	25,29%	N.D	35,66%
EMPRESA M	46,37%	30,00%	25,42%	28,69%	32,38%	32,57%

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA.

Como se puede observar, si nos centramos en el año 2011, los porcentajes están por encima o por debajo del intervalo del 25% - 30% o en su caso el 20% (para empresas con importe neto de la cifra de negocios inferior a 5.000.000 euros).

En la tabla que se muestra a continuación se muestran los datos del Impuesto sobre Sociedades y el Resultado antes de Impuestos por empresa. Estas cifras son las que han servido para calcular el TIE MEDIO anteriormente mostrado.

38. TABLA: DATOS DDEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y EL RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS POR EMPRESA.

		2011	2010	2009	2008	2007
EMPRESA F	IS	6.319	3.090	-68		
	BAI	17.444	15.376	-272		
EMPRESA G	IS	-1.407	-5.629	-1449	1224	2918
	BAI	-68.622	-29.229	-5.363	4065	9.726
EMPRESA H	IS	831			9840	3928
	BAI	22.086			39.359	15.170
EMPRESA I	IS	14707	26485	5.929	13.623	7.188
	BAI	-179.548	125.875	23.717	197.337	42.747
EMPRESA J	IS	-2.966	-3.244	18		
	BAI	-16.814	-17.501	325		
EMPRESA K	IS	575		3710	1040	
	BAI	30483		173265	74793	
EMPRESA L	IS	1616	1702	-4067	-5892	
	BAI	5330	3093	-12704	-23302	
EMPRESA M	IS	90103	57591	33384	31764	40361
	BAI	194324	191969	131313	110728	124661

	2011	2010	2009	2008	2007	MEDIA
SUMATORIO IS	109.778	79.995	37.457	51.599	54.395	66.645
SUMATORIO BAI	4.683	94.521	18.407	240.761	67.643	85.203

TIE MEDIO PONDERADO	-2344,18%	84,63%	203,49%	21,43%	80,41%	-390,84%
---------------------	-----------	--------	---------	--------	--------	----------

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA.

Para analizar los datos de cada empresa, se introducen en el programa del Impuesto sobre Sociedades tanto el balance como la cuenta de pérdidas y ganancias. La importancia de ello es la página 12 de dicho programa donde se muestran los incentivos fiscales que aplica cada sociedad:

LIQUIDACIÓN (I): Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias
RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias 589 100.000,00

	Aumentos	Disminuciones
Correcciones por impuesto sobre Sociedades	301 32.456,35	302
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de impuesto sobre Sociedades		589 132.456,35

DETALLE DE LAS CORRECCIONES AL RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (excluida la corrección I.S.)

	Aumentos	Disminuciones
Diferencia entre amortización contable y fiscal (arts. 11.1 y 11.4 L.I.S)	303	304 24.523,25
Amortización de inmovilizado afecto a actividades de investigación y desarrollo (art. 11.2.c) L.I.S)	305	306
Libertad de amortización de gastos de investigación y desarrollo (art. 11.2.d) L.I.S)	307	308
Otros supuestos de libertad de amortización (arts. 11.2, a), b) y e) L.I.S)	309	310
Empresas de reducida dimensión: libertad de amortización (arts. 109 y 110 L.I.S)	311	312
Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (arts. 111 y 113 L.I.S)	313	314
Cesión de bienes con opción de compra (art. 11.3 L.I.S)	315	316
Arrendamiento financiero: régimen especial (art. 115 L.I.S)	317	318
Pérdidas por deterioro no justificadas de valor de fondos de inversión, bonos, acciones y valores similares (art. 12.1 L.I.S)	319	320
Pérdidas por deterioro de valor de créditos derivados de incidencia de desdoro (art. 12.2 L.I.S)	321	322 18.235,88
Empresas de reducida dimensión: pérdidas por deterioro créditos insolvencias (art. 112 L.I.S)	323	324
Pérdidas por deterioro de valor de participaciones en entidades no cotizadas (art. 12.3 L.I.S)	325	326

El impuesto de sociedades en sí, es un impuesto simple de practicar su liquidación, dado que se parte del resultado contable obtenido en la cuenta de pérdidas y ganancias y se realizan los siguientes ajustes en el orden que los expongo.

El resultado contable, puede ser positivo o negativo. El primer ajuste que se lleva a cabo es aumentar o disminuir el mismo en la cuantía de la cuota del impuesto de sociedades que tengamos contabilizada. Casillas 301 o 302 de la página 12. Este ajuste se lleva a cabo porque la propia cuota del impuesto no es gasto deducible.

