

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



ESTUDIOS



Elena Fernández Rodríguez y
Antonio Martínez Arias

José María Lago Montero

Juan López Martínez



Asociación Española de
Asesores Fiscales

Conecta tu despacho con el mañana



NUEVO SAGE PROFESIONAL CLASS:

La solución de software más avanzada para
la gestión de tu despacho

SAGE PROFESIONAL CLASS PONE A TU ALCANCE:

Innovacion**:** tu despacho ganará en operatividad, información, eficacia y rendimiento.

Gestion**:** optimizarás la gestión de tu despacho en todos los sentidos.

Integracion**:** la solución de total integración para que tu despacho avance.

Fidelizacion**:** porque un cliente satisfecho vale por mil.

Con **SAGE PROFESIONAL CLASS** tu despacho estará más **on**

902 104 590
www.sagelogiccontrol.com

sage

División Mediana Empresa

sage Logic Control



ESTUDIOS

■ **La presión fiscal del Impuesto sobre Sociedades por Comunidades Autónomas**

■ Elena Fernández Rodríguez

Universidad de Oviedo

Antonio Martínez Arias

Universidad de Oviedo

■ **RESUMEN:**

El objetivo de este trabajo es analizar la presión fiscal de las empresas españolas por razón del Impuesto sobre Sociedades, tanto para el conjunto nacional como por Comunidades Autónomas. Para tal cometido se parte de los datos publicados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) para el período 1998-2003 y se utiliza como herramienta de análisis el Tipo Impositivo Efectivo (TIE) medio, concretamente a través de dos medidas diferentes, pero complementarias (TIE Contable y TIE Fiscal). Los resultados muestran diferencias significativas entre los tipos impositivos efectivamente soportados por las sociedades domiciliadas en las distintas Comunidades.

■ **PALABRAS CLAVE:**

Impuesto sobre Sociedades (IS), Tipo Impositivo Efectivo (TIE) Medio, Presión Fiscal, Comunidades Autónomas.

■ SUMARIO:

1. Introducción
 2. El Impuesto sobre Sociedades desde la perspectiva contable y fiscal
 3. El Tipo Impositivo Efectivo (TIE) medio como indicador de la presión fiscal empresarial
 4. Análisis por Comunidades Autónomas
 - 4.1. Declarantes por Comunidades Autónomas
 - 4.2. Liquidación del Impuesto sobre Sociedades por Comunidades Autónomas
 5. La presión fiscal de las sociedades españolas por Comunidades Autónomas Conclusiones
-

I. Introducción

Entre las principales novedades que ha introducido la Ley 35/2006 destacan la rebaja de la tasa de gravamen en cinco puntos porcentuales y el recorte o la eliminación de determinados incentivos fiscales¹, medidas con efectos contrarios para el contribuyente, pues mientras que la primera le resultará beneficiosa la segunda le perjudicará.

A nuestro entender, esta reforma se inserta en el debate existente en el seno de la Unión Europea (UE) en torno a la armonización del IS. En particular, uno de los principales puntos discordantes son los tipos impositivos vigentes en los veintisiete países de la UE, donde España se distingue por tener uno de los más elevados. Ahora bien, una cuestión es el tipo general de gravamen y otra es la presión fiscal que efectivamente soportan las sociedades por razón del Impuesto, no coincidentes en la mayoría de las ocasiones, entre otras causas, por la existencia de deducciones y bonificaciones, algunas de las cuales han sido modificadas a través de la reforma del IS.

En este contexto, el presente trabajo tiene por objeto ofrecer una panorámica de la situación española en materia de IS. Concretamente, el estudio analiza la presión fiscal soportada por las sociedades españolas entre 1998 y 2003, tomando los datos de las estadísticas elaboradas por el Departamento de Informática Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). Esta información, publicada en la propia página web del citado Organismo, está constituida por las declaraciones individuales presentadas, sin tener en cuenta la declara-

¹ Con posterioridad, alguno se ha vuelto a modificar a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. En efecto, la disposición adicional octava modifica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en particular, los apartados 2 y 3 por los que se modifica de nuevo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

ción consolidada de los grupos. Tampoco se integran las correspondientes al País Vasco y Navarra, salvo que las empresas allí domiciliadas tributen por el régimen general.

Para llevar a cabo la finalidad pretendida, este trabajo comienza ofreciendo el doble esquema liquidatorio al que necesariamente tienen que enfrentarse las empresas españolas en materia de IS, uno basado en la declaración fiscal y otro fundamentado en la normativa contable. Seguidamente, se presenta la herramienta que se empleará en este estudio para el cálculo de la presión fiscal empresarial, concretamente el Tipo Impositivo Efectivo (TIE) medio. A continuación se acomete el estudio empírico por Comunidades Autónomas, al objeto de poder detectar posibles diferencias por razón de territorio, teniendo en cuenta que las Comunidades carecen de facultad normativa sobre este tributo. Para ello, en primer lugar se realiza un análisis de la composición de declarantes por Comunidades Autónomas. Seguidamente, por los efectos que puedan tener sobre la carga tributaria, se estudian las distintas variables presentes en la liquidación del tributo y, acto seguido, se calculan los TIEs soportados por las sociedades españolas durante el intervalo temporal contemplado. A continuación, se aplican pruebas estadísticas para detectar si las diferencias existentes entre las Comunidades son significativas. El trabajo termina ofreciendo las principales conclusiones alcanzadas.

Finalmente, a efectos de este estudio es preciso mencionar las particularidades normativas que resultan de aplicación a las empresas ubicadas en Canarias, Ceuta y Melilla que, en principio, deberán beneficiar a las sociedades adscritas a dichos territorios. En el caso de Canarias es de aplicación el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio, y el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, los cuales modifican la Ley 19/1994, de 6 de junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, donde se establecen distintos incentivos fiscales para las empresas canarias. A su vez, para Ceuta y Melilla existen determinadas ventajas fiscales reguladas en el artículo 33 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, consistentes en bonificaciones.

2. El impuesto sobre sociedades desde la perspectiva contable y fiscal

Tras la aprobación del Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990², este tributo ha de considerarse simultáneamente desde dos puntos de vista:

² Conviene recordar la reciente aprobación de sendos Planes Contables, que entraron en vigor el 1 de enero de 2008:

- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. De Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas

Ambos Planes suponen la introducción de un nuevo método para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades sustentado en el Balance a diferencia del anterior que estaba basado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. A pesar de la importancia que conlleva este cambio normativo, como el presente trabajo se realiza sobre la base de datos correspondientes a años anteriores, en los que se aplicaba el PGC de 1990, en lo sucesivo no se harán alusiones a la nueva normativa contable.

- 1º) Contable: por el que se obtiene el gasto devengado por IS; y,
- 2º) Fiscal: a través del cual se determina la cuota líquida del Impuesto.
- Ambas perspectivas originan la realización de un doble esquema liquidatorio del tributo, cuya síntesis se refleja en el cuadro I.

Cuadro I
Devengo contable y liquidación fiscal del IS

Gasto devengado por IS	Liquidación del IS
Resultado contable antes de impuestos	Resultado contable antes de impuestos
+/- Diferencias permanentes	+/- Diferencias permanentes
	+/- Diferencias temporales
	= Base imponible previa
	- Bases impositivas negativas de ejercicios anteriores
= Resultado contable ajustado	= Base imponible (Resultado fiscal)
X Tipo de gravamen	x Tipo de gravamen
= Impuesto bruto	= Cuota íntegra
- Deducciones y bonificaciones	- Deducciones y bonificaciones
= GASTO DEVENGADO POR IS	= CUOTA LÍQUIDA
	- Retenciones y pagos a cuenta
	= CUOTA DIFERENCIAL

Fuente: Elaboración propia.

La razón de este proceder radica en la falta de coincidencia en la concepción y/o imputación temporal que de los gastos e ingresos se tiene desde la perspectiva contable y fiscal. Ello ocasiona, como se desprende del cuadro I, la aparición de dos tipos de resultados: contable y fiscal, derivados de la existencia de diferencias entre los dos ámbitos, las cuales actualmente se dividen en permanentes y temporales.

Las diferencias permanentes, que pueden ser positivas o negativas, surgen cuando los criterios contables y fiscales en torno a la concepción de los gastos e ingresos son irreconciliables. Por su parte, las diferencias temporales, que también pueden ser de ambos signos, tienen su origen en los distintos criterios temporales de imputación de los ingresos y gastos en los ámbitos contable y fiscal.

De acuerdo con lo expuesto, las diferencias permanentes tienen una mayor incidencia para el sujeto pasivo al ser definitivas, en tanto que las temporales sólo suponen una discrepancia transitoria que se concreta en la contabilización de los correspondientes activos y/o

pasivos fiscales. Ahora bien, es preciso resaltar que las diferencias permanentes no generan discrepancias entre el gasto contable y la cuota líquida, al considerarse en ambos esquemas, en tanto que las diferencias temporales, junto con las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, son las variables que hacen discrepar el gasto y el pago del tributo.

A partir de los comentarios realizados en los párrafos anteriores, se viene abajo la idea bastante extendida en nuestro país de que las sociedades pagaban un 35% del beneficio en concepto de IS y registraban un gasto contable resultante de la aplicación de esta tasa, si no que lo habitual será que la presión fiscal efectivamente soportada por las empresas sea distinta, tanto desde la perspectiva tributaria como contable. Precisamente, en esta idea se fundamenta la presente investigación, cuyo principal objetivo es el conocimiento de la carga tributaria por razón del impuesto sobre beneficios a partir del TIE medio.

3. El tipo impositivo efectivo (tie) medio como indicador de la presión fiscal empresarial

El conocimiento de la presión fiscal a partir del TIE constituye una cuestión de indudable interés para las empresas dado que puede condicionar su toma de decisiones, fundamentalmente de inversión y financiación. Al propio tiempo, desde una perspectiva global, representa una información de enorme trascendencia para los gobiernos a la hora de establecer sus políticas fiscales.

