

DOCUMENTOS

LA INCIDENCIA DE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES SEGÚN EL TAMAÑO DE LA EMPRESA

Autores: Antonio Martínez Arias
Elena Fernández Rodríguez
Universidad de Oviedo

Santiago Álvarez García
Instituto de Estudios Fiscales y Universidad de Oviedo

DOC. N.º 23/01



INSTITUTO DE

ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
N.I.P.O.: 111-01-006-9
I.S.S.N.: 1578-0244
Depósito Legal: M-23771-2001

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

1.ª PARTE: EVALUACIÓN DE LA REFORMA DESDE UN PUNTO DE VISTA TEÓRICO

- I. El Impuesto sobre Sociedades: Cálculo del gasto devengado y liquidación del Impuesto.
- II. Diferencias permanentes
- III. Diferencias temporales
- IV. Régimen fiscal aplicable a las Empresas de reducida dimensión

2.ª PARTE: VALORACIÓN DEL CAMBIO DESDE UNA PERSPECTIVA PRÁCTICA

- V. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades: Una visión de conjunto
- VI. Análisis de las principales partidas con incidencia en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades por tramos de ingresos
- VII. Tipo Impositivo Efectivo Contable y Fiscal

CONCLUSIONES

INTRODUCCIÓN

Entre las disciplinas contable y fiscal existe un importante punto de encuentro en torno al Impuesto sobre Sociedades (IS), pues se trata, por una parte, de un tributo que como tal queda sometido a la disciplina de naturaleza fiscal y, por otra, de un gasto contable que debe ajustarse a la normativa de carácter mercantil.

El mencionado punto de encuentro entre ambas disciplinas ha sido, y sigue siendo, fuente de similitudes, pero no es menos cierto que tradicionalmente ha producido también importantes “desencuentros” y, actualmente, sigue ocasionándolos, aunque, en principio, debería hacerlo en menor medida con la nueva reglamentación del IS.

En efecto, es muy importante la novedad introducida por la última reforma del IS llevada a cabo con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), ya que su Exposición de Motivos fija, como uno de sus objetivos primordiales, la determinación de la base imponible a partir del resultado contable, el cual, como indica expresamente en el artículo 10.3, debe ser calculado según las normas de carácter mercantil. De acuerdo con este planteamiento, el resultado del cambio introducido por esta Ley debería suponer un acercamiento entre fiscalidad y contabilidad, que se habría de traducir en una disminución de las diferencias que se ponían de manifiesto entre los dos contextos antes de la reforma.

Además, la Ley 43/1995 introduce por primera vez una normativa específica para las pequeñas y medianas empresas (PYMES), en principio más ventajosa para este tipo de sociedades que para el resto.

Pues bien, en este nuevo marco, el presente estudio tiene un doble objetivo, por una parte, evaluar la reforma desde un punto de vista teórico y, por otra, valorar el cambio desde una perspectiva práctica, distinguiendo expresamente los resultados de las empresas de reducida dimensión del resto de sociedades.

Para acometer la finalidad expuesta, en primer lugar se examinan las principales modificaciones que introduce la normativa actual en relación con la anterior, al objeto de determinar si efectivamente han disminuido las discrepancias que antaño existían, lo que de ocurrir así implicaría la aproximación entre las dos disciplinas; igualmente, se analizan las disposiciones específicas que el legislador introdujo para las PYMES.

Una vez efectuada la evaluación teórica, a continuación se examinan los resultados desde un punto de vista práctico, esto es, las diferencias que se producen en el momento de liquidar el impuesto con una y otra regulación, apoyándose para ello en los últimos datos publicados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) correspondientes a 1995 (AEAT, 1997) y 1997 (AEAT, 1999), es decir, con la anterior normativa y con la actual. Con ello se pretende comprobar si se han alcanzado los objetivos previstos por la reforma, así como si las ventajas introducidas para las PYMES se han concretado en la realidad.

Ahora bien, el trabajo en cuestión tiene también como objetivo abordar la presión fiscal soportada con ambas normativas, así como constatar si la repercusión es igual para los dos colectivos examinados. Este análisis de la presión fiscal se realiza a través del Tipo Impositivo Efectivo (TIE), empleando en nuestro caso dos conceptos, el TIE contable y el TIE fiscal. La introducción de este indicador de medida, por cierto habitual en los estudios realizados en otros países aunque no en España, permite contrastar si la actual regulación ha modificado la presión fiscal por razón del IS, así como la incidencia que tiene en los dos tipos de sociedades considerados, tanto antes como después de la revisión.



1.ª PARTE: EVALUACIÓN DE LA REFORMA DESDE UN PUNTO DE VISTA TEÓRICO

I: El Impuesto sobre Sociedades: Cálculo del gasto devengado y liquidación del Impuesto

A la hora de abordar el IS, éste ha de contemplarse desde dos ámbitos, por un lado, el contable, a través del cual se calcula el gasto devengado, y, por otro, el fiscal, mediante el que se determina la cuota líquida. Ambas perspectivas están recogidas en el Cuadro 1 que se presenta a continuación.

CUADRO 1
LIQUIDACIÓN FISCAL Y DEVENGO CONTABLE DEL IS

LIQUIDACIÓN DEL IS		GASTO DEVENGADO POR IS	
	Resultado contable antes de impuestos (Saldo de la cuenta 129. Pérdidas y ganancias)		Resultado contable antes de impuestos (Saldo de la cuenta 129. Pérdidas y ganancias)
+/-	Diferencias permanentes	+/-	Diferencias permanentes
+/-	Diferencias temporales		
=	Base imponible previa		
-	Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores		
=	Base imponible (Resultado fiscal)	=	Resultado contable ajustado
x	Tipo de gravamen	x	Tipo de gravamen
=	Cuota íntegra	=	Impuesto bruto
-	Deducciones y bonificaciones	-	Deducciones y bonificaciones
=	CUOTA LÍQUIDA	=	GASTO DEVENGADO POR IS (Cuenta 630. Impuesto sobre beneficios)
-	Retenciones y pagos a cuenta		
=	CUOTA DIFERENCIAL (Cuenta 4752. Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades)		

Fuente: Elaboración propia.

En general, no va a coincidir el gasto devengado con la cuota líquida del impuesto, es decir, con lo que efectivamente paga el sujeto pasivo, a sabiendas de que una parte de este importe ya ha sido ingresado en la Hacienda a través de las retenciones y pagos a cuenta. Los motivos por los que ambas magnitudes pueden diferir están basados en los conceptos no coincidentes en el Cuadro 1, esto es:

- Diferencias temporales
- Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

De lo anterior se desprende que cuando no existan tales partidas, el gasto a computar como IS coincidirá con el importe a pagar a la Hacienda, si bien tal situación, aunque haya mejorado con la entrada en vigor de la nueva normativa, no es habitual que se produzca para una parte importante de sociedades; además, tal hecho se agrava aún más por la posible existencia de diferencias permanentes. En resumen, la actual situación sigue caracterizándose por el mantenimiento de divergencias entre los ámbitos contable y fiscal, aspecto que se aborda seguidamente.

II. Diferencias Permanentes

Estas diferencias surgen cuando los criterios contables y fiscales en torno a los ingresos y/o gastos son irreconciliables, siendo por ello las más trascendentes para el sujeto pasivo al no

revertir en períodos subsiguientes, pudiendo clasificarse en dos tipos según aumenten o disminuyan el resultado contable antes de impuestos (RCAI):

- Positivas: Cuando lo incrementan, pudiendo tener su origen en:
 - Gastos contables que no lo son desde la óptica fiscal.
 - Ingresos fiscales no considerados como tal contablemente.
- Negativas: Cuando lo minoran, en cuyo caso pueden estar motivadas por:
 - Ingresos contables que no se incluyen en la base imponible.
 - Gastos fiscales que no tienen esta consideración en el ámbito contable.

Con el ánimo de ofrecer una visión resumida de las principales diferencias permanentes se presenta el Cuadro 2.

CUADRO 2
PRINCIPALES DIFERENCIAS PERMANENTES¹

DIFERENCIAS PERMANENTES	
POSITIVAS	NEGATIVAS
<p style="text-align: center;"><i>GASTOS CONTABLES – NO FISCALES</i></p> <p><i>Artículo 14 LIS:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Retribución de los fondos propios Gasto por IS (saldo deudor) Multas y sanciones administrativas Pérdidas del juego Donativos Liberalidades Dotación a la provisión para fondos internos de pensiones Servicios pagados a residentes en paraísos fiscales <p><i>Otras:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Gastos de ejercicios anteriores contabilizados en el actual Gastos contabilizados sin adecuado soporte documental Disminuciones patrimoniales en transmisiones lucrativas Diferencias temporales que provocan impuestos anticipados con un plazo de reversión mayor a 10 años 	<p style="text-align: center;"><i>INGRESOS CONTABLES – NO FISCALES</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Gasto por IS (saldo acreedor) Corrección monetaria
<p style="text-align: center;"><i>INGRESOS FISCALES – NO CONTABLES</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Operaciones vinculadas cuando el precio pactado es inferior al de mercado (vendedor) Permutas de bienes y derechos Donaciones (donante) 	<p style="text-align: center;"><i>GASTOS FISCALES – NO CONTABLES</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Operaciones vinculadas cuando el precio pactado es inferior al de mercado (comprador)

Fuente: Elaboración propia.

Además de contemplar las principales diferencias permanentes vigentes, es de sumo interés exponer los cambios de mayor relevancia que sobre ellas ha supuesto la Ley 43/1995. A tal fin se enumeran seguidamente las modificaciones más importantes experimentadas por estas diferen-

¹ En torno a esta cuestión puede consultarse, entre otros, Alonso Alonso y Presa Leal (1996), Álvarez García *et al.* (2000), Falcón y Tella (1998), Fernández Rodríguez y Martínez Arias (2000), Gómez Valls (1998), Labatut Serer y Llobart Fuertes (1996), Mallado Rodríguez y Correa Ruiz (1997), Martín Alba (1996), Palao y Banacloche (1996), Querol García (1999), Salvador Cifre y Pla Vall (1998), Trujillano Olazarri (1997; 1998).



cias para todo el colectivo empresarial, dejando para un apartado posterior las cuestiones particulares que atañen a las PYMES.

Por lo que respecta a las diferencias permanentes de signo positivo han dejado de existir las siguientes:

- Gastos de representación y atención a clientes.
- Amortización del fondo de comercio.
- Amortización de los derechos de traspaso.
- Saneamiento del activo².

A su vez, dentro de las negativas, es preciso poner de manifiesto una diferencia que, si bien se daba por aplicación de la anterior normativa, actualmente ya no se produce:

- Exención por reinversión de beneficios extraordinarios.

Además, se debe hacer alusión a una nueva diferencia permanente de signo negativo motivada por la actual regulación del IS:

- Corrección monetaria en ventas de inmovilizado.

Según lo expuesto se aprecia una disminución de las diferencias permanentes tras la promulgación de la Ley 43/1995, unas porque han desaparecido y otras al convertirse en temporales; no obstante, existe una excepción, la corrección monetaria, que ha dado origen a una nueva diferencia. Todo ello se recoge en el Cuadro 3.

CUADRO 3
INCIDENCIA DE LA REFORMA SOBRE LAS DIFERENCIAS PERMANENTES

DIFERENCIA PERMANENTE	ANTES DE LA REFORMA	DESPUÉS DE LA REFORMA
Gastos de representación y atención a clientes	Diferencia Permanente Positiva	Desaparece la diferencia
Amortización del fondo de comercio	Diferencia Permanente Positiva	Puede desaparecer, o bien convertirse en diferencia temporal
Amortización de los derechos de traspaso	Diferencia Permanente Positiva	Puede desaparecer, o bien transformarse en diferencia temporal
Saneamiento del activo ficticio	Diferencia Permanente Positiva	Desaparece la diferencia
Saneamiento del activo (amortización del activo fijo por encima del límite fiscal)	Diferencia Permanente Positiva	Pasa a diferencia temporal
Exención por reinversión de beneficios extraordinarios	Diferencia Permanente Negativa	Pasa a diferencia temporal
Corrección monetaria en ventas de inmovilizado	No existía esta diferencia	Diferencia Permanente Negativa

Fuente: Elaboración propia.

² En la actualidad, dado que la nueva normativa no señala nada al respecto, se entiende que dicho gasto es deducible y, por tanto, desaparece la diferencia permanente positiva cuando se sanean gastos plurianuales, mientras que se convierte en temporal en el caso de amortizaciones del inmovilizado.

Como resumen de lo anterior, cabe señalar que las diferencias permanentes positivas son las que más cambios han sufrido tras la reforma, lo cual parece lógico pues había más y, por consiguiente, pudieron ser objeto de más variaciones.

III. Diferencias Temporales

Estas diferencias son las existentes entre la base imponible y el RCAI del ejercicio cuyo origen está en los distintos criterios temporales de imputación empleados para la determinación de ambas magnitudes por las disciplinas contable y fiscal. Al igual que las permanentes, cabe dividir las en dos tipos:

- Positivas: suponen un adelanto del pago por IS a la Hacienda Pública (impuestos anticipados) en relación con lo que habría que ingresar si no existiesen las mismas, surgiendo una cuenta de activo (4740. Impuesto sobre beneficios anticipado) en el balance de la empresa que recoge un derecho frente a la Administración Tributaria.
- Negativas: ocasionan un diferimiento en el pago (impuestos diferidos) y, por ello, aparece una cuenta de pasivo (479. Impuesto sobre beneficios diferido) para registrar la obligación fiscal derivada de ellas.

Este tipo de diferencias acaban revirtiendo en ejercicios futuros con signo contrario al de su origen, de manera que en el caso de las positivas lo que se pagó de más inicialmente se ingresará de menos en el futuro, mientras que en el de las negativas las cantidades diferidas en los primeros años deberán ser satisfechas con posterioridad. Por ello, la presencia de estas discrepancias entre contabilidad y fiscalidad no tiene tanta transcendencia como las permanentes para el sujeto pasivo, pues sólo suponen un desfase temporal en el pago del IS.

Tras las aclaraciones anteriores se recoge en el Cuadro 4 una síntesis de las principales diferencias de esta naturaleza en vigor.

CUADRO 4
PRINCIPALES DIFERENCIAS TEMPORALES³

DIFERENCIAS TEMPORALES	
POSITIVAS (Impuestos anticipados)	NEGATIVAS (Impuestos diferidos)
Amortización del inmovilizado material e inmaterial (Amortización contable mayor que la amortización fiscal)	Libertad de amortización (Amortización contable menor que la amortización fiscal)
Adquisición de activos fijos por donación	Operaciones con precio aplazado
Dotación a la provisión de existencias para fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales	Reinversión de beneficios extraordinarios
Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico	Arrendamiento financiero
Dotación a la provisión para valores negociables oficial	
Dotación a la provisión para riesgos y gastos	

Fuente: Elaboración propia.

³ Sobre este tema puede verse, entre otros, Álvarez García *et al.* (2000), Becerra Guibert (1997), Conesa Duarte (1997), Fernández Rodríguez y Martínez Arias (2000), Gay Saludas (1997), Gómez Valls (1998), Jiménez Montañés y Alonso Carrillo (1996), Labatut Serer y Lombart Fuertes (1996), Moreno Rojas y López Herrera (1998), Pascual Pedreño (1996), Querol García (1999), Segarra Tormo (1996), Tejada Ximénez de Olaso (1996), Trujillano Olazarri (1997; 1998).



Conocida la situación actual de estas diferencias, a continuación se recogen las principales variaciones que han experimentado tras el cambio normativo, empezando por aquellas cuyo origen es positivo y que, por tanto, suponen una anticipación del IS:

- Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico.
- Dotación a la provisión para grandes reparaciones.
- Valoración de existencias por el sistema LIFO.
- Diferencias negativas de cambio.
- Subvenciones de capital.

En cuanto a las de signo negativo, es decir, las que originan un diferimiento en el pago del IS, se detecta la siguiente modificación:

- Arrendamiento financiero⁴.

Todas estas modificaciones se recogen sucintamente en el Cuadro 5, donde se aclara si la diferencia desaparece o disminuye.

CUADRO 5
INCIDENCIA DE LA REFORMA SOBRE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES

DIFERENCIA TEMPORAL	ANTES DE LA REFORMA	DESPUÉS DE LA REFORMA
Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico	Diferencia temporal con origen positivo	Se mantiene, pero se reduce el período de reversión
Dotación a la provisión para grandes reparaciones	Diferencia temporal con origen positivo	Desaparece la diferencia
Valoración de existencias por el método LIFO	Diferencia temporal, con origen positivo o negativo	Desaparece la diferencia
Diferencias negativas de cambio	Diferencia temporal con origen positivo	Desaparece la diferencia
Subvenciones de capital	Diferencia temporal con origen positivo	Desaparece la diferencia
Arrendamiento financiero	Diferencia temporal con origen negativo	Se mantiene, pero en menor cuantía

Fuente: Elaboración propia.

De lo anterior se desprende que los cambios más relevantes son la desaparición de las discrepancias derivadas de la dotación a la provisión para grandes reparaciones, las relativas a la valoración de existencias por el sistema LIFO, las correspondientes a diferencias negativas de cambio y las ligadas a subvenciones de capital, puesto que en los restantes casos expuestos sólo se produce un pequeño acercamiento entre las dos normativas. Además, como ya se ha comentado al principio, se ha producido una transformación de ciertas diferencias permanentes en temporales.

⁴ Aunque con ambas normativas surge un impuesto diferido, en la actual las diferencias son menores puesto que sólo se deben al posible exceso de amortización fiscal sobre la contable; no obstante, antes se permitía deducir la cuota satisfecha a la empresa de leasing y, posteriormente, la amortización de la opción de compra pagada al terminar el contrato.

Al igual que ocurría al analizar las diferencias permanentes, la variación introducida por la reforma del IS sobre las temporales es más importante para las de signo positivo. De todas maneras, también es lógica esta situación puesto que el número de diferencias de esta naturaleza que provocan impuestos anticipados es mayor al de divergencias que originan impuestos diferidos, tal como se expuso previamente.

IV. Régimen fiscal aplicable a las Empresas de reducida dimensión

La Ley 43/1995 incorpora por primera vez en materia de IS un tratamiento especial para las PYMES, a las que denomina “Empresas de reducida dimensión”. Para tal menester dedica un Capítulo completo, el XII, a recoger una serie de incentivos de los cuales pueden gozar las sociedades que no sobrepasen un determinado volumen de negocio; en concreto, aquéllas cuya cifra anual de negocio en el ejercicio precedente sea inferior a 250 millones de pesetas⁵.

Además, la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), remite a la normativa del IS y añade como beneficiarios del régimen de reducida dimensión a los empresarios y profesionales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa en el IRPF y que, como señalan Cruz Padiel y Gutiérrez Bengoechea (1999, p. 33), tengan un volumen de actividad económica que no sobrepase el importe establecido en el regulación del IS para poder acceder al régimen de reducida dimensión. En concreto, el Capítulo XII de la LIS establece los siguientes incentivos⁶:

- Libertad de amortización condicionada a la creación de empleo.
- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.
- Amortización del inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial.
- Dotación por posibles insolvencias de deudores.
- Exención por reinversión.
- Leasing, debiendo matizar en este caso que tal incentivo no está regulado en este Capítulo de la LIS, sino en el siguiente.

Además, es preciso resaltar que las PYMES gozan de otra ventaja fiscal ligada al tipo de gravamen, consistente en la aplicación de una tasa impositiva del 30% para el tramo de base imponible comprendida entre 0 y 15 millones de pesetas. Este aspecto no venía recogido inicialmente en la Ley 43/1995, siendo añadido por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, y posteriormente modificado por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre.

Seguidamente se realiza una breve exposición de los apartados anteriores que dan lugar al origen de diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

⁵ Este importe ha sido ampliado hasta 499.158.000 pesetas (3 millones de euros) mediante Real Decreto Legislativo 3/2000, de 23 de junio. Este nuevo límite se debe considerar para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 25 de junio de 2000.

⁶ El análisis de este Capítulo XII puede consultarse, entre otros, en Pérez Cristóbal (1996), Mallado Rodríguez y Correa Ruiz (1997) y López Santacruz (1998).



- *Libertad de amortización:* Este incentivo fiscal queda regulado en el artículo 123 de la LIS y afecta a los elementos de inmovilizado material nuevos. Su disfrute depende de que la empresa incremente, durante los veinticuatro meses siguientes a la entrada en funcionamiento del bien, la plantilla media existente en los doce meses anteriores. Por tanto, las PYMES presentarán diferencias temporales, en general negativas, por los efectos de esta ventaja fiscal, aunque podrían ser positivas si a la sociedad le interesara incrementar la base imponible para poder compensar posibles bases negativas de ejercicios anteriores o aplicar deducciones o bonificaciones.
- *Libertad de amortización para inversiones de escaso valor:* El artículo 124 de la LIS dispone que los elementos de inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 100.000 pesetas se puedan acoger al régimen de libertad de amortización, hasta el límite de dos millones de pesetas, sin falta de cumplir el requisito previsto en el artículo precedente. Tal incentivo fiscal vuelve a generar diferencias temporales, cuyo signo será normalmente negativo.
- *Amortización del inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial:* Los elementos de inmovilizado material se pueden amortizar fiscalmente en función del tipo que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas fiscales oficialmente aprobadas⁷. Por su parte los elementos de inmovilizado inmaterial pueden amortizarse fiscalmente en el 150% de la cuota prevista para el resto de sujetos pasivos. Todo ello genera diferencias temporales negativas, siempre interesantes para las empresas pues suponen un diferimiento en el pago del IS.
- *Dotación por posibles insolvencias de deudores:* Se permite una deducción fiscal por este concepto del 1% del total de deudores existentes al cierre del período impositivo, cómputo en el que no se pueden incluir los derechos de cobro sobre los que se deduzca una provisión individualmente según lo previsto en el artículo 12.2 de la LIS. Así pues, mientras que contablemente existen dos sistemas alternativos para tratar las insolvencias, el individualizado y el global, para el caso de las empresas de reducida dimensión desde la óptica fiscal se pueden utilizar ambos métodos simultáneamente (Puerto Llopis et al., 1996, p. 129). Sin embargo, para los restantes sujetos pasivos del IS la normativa fiscal sólo admite el sistema individualizado, por lo que las PYMES pueden deducir mayores cuantías por este concepto, si bien se requiere que tales cantidades estén contabilizadas. Por tanto, es posible que las PYMES presenten diferencias temporales positivas a consecuencia de este gasto, aunque serán menores que en las restantes sociedades.
- *Exención por reinversión:* El artículo 127 de la LIS señala que las ganancias obtenidas en ventas de inmovilizado material, una vez corregidas por la depreciación monetaria, quedan exentas de tributación siempre y cuando se reinviertan en otros elementos de inmovilizado material, con el límite de 50 millones, pudiendo acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios si el importe es superior (Art. 21 LIS). Por consiguiente, este incentivo fiscal genera la correspondiente diferencia permanente negativa.

⁷ Además, los elementos adquiridos por reinversión disfrutaban de un incentivo fiscal desde el 1 de enero de 1999 consistente en poder aplicar un coeficiente de amortización de 2,5 veces el máximo de las tablas, el cual se eleva a 3 a partir del 25 de junio de 2000 (Real Decreto Legislativo 3/2000).

- *Leasing*: Según lo previsto en el artículo 128 de la LIS, todas las empresas se benefician de este régimen al poder deducir en concepto de amortización del inmovilizado el doble del coeficiente de amortización lineal según tablas, pero a las PYMES se les permite multiplicar dicho importe por 1,5, con lo que podrán diferir una mayor cantidad que los restantes sujetos pasivos.

De lo anterior se desprende que todos los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión tienen como consecuencia que estas sociedades paguen menos o difieran su desembolso.

Tras el estudio precedente se facilita en el Cuadro 6 un análisis comparado de las discrepancias existentes entre las PYMES y el resto de sociedades en lo que respecta a las relaciones entre contabilidad y fiscalidad.

CUADRO 6
DISCREPANCIAS EXISTENTES ACTUALMENTE ENTRE PYMES Y RESTO DE EMPRESAS

CONCEPTO	PYMES	RESTO
Libertad de amortización	Diferencia temporal con origen negativo	Sólo se presenta en algunos supuestos previstos en el artículo 11.2 de la LIS
Libertad de amortización para inversiones de escaso valor	Diferencia temporal con origen negativo	No existe
Amortización del inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial	Diferencia temporal con origen negativo	No existe
Dotación por posibles insolvencias de deudores	Diferencia temporal con origen positivo	Diferencia temporal con origen positivo, pero en mayor cuantía
Exención por reinversión	Diferencia permanente negativa	Diferencia temporal negativa
Arrendamiento financiero	Diferencia temporal con origen negativo	Diferencia temporal con origen negativo, pero en menor cuantía

Fuente: Elaboración propia.

2.^a PARTE: VALORACIÓN DE LA REFORMA DESDE UNA PERSPECTIVA PRÁCTICA

Esta segunda parte tiene como objetivo contrastar, desde un punto de vista práctico, en qué se han concretado las modificaciones introducidas por la nueva normativa en relación con la anterior, tanto desde una perspectiva global como distinguiendo las PYMES del resto de sociedades, con la finalidad de descubrir cómo ha afectado la reforma a ambos colectivos, pues las normas fiscales aplicables difieren en algunos aspectos tras el cambio, como se ha puesto de manifiesto.

Para llevar a cabo el objetivo propuesto, se parte de la última información fiscal proporcionada por la AEAT para los años 1995 (AEAT, 1997), ejercicio inmediatamente anterior a la refor-



ma, y 1997 (AEAT, 1999), primer año posterior considerado, al entender que 1996 no es un período muy representativo por razón de las disposiciones transitorias que contiene la Ley.

En concreto, se aborda sucesivamente la liquidación del impuesto, los ajustes positivos y negativos sobre el resultado contable, la compensación de bases imponibles negativas, las deducciones y bonificaciones, finalizando con el cálculo de los TIEs, distinguiendo en todos los casos las PYMES del resto de sociedades.

Ahora bien, como paso previo a la presentación del estudio es conveniente efectuar las siguientes consideraciones que se han tenido en cuenta para su realización:

- 1.^a Las tablas que seguidamente se exponen han sido formuladas a partir de los datos facilitados por la AEAT.
- 2.^a Las cifras están más desagregadas en la fuente de procedencia, agrupándose en este trabajo algunas diferencias sobre el resultado contable en torno a la partida que se ha creado con el nombre de “Otros ajustes”; también se integraron en el término “Otras deducciones”, igualmente de nueva creación a efectos de este estudio, todos aquellos conceptos de esta naturaleza que no correspondían a deducciones por doble imposición.
- 3.^a Los conceptos Tipo Impositivo Efectivo “Contable” (TIE Contable) y Tipo Impositivo Efectivo “Fiscal” (TIE Fiscal)⁸ no están determinados en la información facilitada por la AEAT, siendo, por tanto, una de las principales aportaciones de esta investigación, dada la enorme relevancia que tienen, además de que tales conceptos no son empleados habitualmente en nuestro país a diferencia de lo que ocurre en otros contextos próximos, de ahí que su utilización en este estudio le confiera, a nuestro entender, un interés adicional.

V. Liquidación del impuesto sobre sociedades: Una visión de conjunto

Como primera aproximación para evaluar la reforma de la Ley se presenta la Tabla 1 que recoge los datos para PYMES y resto de sociedades para los dos períodos considerados, 1995 y 1997, mostrando en sendas columnas la información, tanto en valores absolutos (millones de pesetas), como en porcentajes sobre el resultado contable, en unos casos, o la base imponible, en otros, al considerar que estas magnitudes son más significativas que las cifras absolutas, máxime cuando de un período a otro los resultados empresariales experimentaron un fuerte aumento.

⁸ Estos conceptos aparecen recogidos en Fernández Rodríguez (2001, pp. 136–138).

TABLA 1
LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (1995/1997)

CONCEPTO	PYMES						RESTO					
	1995	%R.C.	1997	%R.C.	97-95	%R.C.	1995	%R.C.	1997	%R.C.	97-95	%R.C.
Resultado Contable	141.010	100,00%	403.607	100%	262.597	0,00%	2.702.785	100,00%	5.480.828	100,00%	2.778.043	0,00%
Aumentos	348.828	247,38%	433.668	107,45%	84.840	-139,93%	3.647.672	134,96%	3.814.615	69,60%	166.943	-65,36%
Amortizaciones	4.773	3,38%	7.592	1,88%	2.819	-1,50%	147.608	5,46%	121.028	2,21%	-26.580	-3,25%
Provisiones	9.363	6,64%	10.424	2,58%	1.061	-4,06%	1.048.959	38,81%	1.046.195	19,09%	-2.764	-19,72%
Impuesto sobre Sociedades	208.300	147,72%	263.469	65,28%	55.169	-82,44%	1.140.151	42,18%	1.600.676	29,21%	460.525	-12,97%
Otros Gastos No Deducibles	39.881	28,28%	38.283	9,49%	-1.598	-18,79%	202.430	7,49%	141.332	2,58%	-61.098	-4,91%
Leasing	15.012	10,65%	20.098	4,98%	5.086	-5,67%	48.124	1,78%	71.487	1,30%	23.363	-0,48%
Ventas a Plazos	6.250	4,43%	11.232	2,78%	4.982	-1,65%	31.947	1,18%	20.308	0,37%	-11.639	-0,81%
Otros Ajustes	65.249	46,27%	82.570	20,46%	17.321	-25,81%	1.028.453	38,05%	813.589	14,84%	-214.864	-23,21%
Disminuciones	257.228	182,42%	282.128	69,90%	24.900	-112,52%	2.609.512	96,55%	2.107.614	38,45%	-501.898	-58,10%
Amortizaciones	21.842	15,49%	29.748	7,37%	7.906	-8,12%	266.013	9,84%	89.936	1,64%	-176.077	-8,20%
Provisiones	0	0,00%	12.831	3,18%	12.831	3,18%	0	0,00%	563.778	10,29%	563.778	10,29%
Impuesto sobre Sociedades.	73.030	51,79%	64.346	15,94%	-8.684	-35,85%	166.322	6,15%	247.875	4,52%	81.553	-1,63%
Exención por Reversión	27.721	19,66%	25.888	6,41%	-1.833	-13,25%	184.098	6,81%	4.832	0,09%	-179.266	-6,72%
Leasing	35.232	24,99%	35.516	8,80%	284	-16,19%	98.398	3,64%	90.161	1,65%	-8.237	-1,99%
Ventas a Plazos	6.368	4,52%	6.460	1,60%	92	-2,92%	32.639	1,21%	39.602	0,72%	6.963	-0,49%
Otros Ajustes	93.035	65,98%	107.339	26,59%	14.304	-39,39%	1.862.042	68,89%	1.071.430	19,55%	-790.612	-49,34%
Base Imponible (BI) Previa	232.610	164,96%	555.147	137,55%	322.537	-27,41%	3.740.945	138,41%	7.187.829	131,14%	3.446.884	-7,27%
Compensación B.I. (-)	243.877	172,95%	305.399	75,67%	61.522	-97,28%	830.041	30,71%	1.257.755	22,95%	427.714	-7,76%
Base Imponible (BI)	743.882	527,54%	969.193	240,13%	225.311	-287,41%	4.930.486	182,42%	7.631.442	139,24%	2.700.956	-43,18%
	PYMES						RESTO					
CONCEPTO	1995	%BI	1997	%BI	97-95	%BI	1995	%BI	1997	%BI	97-95	%BI
Base Imponible (BI)	743.882	100,00%	969.193	100,00%	225.311	0,00%	4.930.486	100%	7.631.442	100,00%	2.700.956	0,00%
Cuota Integral	205.549	27,63%	252.728	26,08%	47.179	-1,55%	1.346.864	27,32%	2.053.831	26,91%	706.967	-0,41%
Total Ded. Y Bonificaciones	27.856	3,74%	26.422	2,73%	-1.434	-1,01%	290.143	5,88%	547.932	7,18%	257.789	1,30%
Ded. Doble Imposición	5.076	0,68%	15.082	1,56%	10.006	0,88%	118.972	2,41%	370.824	4,86%	251.852	2,45%
Otras Deducciones	15.437	2,08%	9.017	0,93%	-6.420	-1,15%	154.440	3,13%	158.789	2,08%	4.349	-1,05%
Bonificaciones	7.343	0,99%	2.323	0,24%	-5.020	-0,75%	16.730	0,34%	18.319	0,24%	1.589	-0,10%
Cuota Líquida (+)	177.692	23,89%	226.305	23,35%	48.613	-0,54%	1.056.721	21,43%	1.505.899	19,73%	449.178	-1,70%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT (1997; 1999).

De la Tabla 1 se pueden extraer como aspectos más relevantes para las PYMES los siguientes:

- Espectacular aumento de los beneficios empresariales.
- El resultado contable a efectos de determinar la base imponible previa se incrementó en 1995 un 247,38%, mientras que en 1997 supuso un 107,45%, lo que representa una caída porcentual de un período a otro del 139,93%.
- A su vez, para obtener la base imponible previa, el resultado contable se redujo en 1995 un 182,42% mientras que en 1997 lo hizo un 69,90%, dando lugar entonces a una disminución porcentual del 112,52%.



- En términos netos (aumentos–disminuciones), el resultado contable se incrementaba en un 164,96% en 1995 para llegar a dicha base imponible previa, en tanto que en 1997 aumentaba un 137,55%; por consiguiente, en conjunto se produce una reducción del 27,41%.

Por su parte, de los datos de la misma Tabla, cabe destacar como más significativo para el resto de empresas:

- Fuerte incremento de los beneficios societarios.
- Para el cálculo de la base imponible previa, el resultado contable se incremento un 134,96% en 1995 frente a un aumento del 69,60% en 1997, lo que origina una rebaja del 65,36%.
- Por su parte, el resultado contable disminuyó un 96,55% para determinar la base imponible previa en 1995, mientras que en 1997 supuso un 38,45%, representando una bajada del 58,10%.
- En conjunto (aumentos–disminuciones), el resultado contable aumentó un 138,41% en 1995 para determinar la base imponible previa frente a una disminución del 131,14% en 1997, reflejando un descenso del 7,27%.

De la comparación de ambos colectivos se puede realizar el siguiente comentario como más relevante:

- Los resultados obtenidos son bastante diferentes según el colectivo considerado, aunque en la misma dirección. En efecto, mientras que en términos netos se produce una bajada del 27,41% para PYMES entre ambos períodos, para el resto de empresas sólo supone un 7,27%; si tales resultados se refieren a los aumentos y disminuciones sobre la base imponible previa, las divergencias aún son mucho más dispares. Por tanto, la reforma ha tenido una incidencia diferente en los dos colectivos examinados, siendo mucho mayor en las PYMES, si bien, al tener éstas una menor importancia cuantitativa en el conjunto de valores, que no en cuanto a número de sociedades, da lugar a que la incidencia para la totalidad de sociedades (8,15%) sea muy diferente al de las PYMES y parecida al resto, tal como se recoge posteriormente en la Tabla 2.

En resumen, a pesar de que se ha producido una importante reducción en los ajustes, esto es de los aumentos y de las disminuciones, mayor en el caso de las PYMES, lo que en cierto modo era de esperar por la normativa específica que introduce la nueva Ley, sin embargo, todavía existe una importante diferencia entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, de ahí que, en nuestra opinión, el acercamiento esperado aún está bastante lejano.

Por último, de la Tabla 1 es oportuno resaltar otro hecho que tiene interés, como es el caso de las deducciones y bonificaciones, máxime cuando los resultados de la reforma son distintos para cada uno de los dos colectivos estudiados. En efecto, el conjunto de deducciones y bonificaciones representaba para las PYMES un 3,74% de la base imponible en 1995, mientras que en 1997 se redujo al 2,73%, lo que en términos netos supone una disminución del 1,01%. Tales porcentajes para el resto de sociedades fueron del 5,88% en 1995 y del 7,18% en 1997, lo que representa un aumento del 1,30%. Por tanto, la reforma trajo consigo resultados diferentes que, no obstante, es preciso examinar con más detenimiento.

Efectivamente, segregando los conceptos recogidos en el total de deducciones y bonificaciones, las encuadradas en las denominaciones “otras deducciones” y “bonificaciones” representan para ambos grupos una bajada, bien es cierto que más acusada en las bonificaciones para las PYMES, pero en suma disminución para los dos tipos de empresas. Por otra parte, el otro concepto considerado, “deducciones por doble imposición”, supuso un aumento para todas las sociedades, aunque mucho más acusado para las grandes que para las otras, pues en el primer caso se pasó del 2,41% al 4,86% y en el segundo del 0,68% al 1,56%.

En definitiva, las deducciones y bonificaciones, dejando al margen la deducción por doble imposición, experimentaron una rebaja con la implantación de la nueva normativa, resultado lógico al disminuir su número con la nueva regulación⁹.

VI. Análisis de las principales partidas con incidencia en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades por tramos de ingresos

Después de que en la Tabla 1 se presentaron globalmente las liquidaciones del IS para los dos colectivos objeto de atención, seguidamente se lleva a cabo un análisis de las principales partidas que inciden en la determinación del tributo. Para ello, en primer lugar, se estudian los diferentes ajustes, positivos y negativos, desagregados en función del volumen de ingresos, los cuales aparecen recogidos en la Tabla 2.

TABLA 2
PORCENTAJE DE “AJUSTES TOTALES” SOBRE RESULTADO CONTABLE

INGRESOS TOTALES	N.º de empresas		AJUSTES POSITIVOS			AJUSTES NEGATIVOS			AJUSTES NETOS		
	1995	1997	1995	1997	97-95	1995	1997	97-95	1995	1997	97-95
0	43.486	52.053	308,70	199,25	-109,45	175,32	75,73	-99,59	133,38	123,52	-9,86
0-1	45.805	54.499	-47,10	-117,65	-70,55	-53,36	-106,48	-53,12	6,27	-11,17	-17,44
1-10	129.055	146.163	-38,13	-44,43	-6,30	-38,68	-38,01	0,67	0,55	-6,41	-6,96
10-25	109.999	128.452	-112,71	-539,49	-426,78	-95,13	-393,92	-298,79	-17,58	-145,58	-128,00
25-50	83.803	96.245	1165,48	140,37	-1025,11	890,55	93,07	-797,48	274,93	47,31	-227,62
50-100	69.713	79.420	179,31	85,58	-93,73	125,56	55,38	-70,18	53,75	30,20	-23,55
100-250	62.438	72.038	92,42	68,38	-24,04	63,66	41,63	-22,03	28,76	26,76	-2,00
PYMES	544.299	628.870	247,38	107,45	-139,93	182,42	69,90	-112,52	64,96	37,55	-27,41
250-1000	42.686	48.781	78,47	61,07	-17,40	56,17	32,83	-23,34	22,30	28,24	5,94
1.000-2.000	6.833	8.083	79,57	50,33	-29,24	58,54	25,86	-32,68	21,03	24,46	3,43
2.000-5.000	4.165	5.071	75,21	52,28	-22,93	55,83	30,05	-25,78	19,38	22,22	2,84
5.000-7.000	804	952	106,02	51,10	-54,92	65,24	25,76	-39,48	40,78	25,34	-15,44
7.000-10.000	564	617	171,59	51,72	-119,87	90,07	23,91	-66,16	81,52	27,81	-53,71
10.000-15.000	366	482	117,79	70,61	-47,18	97,56	38,32	-59,24	20,24	32,29	12,05
15.000-30.000	396	447	81,70	57,86	-23,84	53,16	30,68	-22,48	28,54	27,18	-1,36
30.000-50.000	124	172	127,56	84,92	-42,64	100,14	39,43	-60,71	27,42	45,49	18,07
50.000-100.000	97	108	126,34	98,60	-27,74	103,48	52,44	-51,04	22,87	46,15	23,28
>100.000	69	78	561,24	99,76	-461,48	398,97	61,58	-337,39	162,27	38,17	-124,10
RESTO	56.104	64.791	134,96	69,60	-65,36	96,55	38,45	-58,10	38,41	31,14	-7,27
TOTALES	600.403	693.661	140,53	72,20	-68,33	100,81	40,61	-60,20	39,73	31,58	-8,15

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT (1997; 1999).

⁹ Esta cuestión es tratada, entre otros, por Rodríguez y Rubio (1996, p. 57) y Querol (1998, p. 72).



De la lectura de la Tabla 2 cabe destacar, como primera cuestión relevante, la presencia de un importante número de PYMES cuyo volumen de ingresos totales no alcanza los 25 millones de pesetas. Al analizar la información fiscal de estas empresas en las Memorias Tributarias se han detectado una serie de circunstancias anómalas que han llevado a excluirlas del estudio al considerar que lo contrario distorsionaría los resultados del mismo, principalmente los referidos a la presión fiscal soportada por las empresas.

Eliminados los tres primeros tramos de PYMES, los resultados globales de los ajustes sobre el resultado contable son los recogidos en la Tabla 2 Revisada.

TABLA 2 Revisada
PORCENTAJE DE “AJUSTES TOTALES” SOBRE RESULTADO CONTABLE

INGRESOS TOTALES	N.º de empresas		AJUSTES POSITIVOS			AJUSTES NEGATIVOS			AJUSTES NETOS		
	1995	1997	1995	1997	97-95	1995	1997	97-95	1995	1997	97-95
25-50	83.803	96.245	1165,48	140,37	-1025,11	890,55	93,07	-797,48	274,93	47,31	-227,62
50-100	69.713	79.420	179,31	85,58	-93,73	125,56	55,38	-70,18	53,75	30,20	-23,55
100-250	62.438	72.038	92,42	68,38	-24,04	63,66	41,63	-22,03	28,76	26,76	-2,10
PYMES	215.954	247.703	131.30	79,41	-51,89	92,59	49,87	-42,72	38,71	29,54	-9,17
250-1000	42.686	48.781	78,47	61,07	-17,40	56,17	32,83	-23,34	22,30	28,24	5,94
1.000-2.000	6.833	8.083	79,57	50,33	-29,24	58,54	25,86	-32,68	21,03	24,46	3,43
2.000-5.000	4.165	5.071	75,21	52,28	-22,93	55,83	30,05	-25,78	19,38	22,22	2,84
5.000-7.000	804	952	106,02	51,10	-54,92	65,24	25,76	-39,48	40,78	25,34	-15,44
7.000-10.000	564	617	171,59	51,72	-119,87	90,07	23,91	-66,16	81,52	27,81	-53,71
10.000-15.000	366	482	117,79	70,61	-47,18	97,56	38,32	-59,24	20,24	32,29	12,05
15.000-30.000	396	447	81,70	57,86	-23,84	53,16	30,68	-22,48	28,54	27,18	-1,36
30.000-50.000	124	172	127,56	84,92	-42,64	100,14	39,43	-60,71	27,42	45,49	18,07
50.000-100.000	97	108	126,34	98,60	-27,74	103,48	52,44	-51,04	22,87	46,15	23,28
>100.000	69	78	561,24	99,76	-461,48	398,97	61,58	-337,39	162,27	38,17	-124,10
RESTO	56.104	64.791	134,96	69,60	-65,36	96,55	38,45	-58,10	38,41	31,14	-7,27
TOTALES	272.058	312.494	134,68	70,36	-64,32	96,25	39,34	-56,91	38,43	31,02	-7,41

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT (1997; 1999).

Los datos contenidos en la Tabla 2 Revisada permiten resaltar los siguientes aspectos:

- Para las PYMES, cuando se analizan por tramos los ajustes positivos totales ponen de manifiesto grandes diferencias de unos a otro, situándose las principales divergencias en el intervalo 25-50 millones (casi 20 veces la media). Por su parte, los ajustes negativos totales presentan unos resultados similares. Obviamente, los ajustes netos siguen las pautas anteriores.

- En cuanto al resto de sociedades, éstas también presentan diferencias notables de unos tramos a otros, tanto para los ajustes positivos como para los negativos, destacando sobremanera las empresas encuadradas en el intervalo de mayores ingresos, el cual difiere notablemente (25 veces la media para el caso de los ajustes netos). Como dato curioso de este colectivo cabe decir que alguno de los tramos correspondientes a los ajustes netos representan importes porcentuales positivos, es decir, para estos casos la reforma, lejos de suponer un acercamiento, representa todo lo contrario, si bien no es menos cierto que es en seis de ellos donde aumenta frente a tres en que disminuye de manera notoria, de ahí que en el conjunto tengan un gran peso que hace que incline el signo en el sentido indicado.

El segundo aspecto relevante en la liquidación del IS es el de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, el cual aparece recogido en la Tabla 3.

TABLA 3
COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

INGRESOS TOTALES	1995		1997		DIFERENCIA (97-95)	
	Valores Absolutos	Peso sobre Resultado	Valores Absolutos	Peso sobre Resultado	Valores Absolutos	Peso sobre Resultado
25-50	43.246	982,43%	69.439	159,70%	26.193	-822,73%
50-100	57.556	125,90%	63.312	55,51%	5.756	-70,39%
100-250	92.877	53,51%	98.326	32,32%	5.449	-21,19%
PYMES	193.680	86,58%	231.077	50,04%	37.398	-36,54%
250-1000	159.930	32,81%	148.100	18,70%	-11.829	-14,11%
1.000-2.000	74.319	25,33%	76.667	14,89%	2.348	-10,44%
2.000-5.000	123.270	25,35%	109.577	12,56%	-13.694	-12,79%
5.000-7.000	29.483	19,45%	43.750	13,88%	14.267	-5,57%
7.000-10.000	77.920	61,05%	599.221	215,77%	521.301	154,72%
10.000-15.000	25.711	16,08%	41.393	13,53%	15.682	-2,55%
15.000-30.000	73.720	20,81%	55.196	9,68%	-18.524	-11,13%
30.000-50.000	22.923	12,37%	77.801	19,36%	54.878	6,99%
50.000-100.000	92.336	40,46%	35.087	11,83%	-57.248	-28,63%
>100.000	150.431	65,76%	70.964	6,26%	-79.467	-59,50%
RESTO	830.041	30,71%	1.257.755	22,95%	427.714	-7,66%
TOTALES	1.023.721	34,98%	1.488.833	25,05%	465.112	-9,93%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT (1997; 1999).

Desde una perspectiva global, el peso de la compensación de bases imponibles negativas sobre el resultado contable ha decrecido en las PYMES un 36,54%, mientras que en las grandes empresas dicha disminución ha sido del 7,66%, lo que en conjunto se traduce en una disminución para la totalidad de declarantes del 9,93%.



Por tramos cabe destacar que en las PYMES existen profundas diferencias de unos a otros, aunque en la mayoría hay una rebaja porcentual sobre el resultado contable de un período a otro; el intervalo que presenta una mayor disparidad es el correspondiente a 25–50 millones de ingresos, esto es, el mismo que para los ajustes netos, lo que no deja de ser curioso pues en principio no hay relación entre ambos conceptos. Para el resto de tramos las diferencias aún son más acusadas dado que en alguno de ellos se producen incrementos porcentuales cuando para el conjunto hay una bajada, registrándose la mayor de todas ellas, igual que en el caso anterior, para las empresas que tienen mayores ingresos.

Finalmente, la tercera cuestión considerada en este análisis ha sido la incidencia de las deducciones y bonificaciones. Este concepto, tal como se indicó previamente, desde una perspectiva global supone una disminución para las PYMES y, por el contrario, un incremento para el resto de sociedades. Para profundizar en esta cuestión se presenta la Tabla 4 donde aparece este concepto con un mayor desglose.

TABLA 4
% DE DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES SOBRE BASE IMPONIBLE

INGRESOS TOTALES	Deducciones Doble Imposición			Otras Deducciones			Bonificaciones			Total Deducciones y Bonificaciones		
	1995	1997	97-95	1995	1997	97-95	1995	1997	97-95	1995	1997	97-95
25-50	0,72	1,43	0,71	1,95	0,79	-1,16	0,81	0,19	-0,62	3,49	2,42	-1,07
50-100	0,65	1,53	0,88	2,14	0,97	-1,17	1,01	0,27	-0,74	3,81	2,77	-1,04
100-250	0,73	1,72	0,99	2,26	1,10	-1,16	1,27	0,28	-0,99	4,27	3,09	-1,18
PYMES	0,71	1,62	0,91	2,17	1,01	-1,16	1,12	0,26	-0,86	4,00	2,89	-1,11
250-1000	0,12	1,95	1,83	3,13	1,26	-1,87	0,91	0,26	-0,65	4,16	3,48	-0,68
1.000-2.000	1,54	2,48	0,94	2,11	1,31	-0,80	0,43	0,34	-0,09	4,07	4,13	0,05
2.000-5.000	1,39	2,72	1,33	2,04	1,29	-0,75	0,45	0,18	-0,27	3,88	4,19	0,31
5.000-7.000	2,73	2,35	-0,38	1,71	1,50	-0,21	0,14	0,66	0,52	4,58	4,50	-0,08
7.000-10.000	0,78	2,56	1,78	2,67	1,54	-1,13	0,08	0,27	0,19	3,53	4,38	0,85
10.000-15.000	1,10	2,64	1,54	1,92	1,85	-0,07	0,04	0,15	0,11	3,06	4,65	1,59
15.000-30.000	4,23	3,16	-1,07	2,15	1,52	-0,63	0,24	0,31	0,07	6,62	4,98	-1,64
30.000-50.000	4,92	7,44	2,52	2,07	1,24	-0,83	0,48	0,31	-0,17	7,48	8,99	1,51
50.000-100.000	3,95	10,33	6,38	5,02	2,68	-2,34	0,10	0,18	0,08	9,07	13,20	4,13
>100.000	3,63	9,03	5,40	5,39	4,10	-1,29	0,10	0,10	0,00	9,12	13,23	4,11
RESTO	2,39	4,86	2,47	3,13	2,08	-1,05	0,34	0,24	-0,10	5,88	7,18	1,30
TOTALES	2,21	4,55	2,34	3,06	1,99	-1,07	0,43	0,24	-0,19	5,67	6,77	1,10

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT (1997; 1999).

A nuestro entender, la Tabla 4 no hace sino que confirmar las conclusiones apuntadas en el epígrafe 5, es decir, que conjuntamente hay un incremento porcentual tras la reforma pero que el mismo viene motivado por el aumento de las “deducciones por doble imposición”, las cuales, como parece lógico, tienen un mayor peso en las grandes empresas tal como se refleja en la mencionada

Tabla. La lectura del resto de conceptos pone de manifiesto la disminución de “otras deducciones” en todos los intervalos, así como de las bonificaciones para la mayoría de las PYMES.

VII. Tipo Impositivo Efectivo Contable y Fiscal

A lo largo de este apartado se pretende calcular el TIE, tanto contable como fiscal, considerado como indicador de gran relevancia para la medida de la presión fiscal, que para el caso que nos compete permitirá poner de manifiesto si la reforma que se está evaluando ha supuesto o no una mejora para el contribuyente. Estos tipos han sido obtenidos en el presente trabajo de la siguiente manera:

$$\text{TIE Contable} = \frac{\text{Gasto por impuesto sobre sociedades}}{\text{Resultado contable antes de impuestos}}$$

$$\text{TIE Fiscal} = \frac{\text{Cuota líquida positiva}}{\text{Resultado contable antes de impuestos}}$$

De acuerdo con las consideraciones expuestas, en la Tabla 5 se presentan los importes de los conceptos que sirven de base para el cálculo de los tipos, así como el valor porcentual de estos, tanto el TIE contable como el TIE fiscal.

TABLA 5
CÁLCULO DEL TIPO IMPOSITIVO EFECTIVO CONTABLE Y FISCAL

INGRESOS TOTALES	R.C.A.I.			Gasto por I.S.			TIE Contable		
	1995	1997	97-95	1995	1997	97-95	1995	1997	97-95
PYMES	349.528	644.921	295.393	125.840	183.170	57.330	36,00%	28,40%	-7,60%
RESTO	3.669.048	6.836.927	3.167.879	966.263	1.356.099	389.836	26,34%	19,83%	-6,51%
TOTALES	4.018.576	7.481.848	3.463.272	1.092.103	1.539.269	447.166	27,18%	20,57%	-6,61%
INGRESOS TOTALES	R.C.A.I.			Cuota Líquida			TIE Fiscal		
	1995	1997	97-95	1995	1997	97-95	1995	1997	97-95
PYMES	349.528	644.921	295.393	152.343	194.849	42.506	43,59%	30,21%	-13,38%
RESTO	3.669.048	6.836.927	3.167.879	1.056.721	1.505.899	449.178	28,80%	22,03%	-6,77%
TOTALES	4.018.576	7.481.848	3.463.272	1.209.064	1.700.748	491.684	30,09%	22,73%	-7,36%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT (1997; 1999).

De la lectura de la Tabla 5 cabe resaltar como hechos de mayor trascendencia los siguientes:

- En las PYMES, tanto el TIE contable como el fiscal, presentan una disminución importante al pasar en el primer caso del 36,00% al 28,40%, mientras que en el segundo fue del 43,59% al 30,21%, es decir el tipo contable bajó un 7,60% frente al 13,38% del fiscal.
- Para el resto de sociedades hubo también una disminución tras la reforma, si bien no tan importante como para el otro colectivo; en concreto, el TIE contable pasó del 26,34% al 19,83% y el fiscal del 28,80% al 22,03%.



Si se comparan los anteriores resultados con la media para el conjunto, ésta representaba en 1995 un TIE contable del 27,18% siendo un 20,57% en 1997, mientras que en 1995 el TIE fiscal fue del 30,09% frente a un 22,73% en 1997. Como se puede observar estos porcentajes están mucho más próximos al resto de sociedades, o empresas grandes, que a las PYMES, de ahí el interés de realizar el análisis separadamente como así se está haciendo en este trabajo.

Tras la determinación de los TIEs para los dos colectivos, seguidamente se presentan en la Tabla 6 por intervalos de ingresos.

TABLA 6
TIE CONTABLE Y FISCAL EN 1995 Y 1997

INGRESOS TOTALES	TIE CONTABLE			TIE FISCAL		
	1995	1997	97-95	1995	1997	97-95
25-50	78,68%	37,06%	-41,62%	128,34%	46,76%	-81,57%
50-100	42,28%	29,50%	-12,78%	54,23%	32,35%	-21,88%
100-250	30,48%	26,53%	-3,95%	33,20%	26,62%	-6,58%
PYMES	36,00%	28,40%	-7,60%	43,59%	30,21%	-13,37%
250-1000	27,02%	24,96%	-2,06%	26,86%	24,88%	-1,98%
1.000-2.000	24,17%	20,77%	-3,40%	24,24%	20,04%	-4,21%
2.000-5.000	20,80%	17,67%	-3,13%	21,86%	19,28%	-2,58%
5.000-7.000	23,78%	17,49%	-6,29%	23,80%	18,50%	-5,30%
7.000-10.000	25,89%	18,77%	-7,12%	28,03%	21,84%	-6,19%
10.000-15.000	19,29%	19,41%	0,12%	28,46%	21,08%	-7,83%
15.000-30.000	16,98%	13,66%	-3,32%	22,14%	16,71%	-5,44%
30.000-50.000	23,02%	18,70%	-4,32%	22,88%	21,30%	-1,58%
50.000-100.000	25,99%	21,49%	-4,50%	23,40%	28,19%	4,79%
>100.000	49,74%	21,03%	-28,71%	60,55%	25,16%	-35,39%
RESTO	26,34%	19,83%	-6,51%	28,80%	22,03%	-6,67%
TOTALES	27,18%	20,57%	-6,60%	30,09%	22,73%	-7,36%

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la AEAT (1997; 1999).

Una vez más el estudio por tramos permite contrastar los distintos resultados que presentan, hechos que desde la perspectiva del análisis global no se perciben. En efecto, del estudio por intervalos cabe destacar:

- En las PYMES, la disminución tanto del TIE contable como del fiscal, no es fruto de una rebaja uniforme en todos los intervalos, pues como fácilmente se puede constatar existen unas diferencias apreciables en los tres intervalos considerados.
- Para el resto de sociedades, los resultados obtenidos no son tan anómalos pues, tanto el TIE contable como el fiscal, representan bajadas en todos los tramos sin grandes variaciones, pues van del 1,58%, el más bajo, al 7,38%, el más alto, si se exceptúa al de mayores ingresos que se dispara al 35,39%.

Finalmente cabe también poner de manifiesto que para los dos años considerados se detecta, en la mayoría de los intervalos, que el TIE fiscal supera al contable, situación que tiene su explicación en las diferencias temporales y en la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, ya que son las dos variables no coincidentes entre la liquidación contable y fiscal

CONCLUSIONES

Como punto final de este trabajo se exponen seguidamente las principales conclusiones obtenidas, distinguiendo las dos partes en que se ha dividido el estudio.

Evaluación de la reforma desde un punto de vista teórico

- La vigente normativa ha supuesto una disminución de las diferencias, tanto permanentes como temporales, lo que permite afirmar que se ha producido un acercamiento entre contabilidad y fiscalidad. En concreto, algunas diferencias permanentes han desaparecido y otras se han convertido en temporales, teniendo una mayor trascendencia para las de signo positivo; a su vez, ciertas diferencias temporales han sido eliminadas y otras han acortado su plazo de reversión. Por tanto, "teóricamente", se ha conseguido uno de los objetivos propuestos con la nueva regulación.
- Por lo que compete a las PYMES, las disposiciones establecidas expresamente para ellas representan, por una parte, un menor tipo impositivo para los primeros 15 millones de pesetas de beneficios, y, por otra, la posibilidad de acogerse a un trato más favorable para ciertas diferencias. En síntesis, existen unos incentivos para las empresas de reducida dimensión que pueden ocasionar un menor desembolso, así como un diferimiento en el pago.

Valoración del cambio desde una perspectiva práctica

- La reforma ha dado lugar en la práctica a una disminución en los ajustes, tanto positivos como negativos, teniendo una repercusión distinta en los dos colectivos examinados, mayor en las PYMES, si bien al tener éstas una menor importancia cuantitativa en el conjunto de valores, que no en cuanto al número de sociedades, da lugar a que la incidencia para la totalidad de sociedades se sitúe en un lugar intermedio. En consecuencia, "prácticamente", se ha logrado una de las finalidades perseguidas por la reforma
- Los dos tipos de indicadores utilizados, TIE contable y TIE fiscal, ponen de manifiesto una disminución de la presión fiscal con la nueva normativa para ambos grupos de sociedades analizados, si bien más favorable a las PYMES sobre todo por el importante descenso del TIE fiscal.

En definitiva, con la reforma se ha conseguido una rebaja en la presión fiscal y, al propio tiempo, se ha producido una notable disminución en los ajustes, tanto de los aumentos como de las disminuciones, aunque todavía persisten importantes discrepancias entre la BI y el RCAI, de ahí que, en nuestra opinión, serán necesarios nuevos cambios legislativos en el futuro para lograr un mayor acercamiento entre ambas magnitudes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LEGISLACIÓN:

Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

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

Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

BIBLIOGRAFÍA:

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) (1997): *Impuesto sobre sociedades 1995. Estadísticas*, Departamento de Informática Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

— (1999): *Impuesto sobre sociedades 1995. Estadísticas*, Departamento de Informática Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

ALONSO ALONSO, R. y PRESA LEAL, J. (1996): “Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 154, enero, pp. 91–168.

ÁLVAREZ GARCÍA, S.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. y MARTÍNEZ ARIAS, A. (2000): *Resultado contable y base imponible antes y después de la reforma del impuesto sobre sociedades*, XIV Reunión de ASEPELT España, Oviedo.

BECERRA GUIBERT, I. (1997): *El cierre fiscal y contable. Ejercicio 1997*, CISS, Valencia, (4.ª ed.).



- CONESA DUARTE, A. (1997): "Análisis contable del incentivo fiscal de la libertad de amortización en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Técnica Contable*, n.º 581, mayo, pp. 351–356.
- CRUZ PADIAL, I. y GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. (1999): "Beneficios fiscales para las empresas de reducida de dimensión", *Actualidad Financiera*, Año IV, n.º 9, septiembre, pp. 23–33.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1998): "El régimen de operaciones vinculadas: análisis del artículo 16 de la Ley 43/1995 y de su desarrollo reglamentario", *Impuestos*, n.º 24, diciembre, pp. 27–47.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. (2001): *La reforma del impuesto sobre sociedades a través de las diferencias contabilidad versus fiscalidad y su incidencia en el tipo impositivo efectivo*, Tesis Doctoral, Universidad de Oviedo.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E. y MARTÍNEZ ARIAS, A. (2000): "Las correcciones valorativas tras la reforma del Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 208, julio, pp. 139–160.
- GAY SALUDAS, J.M. (1997): "El inmovilizado inmaterial en el contexto del nuevo impuesto sobre sociedades: normas de valoración contables "versus" normas fiscales", *Técnica Contable*, n.º 582, junio, pp. 431–444.
- GÓMEZ VALLS, F. (1998): *Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades*, Pirámide, Madrid.
- JIMÉNEZ MONTAÑÉS, M.A. y ALONSO CARRILLO, I. (1996): "Tratamiento contable y fiscal del arrendamiento financiero: adaptación a la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Técnica Contable*, número 571, julio, pp. 499–520.
- LABATUT SERER, G. y LLOMBART FUERTES, M. (1996): "Diferencias permanentes y temporales por aplicación del método del efecto impositivo según la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Técnica Contable*, n.º 566, febrero, pp. 87–104.
- LÓPEZ SANTACRUZ, J.A. (1998): "La nueva fiscalidad de las PYMES", *Partida Doble*, n.º 85, enero, páginas 79–93.
- MALLADO RODRÍGUEZ, J.A. y CORREA RUIZ, M.C. (1997): "Efecto real del Capítulo XII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades para las pequeñas empresas", *Técnica Contable*, número 577, enero, pp. 45–54.
- MARTÍN ALBA, S. (1996): "Gastos fiscales en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 165, diciembre, pp. 31–74.
- MORENO ROJAS, J. y LÓPEZ HERRERA, D. (1998): "Relaciones entre amortización contable y fiscal: especial referencia al concepto de amortización mínima", *Técnica Contable*, n.º 596-597, agosto-septiembre, pp. 599–606.
- PALAO, C. y BANACLOCHE, J. (1996): "Operaciones vinculadas y valores de mercado después del nuevo Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos*, tomo I, pp. 557–569.
- PASCUAL PEDREÑO, E. (1996): *Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad*, Lex Nova, Valladolid.

- PÉREZ CRISTOBAL, J. (1996): "Las pequeñas y medianas empresas en el impuesto sobre sociedades", *Actualidad Financiera*, Monográfico Tributos, junio, pp. 103–125.
- PUERTO LLOPIS, A.J., NAVARRO GARCÍA, J.C. y GUZMÁN RAJA, I. (1996): "Tratamiento fiscal y contable de las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades", *Actualidad Financiera*, Monográfico Tributos, junio, pp. 127–139.
- QUEROL GARCÍA, M.T. (1998): "La deuda tributaria en el Impuesto sobre Sociedades de 1997", *Partida Doble*, n.º 85, enero, pp. 65–78.
- (1999): "Del resultado contable a la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades", *Partida Doble*, n.º 96, enero, pp. 34–43.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J. (1996): "La deuda tributaria en el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Modificaciones sustantivas", *Actualidad Financiera*, Monográfico Tributos, junio, pp. 57–64.
- SALVADOR CIFRE, C. y PLA VALL, A. (1998): *Impuesto sobre Sociedades: Régimen general y empresas de reducida dimensión*, Tirant lo blanch, Valencia.
- SEGARRA TORMO, S. (1996): "Tratamiento fiscal del fondo de comercio en la Ley 43/95", *Gaceta Fiscal*, n.º 147, octubre, pp. 159–171.
- TEJADA XIMÉNEZ DE OLASO, M. C. (1996): "Un análisis contable y fiscal de las operaciones de arrendamiento financiero", *Actualidad Financiera*, n.º 8, 2ª quincena, mayo, pp. 735–747.
- TRUJILLANO OLAZARRI, J. (1997): "Las diferencias permanentes y temporales en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Técnica Contable*, n.º 579, marzo, pp. 185–200.
- (1998): *Problemática contable y fiscal del impuesto sobre sociedades*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.ª Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.

- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 23/01 La incidencia de la reforma del impuesto sobre sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.