Destaco en estas correcciones las diferencias entre la amortización contable y fiscal, deducciones fiscalmente deducibles y no deducibles, correcciones por deterioro de valor, aplicación de los valores normales de mercado, provisiones por insolvencias... En definitiva, estos artículos del impuesto son de lectura y comprensión obligatoria, dado que se minorra o se corrige al alza la base imponible de una manera sustancial.

10.10. CONCLUSIONES DEL CASO PRÁCTICO.

Las empresas españolas encuentran cada vez más dificultades para invertir en innovación tecnológica. Según datos publicados por el INE (Instituto Nacional de Estadística), el gasto en este ámbito de aquellas compañías con más de 10 trabajadores cayó en 2011 por tercer año consecutivo, reduciéndose hasta los 14.756 millones, un 8.8% menos que en 2010. Desde que comenzó la crisis, la cantidad ha bajado un 26%, y el año pasado esta partida sólo registró aumento en 3 autonomías: Navarra (24.5%), País Vasco (6%) y Asturias (4.8%), mientras que en Extremadura o Canarias se cuantificaron caídas del 51.6% y 43.5% respectivamente.

Las actividades de innovación tecnológica no sólo incluyen el gasto en I+D, sino todos aquellos procesos que derivan en algún tipo de avance, como la compra de maquinaria o la formación para este campo. Teniendo esto en cuenta, las pequeñas y medianas

empresas, las más golpeadas por la crisis económica, han sufrido un mayor retroceso. En 2011, el gasto en innovación de las pymes españolas disminuyó en un 12.2%, casi cuatro puntos porcentuales más que la media, y el número de empresas acometieron algún tipo de innovación lo hizo en un 15.3%, cinco puntos más que la media total.

Las dificultades de las pymes para encontrar financiación para el desarrollo de sus actividades ordinarias complican que estas destinen una mayor parte de sus recursos para la innovación. Además el cierre progresivo de empresas incide en la disminución del gasto registrado en las estadísticas. Según los datos de la escuela de negocios ESADE, casi 180.000 empresas habrían cerrado en España desde 2008 a 2011, la mayor parte pequeñas. Y estas, además de ser el pilar fundamental del mapa laboral español, también lo son en el ritmo innovador de la economía.

Con esto quiero llegar a que, las empresas que invierten en innovación o mejora de procesos y productos, tienen derecho a recuperar un porcentaje progresivamente alto de las inversiones que hayan realizado, con total seguridad jurídica frente a la Administración Pública. Mediante las deducciones fiscales, las empresas pueden conseguir deducirse proyectos de I+D.

La conclusión del caso, es que tanto para empresas con un tipo de gravamen entre el 25% - 30% como las que superan o sean inferiores no gastan los incentivos fiscales por varios motivos:

- La mayoría de las sociedades analizadas, el Importe Neto de la Cifra de Negocios no superan los 500.000 euros, el volumen de ingresos es muy bajo igual que el TIE MEDIO. Por lo que haciendo el estudio se corrobora que no utilizan incentivos fiscales.

Analizo que un porcentaje alto de estas empresas obtienen pérdidas, por lo que, no pueden invertir, ni innovar y evidentemente ni adquirir bienes de ningún tipo. Llegado a este punto decir que, la mayoría de los incentivos fiscales no les sirven, ya que, obteniendo pérdidas no resolverían mucho.

- Es importante destacar, que las empresas con beneficios son las que obtienen un mayor volumen de ingresos, el TIE MEDIO es relativamente más alto, y el Importe Neto de la Cifra de Negocios supera el medio millón de euros. Este tipo de sociedades una vez estudiadas, se llega a la conclusión de que, al igual que el primer caso, tampoco utiliza los incentivos.

El motivo, bajo mi punto de vista, es que estas empresas tienen bases imponibles negativas de años anteriores, es decir, tienen pérdidas de otros

años y hay que subsanarlos, por lo que no llegan a obtener beneficios suficientes para aplicar los dichos incentivos.

- Según un informe estadístico de la Agencia Tributaria del año 2011 del Impuesto sobre Sociedades, el número de sociedades declarantes ascendió, según datos provisionales a 1.4 millones en 2010, con un descenso del -2%. De ellas, el 85% son entidades de reducida dimensión y sólo el 41% declararon beneficios.

Con esto se podría llegar a decir, que como las empresas con un Importe Neto de la Cifra de Negocios menor a medio millón de euros, por cualquier motivo descrito anteriormente, no gastan incentivos fiscales, que las empresas de reducida dimensión que tengan un volumen mayor de ingresos si pueden llegar a utilizarlos y sacar un beneficio de ello.

- En el Impuesto sobre Sociedades (cuenta 630), es el dato que se tomara para el TIE, este dato recoge tanto el Impuesto Corriente (6300) como el diferido (6301). Los incentivos están en esta última (6301), aumentando el impuesto total, con lo que en la (6300) sí que aparece rebajado. La cuenta (6301), es lo que recoge el impuesto, modelo 200.

