

## **PONENCIA PARA EL XIX ENCUENTRO DE ECONOMÍA**

**Santiago de Compostela, 26-27 de enero de 2012**

**TÍTULO: El Microsimulador del Impuesto de Sociedades para Pymes del Instituto de Estudios Fiscales: descripción y aplicación práctica.**

**María Jesús Burgos Prieto**  
Instituto de Estudios Fiscales

**Lucía Torrejón Sanz**  
Instituto de Estudios Fiscales

### **RESUMEN**

El presente trabajo tiene por objeto presentar el nuevo Microsimulador del Impuesto de Sociedades para Pymes desarrollado por el Instituto de Estudios Fiscales, a partir de la Muestra de 2008 elaborada conjuntamente con la AEAT, así como ilustrar su funcionamiento y utilidad mediante un análisis de la reforma del Impuesto llevada a cabo a través de la Ley 35/2006. El trabajo se ha estructurado en tres partes. La primera está dedicada a la Muestra, y en ella se exponen sus principales características y su representatividad teniendo en cuenta los datos oficiales publicados. En la segunda parte nos centraremos en el Simulador y expondremos su desarrollo, estructura y funcionamiento, con especial atención a sus capacidades de simulación. La tercera y última permite profundizar en el funcionamiento del Simulador a través de una aplicación práctica, analizando los efectos de la reforma del Impuesto llevada a cabo por la Ley 35/2006, que redujo los tipos de gravamen y eliminó la mayoría de las deducciones por inversiones de forma paulatina hasta su desaparición en 2011.

**PALABRAS CLAVE:** Impuesto sobre Sociedades, Microsimulación

**CLASIFICACIÓN JEL:** H25

## ÍNDICE

1. Introducción
  2. La Muestra del Impuesto de Sociedades - Pymes 2008
    - 2.1. Características de la Muestra
    - 2.2. Representatividad
  3. El Microsimulador del Impuesto de Sociedades para Pymes del IEF
    - 3.1. Desarrollo y estructura
    - 3.2. Capacidades y funcionamiento
  4. Aplicación práctica: efectos de la reforma del Impuesto efectuada por la Ley 35/2006
  5. Conclusiones
- Bibliografía

### 1. INTRODUCCIÓN

La microsimulación de políticas públicas ha cobrado gran importancia en las dos últimas décadas y nadie duda de su interés, tanto para los gestores públicos como un instrumento de evaluación de reformas antes de su implantación, como para los investigadores como un instrumento de análisis económico *ex ante* y *ex post*. En una economía globalizada, los sistemas impositivos nacionales se ven condicionados por los de los países del entorno y han de adaptarse a ellos, lo que obliga a una constante revisión de las figuras impositivas, en particular los impuestos que gravan los beneficios empresariales. En un marco de transparencia como el actual, se hace imprescindible conocer antes de su aprobación los efectos que una política o reforma tendrá en términos de recaudación y redistribución, y quiénes serán los contribuyentes o sectores que se beneficiarán o perjudicarán con ella.

El objetivo de este trabajo es presentar el Microsimulador del Impuesto de Sociedades para Pymes desarrollado por el Instituto de Estudios Fiscales, y que parte del proyecto conjunto con la Agencia Tributaria, consistente en la elaboración de una Muestra de empresas que han optado por el Régimen de Incentivos para Empresas de Reducida Dimensión. No obstante este concepto fiscal no es equivalente al concepto general de Pyme, haremos abstracción de ello por entender que cuando el legislador creó en 1995 este régimen tenía la clara intención de favorecer a las pequeñas y medianas empresas por su importancia como elemento dinamizador de la economía y creador de empleo.

En primer lugar expondremos brevemente las características de la Muestra<sup>1</sup> y después nos centraremos en el Microsimulador. Explicaremos la forma en que se ha desarrollado y cuál es su estructura, nos detendremos especialmente en sus capacidades y funcionalidades, esto es, qué elementos del Impuesto pueden ser modificados y qué resultados ofrece, y plantearemos un ejemplo que ilustre la utilidad del simulador consistente en el análisis de los efectos que la reforma del Impuesto por la Ley 35/2006 tuvo en el ejercicio 2008.

## **2. LA MUESTRA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES – PYMES 2008. CARACTERÍSTICAS Y REPRESENTATIVIDAD**

La Muestra del Impuesto de Sociedades para Pymes de 2008 es un proyecto conjunto de la Agencia Tributaria y el Instituto de Estudios Fiscales, y corresponde a las empresas que se han acogido al Régimen Especial de Entidades de Reducida Dimensión, regulado en el Capítulo XII del Título VII de la Ley del Impuesto de Sociedades, que lo configura como un conjunto de incentivos fiscales de carácter optativo<sup>2</sup>.

En puridad, los conceptos Pyme y Entidad de Reducida Dimensión (en adelante ERD) no son idénticos, es más, no existe un único criterio legal o doctrinal que caracterice las Pymes y las distinga del resto de empresas<sup>3</sup>, y así, mientras la normativa fiscal considera como ERD aquellas empresas cuya cifra de negocios en el ejercicio inmediato anterior sea inferior a una cifra

---

<sup>1</sup> Para más detalle, véase Documento de Trabajo 21/11 del IEF: “La muestra de declarantes del Impuesto de Sociedades-PYMES 2008: descripción general y principales magnitudes”.

<sup>2</sup> Incentivos fiscales ERD en 2008:

- Libertad de amortización para inversiones que impliquen creación de empleo
- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor
- Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible
- Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores
- Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión
- Especialidades en los contratos de arrendamiento financiero
- Dedución para el fomento de las tecnologías de la información y de la telecomunicación
- Tipo de gravamen. Se aplicará el 25% sobre la parte de Base imponible que no exceda de 120.202,41 euros y el 30% sobre el resto

<sup>3</sup> En el ámbito de la Unión Europea, la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea define las Pymes en función de sus efectivos y de su volumen de negocios o de su balance general anual:

- Mediana empresa es la que ocupa a menos de 250 personas y su volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o su balance general anual no excede de 43 millones de euros.
- Pequeña empresa es aquella que ocupa a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 10 millones de euros.
- Microempresa es la que ocupa a menos de 10 personas y su volumen de negocios anual o su balance general anual no supera los 2 millones de euros.

determinada que ha sido modificada en sucesivas ocasiones desde la creación del régimen<sup>4</sup>, en el ámbito mercantil y contable, el Plan General de Contabilidad para Pymes<sup>5</sup>, establece criterios delimitadores del concepto de Pyme en su ámbito de aplicación, según el cual será necesario que durante dos ejercicios consecutivos reúnan al menos dos de las circunstancias siguientes:

1. Que el total de las partidas del activo no supere los 2.850.000 euros.
2. Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 5.700.000 euros.
3. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

A pesar de ello, hemos considerado más oportuno identificar la Muestra y el Simulador con el acrónimo Pymes por ser el más utilizado en la literatura económica, y teniendo en cuenta que la intención del legislador con la creación del régimen de ERD en 1995 no era otro que el de favorecer las pequeñas y medianas empresas, dado el importante papel que siempre han tenido en la estructura empresarial de nuestro país. Así, más del 96% de las empresas -incluidas las que no tienen carácter mercantil- tenían en 2009 menos de 4 asalariados según datos del Directorio Central de Empresas del Instituto Nacional de Estadística (DIRCE) y el 86,6% de los declarantes del Impuesto de Sociedades en 2007 tributaron en el régimen de ERD<sup>6</sup>.

## 2.1. Características de la Muestra.

- Ámbito poblacional: declaraciones presentadas del Impuesto de Sociedades, régimen ERD, correspondientes al ejercicio 2008 (302.031 declaraciones).

---

<sup>4</sup> Cifra de negocios Régimen ERD. Evolución:

<i>Ejercicios fiscales iniciados:</i>	<i>Cifra de negocios inferior a (en euros):</i>
Desde el 1-1-1997 hasta el 25-6-2000	1.502.530,26
Desde el 26-6-2000 hasta el 31-12-2001	3.000.000,00
Desde el 1-1-2002 hasta el 26-4-2003	5.000.000,00
Desde el 27-4-2003 hasta el 31-12-2004	6.000.000,00
Desde el 1-1-2005 hasta el 31-12-2010	8.000.000,00
Desde el 1-1-2011	10.000.000,00

<sup>5</sup> Aprobado por Real Decreto 1515/2007 de 16 de Noviembre y con entrada en vigor el 1 de enero de 2008

<sup>6</sup> "El Impuesto sobre Sociedades en 2007: Análisis de los datos estadísticos del ejercicio". Dirección General de Tributos.

- Ámbito geográfico: territorio español <sup>7</sup>.
- Ámbito temporal: ejercicio 2008.
- Unidad de muestreo: declaraciones del IS.
- Marco: autoliquidaciones del modelo 200.
- Tipo de muestreo; estratificado aleatorio con cuatro niveles de estratificación:
  - Comunidad Autónoma (18, Ceuta y Melilla se han considerado de forma conjunta)
  - Sectores de actividad (10):
    1. Energía y agua
    2. Industria
    3. Construcción y Servicios Inmobiliarios
    4. Comercio
    5. Transporte y Comunicaciones
    6. Hostelería y restauración
    7. Servicios a empresas
    8. Enseñanza y Sanidad
    9. Empresas financieras y aseguradoras y Otros
    10. Sin clasificar
  - Signo del Resultado Contable (2): Menor e igual que cero y mayor que cero
  - Tramos de ingresos<sup>8</sup> (4):
    - Menores de 6.000 euros
    - De 6.001 a 60.000 euros
    - De 60.001 a 300.000 euros
    - Superiores a 300.000 euros

---

<sup>7</sup> Las empresas que tengan su domicilio fiscal en los territorios forales de País Vasco y Navarra tributarán en las Diputaciones Forales, salvo que de acuerdo a lo previsto en los Regímenes de Concierto y Convenio Económico queden sujetos a la normativa del Estado:

- Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Artículo 14.uno: *“El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco. No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio”.*
- Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Artículo 18: *“... los sujetos pasivos que teniendo su domicilio fiscal en Navarra hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 siguientes, quedarán sometidos a la normativa del Estado.”*

<sup>8</sup> La variable utilizada para definir los tramos de ingreso ha sido la suma de las siguientes partidas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias: B255 + B258 (si es positiva) + B259 + B265 + B285 + B286 + B290 + B292 + B295 (si es positiva) + B297 + B309 (si es positiva) + B312 (si es positiva) + B317 + B318 + B320 + B321 + B326 (si es positiva)

Son muchas las ventajas que ofrece la muestra debido a su tamaño y a su origen fiscal, superando así el principal problema de las muestras derivadas de encuestas -infrarrepresentación y falta de respuesta-, pero también presenta inconvenientes, como son:

1. La información que contiene es exclusivamente la relativa a la liquidación del impuesto, siendo el punto de partida de la misma el Resultado contable o Saldo de la cuenta de Pérdidas y ganancias. Falta pues, por motivos de secreto estadístico, la información relativa a la formación de dicho Resultado, esto es, los datos del Balance y de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, lo que supone renunciar a la información que proporcionan las partidas de ingresos y gastos y las cuentas de activo y pasivo.
2. La muestra no contiene información sobre el tipo de empresa o régimen fiscal aplicado, compatible eso sí con el de reducida dimensión, lo que en el modelo 200 se denomina "Caracteres de la declaración". Ello implica la imputación de este dato según otras variables de la declaración y por tanto un sesgo.
3. Las variables son las casillas del modelo 200, en las que no figuran las bases de las deducciones. Carecer de este dato significa renunciar a las bases cuando para un mismo concepto existe más de un porcentaje de deducción de acuerdo a los criterios establecidos en la norma.
4. No es posible aumentar los años para la compensación de Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores (Cuotas negativas en el caso de Cooperativas) puesto que en la declaración sólo constan aquellas sobre las que no se ha perdido el derecho a la compensación de acuerdo a la normativa vigente en 2008.

## **2.2. Representatividad.**

De la comparación de los principales agregados de la muestra con los datos oficiales publicados por la AEAT (<http://www.agenciatributaria.es>) para el ejercicio 2008, podemos afirmar que representa bien a la población -declarantes que han optado por el régimen de reducida ERD-, puesto que las mayores diferencias se encuentran en torno al  $\pm 3\%$  según se observa en la Tabla 1 siguiente:

**TABLA 1 – PRINCIPALES AGREGADOS: DIFERENCIAS DATOS MUESTRA / DATOS AEAT**

Concepto	Muestra	AEAT	Diferencia
Población	1.208.069	1.208.009	-0,01%
Resultado contable >0	26.783.315.567	25.997.106.000	-3,02%
Resultado contable <=0	-24.569.960.672	-25.334.616.000	3,02%
Ajustes fiscales positivos	6.541.327.045	6.726.685.101	2,76%
Ajustes fiscales negativos	7.082.292.264	7.074.493.381	-0,11%
Base imponible > 0	27.290.400.592	27.053.323.000	-0,88%
Cuota íntegra previa	7.404.787.561	7.377.683.000	-0,37%
Cuota íntegra	7.438.392.068	7.370.283.000	-0,92%
Cuota íntegra ajustada positiva	6.395.481.299	6.428.413.000	0,51%
Cuota líquida positiva	6.171.883.784	6.196.063.000	0,39%

*Fuente:* elaboración propia.

### 3. EL SIMULADOR DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES PARA PYMES DEL IEF.

Un simulador de políticas públicas es una aplicación informática cuyo objetivo es el análisis de los efectos derivados de la implantación de determinada política en términos de recaudación o coste presupuestario, así como su impacto en los destinatarios de la misma, a partir de una muestra de datos representativa. En las dos últimas décadas este instrumento de evaluación ha sido incorporado en la casi totalidad de países de nuestro entorno, y ya nadie duda de su utilidad, tanto para la toma de decisiones de gestores públicos como para la investigación en el mundo académico.

En España, tanto instituciones públicas y privadas como investigadores, han desarrollado modelos de microsimulación para políticas de gasto y/o ingreso, si bien hay que destacar por su abundancia y difusión los que tienen por objeto el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La razón de ello es que además de ser la figura más importante de la imposición directa existe una amplia disponibilidad de fuentes de datos relativas al impuesto, tanto procedentes de registros administrativos como de encuestas<sup>9</sup>. Sin embargo, la microsimulación del Impuesto sobre

<sup>9</sup> Fuentes de datos disponibles en España:

- Muestras IRPF AEAT-IEF, 2002 a 2007
- Paneles de IRPF del IEF
- Encuestas de Presupuestos Familiares (ECF)
- Panel de Hogares de la Unión Europea (PHOGUE)
- Encuesta de Condiciones de Vida (ECV)
- Encuesta Financiera de las Familias (EFF)

Sociedades es aún escasa, si bien se han realizado investigaciones<sup>10</sup> a partir de bases de datos desarrolladas con fines comerciales por empresas privadas, concebidas más bien para el análisis financiero y el marketing, como las conocidas Amadeus, Sabi o Datastream. Estas bases tienen la gran ventaja de disponer de los datos de ingresos y gastos, activos y pasivos, que configuran el resultado de la empresa, pero tienen el inconveniente de que carecen de información fiscal, lo que impide reproducir el impuesto.

El Instituto de Estudios Fiscales cuenta desde hace años con una línea de investigación dedicada al desarrollo de la microsimulación, si bien es la primera ocasión en la que aborda un microsimulador del Impuesto de Sociedades. En esta primera fase del desarrollo se ha diseñado un modelo sencillo, estático y sin comportamiento, concentrando los esfuerzos en construir un modelo que reproduzca el impuesto sin perder funcionalidad.

Se prevé la evolución hacia un modelo dinámico por la incorporación de nuevas muestras de periodos sucesivos a 2008, así como la incorporación de actualización de variables económicas y de población, que si bien aportará mayor funcionalidad al modelo, también introducirá mayor dificultad debido a la influencia que el ciclo económico tiene sobre los distintos sectores económicos y sobre las empresas según su dimensión. Si bien la crisis actual afecta a todo el tejido empresarial de nuestro país como podemos ver en la tabla 2 siguiente, en la que se muestran las elevadas tasas de variación de las principales magnitudes relacionadas con el impuesto en el periodo 2006-2010, no podemos perder de vista que el efecto será muy distinto según sector de actividad y dimensión de la empresa, por lo que habrán de elegirse índices de actualización diferentes según estos criterios.

---

<sup>10</sup> Véanse:

- ROMERO E., MOLINA, R. Y LABATUT, G. (2009). "La presión fiscal en las empresas españolas: un estudio de las diferencias entre Comunidades Autónomas". Utilizan SABI, distribuida por Informa D&B - Bureau Van Dijk. Es una herramienta que permite el tratamiento de la información general y cuentas anuales de más de un millón de empresas españolas (también empresas portuguesas) cuyos datos se han obtenido del Registro Mercantil.
- DOMÍNGUEZ F. Y LÓPEZ J. "Consolidación y reparto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades entre los estados Miembros de la Unión Europea: consecuencias para España". La base de datos de la que parte este trabajo es AMADEUS, que también distribuida por Informa D&B - Bureau Van Dijk y contiene información de más de 13 millones de empresas europeas.
- FERNÁNDEZ E., MARTÍNEZ A. Y ÁLVAREZ S. (2008) "La presión fiscal por Impuesto de Sociedades en la Unión Europea". Estudio a partir de DATASTREAM, comercializada por Thomson Reuters. Es una gran base de datos de series temporales (hasta 50 años) con información fundamentalmente financiera de empresas de 175 países.



**TABLA 2 – EVOLUCIÓN DE LAS PRINCIPALES MAGNITUDES DEL IS 2006-2010**  
(importes en millones de euros)

	2006	2007	2008	2009(p)	2010(p)	TASAS DE VARIACIÓN				
						05 / 06	06 / 07	07 / 08	08 / 09	09 / 10
<b>RESULTADO BRUTO EXPLOTACIÓN (1)</b>	171.777	186.840	138.224	118.861	121.793	11,8	8,8	-26	-14	2,5
<b>RESULTADO CONTABLE POSITIVO</b>	209.642	218.019	182.157	175.156	179.476	27,4	4	-16,4	-3,8	2,5
<b>BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA</b>	179.032	177.514	115.241	106.003	89.573	36	-0,8	-35,1	-8	-15,5
<b>CUOTA LÍQUIDA POSITIVA</b>	40.529	35.703	21.014	17.381	14.707	27,8	-11,9	-41,1	-17,3	-15,4

Fuente: Agencia Tributaria, Informe anual de recaudación tributaria 2010

(p) Estimación provisional

(1) Sociedades no financieras

No está prevista la introducción de comportamiento en el modelo, puesto que son muchas las características que definen una empresa, tantas que nos atrevemos a afirmar que son “únicas”: cada una dispone de una estructura según forma social, sector económico al que pertenece, actividad que desarrolla, dimensión y estructura de activos y/o recursos humanos, implantación en el mercado nacional y/o internacional, etc. Ante una reforma o introducción de una política nueva cada empresa de la muestra reaccionará de un modo particular y adoptará unas decisiones que no necesariamente han de coincidir con las que adopten las empresas a las que representa.

### 3.1. Desarrollo y estructura.

La construcción del simulador no ha sido una labor sencilla, no sólo por la inexistencia de modelos previos, sino también por la propia configuración del impuesto. La liquidación fiscal parte del resultado contable definido de acuerdo a las normas mercantiles y contables para después corregirlo mediante la aplicación de los preceptos de la norma fiscal y obtener así la base imponible. Esta base se minorará por las bases negativas de ejercicios anteriores<sup>11</sup> y es aquí donde nos encontramos con el primer problema: las bases negativas pendientes no siempre son aplicadas hasta agotar la base del ejercicio, aún siendo ésta suficiente, puesto que la empresa es libre de elegir cuándo y qué cantidad aplicar con criterios de planificación fiscal. Tras el cálculo de la cuota íntegra por aplicación del tipo de gravamen a la base minorada, se llega a la cuota líquida positiva tras restar las bonificaciones, deducciones por doble imposición y deducciones para el fomento de la inversión, tanto generadas en el periodo como pendientes de aplicación de periodos

<sup>11</sup> Excepto en el caso de las cooperativas, que restarán a la cuota íntegra (previa) las cuotas íntegras negativas de ejercicios anteriores

anteriores, encontrándonos de nuevo con el mismo problema, en este caso no sólo debido a la planificación fiscal sino también al diferimiento que posibilita la propia Ley del Impuesto<sup>12</sup>.

Resulta evidente que el objetivo de un microsimulador ha de ser minimizar la carga tributaria del ejercicio para cada contribuyente, pero también que ha de proporcionar un escenario real que sirva de referencia y que represente el impuesto declarado. Aunque se han previsto ambas posibilidades en la simulación a través de parámetros, respetando los datos declarados por la empresa o minimizando la carga tributaria, en ambos casos se incurrirá en desviaciones: en el primer supuesto no será posible valorar la incidencia de ciertas reformas (vg. si aumentamos los porcentajes de una deducción tendremos como límite la deducción que aplicó la empresa si pudiendo aplicar la totalidad no lo hizo), y en el segundo estaremos ante liquidaciones que no se corresponden con la voluntad de la empresa.

El software elegido ha sido *SAS Server (Statistical Analysis System)*, por su gran potencia para el tratamiento de grandes bases de datos. El lenguaje SAS opera principalmente sobre tablas de datos, sobre las que puede realizar múltiples operaciones: leerlas, transformarlas, combinarlas, resumirlas, crear informes a partir de ellas, etc. El núcleo del lenguaje (conocido habitualmente como *SAS Base*) incluye:

- *Pasos data* que permiten realizar operaciones sobre las filas de un conjunto de datos.
- Procedimientos de manipulación de datos que permiten ordenar tablas, enlazarlas, etc.
- Un intérprete de SQL.
- Un *superlenguaje de macros*.

Los parámetros se recogen a través de una interfaz web y los resultados se presentan en un fichero con extensión .xls en formato XML que puede ser abierto con cualquier programa de hoja de cálculo, por ejemplo con Microsoft Office Excel, y puede ser descargado por el usuario para trabajar con él de forma local, permitiéndole de este modo crear gráficos o efectuar cálculos a partir de los resultados obtenidos.

El proceso de simulación se inicia con el cálculo de la liquidación del IS para cada uno de los registros de la Muestra utilizando los parámetros introducidos por el usuario y posteriormente se

---

<sup>12</sup> En su artículo 44 permite el diferimiento de las deducciones por inversiones al establecer que el cómputo de los plazos para la aplicación de las mismas podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados contables positivos, en los siguientes casos:

- a) En las entidades de nueva creación.
- b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

crean unas tablas resumen en las que se calculan los agregados elevados a población de las principales partidas del impuesto y otros resultados que más adelante expondremos.

La base de datos del programa es la Muestra del IS-Pymes 2008 formada por 302.031 registros y 338 variables, correspondientes en su mayoría a las casillas de la liquidación del Modelo 200 y otras creadas necesarias para el cálculo. Con carácter previo se han efectuado operaciones de depuración de errores de la muestra e imputaciones de los datos que no constan en ella.

La depuración ha permitido corregir los errores aritméticos consignados en la declaración presentada por la entidad detectados en los ajustes fiscales por Impuesto sobre Sociedades, aumento y disminución. Se han generado unas variables nuevas para las partidas 301 (aumentos) y 302 (disminuciones) a partir de las existentes, modificando aquellas en las que los valores no eran correctos.

Por lo que se refiere a la imputación de datos que no constan en la Muestra, responden no sólo a la necesidad de su conocimiento para el cálculo de las liquidaciones en escenarios fiscales distintos al ejercicio de la muestra, sino también al objetivo de ampliar las capacidades de simulación y los resultados que se ofrecen, y son los siguientes:

1. Clasificación de las empresas a efectos del tipo de gravamen a aplicar:
  - Cooperativas especialmente protegidas
  - Agrupaciones españolas de interés económico y UTEs
  - Entidades ZEC
  - Resto de cooperativas
  - Sociedades sin fines lucrativos
  - Resto de empresas
2. Clasificación de las empresas a efectos de su consideración o no como susceptibles de aplicar la Base Imponible Común Consolidada del IS en la Unión Europea. Se ha considerado que pueden aplicar la BICIS<sup>13</sup> las empresas incluidas en la categoría "Resto de empresas" de la clasificación a efectos del tipo de gravamen

---

<sup>13</sup> La Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS) [Bruselas, 16.3.2011 COM(2011) 2011/0058 (CNS)] ha optado por un sistema de base imponible común y, en su caso consolidada, que puede ser aplicado no sólo por grupos de empresas transnacionales, sino también por grupos nacionales e incluso empresas individuales, siempre que tengan forma jurídica de sociedad anónima, limitada o comanditaria por acciones. La base imponible se determina de acuerdo a unas normas armonizadas diferentes a las nacionales, lo que significa un nuevo impuesto alternativo y de carácter opcional. Para los grupos se prevé además la consolidación de sus bases comunes individuales, eliminando a través del sistema de "ventanilla única" los trámites relacionados con los precios de transferencia y la doble imposición intragrupo, así como la compensación de pérdidas de unos miembros del grupo con los beneficios generados por otros miembros.

3. Cálculo del tipo de gravamen especial para las entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC). Las empresas autorizadas con anterioridad al 1-1-2007 disfrutaban de tipos reducidos entre el 1 y el 5% en función de la fecha de autorización, el tipo de actividad y la creación de empleo y las autorizadas a partir de esa fecha tributan a un tipo único del 4%. Es por ello que se ha calculado el tipo de gravamen aplicado por cada declarante recogiendo como un dato fijo para la simulación.
4. Cálculo de la base de deducción para aquellas deducciones sobre las que opera un único porcentaje o cantidad.

### **3.2. Capacidades y funcionamiento.**

La simulación de una reforma o escenario fiscal requiere determinar la estructura del impuesto y la caracterización de cada uno de sus elementos: correcciones al resultado contable, compensaciones de bases y cuotas negativas de ejercicios anteriores, tipos de gravamen, bonificaciones y deducciones, tanto técnicas (doble imposición) como finalistas (incentivos a la inversión), lo cual es posible a través de la cumplimentación de los parámetros que se han definido. La mayoría de los parámetros que configuran el impuesto vigente en 2008 pueden ser modificados, pero al ser una muestra fiscal, las variables de las que se dispone son las que se utilizaron para la liquidación del impuesto en 2008, lo que impide la simulación de reformas que respondan a nuevas políticas (vg. deducciones implantadas en ejercicios sucesivos).

Los parámetros que pueden modificarse son los siguientes:

1. *Correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias* (excluida la corrección por Impuesto sobre Sociedades). Se puede aplicar o no cada uno de los ajustes de forma independiente según sean o no empresas susceptibles de aplicar la BICCS.
2. *Compensaciones de bases impositivas y cuotas negativas de ejercicios anteriores*. Se puede reducir el número de periodos anteriores que pueden ser aplicados en el caso de las bases impositivas negativas y si se aplica o no la compensación de cuotas por pérdidas de cooperativas.
3. *Tipo de gravamen*. Se puede modificar:
  - a. el tipo de gravamen general
  - b. la escala de gravamen para las empresas de reducida dimensión, pudiendo ser el tipo superior diferente al tipo general
  - c. el tipo de gravamen para los resultados cooperativos y los extracooperativos, que también pueden diferir del tipo general

- d. el tipo de gravamen para las empresas sin fines lucrativos
  - e. si se aplica el tipo de gravamen especial para las empresas ZEC o se aplica el tipo general.
4. *Bonificaciones.* Puede aplicarse o no cada una de las bonificaciones.
  5. *Deducciones doble imposición.* Puede reducirse el número de períodos anteriores que pueden ser aplicados y si se aplica o no cada una de las modalidades.
  6. *Deducciones para el fomento de la inversión:*
    - a. *Apoyo fiscal a la inversión y otras deducciones.* Aplicación o no.
    - b. *Deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios* (Deducción art. 42 L.I.S. y art. 36 ter Ley 43/95). Se puede reducir el número de periodos anteriores que pueden ser aplicados y el porcentaje de deducción.
    - c. *Deducciones disposición transitoria octava L.I.S.* Se puede reducir el número de periodos anteriores que pueden ser aplicados y si se aplica o no la deducción.
    - d. *Deducciones para incentivar determinadas actividades:*
      - Reducción del número de periodos anteriores que pueden ser aplicados para las deducciones por I +D + i y para el resto de deducciones
      - Límite sobre cuota íntegra ajustada positiva general
      - Límite sobre cuota íntegra ajustada positiva I + D + i
      - Porcentaje inversión en I + D + i y fomento tecnologías sobre cuota para límite incrementado
      - Puede modificarse el porcentaje a aplicar sobre la base de deducción para aquellas deducciones en las que opera un único porcentaje o magnitud. En las demás sólo se puede decidir si se aplican o no
    - e. *Deducción por donativos a entidades sin fines de lucro Ley 49/2002.* Puede modificarse:
      - el número de períodos anteriores que pueden ser aplicados
      - el porcentaje de deducción sobre la donación
      - el porcentaje límite sobre la base imponible.
    - f. *Deducciones inversión en Canarias Ley 20/1991.* Aplicación o no.

Además de los anteriores parámetros que configuran la estructura del impuesto, existen otros con diferentes funciones:

- Establecer el margen para determinar quien gana o pierde con una reforma
- Determinar el criterio a seguir para el cálculo de compensaciones y deducciones en la simulación, esto es:

- establecer como límite lo aplicado por el contribuyente cuando es inferior a lo que podría haber aplicado, o
  - minimizar la cuota líquida positiva aplicando todas las compensaciones y deducciones de ejercicios anteriores y del propio ejercicio.
- Efectuar la simulación sólo para los contribuyentes que cumplan los criterios de extracción seleccionados de entre los siguientes:
- Tipo de empresa según clasificación a efectos de tipos de gravamen
  - Número de empleados:
    - Sin empleados
    - De 1 a 10
    - De 11 a 25
    - De 26 a 50
    - De 51 a 100
    - De 101 a 250
  - Tramos de ingresos<sup>14</sup> utilizados para la extracción de la muestra
  - Sector de actividad según clasificación utilizada para la extracción de la muestra
  - Comunidad Autónoma (Ceuta y Melilla figuran agrupadas)

Por lo que respecta a los resultados que genera el simulador, en la Tabla 3 se ofrece una breve descripción. Para la mayoría de ellos se obtienen las diferencias con los datos correspondientes a la Simulación del ejercicio 2008 de recogida de la muestra.

Queremos hacer hincapié en la diferencia entre “Resultados ofrecidos según clasificaciones” (por tipo de empresa, número de empleados, etc.) y “Criterios de extracción según clasificaciones”: los primeros son *resultados* que se ofrecen para todas las simulaciones en tanto que los segundos son *parámetros* que nos permiten elegir un determinado colectivo y efectuar una simulación, obteniendo los resultados únicamente para la empresas que reúnan los requisitos seleccionados (vg. empresas de la Comunidad Autónoma de Madrid, Sector Industria, que tienen menos de 11 trabajadores y unos ingresos inferiores a 6.000 euros).

---

<sup>14</sup> No se dispone del dato correspondiente al ingreso de cada contribuyente

**TABLA 3 - RESULTADOS GENERADOS POR EL SIMULADOR**

<b>Resultados</b>	<b>Datos</b>
Principales agregados	Resultado contable, Ajustes fiscales, Base imponible y Cuotas. Diferencia con simulación de referencia. Datos AEAT 2008
Ajustes fiscales	Importe, número de empresas y medias. Diferencia con simulación de referencia. Datos AEAT 2008
Resultado contable	Importe agregado según signo, número de empresas y medias. Diferencia con simulación de referencia. Datos AEAT 2008
Base imponible	
Bonificaciones y deducciones	Importes, número de empresas y medias. Diferencia con simulación de referencia. Datos AEAT 2008
Tipos medios y efectivos	Tipo medio, tipo efectivo y tipos efectivos corregidos (calculados a partir del resultado contable antes de impuestos y a partir de la base imponible). Diferencia con simulación de referencia.
Ganadores y perdedores	Número y porcentaje de ganadores, perdedores e indiferentes por decilas de resultado contable respecto de la simulación del ejercicio de referencia según margen seleccionado. Ganancia y pérdida media por decila.
Por tipo de empresa	Principales agregados, número de empresas, medias, y ganadores y perdedores
Por número de empleados	
Por tramo de ingresos	
Por sector de actividad	
Por Comunidad Autónoma	

Queremos detenernos en los tipos medios y efectivos. Ambos se calculan tanto a partir del Resultado contable antes de impuestos como a partir de la Base imponible. También se calculan los tipos efectivos corregidos de la doble imposición interna (TEC1) y de la doble imposición internacional (TEC2), puesto que ambas son deducciones técnicas cuya finalidad no es otra que evitar gravar la misma renta en dos sujetos pasivos (empresa y socio) o en dos Estados diferentes. Su eliminación en el cálculo del tipo efectivo permite conocer la verdadera carga tributaria que soportan los contribuyentes. En la Tabla 4 siguiente se definen los tipos calculados por el simulador.

**TABLA 4 – TIPOS MEDIOS Y TIPOS EFECTIVOS**

<b>Tipo Medio (RC)</b>	$Cuota \text{ íntegra} \times 100 / \text{Resultado contable antes de impuestos}$
<b>Tipo Efectivo (RC)</b>	$Cuota \text{ líquida} \times 100 / \text{Resultado contable antes de impuestos}$
<b>TEC1 (RC)</b>	$(Cuota \text{ líquida} + \text{DDI Interna}) \times 100 / \text{Resultado contable antes de impuestos}$
<b>TEC2 (RC)</b>	$(Cuota \text{ líquida} + \text{DDI Interna} + \text{DDI Internacional}) \times 100 / \text{Resultado contable antes de impuestos}$
<b>Tipo Medio (BI)</b>	$Cuota \text{ íntegra} \times 100 / \text{Base imponible}$
<b>Tipo Efectivo (BI)</b>	$Cuota \text{ líquida} \times 100 / \text{Base imponible}$
<b>TEC1 (BI)</b>	$(Cuota \text{ líquida} + \text{DDI Interna}) \times 100 / \text{Base imponible}$
<b>TEC2 (BI)</b>	$(Cuota \text{ líquida} + \text{DDI Interna}) \times 100 / (\text{Base imponible} + \text{ajustes fiscales (-) por exenciones doble imposición internacional}^{15})$

#### **4. APLICACIÓN PRÁCTICA: EFECTOS DE LA REFORMA DEL IMPUESTO EFECTUADA POR LA LEY 35/2006**

Como aplicación práctica vamos a simular la reforma llevada a cabo por la Ley 35/2006, cuyos objetivos fueron defender la posición competitiva de las empresas españolas en el ámbito de la Unión Europea, conseguir mayor coordinación fiscal con los países de nuestro entorno, simplificar la estructura del Impuesto y aumentar la neutralidad en su aplicación.

Para conseguir estos objetivos se redujeron los tipos de gravamen con el fin de seguir las tendencias de los sistemas fiscales de los Estados de la Unión Europea y se eliminaron de forma paulatina los incentivos fiscales a la inversión que vulneran la observancia del principio de neutralidad, según el cual, la aplicación de un tributo no debe alterar el comportamiento económico de los sujetos pasivos ni la localización de las inversiones, salvo que su objetivo sea eliminar desequilibrios del mercado.

El tipo de gravamen general se redujo un 5% de forma gradual en dos años, salvo para las empresas del régimen de ERD, que incorporaron la reducción en un solo ejercicio con la finalidad de favorecerlas por su condición de elemento dinamizador de la economía. La reducción del tipo fue acompañada de la paulatina eliminación de determinadas bonificaciones y deducciones por inversión hasta su completa desaparición en 2011 con algunas excepciones:

- Se mantuvo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- La reducción se prolongó hasta el 2014 para la bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas y de libros, y para las deducciones por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros.
- La deducción por actividades de I+D+i desaparecía en un principio en 2011, si bien posteriormente se amplió su permanencia hasta 2014, y se redujeron los porcentajes de deducción en igual proporción a la reducción de tipos de gravamen, con el fin de que las empresas pudieran planificar sus inversiones<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Exenciones por doble imposición internacional:

- Artículo 21 LIS. Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español
- Artículo 22 LIS. Exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente
- Régimen especial entidades de tenencia de valores extranjeros
  - Artículo 117 LIS. Rentas derivadas de la tenencia de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español
  - Artículo 118. LIS. Distribución de beneficios. Transmisión de la participación
- 

<sup>16</sup> Se introduce además una bonificación de las cotizaciones a la Seguridad Social a favor del personal investigador



En la tabla 5 se muestran las entidades o regímenes fiscales objeto de este estudio que han visto reducido su tipo de gravamen y en la tabla 6 la paulatina desaparición de las deducciones que estableció la Ley 35/2006, una vez incorporadas las modificaciones posteriores.

**TABLA 5 – DISMINUCIÓN DE LOS TIPOS DE GRAVAMEN LEY 35/2006**

Entidad / Régimen	2006	2007	2008
En general	35	32,5	30
Entidades de reducida dimensión	30/35 (1)	25/30 (2)	25/30 (2)
Cooperativas fiscalmente protegidas (3)	20	20	20
Cajas rurales y Cooperativas de crédito (3)	25	25	25

Fuente: elaboración propia

(1) El 30% se aplica sobre los primeros 120.202,41 euros de base imponible y el 35% sobre el resto

(2) El 25% se aplica sobre los primeros 120.202,41 euros de base imponible y el 30% sobre el resto

(3) La base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos se grava al tipo general.

**TABLA 6 – ELIMINACIÓN PROGRESIVA DE DEDUCCIONES LEY 35/2006 Y POSTERIORES MODIFICACIONES**

	Modalidad de deducción	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
€	Creación de empleo	6000	6000	6000	6000	6000	6000	6000	6000	6000	
% de deducción único	Edición de libros	5	5	4	4	3	2	2	1	-	
	Apoyo sector transporte por carretera	10	8	6	4	2	-	-	-	-	
	Contribuciones a Sistemas de Prev. Social y Patrimonios Protegidos	10	8	6	4	2	-	-	-	-	
	Servicios de guardería infantil	10	8	6	4	2	-	-	-	-	
	Fomento tecnologías información y comunicación (sólo ERD)	15	12	9	6	3	-	-	-	-	
	Bienes de interés cultural	15	14	12	10	8	6	4	2	-	
	Reinversión de beneficios extraordinarios (1)	20	14,5	12	12	12	12	12	12	12	
	Empresas exportadoras	25	12	9	6	3	-	-	-	-	
	% de deducción múltiple	Formación profesional (2)	5/10	4/8	3/6	2/4	1/2	1/2	-	-	-
		Innovación tecnológica (3)	10/15	9/13	8	8	8	8 (12)	12	12	12
Investigación y desarrollo (4)											
- General		30/50	27/46	25/42	25/42	25/42	25/42	25/42	25/42	25/42	
- Adicionalmente		20/10	18/9	17/8	17/8	17/8	17/8	-	-	-	
Protección del medio ambiente (5)		10/12	8/10	6/8	4/5	2/3	2(8)	-	-	-	
	Producción cinematográfica (6)	20/5	18/5	18/5	18/5	18/5	18/5	-	-	-	

Fuente: elaboración propia

- (1) Reinversión de beneficios extraordinarios. Para el ejercicio 2006 esta deducción es del 10%, del 5% o del 25% cuando la base imponible tribute a los tipos del 25%, del 20% o del 40%, respectivamente. Para el ejercicio 2007 y sucesivos es del 7%, del 2% o del 17% cuando la base imponible tribute a los tipos del 25%, del 20% o del 35%, respectivamente
- (2) Formación profesional. En 2006: 5% si los gastos en formación profesional del periodo son iguales o inferiores al valor medio de los efectuados en los dos periodos anteriores. Si son superiores, 3% hasta el valor medio y 10% sobre el exceso. Estos porcentajes se reducen respectivamente a 4 y 8% en 2007, 3 y 6% en 2008, 2 y 4% en 2009 y 1 y 2% en 2010, desapareciendo en 2011.
- (3) Innovación tecnológica. En 2006: 10% en general y 15% sobre los gastos derivados de proyectos contratados con Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología (RD 2609/19969). Estos porcentajes se reducen a 9 y 13% en 2007, 8% en 2008, 2009 y 2010, 8% para periodo iniciados antes del 6-3-2011 y 12% para los iniciados a partir de esta fecha.
- (4) Investigación y desarrollo.
  - En general: 30% si los gastos en I + D del periodo son iguales o inferiores al valor medio de los efectuados en los dos periodos anteriores. Si son superiores, 30% hasta el valor medio y 50% sobre el exceso. Estos porcentajes se reducen a 27 y 46% en 2007, 25 y 42% en 2008 y sucesivos
  - Adicionalmente:
    - Gastos de personal de investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D y los derivados de proyectos contratados con Universidades, Organismos públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología (RD 2609/1996). 20% en 2006, 18% en 2007, 17% en 2008 y sucesivos
    - Inversiones en inmovilizado material (salvo inmuebles y terrenos) e intangible afectos a I +D con carácter exclusivo: 10% en 2006, 9% en 2007, 8% en 2008 y sucesivos
- (5) Protección del medio ambiente:
  - Instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente e inversiones para el aprovechamiento de energías renovables: 10% en 2006, 8% en 2007, 6% en 2008, 4% en 2009, 2% en 2010, 2% para periodos iniciados antes del 6-3-2011 y 8% para los iniciados desde esta fecha hasta el 31-12-11.
  - Vehículos industriales y comerciales de transporte por carretera: 12% en 2006, 10% en 2007, 8% en 2008, 5% en 2009 y 3% en 2010
- (6) Producción cinematográfica.
  - Productor cinematográfico: 20% en 2006, 18% en 2007 y sucesivos hasta 2011.
  - Coproductor financiero: 5% en 2006 y sucesivos hasta 2011

Vamos a ilustrar el simulador analizando los efectos de esta reforma, y dado que el ejercicio de recogida de la muestra es 2008, simularemos este ejercicio con los tipos de gravamen y las deducciones por inversión vigentes en 2006. Es decir, vamos a ver cuáles habrían sido los resultados si no se hubiera reformado el impuesto, teniendo en cuenta las siguientes restricciones:

- en 2008 las empresas ya habían reaccionado a la reforma y adaptado sus decisiones de inversión al nuevo marco fiscal.
- se ha elegido la opción de minimizar la carga tributaria, sin tener en cuenta las decisiones de la empresa sobre planificación fiscal. Como simulación de referencia se ha tomado el ejercicio 2008 de acuerdo a la reforma y minimizando también la carga tributaria.
- no pueden simularse los cambios introducidos para las deducciones que tienen más de un porcentaje de deducción (véase tabla 6 anterior)

En la tabla 7 se muestran los resultados. Como se observa, la reforma supuso una pérdida recaudatoria de 1.258 millones de euros (20,41%). Las Deducciones por doble imposición disminuyen un 6,28% por insuficiencia de cuota para su aplicación, y en las Deducciones por inversión, debido a la reducción de los porcentajes de deducción y a la insuficiencia de cuota, se produce una caída del 9,31%.

El tipo medio a partir del Resultado contable antes de impuestos cae 4 puntos, del 26,59% al 22,51% y el tipo efectivo medio experimenta una disminución algo menor (3,8 puntos) pasando del 22,53% al 18,71%.

**TABLA 7 – EFECTOS DE LA REFORMA DE LA LEY 35/2006**

<b>Agregados</b>	<b>Simulación normativa 2008</b>	<b>Simulación normativa 2006</b>	<b>Diferencia (euros)</b>	<b>Diferencia (%)</b>
<b>Base Imponible &gt; 0</b>	27.151.498.269		-	-
<b>Cuota Íntegra</b>	7.416.071.624	8.757.468.031	-1.341.396.407	-18,09
<b>Bonificaciones</b>	36.644.123	36.661.810	-17.687	-0,05
<b>Deducciones doble imposición</b>	986.219.952	1.048.184.869	-61.964.917	-6,28
<b>Deducciones por inversión</b>	230.329.902	251.765.832	-21.435.930	-9,31
<b>Cuota Líquida Positiva (Recaudación)</b>	6.162.877.646	7.420.855.520	-1.257.977.874	-20,41

El 35% de las empresas (423.111) resultó beneficiado con la reforma y el resto no se vieron afectadas (empresas con base imponible negativa o cero). La ganancia media es de 2.974 euros, pero esta ganancia media se eleva a 10.321 euros en la última decila de Resultado contable para el 85% de las empresas que se encuentran en ella (102.303) y que son el 24% del total de ganadores. En la tabla 8 siguiente vemos como se distribuyen los ganadores según el número de empleados, correspondiendo a las empresas que tienen entre uno y diez empleados la menor ganancia media (2.269 euros) y a las empresas que tienen entre 101 y 250 empleados la mayor ganancia media (12.313 euros).

**TABLA 8 – DISTRIBUCIÓN DE GANADORES SEGÚN NÚMERO DE EMPLEADOS**

<b>Número de empleados</b>	<b>Nº de empresas</b>	<b>Nº de ganadores</b>	<b>Ganancia media (euros)</b>
Sin empleados	504.860	91.914	2.584
De 1 a 10	598.586	265.407	2.264
De 11 a 25	78.251	49.024	5.396
De 26 a 50	20.723	13.318	8.688
De 51 a 100	4.514	2.744	11.310
De 101 a 250	1.064	684	12.367
Más de 250	72	20	5.361
<b>TOTAL</b>	<b>1.208.069</b>	<b>423.111</b>	<b>2.974</b>

En la Tabla 9 vemos la distribución de la ganancia según ingresos. Como era de esperar, al ser el Impuesto de Sociedades un impuesto proporcional, las empresas con ingresos más altos son las más beneficiadas. Así, más de la mitad de las empresas que se benefician de la reforma (219.730) tienen ingresos superiores a 300.000 euros con una ganancia media de 4.950 euros.

**TABLA 9 – DISTRIBUCIÓN DE GANADORES SEGÚN TRAMO DE INGRESOS**

<b>Tramos de Ingresos</b>	<b>Nº de empresas</b>	<b>Nº de Ganadores</b>	<b>Ganancia media (euros)</b>
< 6.000 €	265.743	5.174	292
De 6.001 € a 60.000 €	215.722	53.176	449
De 60.001 € a 300.000 €	360.298	145.032	1.002
> 300.000 €	366.306	219.730	4.950
<b>TOTALES</b>	<b>1.208.069</b>	<b>423.111</b>	<b>2.974</b>

Por último, en la Tabla 10 siguiente observamos la distribución de ganadores y ganancia media según sectores de actividad económica. El sector con mayor porcentaje de ganadores es

Construcción y servicios inmobiliarios (28,64%), y el que menor Energía y agua (sin tener en cuenta las empresas sin clasificar), pero éste es el sector con mayor ganancia media (4.432 euros).

**TABLA 10 – DISTRIBUCIÓN DE GANADORES SEGÚN SECTORES ECONÓMICOS**

Sector de actividad	Nº de empresas	Nº de Ganadores	% Ganadores sobre sector	% Ganadores sobre total	Ganancia media (euros)
Sin clasificar	16.785	769	4,58	0,18	1.710
Energía y agua	18.305	2.457	13,42	0,58	4.432
Industria	110.966	45.911	41,37	10,85	2.724
Construcción y servicios inmobiliarios	374.186	121.173	32,38	28,64	3.930
Comercio	257.303	100.576	39,09	23,77	2.048
Transporte y comunicaciones	43.123	14.445	33,50	3,41	2.521
Hostelería y restauración	68.294	19.201	28,12	4,54	2.016
Servicios a las empresas	192.447	75.336	39,15	17,81	3.453
Enseñanza y sanidad	36.889	15.276	41,41	3,61	2.352
Empresas financieras, aseguradoras y otros	89.771	27.965	31,15	6,61	2.413
Total	1.208.069	423.111	-	100,00	2.974

Como hemos visto, la reforma no benefició por igual a todas las empresas. Se vieron más favorecidas las de mayor tamaño según ingresos y número de empleados, y con mayores beneficios, resultado esperado dado que el impuesto es proporcional. Sólo el 35% de las empresas sujetas pasivas del Impuesto de Sociedades ganaron con la reforma, prácticamente todas las que tenían una base imponible positiva (el 36,81%). Las deducciones por inversión disminuyeron en algo menos del 10%, en parte por la disminución de los porcentajes y en parte por insuficiencia de la cuota, y el tipo efectivo bajó 4 puntos.

## **5. CONCLUSIONES**

En este trabajo hemos presentado el Simulador del Impuesto de Sociedades para Pymes desarrollado por el Instituto de Estudios Fiscales. Tras una rápida visión de la Muestra que conforma la base de datos de la aplicación nos hemos centrado en el proceso de construcción y las características de esta herramienta. Y así hemos expuesto las principales dificultades que hemos tenido que abordar, las capacidades del simulador y también sus limitaciones.

Aunque sin duda alguna es susceptible de mejorar, y de hecho esperamos que la experiencia y las Muestras de ejercicios sucesivos nos permitan conseguir mayores funcionalidades para esta aplicación, consideramos que su utilidad es importante: en una crisis como la que atraviesa nuestro país y en un escenario de internacionalización de la economía como el actual, las reformas en la imposición sobre las empresas han de ser prioritarias para dinamizar la economía y crear empleo, aumentar la competitividad de las empresas españolas y evitar la deslocalización. Que estas reformas han de incidir primordialmente en las pequeñas y medianas empresas es evidente por su importancia cuantitativa en nuestro tejido empresarial. Diseñar una reforma es más sencillo si se dispone de una herramienta que nos acerque a los resultados de la misma, tanto en términos de recaudación como de contribuyentes y sectores beneficiados. Valorar una reforma tras su implementación también, tal como hemos visto al analizar los datos que hemos presentado como resultado de la simulación de la reforma del Impuesto por la Ley 35/2006.

## BIBLIOGRAFÍA

ALBI E. (2010). "El impuesto sobre Sociedades". *Revista de Economía*

ARGIMÓN I., DE CASTRO F. Y GÓMEZ A.L.(2007) "Una simulación de los efectos de la reforma del IRPF sobre la carga impositiva". *Banco de España, Documentos Ocasionales*

BRYN, B., S. MATTHEWS AND J. OWENS (2011). "Tax Reform Trends in OECD Countries", *OECD Taxation Working Papers, No. 1.*

CALVÉ J.I, LABATUT G. y MOLINA R. (2005). "Variables económico-financieras que inciden sobre la presión fiscal soportada por las empresas de reducida dimensión: Efectos de la Reforma Fiscal de 15 en las empresas de la Comunidad Valenciana". *Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXXIV, Núm. 127.*

CORDÓN. T. Y GUTIÉRREZ, M. (2010). "Los incentivos fiscales a la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica". *Castilla-La Mancha Economía, nº 16*

DOMÍNGUEZ F. Y LÓPEZ J. (2008). "Consolidación y reparto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades entre los estados Miembros de la Unión Europea: consecuencias para España". *Instituto de Estudios Fiscales, Papeles de trabajo nº 24/2008.*

FERNÁNDEZ E., MARTÍNEZ A. Y ÁLVAREZ S. (2008) "La presión fiscal por Impuesto de Sociedades en la Unión Europea". *Fundación de las Cajas de Ahorros, Documento de trabajo nº 407/2008*

GUPTA A. Y KAPUR V.(2002). "Microsimulation in government policy and forecasting". *Amsterdam, Elsevier North-Holland.*

MORENO A., PICOS F., DIAZ DE SARRALDE S., ANTIQUEIRA M., TORREJON L. (2006) "la muestra de declarantes IEF-AEAT 2002 y la simulación de reformas fiscales: descripción y aplicación práctica". *Instituto de Estudios Fiscales, Papeles de trabajo*

PAREDES R. (2010). "La tributación del beneficio de la PYME en España: Algunas propuestas orientadoras de su reforma". *Revista de Economía*

ROMERO D., BARRUSO B. Y DELGADO M.J. (2010). "Incentivos fiscales a la inversión empresarial en I+D en el Impuesto de Sociedades: cuestiones para el debate". *Revista de Economía*

ROMERO E., MOLINA, R. Y LABATUT, G. (2009). "La presión fiscal en las empresas españolas: un estudio de las diferencias entre Comunidades Autónomas". *Revista Internacional de la Pequeña y Mediana Empresa.*

RUBIO J.J. (2010). "Incentivos fiscales a la inversión empresarial en el Impuesto de Sociedades". *Castilla-La Mancha Economía, nº 16*

RUBIO J. J., Y GUTIÉRREZ, M. (2002): “La reforma del Impuesto sobre Sociedades y la internacionalización de la economía española”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*.

VARIOS AUTORES (2004). “Modelos de microsimulación”. *Cuadernos Económicos ICE, número 68, Madrid*.

VARIOS AUTORES (2009). “Las reformas fiscales bajo el Microscopio: Microsimulación fiscal en España: datos, metodología y aplicaciones”. *Instituto de estudios Fiscales, Estudios de Hacienda Pública*