En torno al empleo del TIE cabe destacar el papel de EEUU, pionero en su utilización desde la década de los setenta, constituyendo buena prueba de ello las investigaciones publicadas desde entonces y contribuyendo, sin duda, la normativa de la *Securities Exchange Commission* (SEC), organismo que hace ya más de tres décadas reguló la inclusión del TIE dentro de la información que acerca del impuesto sobre beneficios deben contener los estados financieros de las sociedades cotizadas. Por su parte, en la UE esta metodología ha empezado a utilizarse en fechas más recientes, por lo que no es de extrañar que en España haya pocos estudios, los cuales, además, son bastante actuales.

A la hora de abordar el estudio del TIE como medida de la presión fiscal caben diferentes alternativas, tanto en lo que se refiere a su tipología como en cuanto a su definición. Una clasificación de los TIEs, generalmente aceptada y empleada por los investigadores, es la propuesta por uno de los autores más acreditados, Fullerton (1984, p. 23), que distingue:

- TIE Medio: informa acerca de la presión fiscal empresarial, por lo que es muy útil para establecer comparaciones entre empresas, sectores o áreas geográficas, así como entre distintos regímenes tributarios.
- TIE Marginal: permite conocer los incentivos en el empleo de nuevo capital, pudiendo utilizarse para determinar los atractivos a la inversión otorgados por el sistema fiscal.

Otra tipología de los TIEs es la que realiza Paredes Gómez (1994, p. 37):

- TIE Total: considera la totalidad de los impuestos a los que están sometidas las empresas.
- TIE Parcial: se refiere únicamente a un determinado tributo.

A efectos de este trabajo se empleará un TIE parcial, dado que lo que se trata de analizar es el impuesto que grava los resultados empresariales y, a su vez, se utilizará un TIE medio, ya que el objetivo es medir la carga impositiva que sufren las entidades españolas por razón del IS a lo largo de una serie de años.

Elegido el TIE más adecuado para este estudio, seguidamente es necesario proceder a su definición, tarea no exenta de dificultades ante la amplia variedad de conceptos utilizados hasta ahora en las investigaciones realizadas, tal y como se constata en el cuadro 2, donde se recoge una importante muestra de trabajos extranjeros que han empleado esta metodología.

Cuadro 2
Conceptos de TIE para el impuesto sobre beneficios

Concepto de TIE Medio	Liquidación del IS
<u>Impuesto sobre el beneficio pagado</u> Beneficio o Cash-Flow	Fullerton (1982)
<u>Impuesto sobre el beneficio pagado</u> Beneficio antes de impuestos	Stickney (1979); Stickney y McGee (1982); Porcano (1986); Wilkie (1988); Wilkie y Limberg (1990); Fischer y Russell (1991); Shevlin y Porter (1992)
<u>Impuesto sobre el beneficio pagado</u> Cash-Flow de las operaciones	Zimmerman (1983); Wilkie y Limbert (1990); Shevlin y Porter (1992)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> Beneficio antes de impuestos e intereses	Derashid y Zhang (2003)
<u>Impuesto sobre el beneficio pagado</u> Beneficio antes de impuestos	Jansen y Buijink (2000); Rego (2003)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> Beneficio antes de impuestos o Cash-Flow	Stickney (1979); Wilkie y Limberg (1993); Gupta y Newberry (1997); Molloy (1998); Buijink et al. (2002)
<u>Cuota líquida</u> Beneficio antes de impuestos o Base imponible	Plesko (2003)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> Ventas netas	Buijink et al. (2002)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> ($\text{Impuestos diferidos}_t - \text{diferidos}_{t-1}$) Beneficio antes de impuestos	Buijink et al. (2002)
<u>Gasto por impuesto sobre el beneficio</u> Beneficio bruto de explotación	Nicodème (2001)
<u>Pasivos fiscales futuros</u> Beneficio antes de impuestos futuros	Jacobs y Spengel (2000)

Fuente: Elaboración propia.

El cuadro 2 pone de manifiesto que la mayoría de los estudios basados en el TIE han sido realizados por autores norteamericanos y se suelen referir a las compañías estadounidenses. No obstante, en los últimos años esta metodología ha empezado a utilizarse en la UE,

aunque la escasez de bases de datos individuales de las empresas ha llevado al planteamiento de otras definiciones del TIE, bien basadas en datos agregados, ya sea procedentes de la simulación. En este contexto, cabe destacar la metodología desarrollada por Devereux y Griffith (1998), pues la mayoría de los trabajos publicados recientemente³ se apoyan en ella. Los citados investigadores han revisado el método King-Fullerton (1984) para el caso de tener que escoger entre proyectos mutuamente excluyentes, pasando a utilizar el denominado "tipo impositivo efectivo medio" de una inversión, que se basa en las características de la regulación fiscal de cada país y en las expectativas de la inversión futura a realizar:

Por lo que respecta a la situación en España, es preciso señalar que no cuenta con muchos estudios, empleándose en ellos las definiciones de TIE medio que se recogen en el cuadro 3.

Cuadro 3
Conceptos de TIE medio en España

Concepto de TIE Medio	Investigadores que lo usan
$\frac{\text{Cuota positiva líquida}}{\text{Resultado antes de impuestos}}$	Borrego Cuesta (1999); Martínez Arias et al. (2001)
$\frac{\text{Pimpuestos de antes Resultado}}{\text{Beneficio antes de impuestos}}$	Labatut Serer y Martínez Vargas (2000)
$\frac{\text{Gasto por IS}}{\text{Resultado contable antes de impuestos}}$	Borrego Cuesta (1999); Martínez Arias et al. (2001); Fernández Rodríguez (2004); Calvé Pérez et al. (2005); Molina Llopis (2005); Fernández Rodríguez y Martínez Arias (2006)
$\frac{\text{IS del líquida Cuota}}{\text{impuestos de antes contable Resultado}}$	Fernández Rodríguez (2004); Fernández Rodríguez y Martínez Arias (2006)
$\frac{\text{IS por Gasto}}{\text{EBITDA}}$	Molina Llopis (2005)

Fuente: Elaboración propia.

El cuadro 3 muestra que bastantes de las tasas utilizadas para medir el TIE medio emplean el importe pagado a la Hacienda Pública en el numerador; si bien otros trabajos, por cierto los más recientes, utilizan el gasto por IS, magnitud contable que permite el cálculo de otra medida alternativa de la presión fiscal.

La revisión realizada de la literatura existente sobre el TIE ha puesto de manifiesto la existencia de un amplio abanico de opciones a la hora de proceder a su definición, a partir de

³ Entre ellos, cabe mencionar a Bellak et al. (2005), Elschner et al. (2005), European Comisión (2004), Jacobs et al. (2004) y Kiehlborn (2005). En España, también se ha utilizado esta metodología en el trabajo de Domínguez Barrero et al. (2005).

las cuales se proponen dos medidas para su empleo en el presente trabajo pues, como acertadamente recomiendan Omer et al. (1991, p. 71), es conveniente usar más de un concepto de TIE para dar mayor validez a los resultados:

- Una, fundamentada en el esquema liquidatorio contable del IS:

$$\text{TIE "Contable"} = \frac{\text{Impuestos de antes Contable Resultado}}{\text{Sociedades sobre Impuesto por Gasto}}$$

- Otra, a partir de la liquidación fiscal de este tributo:

$$\text{TIE "Fiscal"} = \frac{\text{Sociedades sobre Impuesto del Líquida Cuota}}{\text{Impuestos de antes Contable Resultado}}$$

Respecto a las tasas propuestas es conveniente realizar las siguientes puntualizaciones:

Las dos emplean como denominador común el resultado contable antes de impuestos, alternativa que se considera más adecuada que usar el resultado contable del ejercicio, magnitud afectada por el propio tributo.

Ambas utilizan diferentes partidas en el numerador. Así, el TIE Contable se determina a partir de un dato genuinamente contable como es el gasto devengado por IS, importe que surge de un criterio económico en atención al principio de devengo. Por su parte, el TIE Fiscal se calcula siguiendo la corriente financiera, es decir, la cuantía efectivamente pagada en el ejercicio por IS, esto es, un criterio de caja.

Por lo que se refiere a las peculiaridades propias de cada tipo de medida, cabe resaltar las que se desprenden del cuadro I relativo a la liquidación fiscal y al devengo contable del IS:

En el TIE Contable inciden las diferencias permanentes así como las deducciones y bonificaciones, es decir, aquellas variables cuyos efectos repercuten en el propio ejercicio, de ahí que resulte una tasa sin efectos temporales.

Sobre el TIE Fiscal no sólo influyen las variables anteriores sino también las diferencias temporales y la compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores, esto es, actúan una serie de partidas que tienen repercusión temporal.

4. Análisis por comunidades autónomas

Para la realización del estudio empírico se ha tomado la información puesta a disposición por parte de la AEAT para el período 1998–2003, prescindiendo de las sociedades financieras pues, aunque sean importantes desde la perspectiva recaudatoria, representan un número pequeño de declarantes que, además, se diferencian bastante del resto de entidades; por idénticas razones, las principales investigaciones similares a la que aquí se plantea tampoco contemplan dichas sociedades. A efectos de este trabajo, en primer lugar se analiza la composición de los declarantes del Impuesto para posteriormente presentar la liquidación agregada del IS.

4.1. Declarantes por Comunidades Autónomas

Como punto de partida del análisis territorial se facilita en el cuadro 4 la evolución experimentada por el total de empresas a lo largo del período de estudio, no sólo en términos absolutos sino también en porcentajes, facilitando tanto el crecimiento interanual como el relativo a todo el intervalo temporal.

En primer lugar, del cuadro 4 cabe destacar el importante aumento experimentado por el número de declarantes, cifrado en más de un 40% como media para el conjunto a lo largo de los seis años de estudio. Sin embargo, este incremento ha sido desigual, pues mientras ciertas Comunidades, como Andalucía (61,23%) y Canarias (54,02%), han tenido un crecimiento importante, en otras, como Asturias (30,85%) y Baleares (31,81%), el incremento ha sido menor.

Desde la perspectiva interanual, conviene resaltar que el aumento varía a lo largo del intervalo temporal, produciéndose el más elevado entre 1999-2000, con un incremento del 10,64% para el conjunto, en tanto que el menor ha sido el último año con un 3,22%.

Cuadro 4
Crecimiento del número de empresas por Comunidades Autónomas.

COMUNIDAD AUTÓNOMA	1998 N°.	1999 N°.	Δ 98-99	2000 N°.	Δ 99-00	2001 N°.	Δ 00-01	2002 N°.	Δ 01-02	2003 N°.	Δ 02-03	Δ 98-03
Andalucía (AN)	95.708	111.037	16,02%	120.975	8,95%	131.007	8,29%	145.593	11,13%	154.314	5,99%	61,23%
Aragón (AR)	23.638	25.447	7,65%	27.045	6,28%	28.536	5,51%	30.949	8,46%	31.616	2,16%	33,75%
Asturias (AS)	14.893	16.006	7,47%	15.843	-1,02%	17.819	12,47%	18.997	6,61%	19.488	2,58%	30,85%
Baleares (BA)	23.412	25.823	10,30%	27.086	4,89%	29.738	9,79%	31.842	7,08%	30.859	-3,09%	31,81%
Castilla-La Mancha (CLM)	29.108	31.584	8,51%	34.178	8,21%	36.131	5,71%	39.258	8,65%	41.765	6,39%	43,48%
Castilla-León (CL)	37.670	40.625	7,84%	43.651	7,45%	45.705	4,71%	49.218	7,69%	51.062	3,75%	35,55%
Canarias (CAN)	28.630	31.794	11,05%	36.736	15,54%	39.189	6,68%	43.001	9,73%	44.097	2,55%	54,02%
Cantabria (CNT)	7.155	7.796	8,96%	8.354	7,16%	8.709	4,25%	9.594	10,16%	9.940	3,61%	38,92%
Cataluña (CAT)	165.680	158.487	-4,34%	193.642	22,18%	204.481	5,60%	219.948	7,56%	220.094	0,07%	32,84%
Ceuta (CE)	748	817	9,22%	897	9,79%	952	6,13%	1.060	11,34%	1.072	1,13%	43,32%
Extremadura (EX)	11.663	12.855	10,22%	13.717	6,71%	14.464	5,45%	15.670	8,34%	16.513	5,38%	41,58%
Galicia (GA)	42.783	46.721	9,20%	50.057	7,14%	52.910	5,70%	57.263	8,23%	60.491	5,64%	41,39%
La Rioja (LR)	5.062	5.539	9,42%	5.922	6,91%	6.174	4,26%	6.749	9,31%	6.877	1,90%	35,86%
Madrid (MA)	144.274	155.749	7,95%	167.614	7,62%	175.973	4,99%	189.268	7,56%	195.961	3,54%	35,83%
Melilla (ME)	513	549	7,02%	602	9,65%	633	5,15%	696	9,95%	736	5,75%	43,47%
Murcia (MU)	21.098	23.145	9,70%	25.032	8,15%	26.784	7,00%	29.423	9,85%	31.625	7,48%	49,90%
Navarra (NA)	92	114	23,91%	126	10,53%	142	12,70%	155	9,15%	126	-18,71%	36,96%
País Vasco (PV)	399	421	5,51%	505	19,95%	546	8,12%	561	2,75%	543	-3,21%	36,09%
Valencia (VA)	92.478	99.397	7,48%	106.364	7,01%	112.624	5,89%	121.537	7,91%	126.180	3,82%	36,44%
TOTAL	745.004	793.906	6,56%	878.346	10,64%	932.517	6,17%	1.010.782	8,39%	1.043.359	3,22%	40,05%

Fuente: Elaboración propia.

Cuando el análisis se realiza por Comunidades se observan importantes variaciones de un año a otro, destacando también el último ejercicio puesto que en ciertos territorios hay una disminución en el número de entidades declarantes.

Aparte de analizar el número total de empresas declarantes del IS es preciso conocer aquellas que presentan Base Imponible positiva ($BI > 0$), esto es, las que realmente pagarán por el Impuesto. Tal información es de sumo interés porque, tal y como se desprende del cuadro 5, aproximadamente la mitad de las sociedades declaran resultado fiscal negativo, lo que implica cuotas líquidas nulas y, muy probablemente, gastos por IS negativos, con evidentes efectos sobre los TIEs en la medida que resultarían negativos. Por ello, la investigación empírica que se acomete en los próximos apartados se centra exclusivamente en las sociedades que tienen $BI > 0$, que son las que se recogen en el cuadro 5.

El cuadro 5 pone de manifiesto que el 65% de los declarantes con $BI > 0$ se concentra en cuatro Comunidades, que son, por este orden, Cataluña, Madrid, Andalucía y Valencia, quedando las restantes muy por debajo de las anteriores. A la vista de estos resultados se ha considerado conveniente analizar el porcentaje de contribución de cada Comunidad a la recaudación nacional por IS o cuota líquida agregada, razón por la cual se facilita el cuadro 6 que ofrece un *ranking* por Comunidades.

Cuadro 5
Clasificación por Comunidades Autónomas de declarantes del IS con $BI > 0$ (1998–2003)

	1998 Nº.	% s/total	1999 Nº.	% s/total	2000 Nº.	% s/total	2001 Nº.	% s/total	2002 Nº.	% s/total	2003 Nº.	% s/total
AN	39.983	11,82%	46.737	12,70%	50.812	12,51%	54.547	12,75%	59.248	13,14%	62.644	13,53%
AR	10.807	3,19%	12.002	3,26%	12.653	3,11%	13.329	3,12%	14.153	3,14%	14.384	3,11%
AS	6.539	1,93%	7.270	1,98%	7.100	1,75%	7.950	1,86%	8.340	1,85%	8.306	1,79%
BA	10.141	3,00%	11.712	3,18%	12.169	2,99%	13.011	3,04%	13.072	2,90%	12.485	2,70%
CLM	14.069	4,16%	15.645	4,25%	16.870	4,15%	17.944	4,20%	19.280	4,27%	20.297	4,39%
CL	17.754	5,25%	19.252	5,23%	20.489	5,04%	21.532	5,03%	22.624	5,02%	23.276	5,03%
CAN	14.170	4,19%	15.981	4,34%	18.100	4,45%	18.697	4,37%	19.869	4,41%	20.082	4,34%
CNT	3.201	0,95%	3.581	0,97%	3.863	0,95%	3.950	0,92%	4.257	0,94%	4.300	0,93%
CAT	77.234	22,83%	75.439	20,50%	93.098	22,91%	97.400	22,77%	102.073	22,63%	101.911	22,02%
CE	387	0,11%	420	0,11%	467	0,11%	486	0,11%	532	0,12%	541	0,12%
EX	5.772	1,71%	6.418	1,74%	6.809	1,68%	7.061	1,65%	7.387	1,64%	7.820	1,69%
GA	20.359	6,02%	22.560	6,13%	23.745	5,84%	25.114	5,87%	26.380	5,85%	27.634	5,97%
LR	2.573	0,76%	2.902	0,79%	3.003	0,74%	3.131	0,73%	3.325	0,74%	3.362	0,73%
MA	57.910	17,12%	64.417	17,51%	69.197	17,03%	71.583	16,74%	74.476	16,51%	77.152	16,67%
ME	300	0,09%	322	0,09%	342	0,08%	379	0,09%	390	0,09%	386	0,08%
MU	10.957	3,24%	12.355	3,36%	13.401	3,30%	14.390	3,36%	15.347	3,40%	16.534	3,57%
NA	65	0,02%	89	0,02%	85	0,02%	88	0,02%	98	0,02%	84	0,02%
PV	264	0,08%	269	0,07%	334	0,08%	335	0,08%	318	0,07%	319	0,07%
VA	45.797	13,54%	50.546	13,74%	53.774	13,23%	56.773	13,27%	59.860	13,27%	61.355	13,26%
TOTAL	338.282	100,00%	367.917	100,00%	406.311	100,00%	427.700	100,00%	451.029	100,00%	462.872	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT.

Del cuadro 6 se deduce que las cuatro Comunidades que aglutinan el 65% de los declarantes con BI>0, a efectos recaudatorios suponen el 75%, si bien el orden no es el mismo puesto que en primer lugar se sitúa Madrid, que representa un 40% de la recaudación a lo largo del período, seguida de Cataluña que ostenta un 20%, en tanto que las otras dos presentan unos porcentajes bastante inferiores, si bien notoriamente más altos que el resto de Comunidades.

Cuadro 6
Ranking de Comunidades Autónomas según contribución a la Cuota Líquida

COMUNIDAD AUTÓNOMA	1998	1999	2000	2001	2002	2003	MEDIA
MA	46,35%	40,41%	37,36%	40,76%	31,10%	39,30%	39,21%
CAT	19,30%	15,62%	21,90%	20,17%	22,85%	20,38%	20,04%
VA	7,12%	9,50%	8,79%	7,91%	9,42%	8,44%	8,53%
AN	4,68%	6,28%	6,10%	5,70%	9,77%	7,86%	6,73%
GA	3,22%	4,40%	3,94%	3,53%	3,90%	3,67%	3,78%
LR	3,22%	4,40%	3,94%	3,53%	3,90%	3,67%	3,78%
AR	3,40%	3,47%	2,40%	2,55%	2,65%	2,49%	2,83%
CL	2,37%	2,86%	2,88%	2,53%	3,00%	2,59%	2,71%
PV	1,87%	2,28%	2,64%	3,99%	2,76%	1,72%	2,54%
BA	1,82%	2,03%	1,95%	1,81%	1,76%	1,44%	1,80%
MU	1,11%	1,62%	1,67%	1,60%	1,72%	1,93%	1,61%
CLM	1,32%	1,84%	1,58%	1,40%	1,69%	1,73%	1,59%
AS	1,54%	1,69%	1,75%	1,65%	1,53%	1,40%	1,59%
CAN	1,09%	1,34%	1,17%	1,12%	1,38%	1,29%	1,23%
CNT	0,77%	0,98%	0,85%	0,77%	1,33%	1,11%	0,97%
NA	0,35%	0,65%	0,50%	0,48%	0,64%	0,41%	0,50%
EX	0,39%	0,52%	0,46%	0,40%	0,51%	0,50%	0,46%
CE	0,05%	0,05%	0,07%	0,05%	0,05%	0,04%	0,05%
ME	0,04%	0,04%	0,04%	0,04%	0,03%	0,03%	0,04%
TOTAL	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT.

4.2 Liquidación del impuesto sobre sociedades por comunidades autónomas

Conocida la distribución territorial de declarantes del IS, en el cuadro 7 se presenta la liquidación del tributo por Comunidades Autónomas, recogiendo a tal fin las principales variables: "ajustes positivos", "ajustes negativos", "ajustes netos", "cuota íntegra", "compensación de bases imponibles negativas", "deducciones por doble imposición", "otras deducciones" y "bonificaciones", es decir, no se analiza cada concepto de ajuste ni de incentivos fiscales, al no aportar resultados relevantes. En este sentido, es preciso matizar que en el apartado de ajustes, tanto positivos como negativos, se han eliminado los derivados del gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios, dado que la AEAT realiza dichos ajustes a partir del resultado del ejercicio y no del resultado contable antes de impuestos, pero son unas diferencias que no afectan a la carga tributaria.

Cuadro 7**Principales variables de la liquidación del IS por Comunidades Autónomas (1998-2003)**

VARIABLE	AÑO	Andalucía	Aragón	Asturias	Baleares	Canarias	Cantabria	Cast. La Mancha	Cast. León
Total Aumentos*	1998	23,91%	10,02%	23,08%	27,40%	10,14%	12,13%	11,67%	21,88%
	1999	15,62%	12,74%	34,73%	12,74%	5,78%	12,19%	9,44%	16,32%
	2000	28,82%	25,31%	31,36%	13,31%	7,52%	23,63%	11,97%	26,63%
	2001	31,30%	23,35%	48,33%	83,69%	10,46%	39,91%	12,48%	32,11%
	2002	19,30%	17,69%	35,74%	32,99%	8,58%	15,37%	14,57%	32,06%
	2003	23,38%	16,95%	21,02%	26,36%	12,83%	15,37%	14,13%	21,12%
Total Disminuciones*	1998	19,34%	12,82%	27,12%	22,44%	65,14%	13,68%	13,05%	29,15%
	1999	20,03%	20,99%	31,51%	20,99%	64,23%	12,03%	10,97%	22,30%
	2000	26,30%	31,16%	27,55%	27,17%	66,54%	17,55%	11,89%	28,05%
	2001	27,74%	21,89%	46,40%	41,22%	68,56%	18,53%	14,16%	28,22%
	2002	27,03%	15,82%	24,75%	26,13%	64,62%	9,59%	17,52%	25,11%
	2003	24,10%	16,84%	15,08%	24,21%	66,26%	9,59%	11,83%	22,84%
Ajustes Netos*	1998	4,57%	-2,80%	-4,04%	4,96%	-54,99%	-1,55%	-1,38%	-7,27%
	1999	-4,41%	-8,25%	3,23%	-8,25%	-58,45%	0,16%	-1,53%	-5,97%
	2000	2,52%	-5,86%	3,81%	-13,86%	-59,03%	6,08%	0,08%	-1,41%
	2001	3,56%	1,45%	1,93%	42,47%	-58,10%	21,38%	-1,69%	3,88%
	2002	-7,73%	1,87%	10,99%	6,86%	-56,04%	5,78%	-2,95%	6,95%
	2003	-0,72%	0,12%	5,94%	2,16%	-53,43%	5,78%	2,30%	-1,72%
Compensación Bases Imponibles Negativas*	1998	8,31%	2,55%	4,10%	7,77%	2,99%	2,40%	5,26%	8,93%
	1999	7,26%	5,64%	3,48%	5,64%	2,62%	2,75%	4,31%	7,63%
	2000	6,39%	5,93%	11,28%	5,03%	3,01%	6,45%	3,93%	4,41%
	2001	6,52%	4,47%	5,89%	8,61%	3,20%	10,33%	3,76%	4,69%
	2002	4,82%	3,89%	7,58%	5,57%	3,41%	1,45%	0,00%	3,78%
	2003	5,40%	3,30%	7,55%	6,03%	4,39%	1,45%	4,03%	4,71%
Cuota Integra**	1998	31,76%	30,71%	32,28%	32,84%	32,23%	25,23%	31,93%	31,76%
	1999	32,45%	53,57%	33,27%	31,33%	32,26%	26,07%	33,04%	32,55%
	2000	32,58%	30,87%	33,27%	32,74%	31,90%	30,19%	33,05%	32,86%
	2001	32,33%	32,29%	33,75%	32,32%	31,29%	31,73%	32,79%	31,80%
	2002	36,58%	37,12%	33,43%	35,59%	32,89%	53,61%	34,87%	37,02%
	2003	32,99%	32,14%	33,55%	32,14%	31,29%	53,61%	32,91%	32,66%
Bonificaciones**	1998	0,73%	0,04%	0,22%	0,26%	2,30%	0,03%	0,17%	0,36%
	1999	0,85%	0,28%	1,53%	0,33%	4,19%	0,03%	0,13%	0,13%
	2000	0,83%	0,17%	0,28%	0,24%	2,51%	0,03%	0,14%	0,26%
	2001	0,61%	0,16%	0,21%	0,44%	2,23%	0,04%	0,12%	0,25%
	2002	0,45%	0,19%	0,19%	0,37%	2,70%	0,06%	0,19%	0,31%
	2003	0,29%	0,07%	0,21%	0,27%	1,60%	0,06%	0,18%	0,49%
Deducciones Doble Imposición**	1998	1,29%	5,07%	3,06%	1,48%	1,38%	1,30%	0,84%	0,92%
	1999	1,43%	1,70%	3,49%	1,24%	2,65%	1,11%	1,01%	1,20%
	2000	1,20%	2,02%	3,34%	1,67%	1,82%	2,69%	0,76%	3,18%
	2001	1,65%	1,07%	4,33%	1,98%	2,05%	2,42%	0,74%	1,23%
	2002	2,17%	4,29%	2,16%	2,76%	1,62%	21,25%	1,11%	1,98%
	2003	1,91%	3,50%	1,66%	3,58%	1,85%	21,25%	1,68%	1,49%
Otras Deducciones**	1998	1,66%	0,90%	1,09%	0,87%	11,90%	2,58%	1,42%	1,55%
	1999	0,57%	1,98%	0,44%	0,75%	8,30%	0,86%	0,87%	1,22%
	2000	0,50%	1,39%	1,72%	0,72%	9,55%	0,89%	0,95%	1,86%
	2001	1,43%	2,26%	3,97%	1,47%	8,68%	2,07%	1,23%	1,97%
	2002	2,54%	2,17%	0,74%	1,50%	6,39%	9,02%	1,38%	2,50%
	2003	1,54%	2,12%	1,80%	1,29%	7,87%	9,02%	1,60%	2,73%
Total Deducciones y Bonificaciones**	1998	3,68%	6,00%	4,37%	2,61%	15,58%	3,91%	2,44%	2,82%
	1999	2,85%	3,96%	5,46%	2,31%	15,14%	2,00%	2,01%	2,54%
	2000	2,53%	3,58%	5,34%	2,64%	13,89%	3,61%	1,84%	5,30%
	2001	3,69%	3,48%	8,51%	3,89%	12,97%	4,52%	2,09%	3,44%
	2002	5,16%	6,65%	3,08%	4,64%	10,71%	30,33%	2,68%	4,80%
	2003	3,74%	5,68%	3,67%	5,14%	11,31%	30,33%	3,46%	4,72%

* % sobre el resultado contable. ** % sobre la base imponible. Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT.

Cataluña	Ceuta	Extrem.	Galicia	La Rioja	Madrid	Melilla	Murcia	Navarra	P.Vasco	Valencia	TOTAL
21,40%	5,53%	12,39%	19,56%	11,69%	51,05%	3,48%	25,61%	26,61%	50,80%	14,05%	36,60%
23,62%	54,68%	13,00%	14,88%	8,73%	28,90%	10,72%	25,87%	13,55%	55,92%	15,81%	24,21%
21,72%	47,52%	12,94%	12,58%	7,92%	29,22%	7,06%	18,17%	9,11%	30,43%	17,33%	24,64%
33,15%	65,55%	17,01%	30,70%	18,06%	53,41%	17,98%	22,55%	12,35%	29,73%	22,90%	41,15%
34,44%	85,61%	19,83%	23,61%	14,26%	35,50%	2,71%	1537,30%	10,50%	21,59%	17,03%	31,03%
30,24%	91,15%	16,48%	12,27%	7,76%	33,09%	2,13%	672,09%	12,06%	51,72%	17,20%	29,67%
20,75%	10,86%	14,52%	16,00%	14,89%	35,99%	3,00%	27,65%	56,33%	75,25%	14,98%	31,35%
22,27%	62,72%	15,21%	14,74%	14,81%	29,69%	2,17%	21,41%	30,43%	48,34%	17,21%	27,71%
20,83%	59,07%	21,92%	15,83%	13,11%	31,07%	3,70%	20,19%	27,62%	46,94%	17,94%	28,73%
29,85%	80,20%	21,55%	25,79%	16,18%	33,35%	3,89%	22,30%	18,03%	14,64%	21,67%	31,58%
34,24%	77,35%	19,19%	31,26%	12,32%	33,67%	2,34%	319,36%	18,39%	28,67%	13,92%	31,59%
29,54%	94,74%	14,75%	20,02%	9,42%	30,93%	1,78%	110,77%	14,09%	44,86%	15,21%	29,19%
0,65%	-5,33%	-2,13%	3,57%	-3,19%	15,05%	0,49%	-2,04%	-29,72%	-24,45%	-0,94%	5,25%
1,35%	-8,05%	-2,21%	0,14%	-6,08%	-0,80%	8,55%	4,46%	-16,88%	7,58%	-1,39%	-3,50%
0,89%	-11,55%	-8,98%	-3,25%	-5,19%	-1,84%	3,36%	-2,02%	-18,51%	-16,51%	-0,61%	-4,09%
3,30%	-14,66%	-4,54%	4,91%	1,87%	20,06%	14,10%	0,25%	-5,68%	15,09%	1,23%	9,57%
0,21%	8,25%	0,64%	-7,64%	1,95%	1,82%	0,37%	1217,94%	-7,89%	-7,08%	3,11%	-0,56%
0,71%	-3,58%	1,73%	-7,75%	-1,67%	2,16%	0,35%	561,32%	-2,03%	6,86%	1,99%	0,48%
4,50%	5,49%	6,26%	4,79%	9,14%	6,65%	1,57%	7,65%	1,53%	8,19%	6,04%	6,00%
4,27%	3,80%	6,02%	3,27%	8,24%	4,88%	0,73%	5,11%	5,29%	13,82%	4,27%	4,92%
3,18%	0,00%	0,00%	2,12%	2,68%	6,13%	1,94%	3,17%	7,91%	2,70%	5,09%	5,10%
3,73%	0,00%	0,00%	2,87%	2,60%	5,81%	0,96%	3,39%	2,10%	2,37%	3,63%	4,92%
3,01%	2,10%	5,02%	3,31%	1,93%	3,99%	1,46%	44,19%	3,14%	0,84%	3,24%	3,69%
4,40%	3,67%	8,96%	2,48%	2,62%	3,70%	1,31%	19,83%	7,21%	2,94%	3,99%	4,07%
29,52%	31,02%	30,54%	32,43%	33,50%	25,78%	32,56%	32,79%	34,98%	32,18%	31,07%	27,99%
30,04%	31,30%	31,81%	33,40%	34,06%	25,83%	33,68%	32,80%	34,91%	31,77%	32,35%	28,62%
31,81%	30,20%	31,80%	33,52%	34,13%	28,49%	32,52%	33,60%	34,88%	32,57%	32,87%	30,53%
32,77%	32,33%	31,16%	33,36%	33,95%	30,92%	33,31%	33,26%	34,98%	33,91%	33,07%	31,88%
36,05%	32,60%	37,17%	33,54%	34,69%	31,20%	33,13%	33,46%	34,79%	50,71%	36,28%	32,34%
32,74%	30,91%	31,67%	33,60%	33,74%	31,10%	33,28%	33,44%	34,90%	33,28%	32,59%	32,04%
0,15%	12,61%	0,30%	0,11%	0,12%	0,13%	16,22%	0,09%	0,04%	0,38%	0,14%	0,22%
0,16%	12,69%	0,27%	0,10%	0,10%	0,23%	17,35%	0,15%	0,06%	0,35%	0,07%	0,34%
0,17%	12,79%	0,20%	0,11%	0,02%	0,22%	15,40%	0,20%	0,14%	0,36%	0,06%	0,28%
0,12%	14,72%	0,24%	0,11%	0,03%	0,20%	14,42%	0,17%	0,02%	0,25%	0,10%	0,25%
0,13%	13,70%	0,22%	0,09%	0,03%	0,21%	15,06%	0,09%	0,04%	0,26%	0,15%	0,25%
0,11%	13,78%	0,25%	0,07%	0,08%	0,20%	14,51%	0,06%	0,11%	0,41%	0,13%	0,22%
3,17%	1,42%	1,19%	2,76%	0,95%	5,62%	0,17%	0,27%	1,36%	4,91%	1,33%	4,25%
3,51%	1,38%	1,08%	2,62%	1,02%	5,52%	0,24%	0,38%	2,45%	4,38%	1,51%	3,98%
4,69%	0,84%	1,62%	4,97%	0,98%	6,14%	0,48%	1,32%	2,71%	2,47%	2,02%	5,41%
5,13%	1,68%	0,87%	3,93%	0,61%	6,79%	4,02%	0,93%	3,83%	1,11%	1,77%	6,24%
5,15%	1,91%	1,32%	2,75%	1,07%	9,19%	0,93%	2,42%	2,60%	29,14%	3,25%	6,19%
5,55%	1,38%	0,27%	4,34%	1,06%	5,51%	0,97%	2,16%	6,14%	13,66%	2,25%	4,74%
1,91%	0,41%	0,79%	1,76%	1,14%	1,22%	0,03%	1,13%	2,66%	4,26%	1,60%	1,61%
1,84%	4,30%	0,60%	1,06%	0,94%	1,63%	0,12%	0,92%	2,94%	3,85%	1,45%	1,66%
1,92%	0,08%	0,44%	0,99%	1,21%	1,19%	0,02%	1,00%	3,48%	3,35%	1,39%	1,52%
2,75%	0,20%	0,71%	1,91%	1,96%	3,59%	0,08%	1,61%	2,74%	3,49%	2,31%	3,08%
2,46%	0,91%	0,95%	1,26%	1,55%	2,15%	0,05%	1,45%	4,95%	2,59%	1,98%	2,26%
3,05%	0,96%	1,27%	1,78%	1,19%	3,51%	0,25%	1,89%	7,87%	2,20%	1,82%	3,07%
5,23%	14,44%	2,27%	4,64%	2,21%	6,97%	16,42%	1,49%	4,06%	9,55%	3,07%	6,08%
5,52%	18,37%	1,95%	3,78%	2,06%	7,38%	17,71%	1,44%	5,45%	8,59%	3,03%	5,98%
6,78%	13,71%	2,26%	6,06%	2,21%	7,55%	15,90%	2,52%	6,33%	6,19%	3,46%	7,21%
8,00%	16,60%	1,82%	5,95%	2,60%	10,59%	18,53%	2,71%	6,58%	4,85%	4,18%	9,56%
7,74%	16,52%	2,49%	4,10%	2,65%	11,55%	16,04%	3,96%	7,58%	31,99%	5,38%	8,70%
8,72%	16,11%	1,79%	6,19%	2,32%	9,22%	15,74%	4,11%	14,12%	16,28%	4,20%	8,02%

Del cuadro 7 cabe destacar como aspectos más relevantes los que a continuación se exponen.

4.2.1 Ajustes positivos y negativos sobre el resultado contable

Desde una perspectiva conjunta es preciso poner de manifiesto la existencia de importantes diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad, tanto de signo positivo como negativo, a pesar del pretendido acercamiento propugnado por la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, el efecto conjunto de ambos tipos de ajustes, aumentos y disminuciones, unas veces resulta beneficioso para los sujetos pasivos y en otras ocasiones ocurre lo contrario. De hecho, salvo en Canarias y Navarra, donde los ajustes netos son siempre negativos, y Cataluña y Melilla, que son positivos, en el resto de Comunidades Autónomas los signos varían a lo largo de la serie temporal.

En el caso de los aumentos destacan Canarias y Melilla con los más bajos, mientras que en el otro extremo, con los mayores aumentos, sobresalen Madrid, País Vasco y Ceuta, a excepción de 1998 para esta última Comunidad. A su vez, para las disminuciones los menores importes los presenta Melilla y los más elevados Canarias. De acuerdo con estos datos Canarias resulta el territorio con los ajustes netos negativos más elevados, esto es, el resultado fiscal es inferior al contable, lo que supone un claro beneficio para las empresas domiciliadas en ella. Por su parte, en Melilla, cuyos ajustes son muy bajos en general, el efecto conjunto de ambos resulta de signo positivo, si bien en cuantías reducidas la mayoría de los años.

Por el contrario, Ceuta no sigue la misma evolución que la otra Ciudad Autónoma, de tal manera que tiene unas diferencias bastante elevadas, tanto positivas como negativas, resultando los ajustes netos relativamente altos y de signo negativo, salvo en el año 2002. Por tanto, desde la óptica de los ajustes las empresas domiciliadas en Ceuta presentan mejores resultados que las de Melilla.

También es destacable Murcia, pues muestra unos resultados dispares los dos últimos ejercicios, cuya razón radica en los bajos resultados contables obtenidos por las empresas en dicho bienio.

Por su parte Madrid, que sobresale por el importante peso que tiene tanto en número de empresas como en recaudación, en términos de ajustes ofrece unos resultados ligeramente superiores a la media nacional sobre la que, sin duda, tiene un notable influjo.

4.2.2 Compensación de bases imponible de ejercicios anteriores

Conviene recordar que, a efectos de la carga tributaria, esta partida sólo influye en el TIE Fiscal, y no en el TIE Contable, al intervenir únicamente en la determinación de la cuota líquida del Impuesto. De todas maneras, la evolución de esta variable ha sido bastante uniforme, motivo por el que no provoca variaciones en la presión tributaria efectivamente soportada por las sociedades. Además, se caracteriza por no mostrar discrepancias importantes de unas Comunidades a otras.

4.2.3 Cuota íntegra

Esta componente se obtiene aplicando la tasa de gravamen a la base imponible, siendo el tipo impositivo general durante el período de análisis del 35%. De todas formas, es preciso tener en cuenta que existen sociedades gravadas a otros tipos, destacando las empresas de reducida dimensión que tributan al 30% para un primer tramo de la base imponible, aplicándose al resto la tasa general. Para comprender la importancia de estas empresas conviene apuntar que en el primer año de estudio (1998) suponen un 61,98% del total en tanto que en el último (2003) ya representan un 84,51%; sin embargo, en los datos facilitados por la AEAT, desgraciadamente, no se proporciona información segregada para este tipo de entidades lo que, sin duda, hubiera sido de enorme interés.

Los resultados obtenidos para el total nacional muestran que la cuota íntegra está por debajo del 30% en los dos primeros años y oscila entre el 30,53% y el 32,34% en los cuatro siguientes.

Por Comunidades, la cuota íntegra muestra unos porcentajes que, mayoritariamente, oscilan entre el 30% y el 35% en todos los territorios salvo contadas excepciones, entre las que destaca Madrid con tasas por debajo del 30% en la primera mitad del período de análisis (1998-2000).

4.2.4 Deducciones y bonificaciones

En su conjunto, esta variable resulta relevante al representar porcentajes importantes de la base imponible, oscilando entre un 5,98% en 1999 y un 8,70% en 2002. No obstante, dado que en torno a esta partida se han agrupado todos los incentivos fiscales de que disfrutaran las entidades, es conveniente comentar cada tipo separadamente ante su distinta trascendencia.

Las “bonificaciones” representan porcentajes muy importantes en Melilla (entre 14,42% y 17,35%), Ceuta (12,61%-14,72%) y, ya en mucha menor medida, Canarias (1,60%-4,19%).

La siguiente Comunidad es Andalucía (0,29%-0,85%), donde esta variable apenas tiene relevancia y, por tanto, muchísima menos en las restantes.

El territorio donde las “deducciones por doble imposición” tienen una mayor trascendencia es Madrid, seguido ya a bastante distancia de Cataluña, presentado unos porcentajes bajos el resto de Comunidades; en particular destacan Castilla-La Mancha, La Rioja y Melilla con los menores porcentajes.

Por lo que respecta a “otras deducciones” sobresale Canarias, al presentar unos porcentajes que oscilan entre el 11,90% en 1998 y el 6,39% en 2002, teniendo en cuenta que para el conjunto de Comunidades el máximo se alcanzó en el año 2001 con un 3,08%.

Finalmente, para la variable “total deducciones y bonificaciones”, que representa el conjunto de incentivos fiscales, destacan Canarias, Ceuta y Melilla, con porcentajes muy superiores a la media del conjunto de Comunidades, bien es cierto que por motivos diferen-

tes, en el primer caso por la variable “otras deducciones”, en tanto que Ceuta y Melilla por las “bonificaciones”. Además es destacable que Madrid siempre se sitúa por encima de la media, mientras que las restantes, en general, están por debajo, lo que evidencia una vez más el peso que tiene la Comunidad madrileña.

De las conclusiones extraídas del cuadro 7 resulta evidente la presencia de discrepancias importantes en casi todas las variables de unas Comunidades a otras, motivo por el cual se ha aplicado el *test de Friedman* al objeto de comprobar si las diferencias detectadas son estadísticamente significativas. A tal fin se plantea como hipótesis nula la igualdad de medianas entre las diecinueve Comunidades, siendo la hipótesis alternativa que alguna de las medianas difiera de las restantes y, en consecuencia, existan diferencias significativas entre las distintas regiones. En resumen, el planteamiento de las hipótesis es el que se recoge a continuación:

- $H_0: Me_1 = Me_2 = \dots = Me_{19}$.
- H_0 : Cualquier $Me_i \neq Me_j$, para todo $i, j = 1, 2, \dots, 19$.

Tras aplicar la prueba estadística a cada variable, todos los valores de la *Chi-Cuadrado* han resultado significativos al 1%, lo que supone el rechazo de la hipótesis nula de igualdad de medianas entre las diecinueve entidades territoriales. Por ello, el siguiente paso ha de ser la búsqueda de las Comunidades que provocan tales discrepancias, aplicándose a tal fin el *test de Friedman* con un control, siendo el “control” los datos nacionales agregados, esto es, se toma como referente la media nacional y se realiza su comparación con cada Comunidad, planteándose como hipótesis nula que la mediana de cada variable en una región es igual a la mediana del total agregado (Me_1), es decir:

- $H_0: Me_1 = Me_u$, para cualquier $u = 2, 3, \dots, 20$ (las diecinueve Comunidades).
- $H_1: Me_1 \neq Me_u$, para algunos $u = 2, 3, \dots, 20$.

En consecuencia, el rechazo de la hipótesis nula implica asumir que la Comunidad difiere significativamente de la media nacional. Para determinar si se rechaza o no dicha hipótesis nula se debe comparar la suma de rangos de cada Comunidad Autónoma con la media nacional, de tal forma que si la diferencia, en valor absoluto, entre los rangos nacionales y los de cada Comunidad resulta superior a 69,88 se rechaza la hipótesis nula al 1% y si es mayor a 59,23 se rechaza al 5%; en los restantes casos no se podrá rechazar la hipótesis nula. Así se detectarán cuáles son las zonas geográficas que se alejan de la media nacional (control) y, por ende, provocan la falta de homogeneidad territorial. Los resultados del *test de Friedman* con un control se ofrecen en el cuadro 8.

Cuadro 8**Test de Friedman con un control para las variables intervinientes en la liquidación del IS**

COMUNIDAD AUTÓNOMA	SUMA DE RANGOS PARA CADA VARIABLE								
	Total Aumentos	Total Disminuciones	Ajustes Netos	Compensación Bl. Negativas	Cuota Íntegra	Bonifi- caciones	Deducciones Doble Imp.	Otras Deducciones	Total Ded. y Bonif.
Andalucía	75	64	64	101	53	99	48	48	42
Aragón	49	52	46	66	60	41	74	70	60
Asturias	96	76	89	85	95**	74	78	53	58
Baleares	81	74	76	96	56	84	66	33	41
Canarias	15**	114	6**	45	52	108	60	117	104
Cantabria	52	24*	97	49	33	11*	79	80	70
Castilla-La Mancha	27*	20*	65	51	75	48	20**	41	17**
Castilla-León	79	76	59	89	60	79	45*	77	44
Cataluña	82	77	77	54	56	44	101	92	82
Ceuta	98	98	38	31	39	115	43*	30	111
Extremadura	45	42	51	69	28	71	26**	21*	11**
Galicia	53	52	60	36	99**	27	87	54	63
La Rioja	23*	24*	49	59	101**	19*	19**	49	16**
Madrid	106	96	89	79	16	59	114	78	96
Melilla	13**	6**	86	14*	76	119	22**	6**	113
Murcia	88	82	85	84	84*	38	34**	49	21*
Navarra	37	64	15	62	108**	20	80	105	77
País Vasco	96	89	66	55	79	92	94	102	97
Valencia	55	41	73	61	67	33	65	69	49
TOTAL	90	89	69	74	23	79	105	86	88

** Significativo al 1%. * Significativo al 5%.

Del cuadro 8 se deducen los siguientes hechos:

- Para la variable “total aumentos” se rechaza la hipótesis nula a un nivel de significación del 1% en Canarias y Melilla, y al 5% en Castilla-La Mancha y La Rioja. Tal situación denota que estas Comunidades tienen unos aumentos sobre el resultado contable tan bajos que son significativamente diferentes a los del resto de España. Por el contrario, las zonas donde las empresas presentan más ajustes positivos son Madrid, Ceuta, Asturias y País Vasco, sin que hayan resultado significativos.
- En el caso de la variable “total disminuciones”, las sociedades de Melilla, Castilla-La Mancha, Cantabria y La Rioja aplican los importes más bajos, siendo estadísticamente diferentes a la media nacional, al 1% la primera Comunidad y al 5% las restantes. Por su parte, las mayores disminuciones se dan en Canarias, Ceuta y Madrid, sin que sean significativas.

- Para la variable “ajustes netos” sólo ha resultado ser estadísticamente diferente la Comunidad de Canarias a un nivel de significación del 1%, al presentar los menores ajustes de toda España; igualmente destaca Navarra por sus bajos ajustes netos, aunque sin resultar significativamente diferentes. Este hecho implicará, en principio, una menor presión fiscal, a falta de introducir el efecto de las deducciones y bonificaciones. Por el contrario, en el otro extremo se sitúan Cantabria, Asturias y Madrid, cuyas empresas soportan los mayores ajustes netos.
- La variable “compensación de bases imponibles negativas” sólo es estadísticamente diferente, al 5%, en Melilla, que presenta los menores importes. Tras ella se sitúa Ceuta, aunque sin rechazarse la hipótesis nula. Al otro lado de la balanza se encuentran Andalucía y Baleares, cuyas empresas son las que más pérdidas fiscales compensaron a lo largo del período analizado.
- Por lo que respecta a la variable “cuota íntegra”, son varias las Comunidades en las que se rechaza la hipótesis nula por presentar elevados importes en esta partida, en concreto: Navarra, La Rioja, Galicia, Asturias y Murcia, en las cuatro primeras al 1% y en la última al 5%. Este resultado influye negativamente en la presión fiscal soportada por las empresas situadas en estas zonas, si bien todavía falta por incorporar el efecto de los incentivos fiscales. Por contra, la Comunidad de Madrid destaca con la menor cuota íntegra, aunque no ha resultado ser estadísticamente distinta de la media nacional.
- En el caso de la variable “bonificaciones” se rechaza la hipótesis nula al 5% en Cantabria y La Rioja, al aplicar las empresas radicadas en estas zonas las menores bonificaciones de nuestro país. Por el contrario, donde más se disfruta de estos incentivos fiscales es en Melilla, Ceuta y Canarias, si bien no han resultado ser significativamente diferentes a las bonificaciones aplicadas en el conjunto nacional.
- La variable “deducciones por doble imposición” ha resultado ser significativamente distinta a la media nacional en La Rioja, Castilla-La Mancha, Melilla, Extremadura, Murcia, Ceuta y Castilla-León, las cinco primeras al 1% y las dos últimas al 5%, lo que indica que las sociedades ubicadas en estos territorios aplican los menores incentivos de esta naturaleza. En el otro extremo destacan Madrid y Cataluña, donde están radicadas las grandes empresas que son las que más deducciones por doble imposición aplican; no obstante, ninguna ha resultado ser significativa al situarse muy próximas al total nacional, consecuencia, sin duda, del enorme peso que tienen ambas Comunidades.
- Para la variable “otras deducciones” se rechaza la hipótesis nula en Melilla y Extremadura, en el primer caso al 1% y en el segundo al 5%, poniendo de manifiesto que las empresas domiciliadas en estas zonas aplican los menores incentivos de este tipo. Por el contrario, donde más se benefician de esta clase de deducciones es en Canarias, Navarra y País Vasco, sin que sean estadísticamente diferentes al total agregado.
- Por último, el análisis de la variable “total deducciones y bonificaciones” evidencia que en Extremadura, La Rioja, Castilla-La Mancha y Murcia es donde las empresas disfrutan

de menores incentivos, siendo en los cuatro casos significativamente distintos al conjunto nacional, en las tres primeras Comunidades al 1% y en la última al 5%. Tal aspecto supone un perjuicio en términos de presión fiscal, pues la cuota íntegra se reducirá muy poco de cara al cálculo tanto de la cuota líquida como del gasto devengado por IS, de tal forma que los tipos efectivos serán superiores. Por su parte, las empresas que se benefician de las más altas deducciones y bonificaciones son las situadas en Melilla, Ceuta y Canarias, sin que hayan resultado ser significativamente distintas al total nacional, aunque redunde en una menor carga tributaria.

5. La presión fiscal de las sociedades españolas por Comunidades Autónomas

Una vez examinadas todas las variables que participan en la liquidación del IS, como punto final de la investigación se estudia la carga impositiva soportada por las sociedades españolas durante el período 1998–2003, utilizando a tal fin las dos definiciones planteadas, es decir, el TIE Contable (TIEC) y el TIE Fiscal (TIEF). Esta información, que no figura en los datos suministrados por la AEAT, se facilita en el cuadro 9.

Cuadro 9
TIE Contable y Fiscal

COMUNIDAD AUTÓNOMA	1998		1999		2000		2001		2002		2003		MEDIA	
	TIEC	TIEF	TIEC	TIEF	TIEC	TIEF	TIEC	TIEF	TIEC	TIEF	TIEC	TIEF	TIEC	TIEF
Andalucía	27,53%	27,12%	26,85%	26,72%	30,49%	29,41%	27,63%	28,10%	22,30%	28,44%	28,27%	27,91%	27,18%	27,95%
Aragón	25,16%	26,05%	29,68%	27,79%	27,67%	24,96%	28,28%	28,60%	27,05%	30,05%	26,08%	28,68%	27,32%	27,69%
Asturias	26,41%	26,28%	29,22%	27,64%	23,55%	25,47%	21,61%	23,80%	30,08%	31,01%	28,61%	29,47%	26,58%	27,28%
Baleares	26,93%	29,25%	28,39%	25,96%	28,10%	26,16%	35,01%	34,33%	27,48%	31,26%	25,90%	26,26%	28,64%	28,87%
Canarias	6,94%	7,61%	7,41%	7,48%	6,39%	7,52%	8,06%	8,14%	8,31%	10,06%	9,97%	9,58%	7,84%	8,40%
Cantabria	17,42%	16,94%	23,90%	23,95%	27,01%	27,79%	29,07%	33,42%	23,59%	24,04%	21,22%	20,96%	23,70%	24,52%
Castilla-La Mancha	26,34%	26,81%	29,89%	29,55%	30,92%	29,96%	29,97%	29,49%	30,47%	31,12%	28,33%	29,11%	29,32%	29,34%
Castilla-León	26,14%	25,38%	27,65%	27,05%	27,00%	26,50%	28,07%	29,24%	23,92%	33,08%	28,14%	26,71%	26,82%	27,99%
Cataluña	23,20%	23,18%	24,67%	24,33%	24,51%	24,43%	26,64%	27,43%	23,19%	27,78%	22,16%	23,37%	24,06%	25,09%
Ceuta	15,47%	14,74%	14,91%	11,51%	15,32%	14,68%	14,60%	13,46%	15,21%	16,93%	13,61%	13,93%	14,85%	14,21%
Extremadura	26,14%	26,65%	27,77%	28,01%	27,62%	27,79%	27,85%	28,41%	27,89%	33,61%	28,35%	28,39%	27,60%	28,81%
Galicia	28,64%	27,69%	29,37%	28,58%	25,95%	26,06%	26,36%	27,83%	26,42%	27,07%	26,34%	25,37%	27,18%	27,10%
La Rioja	30,67%	28,64%	29,80%	28,70%	31,09%	30,25%	30,99%	30,62%	30,28%	32,08%	30,80%	30,49%	30,60%	30,13%
Madrid	19,86%	19,57%	19,84%	18,24%	20,07%	19,39%	15,71%	22,07%	15,05%	19,23%	17,49%	21,60%	18,00%	20,02%
Melilla	13,29%	14,77%	17,02%	16,99%	16,41%	16,56%	16,42%	16,33%	17,10%	16,95%	17,69%	17,40%	16,32%	16,50%
Murcia	30,59%	28,70%	31,00%	30,45%	29,95%	29,48%	31,68%	29,00%	86,58%	70,63%	72,81%	72,78%	47,10%	43,51%
Navarra	21,96%	21,71%	21,96%	21,71%	23,01%	23,54%	23,01%	23,54%	27,16%	26,55%	17,01%	24,03%	22,35%	23,51%
País Vasco	22,32%	16,82%	26,22%	22,01%	21,34%	22,77%	16,00%	31,88%	10,99%	17,40%	12,76%	17,57%	18,27%	21,41%
Valencia	27,05%	26,22%	28,51%	28,02%	28,70%	27,75%	28,06%	28,28%	27,03%	30,83%	28,15%	28,00%	27,92%	28,18%
TOTAL	21,75%	21,40%	22,70%	21,54%	22,70%	21,50%	20,87%	23,30%	19,92%	22,79%	21,27%	23,36%	21,53%	22,31%

Fuente: Elaboración propia a partir de AEAT.

Del cuadro 9 cabe destacar los siguientes hechos dignos de interés:

- Para el total nacional, el TIE Contable está por encima del TIE Fiscal en los tres primeros años, en tanto que se produce la situación contraria en los tres últimos. Ahora bien, no existen grandes discrepancias entre ambas medidas de la presión fiscal empresarial ni para el conjunto nacional ni por Comunidades Autónomas.
- Analizando las tasas por Comunidades destacan sobremanera Canarias, Ceuta y Melilla, donde las tipos efectivos de gravamen son muy inferiores a los del resto de zonas. Estos resultados son coherentes con los obtenidos en el análisis de las distintas variables intervinientes en la liquidación del IS, pues las tres Comunidades mencionadas aplican incentivos fiscales muy elevados, al tiempo que también destacan con ajustes netos sobre el resultado contable bastante bajos, en especial Canarias donde resultaron significativamente inferiores a los del resto de España.
- Al margen de la disparidad que muestran los resultados de las Comunidades anteriores, los menores tipos efectivos los presenta Madrid, seguida del País Vasco, mientras que en el otro extremo destacan fundamentalmente Murcia y La Rioja. En el caso de Madrid las bajas tasas impositivas tienen su explicación en las "deducciones por doble imposición" y en el País Vasco son consecuencia de todas las deducciones. Por su parte, la mayor tributación de Murcia y La Rioja se debe básicamente a los escasos incentivos fiscales aplicados.

El análisis descriptivo que se acaba de realizar denota ciertas divergencias territoriales, razón por la que se aplica el *Test de Friedman* para detectar si tales diferencias son significativas, obteniéndose unos valores de la *Chi-cuadrado* para los cuales se rechaza la hipótesis nula al 1%, tanto para el TIE Contable como el Fiscal, es decir, la presión fiscal es estadísticamente distinta entre las diecinueve Comunidades. Estos resultados han sido la causa de profundizar un poco más, al objeto de tratar de identificar las Comunidades que introducen mayores divergencias, aplicando nuevamente el *test de Friedman* con un control, siendo el "control" los datos nacionales agregados, esto es, se aplica la misma prueba que a las variables intervinientes en la liquidación fiscal, motivo por el cual no se vuelve a repetir el planteamiento de las hipótesis, facilitándose los resultados del citado test en el cuadro 10.

El cuadro 10 pone de manifiesto que tanto para el TIE Contable como para el TIE Fiscal se rechaza la hipótesis nula en Murcia, La Rioja y Castilla-La Mancha, en los dos primeros al 1% y en el último al 5%, lo que supone que las empresas ubicadas en estas zonas soportan la mayor presión fiscal de toda España. Estos resultados son acordes con los obtenidos en el estudio de las variables intervinientes en la liquidación del IS, fundamentalmente por razón de incentivos fiscales, dado que en estas tres Comunidades se aplican unas deducciones y bonificaciones significativamente inferiores al conjunto. Por lo que respecta a los ajustes a practicar sobre el resultado contable, son bastante elevados en Murcia, se sitúan en torno a la media Castilla-La Mancha, mientras que son bastante inferiores a la media en La Rioja, por lo que parece que los incentivos fiscales son los que tienen una mayor incidencia sobre la presión fiscal.

En el otro extremo destacan Canarias, Ceuta, Melilla y Madrid, por ser las Comunidades con los menores tipos impositivos efectivos de nuestro país, datos nuevamente coherentes con los resultados previos relativos a deducciones y bonificaciones, pues los mayores importes se apli-

Cuadro 10
Test de Friedman con un control para los Tipos Impositivos Efectivos

COMUNIDAD AUTÓNOMA	SUMA DE RANGOS PARA CADA VARIABLE	
	TIE CONTABLE	TIE FISCAL
Andalucía	78	78
Aragón	80	75
Asturias	79	75
Baleares	88	89
Castilla-La Mancha	103*	101*
Castilla-León	71	80
Canarias	6	6
Cantabria	55	59
Cataluña	53	52
Ceuta	16	12
Extremadura	81	91
Galicia	76	73
La Rioja	113**	109**
Madrid	24	29
Melilla	24	18
Murcia	115**	111**
Navarra	45	44
País Vasco	30	43
Valencia	85	80
TOTAL	38	35

**Significativo al 1%

*Significativo al 5%

can en las tres primeras Comunidades, siendo bastante elevadas también en Madrid. Por su parte, las diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad de nuevo no son determinantes desde la perspectiva de la carga tributaria, pues mientras que Canarias y Ceuta presentan valores bajos en Madrid y Melilla ocurre lo contrario. Finalmente, cabe resaltar que las tasas de presión fiscal de Canarias, Ceuta y Melilla no han resultado estadísticamente diferentes, como a priori se podría esperar, cuya explicación radica en los bajos rangos del total agregado, que vienen motivados por el importante peso que tiene Madrid en el conjunto.

6. Conclusiones

El estudio se ha centrado en el análisis del IS a lo largo del período 1998–2003, tanto para el conjunto nacional como por Comunidades Autónomas, con el objetivo fundamental de detectar si existen diferencias significativas territoriales entre las distintas variables intervinientes en la liquidación del Impuesto, así como entre la presión fiscal empresarial.

En primer lugar cabe resaltar que, tanto para las entidades declarantes consideradas en su conjunto como agrupadas por Comunidades Autónomas, existen importantes diferencias entre

Contabilidad y Fiscalidad, las cuales se ponen de manifiesto a través de los ajustes positivos y negativos que es preciso efectuar sobre el resultado contable para llegar a la base imponible.

En cuanto a las deducciones y bonificaciones, tienen una incidencia importante para el conjunto nacional en la medida que minoran considerablemente la cuantía a pagar al Fisco, así como el gasto contable devengado por IS, si bien la repercusión difiere notablemente de unas Comunidades a otras. En efecto, son importantes las bonificaciones en Melilla, Ceuta y Canarias, las deducciones por doble imposición en Madrid y Cataluña, así como el resto de deducciones en Canarias. Por el contrario, las zonas geográficas donde se aplican menos incentivos fiscales son Extremadura, La Rioja, Castilla-La Mancha y Murcia, siendo además estadísticamente inferiores a los aplicados en el resto de Comunidades.

Finalmente, el análisis de los TIEs ha puesto de manifiesto que son menores al tipo de gravamen general, lo que constata que los incentivos fiscales, vía deducciones y bonificaciones, logran mitigar con creces el efecto de los ajustes a practicar sobre el resultado contable. Esta situación se produce durante el período estudiado, prácticamente, para todas las Comunidades, si bien entre ellas se perciben importantes discrepancias en la presión fiscal.

Por Comunidades Autónomas destacan los TIEs de Canarias, Ceuta y Melilla por ser muy inferiores al resto de territorios, aunque no estadísticamente diferentes, estando estos resultados motivados fundamentalmente por el efecto de las deducciones y bonificaciones. En el lado contrario, con los tipos efectivos más altos destacan Murcia, La Rioja y Castilla-La Mancha, donde sí han resultado ser estadísticamente significativos, lo que supone que las empresas ubicadas en estas zonas soportan una mayor presión fiscal; nuevamente, los resultados son consecuencia de los menores incentivos fiscales aplicados por las empresas domiciliadas en estos territorios.

En definitiva, la investigación llevada a cabo ha permitido obtener una serie de resultados de indudable interés, tanto desde un ámbito nacional como por Comunidades Autónomas, que adquieren una mayor relevancia tras las reformas del IS. Estos cambios normativos, en principio, beneficiará a las empresas porque la reducción de las deducciones y bonificaciones no superará los cinco puntos porcentuales que bajará la tasa de gravamen. Ahora bien, esta mejora tendrá un impacto distinto desde una perspectiva territorial a tenor del estudio realizado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT): <http://www.aeat.es>.

Borrego Cuesta, A. (1999): "La Fiscalidad de las Empresas españolas", *Papeles de Economía Española*, nº 78/79, pp. 269–281.

Bellak, C.; Liebrecht, M. y Römisch, R. (2005): "FDI and Taxation: Some Methodological Aspects and New Evidence for Central and Eastern European Countries (CEE-NMS)", *Workshops Proceedings of OeNB Workshops*, nº 6: Capital Taxation after UE Enlargement, January, pp. 23–52.

Buijink, W., Janssen, B. y Schols, Y. (2002): "Evidence of the Effect of Domicile on Corporate Average Effective Tax Rates in the European Union", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, nº 11, pp. 115–130.

Callihan, D.S. (1994): "Corporate Effective Tax Rates: A synthesis of the literature", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 13, pp. 1–43.

Calvé Pérez, J. I.; Labatut Serer, G. y Molina Llopis, R. (2005): "Variables económico-financieras que inciden sobre la presión fiscal soportada por las empresas de reducida dimensión: Efectos de la Reforma fiscal de 1995 en las empresas de la Comunidad Valenciana", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIV, nº 127, octubre-diciembre, pp. 875–897.

Devereux, M. y Griffith, R. (1998): "The taxation of discrete investment choices", *Institute for Fiscal Studies*, Working Paper, nº W98/16, <http://www.ifs.org.uk>.

Derashid, C. y Zhang, H. (2003): "Effective tax rates and the "industrial policy" hypothesis: evidence from Malasia", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol. 12, pp. 45–62.

Domínguez Barrero, F., López Laborda, J. y Rodrigo Saucó, F. (2005): "¿Afectan el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades a la elección de la forma de empresa?", *Hacienda Pública Española*, nº 174, pp. 55–86.

Elschner, Ch.; Lammersen, M. O. y Schwager, R. (2005): "The Effective Tax Burden of Companies and on Highly Skilled Manpower: Tax Policy Strategies in a Globalized Economy", Discussion Paper nº 05-31, *Centre for European Economic Research*.

European Commission (2004): "Measuring the effective levels of company taxation in the new member States: A quantitative analysis", *Working paper nº 7/2004*, Luxembourg.

Fernández Rodríguez, E. (2004): "Los factores condicionantes de la presión fiscal empresarial española a partir de la información contable. Especial mención a las decisiones financieras", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 120, enero-marzo, pp. 125–159.

Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias, A. (2006): "La relación Contabilidad-Fiscalidad a través de la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 130, julio-septiembre, pp. 621–644.

Fischer, C. y Russel, J. (1991): "Replication of Empirical Tax Research", *The Journal of American Taxation Association*, Vol. 13, pp. 73–91.

Fullerton, D. (1982): "Why Do Varying Effective Corporate Tax Rates Matter?", *Tax Notes*, 1980 y 1981 Effective Tax Rate Supplements, March and August.

Fullerton, D. (1984): "Which Effective Tax Rate?", *National Tax Journal*, Vol. XXXVII, nº 1, March, pp. 23–41.

Gupta, S. y Newberry, K. (1997): "Determinants of the Variability in Corporate Effective Tax Rates: Evidence from Longitudinal Data", *Journal of Accounting and Public Policy*, nº 16, pp. 1–34.

Jacobs, O. H. y Spengel, C. (2000): "Measurement and Development of the Effective Tax Burden of Companies. An Overview and International Comparison", *International Tax Review*, Vol. 28, n° 10, October, pp. 334-351.

Jacobs, O. H.; Spengel, C.; Finkenzeller, M. y Roche, M. (2004): "Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors", *Company Taxation in the New EU Member States*, ZEW and Ernst&Young.

Janssen, B. y Buijink, W. (2000): "Determinants of the Variability of Corporate Effective Tax Rates (ETRs): Evidence for the Netherlands", *MARC Working Paper*, WP/3/2000-08, Universiteit Maastricht, The Netherlands.

Kiehlborn, T. (2005): "EU financial integration and tax harmonization. Evidence on the validity of the agglomeration view", *Xth Spring Meeting of Young Economics*, Graduate Institute of International Studies Geneva, March, <http://www.smye2005.org>.

King, M.A. y Fullerton, D. (1984): *The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the U.S., U.K., Sweden and West Germany*, The University of Chicago Press, Chicago.

Labatut Serer, G. y Martínez Vargas, J. (2000): "Tratamiento contable y fiscal de las fusiones en España. Evidencia empírica para el período 1992-1996", *IX Encuentro de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC)*, Las Palmas de Gran Canaria.

Martínez Arias, A.; Fernández Rodríguez, E. y Álvarez García, S. (2001): "La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa"; Documento de trabajo n° 23/01, *Instituto de Estudios Fiscales*.

Molina Llopis, R. (2005): *Presión Fiscal en las Pymes. Estudio de su incidencia en la Comunidad Valenciana*, AECA, Madrid.

Molloy, K. H. (1998): "An Approach for Comparing U.S. and Japanese Effective Corporate Income Tax Rates", *International Accounting, Auditing & Taxation*, 7 (1), pp. 69-80.

Nicodème, G. (2001): "Computing Effective Corporate Tax Rates: Comparisons and Results", *Economic Paper ECFIN E2/358/01-EN*, n° 153, junio.

Omer, T.C.; Molloy, K. y Ziebart, D. (1991): "Measurement of Effective Corporate Tax Rates Using Financial Statement Information", *The Journal of American Taxation Association*, Vol. 13, n° 1, Spring, pp. 57-72.

Paredes Gómez, R. (1994): "Efectos de incentivo a la inversión del sistema fiscal: El Tipo Impositivo Efectivo como herramienta de análisis", *Actualidad Financiera*, n° 1, pp. T31-T57.

Plesko, G. A. (2003): "An evaluation of alternative measures of corporate tax rates", *Journal of Accounting and Economics*, 35, pp. 201-226.

Porcano, T.M. (1986): "Corporate Tax Rates: Progressive, Proportional or Regressive", *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 7, n° 2, Spring, pp. 17-31.

Rego, S. O. (2003): "Tax Avoidance Activities of U.S. Multinational Corporations", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20, nº 4, pp. 1–41.

Shevlin, T. y Porter, S. (1992): "The corporate tax comeback in 1987: Some further evidence", *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 14, nº 1, Spring, pp. 58–79.

Stickney, C.P. (1979): "Analysing Effective Corporate Tax Rates", *Financial Analysts Journal*, July–August, pp. 45–54.

Stickney, C.P. y McGee, V.E. (1982): "Effective Corporate Tax Rates. The Effect of Size, Capital Intensity, Leverage, and Other Factors", *Journal of Accounting and Public Policy*, nº 1, pp. 125–152.

Wilkie, P.J. (1988): "Corporate Average Effective Tax Rates and Inferences about Relative Tax Preferences", *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 10, nº 1, Fall, pp. 75–88.

Wilkie, P.J. y Limberg, S. (1990): "The Relationship between Firm Size and Effective Tax Rate: A Reconciliation of Zimmerman (1983) and Porcano (1986)", *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 11, nº 2, pp. 76–91.

Wilkie, P.J. y Limberg, S. (1993): "Measuring Explicit Tax (Dis) Advantage for Corporate Taxpayers: An Alternative to Average Effective Tax Rates", *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 15, nº 1, Spring, pp. 46–71.

Zimmerman, J. L. (1983): "Taxes and firm size", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 5, nº 2, August, pp. 119–149.