En mi opinión la mayoría de pequeñas empresas no toman el impuesto diferido sino sólo el corriente, es decir, la cuenta (6300) para calcular el impuesto y declararlo, con lo que si disminuyen el impuesto declarado si usan incentivos.

- Un dato clave, para saber si estas empresas utilizan los incentivos es el aumento de PASIVOS POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS, esta cuenta no se encuentra en la información obtenida por el SABI, por lo que se ha tenido que llegar a la conclusión por otros métodos ya explicados anteriormente.
- Finalmente, estas empresas no tienen ninguna obligación de contabilizar el control de impuestos diferidos, por lo que, analizando las cuentas y el balance los datos han sido mínimos para llegar a las conclusiones obtenidas.

11. CONCLUSIONES GENERALES.

El trabajo analiza la presión fiscal que soportan las empresas de reducida dimensión según determinados atributos, como la localización provincial o la actividad desarrollada y a través de las características de su estructura económica-financiera.

Se establece el marco teórico que justifica la investigación, analizando el papel de las pymes en la economía y el entorno económico en el que se desarrolla la investigación. Se han presentado los aspectos metodológicos más relevantes, los resultados de las pruebas realizadas y las conclusiones del caso práctico obtenidas.

El trabajo se completa con un estudio de la incidencia de la presión fiscal en pymes de la Comunidad Valenciana desde 2007 al 2012, con el fin de constatar si, realmente, la inclusión de un régimen especial de incentivos para estas compañías ha contribuido a reducir su tributación efectiva en el Impuesto de Sociedades.

Tras haber realizado el proyecto, se llega a las siguientes conclusiones:

- Las pequeñas y medianas empresas, así como las microempresas, representan más del 95% del tejido productivo en la Comunidad Valenciana.
- Analizando las microempresas en la Comunidad Valenciana, el mayor número de empresas que se registran por año (período del 2008 al 2012) se concentra en el sector del comercio al por menor, es decir, de una muestra en el que se escogen los 4 sectores más significativos (comercio al por menor, otros servicios, industria textil y construcción de edificios) más de la mitad de microempresas pertenecen al sector del comercio al por menor.
- Observando los datos del estudio de las pequeñas empresas en la Comunidad Valenciana, el mayor número de empresas registradas en el mismo período es el sector de la construcción, aunque lo más significativo a destacar es este punto es el gran descenso de este sector a lo largo de los años.
- Estudiando las medianas empresas en la Comunidad Valenciana, se llega al resultado de que pasaría lo mismo que en los otros casos, es decir, al comparar las diferencias gráficas del punto 4.6 de este trabajo, se observa que no hay grandes diferencias entre ellas, ya que, el sector de la construcción ha sido el sector más fuerte y por tanto el que más ha sufrido el cierre de las compañías.

- A nivel nacional, las pymes representan el 99.9% de la población empresarial. Registrando una mayor concentración en los sectores cuyas empresas suelen ser de menor tamaño, tales como servicios y comercio.
- Entre los años 2008 al 2012 las pymes en España, se han visto afectadas por la crisis llegando a superar la cifra de más de 82.000 empresas destruidas, especialmente en el ámbito de la construcción, comercio y servicios.

Si nos centramos en la Comunidad Valenciana, en el mismo período, el cierre de las empresas se ha visto afectado de la siguiente manera:

39. TABLA: CIERRE DE EMPRESAS EN LA COMUNIDAD VALENCIANA.

	MICRO	PEQUEÑA Y MEDIANA
ALICANTE	80,84%	62%
VALENCIA	84,93%	60,23%
CASTELLÓN	85,14%	63,28%
ELABORACIÓN PROPIA		

La crisis económica mundial, el ajuste del sector inmobiliario español, el crecimiento de la competencia internacional y la menor competitividad respecto al resto de países de la Unión Europea, están provocando la desaparición de un importante número de empresas.

- El peso relativo de las pymes suponen, de manera estable un porcentaje considerable del total de empresas a nivel nacional. Así las empresas de menos de 50 empleados representan en el mismo período, el 55% del total; las de menos de 20 alcanzan el 64%; las de menos de 10 son 45.30% y las de menos de 3 el 50.67%, siendo algo más de la mitad las que no cuentan con empleados (punto 5.1 del proyecto).
- La relevancia de las pymes en la economía de la Comunidad Valenciana es un hecho. Es una de las comunidades donde se encuentra el mayor porcentaje de pymes (alrededor del 11%).

La situación en la comunidad se ha visto con dificultades a causa del importante peso del sector de la construcción en la estructura de su economía, que en su

caída ha arrastrado a empresas de los sectores de industria y servicios, dependientes directa o indirectamente de él.

Según datos del INE, reflejan que en la Comunidad Valenciana, el porcentaje de empresas de reducida dimensión ha pasado del 93.82% en 2008 al 95.70% en el 2012.

- Otro aspecto es la presión fiscal, que actualmente se sitúa en España en el 39.99% entendida como el peso de los impuestos y las contribuciones a la seguridad social sobre los costes laborales.

La presión fiscal española no ha hecho otra cosa que aumentar en los últimos años. La recaudación fiscal baja pero los impuestos siguen subiendo. España es el país desarrollado que más ha subido sus impuestos en los últimos 30 años.

- La crisis económica incide negativamente en las bases imponibles, en especial en renta, beneficio y consumo, lo que acaba generando una disminución en la recaudación fiscal y como consecuencia la presión fiscal disminuye, a pesar de que los tipos impositivos de los impuestos no se lleguen a modificar.
- En este período de crisis, se ha dejado de recaudar, en global de todos los impuestos, 25.009 millones de euros, la tributación de las empresas se ha desplomado en 28.292 millones de euros. La gran disminución del Impuesto sobre Sociedades puede explicar las pérdidas de ingresos. Se dejó de recaudar más de un 13% en el Impuesto de Sucesiones.
- La negativa evolución de la actividad económica, en su conjunto, ha propiciado que la recaudación en Hacienda en la Comunidad Valenciana hasta Agosto de 2012 haya descendido un 8%, el doble que el conjunto de España.

En total, la Agencia Tributaria ha ingresado 6136 millones de euros, 534 millones menos, de los cuales 376 millones corresponden al desplome de la recaudación del IVA.

A pesar del desempleo registrado en la Comunidad Valenciana, durante el año 2012, la principal fuente de ingresos del Estado en la región vino procedente del IRPF, que reportó 4244 millones de euros en todo el año, lo que supone una reducción del 6%.

- Hay una relación positiva entre tamaño empresarial y TIE, se argumenta y se corrobora, que las empresas más grandes sufren una mayor tributación como consecuencia del mayor control gubernamental al que están sometidas, pero por otra parte, las grandes compañías tendrán más posibilidades de llevar a cabo políticas de planificación fiscal y/o de adopción de prácticas contables para reducir sus impuestos.
- Finalmente, se llega a la conclusión de que las empresas más rentables obtienen mayores beneficios y, por tanto, pagan sus impuestos en todos los ejercicios económicos. Por el contrario, las menos rentables tienen beneficios reducidos, incluso pérdidas, motivo por el que satisface menos impuestos, o bien no tributan en caso de resultado fiscales negativos.

Como último apunte añadir que, las principales limitaciones del trabajo se derivan de las características propias del colectivo de empresas estudiado. Se trata de una población amplia y heterogénea formada por compañías medianas y pequeñas sin obligación de someter sus Cuentas Anuales a control externo mediante posiblemente auditoría y, en consecuencia, con posibles deficiencias en la calidad de la información.

Por otro lado, dados los objetivos del trabajo, los criterios principales aplicados en la selección de la muestra han sido la domiciliación en la Comunidad Valenciana y el cumplimiento del requisito para acogerse al régimen especial para empresas de reducida dimensión. En este sentido, las circunstancias socio-económicas particulares de cada territorio podrían afectar a los resultados obtenidos y limitar su posible extrapolación a otras Comunidades.

12. BIBLIOGRAFÍA.

Guijarro, J.M. (2001): “Gestión en la innovación en las empresas industriales de la Comunidad Valenciana. Construcción de una tipología”.

Instituto Valenciano de Estadística: www.ine.es

López Gracia; Gandía Cabedo y Molina Llopis (1998): “La suspensión de pagos en las pymes: Una aproximación empírica”.

Informe Estadístico de la Agencia Tributaria sobre el Impuesto de Sociedades (2011).

Rafael Molina Llopis: “Presión fiscal en las pymes, estudio de su incidencia en la Comunidad Valenciana”.

Luis Pérez Herrero: “Fiscalidad de las pymes. Regímenes especiales del IVA y estimación objetiva de rendimientos del IRPF”.

José Ignacio Calvé Pérez, Gregorio Labatut Serer y Rafael Molina Llopis: “Variables económico-financieras que inciden sobre la presión fiscal soportada por las empresas de reducida dimensión: Efectos de la reforma fiscal de 15 en empresas de la Comunidad Valenciana”.

Rafael Molina Llopis y Gregorio Labatut Serer: “La evolución de la presión fiscal en las pymes: una aproximación a su incidencia sobre la situación financiera de las empresas de la Comunidad Valenciana”.

Elena Fernández Rodríguez: “Los factores condicionantes de la presión fiscal empresarial española”.

Artículo publicado OCDE el 29 de Marzo del 2013.



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA