



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

TIPOS DE GRAVAMEN EN EL I.S. A NIVEL DE UNIÓN EUROPEA. NECESIDAD DE ARMONIZACIÓN

Alumno: Fernanda Liébana Cazalla

Enero, 2020

INDICE

RESUMEN.....	4
ABSTRACT	4
1.INTRODUCCIÓN.....	5
2.IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	7
2.1 Introducción.....	7
2.2 Impuesto sobre Sociedades	7
2.2.1 Naturaleza	7
2.2.2 Sujeto pasivo.....	7
2.3 IMPUESTO DE SOCIEDADES EN ESPAÑA	10
2.3.1 Periodo impositivo y devengo del Impuesto	10
2.3.2 Base Imponible	10
2.3.3 Tipo de gravamen y cuota íntegra.....	12
2.3.4 Cuota líquida y cuota diferencial	14
2.4 IMPUESTO DE SOCIEDADES EN BULGARIA	15
2.4.1 Estructura general del sistema fiscal en Bulgaria	15
2.4.2 Periodo impositivo y devengo del Impuesto	16
2.4.3 Base imponible.....	16
2.4.4 Tipo de gravamen y cuota íntegra.....	16
2.4.5 Cuota líquida y cuota diferencial	16
2.5 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN MALTA	18
2.5.1 Periodo impositivo y devengo	18
2.5.2 Base imponible.....	18
2.5.3 Tipo de gravamen y cuota íntegra.....	19
2.5.4 Cuota líquida y cuota diferencial	19
2.6. FALTA DE ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	21

3. OBJETO DEL ESTUDIO	22
3.1 Metodología.....	23
3.2 Fuentes de información	23
4. ANÁLISIS Y RESULTADOS.....	24
4.1 Supuesto 1. Ingresos bajos	24
4.2 Supuesto 2. Ingresos medios	27
4.3 Supuesto 3. Ingresos altos	30
5. CONCLUSIÓN	34
6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	36

ÍNDICE DE ESQUEMAS

Esquema 1. Tipos de sujeto pasivo.....	7
Esquema 2. Resultado contable y fiscal.....	10
Esquema 3. Liquidación del IS.....	11
Esquema 4. Cuota íntegra.....	13
Esquema 5. Cuota diferencial.....	13
Esquema 6. Modalidades de pagos fraccionados.....	14
Esquema 7. Impuesto en Bulgaria.....	16
Esquema 8. Impuesto en Malta.....	19
Esquema 9. Tipos de gravamen en la UE.....	21
Esquema 10. Liquidación del Impuesto en España. Ingresos bajos.....	23
Esquema 11. Liquidación del Impuesto en Bulgaria. Ingresos bajos.....	24
Esquema 12. Liquidación del Impuesto en Malta. Ingresos bajos.....	25
Esquema 13. Liquidación del Impuesto en España. Ingresos medios.....	26

Esquema 14. Liquidación del Impuesto en Bulgaria. Ingresos medios.....	27
Esquema 15. Liquidación del Impuesto en Malta. Ingresos medios.....	28
Esquema 16. Liquidación del Impuesto en España. Ingresos altos.....	29
Esquema 17. Liquidación del Impuesto en Bulgaria. Ingresos altos.....	30
Esquema 18. Liquidación del Impuesto en Malta. Ingresos altos.....	31

ÍNDICES DE TABLAS

Tabla 1. Tipos de gravamen.....	12
Tabla 2. Ejemplos de devengo del IS.....	17
Tabla 3. Ejemplos pagos a cuenta.....	18
Tabla 4. Resumen información.....	20
Tabla 5. Resumen de cuotas diferenciales.....	32
Tabla 6. Ingresos bajos.....	34
Tabla 6. Ingresos medios y altos.....	34

RESUMEN

Actualmente, a nivel europeo, hay diferencias en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades dependiendo del país donde resida la empresa. Se podría decir que, debido a esto, hay una gran evasión fiscal, es decir, las Agencias Tributarias no recaudan la totalidad del tributo.

Es por ello que resulta importante analizar esta cuestión, para así poder evitar problemas como el que se ha mencionado. En el presente trabajo, se realiza el análisis de tres países que forman parte de la Unión Europea y, se hace hincapié, sobre todo, al tipo de gravamen: uno de ellos, muy alto; otro que se encuentra en la media europea y, por último, otro muy bajo.

ABSTRACT

Nowadays, in Europe, there are different forms to calculate the Corporate Tax. It depends on company residence. It is said that, for this reason, there is a huge fiscal evasion, it means that it's not taken in money.

Due to this problem, it's important to analyse this in the way to avoid them. On the other hand, the most important thing that it will be represented in this work is the tax rate.

1.INTRODUCCIÓN

Una vez cursadas las asignaturas que se establecen en el Plan de Estudios del Grado de Administración y Dirección de Empresas en la Universidad de Jaén, se debe realizar un Trabajo Fin de Grado (TFG) en el cual se ha de plasmar las distintas competencias que se han desarrollado a lo largo de estos años en relación con los conocimientos adquiridos.

Este estudio abarca el área de Sector Público, en concreto, se centrará en el estudio de la tributación y la fiscalidad de la empresa, pues en mi opinión, es uno de los aspectos más interesantes e importantes que ha tenido mi formación estos años, además de ser una tarea cuyo conocimiento es obligado para los profesionales de la gestión administrativa. A través de esta competencia, las organizaciones pueden evitar tener sanciones derivadas de una mala liquidación de impuestos, pero no solo se limita a esto, sino que, además, un buen graduado podría realizar aproximaciones de las cantidades a abonar por las empresas a las Administraciones Públicas elaborando planes y estando preparado para ellas. De manera que, en este aspecto, la fiscalidad empresarial podría convertirse en un factor más dentro de la estrategia corporativa, proporcionándole fortalezas frente a sus competidores.

El objetivo de este trabajo consiste en ver la importancia que tendría una armonización del Impuesto sobre Sociedades dentro de la Unión Europea, en concreto, del tipo de gravamen, puesto que hay grandes diferencias de tributación dependiendo del país en el que se encuentre la empresa. Para ello, este estudio se ha dividido en dos grandes bloques, uno referente al marco teórico y otro al ámbito práctico.

En el marco teórico, se ha realizado a partir de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. En este apartado, se ha tratado de explicar de forma teórica cómo se lleva a cabo la liquidación de dicho impuesto en los países que se han elegido para el estudio: España, Bulgaria y Malta, así como sus características. Este bloque, tiene el objetivo de servir como base para posteriormente tener las herramientas suficientes para la realización de los objetivos que serán propuestos en la parte práctica.

En esta primera parte también, se hace referencia al valor que tiene armonizar este impuesto. No es una cuestión que sólo se haya planteado durante los últimos tiempos, dado se viene planteando desde hace varios años, pero hasta el momento sólo se ha llegado a un esquema de liquidación común, dejando de lado otros aspectos importantes como son: el tipo de gravamen, compensaciones, etc. Este es un factor que condiciona

mucho las decisiones de los empresarios a la hora de establecer su empresa en el territorio de aplicación del impuesto.

En la segunda parte, se ha llevado a cabo el desarrollo de tres casos prácticos resueltos a través del método de estimación directa, centrándose en el tipo de gravamen. El objetivo de esto, es poder comparar como el hecho de residir en un país u otro afecta a la cantidad a abonar por el empresario. Para ello, además, en los enunciados se cambiarán la cantidad de ingresos.

Por último, el trabajo finalizará con un apartado de conclusiones a las que llegan gracias a los diferentes resultados obtenidos en los casos prácticos y a su comparativa, que es el objetivo principal de este estudio.

2.IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

2.1 Introducción

En primer lugar, para comenzar este trabajo, se explica qué es una actividad económica para así poder darle sentido al Impuesto de Sociedades que después será objeto de estudio.

Según la Agencia Tributaria, *“se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.” (AEAT, 2018)

2.2 Impuesto sobre Sociedades

2.2.1 Naturaleza

Como definen Albi, E., Paredes, R. y Rodríguez, J.A. (2012), en su libro Sistema fiscal español II, el Impuesto sobre Sociedades, también denominado Impuesto sobre la Renta o Beneficio de las Sociedades, es un tributo directo que grava la renta obtenida por las personas jurídicas y aquellas que, según las Leyes del Impuesto de Sociedades (LIS), se les consideran sujetos pasivos residentes en el territorio.

2.2.2 Sujeto pasivo

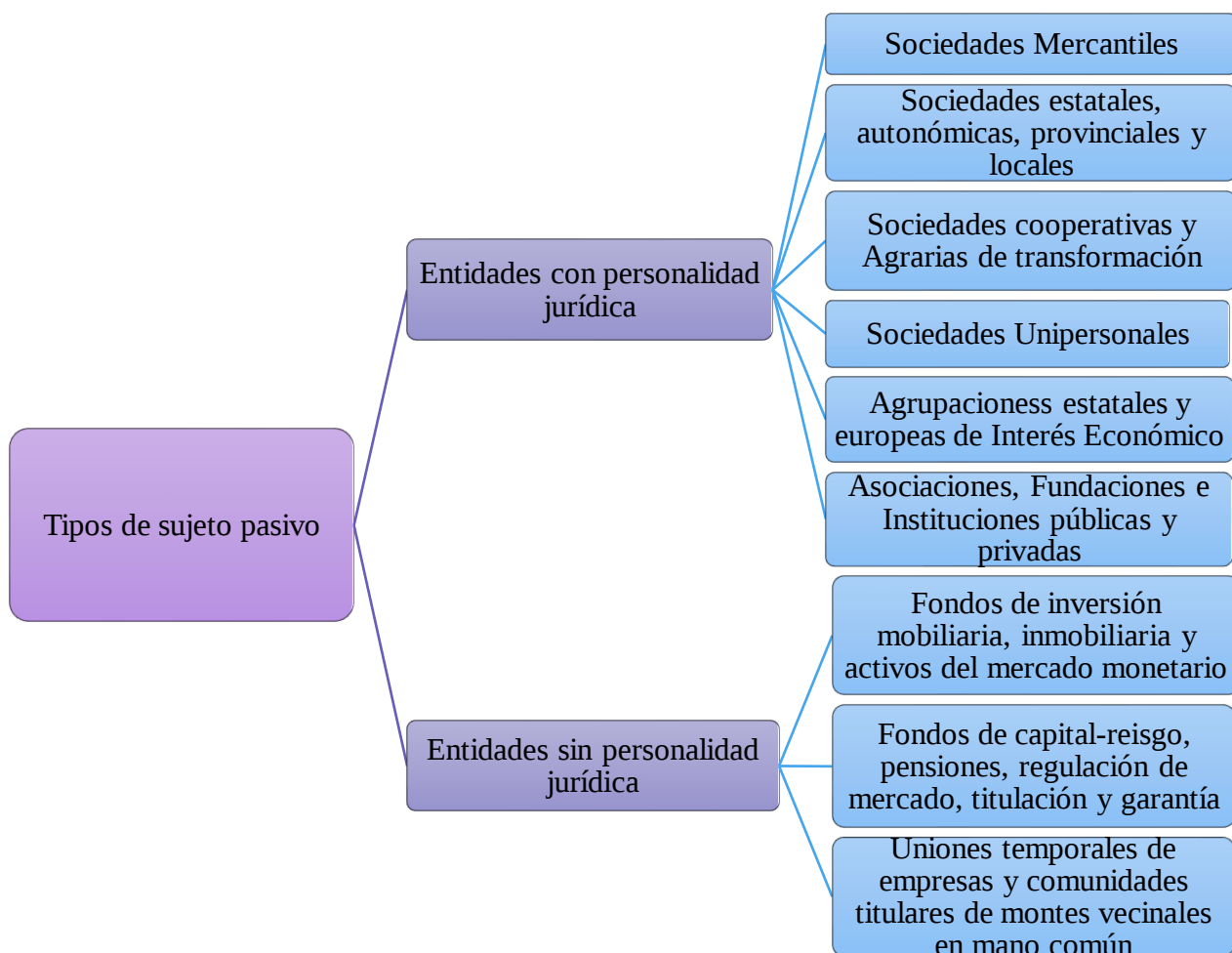
El artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que, serán sujetos pasivos (sociedad que se hace cargo del pago del tributo) aquellas entidades que tengan residencia en dicho territorio.

Se pueden distinguir dos grandes grupos:

1. Entidades con personalidad jurídica.
2. Entidades sin personalidad jurídica.

En el siguiente esquema se muestran aquellas que deben tributar dicho impuesto.

Esquema 1. Tipos de sujetos pasivo



Fuente: Adaptación propia a partir de INEAF (2012)

2.2.2.1 Residencia Fiscal

El artículo 8.1 del TRIS (Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades), expone que *“los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea a residencia del pagador. Esto implica gravar la <<renta mundial>> obtenida, sin perjuicio de que operen los mecanismos para evitar la doble imposición internacional respecto a las rentas obtenidas en el extranjero.”*

Esto quiere decir que el Impuesto de Sociedades se aplica a nivel mundial, independientemente del lugar donde se encuentre su empresa.

En el caso de las empresas que tengan varias sedes en distintos países, se aplicarán los mecanismos de doble imposición.

2.2.2.2 Domicilio Fiscal

El domicilio fiscal de una entidad residente será, de acuerdo con el Artículo 8.1 del TRIS:

- El de su domicilio social, siempre que en él se encuentre su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.
- En caso contrario, se mirará el lugar donde se realice dicha gestión o dirección.
- Si no se puede establecer el domicilio con las pautas anteriores, se tendrá en cuenta aquel dónde se encuentre el mayor valor de inmovilizado.

Tras esta breve introducción al Impuesto sobre Sociedades, es necesario hacer mención a la importancia que tiene la armonización de dicho impuesto a nivel de Unión Europea.

Según se establece en la Agencia de Noticias “Europa Press” (2019), *“Gestha afirma que uno de los principales retos de la UE es la armonización del Impuesto de Sociedades en los Estados miembros para acabar con la elusión de las grandes empresas de entre 50.000 y 70.000 millones de euros anuales en Europa, al tiempo que ayudaría a mitigar la insuficiencia recaudatoria del sistema tributario español.*

De esta forma, el sindicato subraya la necesidad de contar con unas normas comunes para el cálculo de la base imponible del impuesto, que reduzcan la planificación fiscal agresiva y garanticen que los beneficios de las empresas se graven en los países en los que se crea valor.”

Este problema no es algo nuevo, ya que como se indica en el Artículo, en 2011 fue rechazada por el Consejo una primera propuesta del proyecto de directiva para una base imponible consolidada común.

Desde octubre de 2016, se sigue esperando la aprobación de los Estados miembros de una segunda propuesta.

No obstante, esto no es un problema que haya surgido ahora, en la actualidad, sino que tal y como indica el Parlamento Europeo, *“las propuestas de armonización del impuesto de sociedades se vienen debatiendo desde hace varias décadas (el informe Neumark de 1962, el informe Van den Tempel de 1970, la propuesta de Directiva de 1975 sobre la aproximación de los tipos impositivos entre el 45 % y el 55 %).*

En 1991 se creó asimismo el Comité Ruding de expertos independientes, en cuyo informe se recomendaba un programa de actuación para suprimir la doble imposición, armonizar los tipos del impuesto sobre sociedades y garantizar la plena transparencia de las ventajas fiscales concedidas por los Estados miembros para fomentar la inversión.” (Europarl, 2019)

Por tanto, como puede comprobarse existe una importante problemática en cuanto a la armonización del Impuesto sobre Sociedades a nivel de la Unión Europea.

2.3 IMPUESTO DE SOCIEDADES EN ESPAÑA

2.3.1 Periodo impositivo y devengo del Impuesto

Según establece el Artículo 26 del TRIS, el periodo impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad, que en ningún caso será superior a 12 meses (no tiene por qué coincidir con el año natural).

El periodo de imposición concluirá, de acuerdo con la normativa fiscal, en los siguientes casos:

- Extinción de la entidad.
- Cambio de residencia al extranjero.
- Cuando una entidad cambie la forma jurídica y ello determine la no sujeción de dicho impuesto.
- Cuando se produzca el cambio de forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de un tipo de gravamen.

Además, el devengo del impuesto se lleva a cabo el último día del periodo impositivo.

2.3.2 Base Imponible

La Agencia Tributaria, define la Base Imponible como *“el importe de la renta del periodo impositivo minorada por las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores”*. (AEAT, 2018)

Como establecen Albi, E., Paredes, R. y Rodríguez, J.A. (2012), en su libro Sistema fiscal español II:

Existen dos formas de calcular la BI:

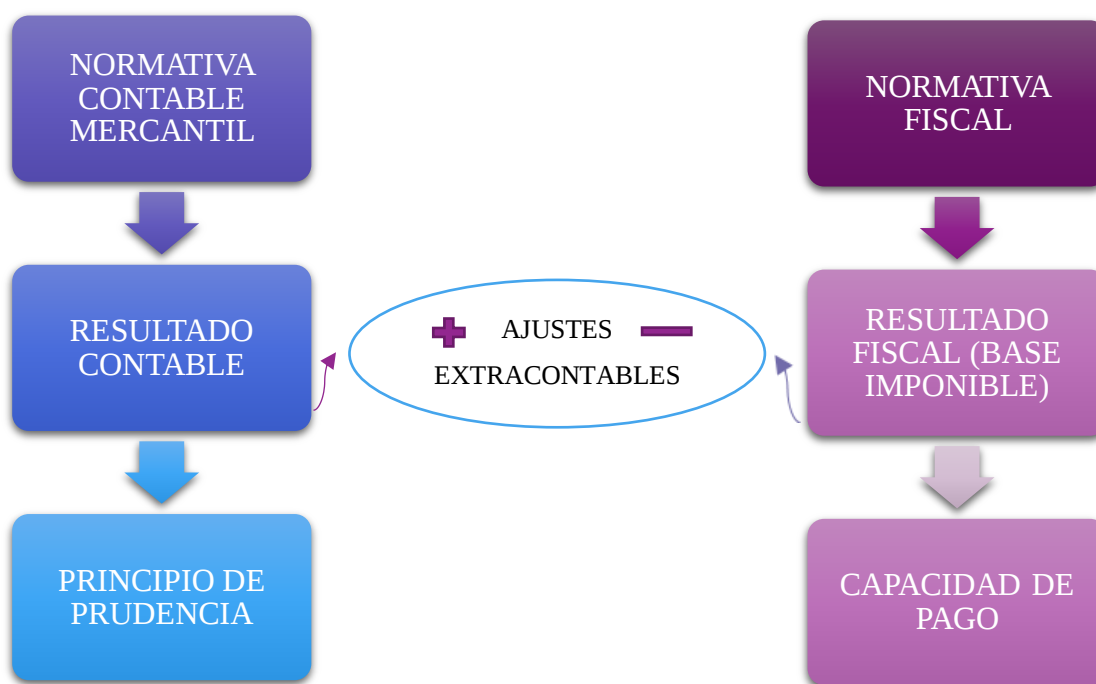
1. La BI se calculará a través del régimen de estimación directa, corrigiendo el resultado contable con los ajustes extracontables.

2. También puede calcularse a través de la estimación objetiva, según lo establecido en el artículo 53 de la Ley General Tributaria (LGT), “y sólo de forma subsidiaria se prevé la aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible.”

Por tanto, se parte del resultado contable obtenido por la empresa y este se corrige mediante la aplicación de los ajustes extracontables establecidos por el TRIS, siempre que haya diferencias entre criterios contables y fiscales.

Estas diferencias se producen debido a los objetivos que se quieren alcanzar por las normas contables (calcular el resultado económico siguiendo el principio de prudencia) y fiscales (reflejar la capacidad de pago de impuestos de la entidad).

Esquema 2. Resultado contable y fiscal



Fuente: Adaptación propia a partir de Sistema Fiscal Español II (2012)

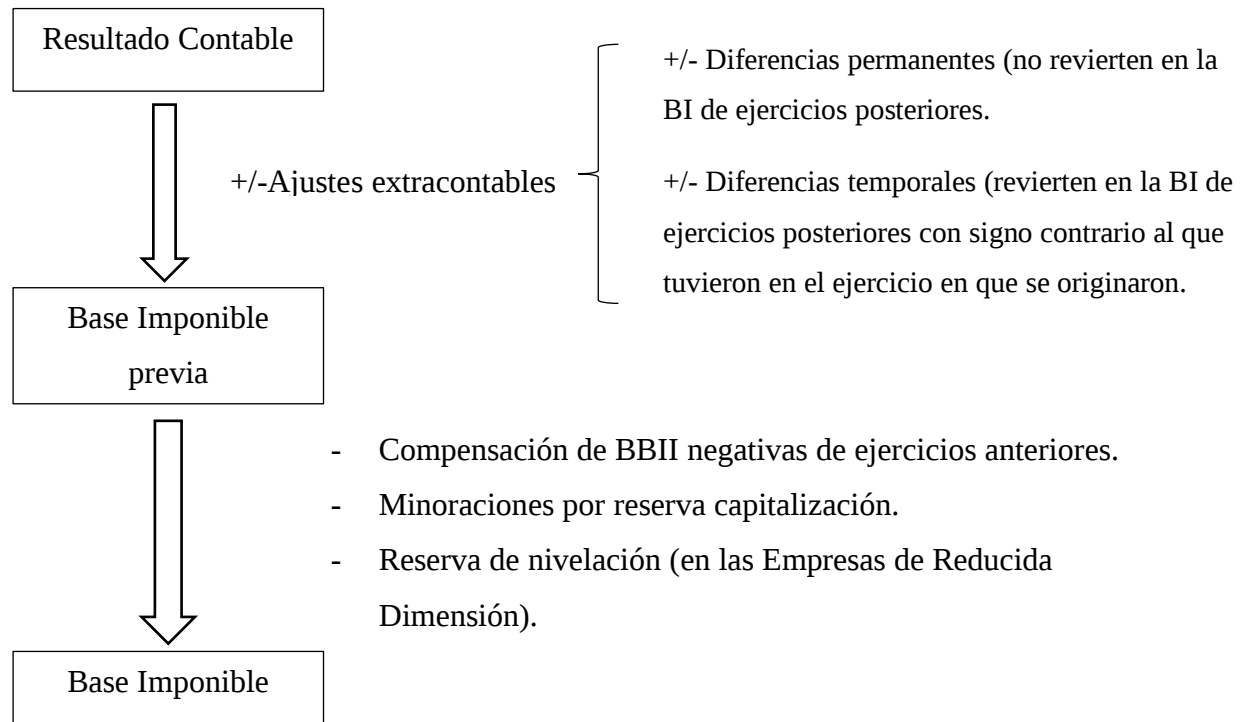
Las diferencias entre el resultado contable y fiscal pueden ser:

1. Temporarias
 2. Permanentes
- } Ambas pueden ser positivas o negativas.

En este estudio, se va a utilizar el método de estimación directa.

A continuación, se muestra esquema sobre la liquidación del impuesto hasta la BI.

Esquema 3. Liquidación del IS



Fuente: Adaptación propia a partir de Sistema Fiscal Español II (2012)

2.3.3 Tipo de gravamen y cuota íntegra

Una vez calculada la base imponible, se procede al cálculo de la cuota íntegra.

Al aplicar el tipo de gravamen (porcentaje establecido) a la base imponible, se obtiene dicha cuota.

Pueden ocurrir dos cosas:

1. El resultado sea positivo (cuando la BI sea positiva)
2. El resultado sea igual a cero (esto ocurre cuando la BI es igual a cero o es negativa)

A través del siguiente esquema, se muestran los tipos de gravamen que se pueden encontrar dentro del territorio español, como establece la Agencia Tributaria:

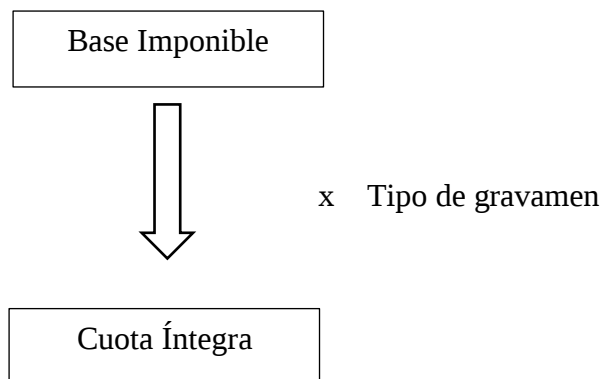
Tabla 1. Tipos de gravamen

Entidades y rentas	%
Tipo general	25
- Empresas de creciente creación (2 primeros años con B.I. > 0,00 euros) - Empresas de Seguros Generales, Mutualidades de Previsión Social y Mutuas de Accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social - Sociedades de Garantía Recíproca y Sociedades de Reafianzamiento inscritas en el registro especial del Banco de España - Sociedades Cooperativas de Crédito y Cajas Rurales, exclusivamente por los resultados cooperativos	15
- Colegios Profesionales, Asociaciones Empresariales, Cámaras Oficiales, Sindicatos de Trabajadores y Partidos Políticos - Fundaciones, Establecimientos, Instituciones y Asociaciones sin ánimo de lucro que no se rijan por la Ley 49/2002 - Fondos de promoción de empleo - Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas - Entidades de Derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias	20
Sociedades Cooperativas fiscalmente protegidas	10
Entidades sin fines lucrativos recogidas en la Ley 49/2002	1
- Sociedades de Inversión de capital variable con un número mínimo de accionistas - Fondos de Inversión de carácter financiero con un número mínimo de partícipes - Sociedades de inversión Inmobiliarias y Fondos de Inversión Inmobiliaria que, además de reunir los requisitos del punto anterior, desarrollen la actividad de promoción exclusivamente de viviendas para destinarlas a sus arrendamientos, bajo ciertas condiciones - Fondos de Regulación del mercado hipotecario	0
Fondos de Pensiones regulados por la Ley 8/1987 de Planes y Fondos de Pensiones	30
Entidades dedicadas a la investigación y explotación de hidrocarburos según Ley 21/1974 sobre Investigación y Explotación de Hidrocarburos	

Fuente: Adaptación propia a partir de AEAT (2018)

A continuación, se muestra un esquema resumen hasta llegar a la cuota íntegra:

Esquema 4. Cuota Íntegra

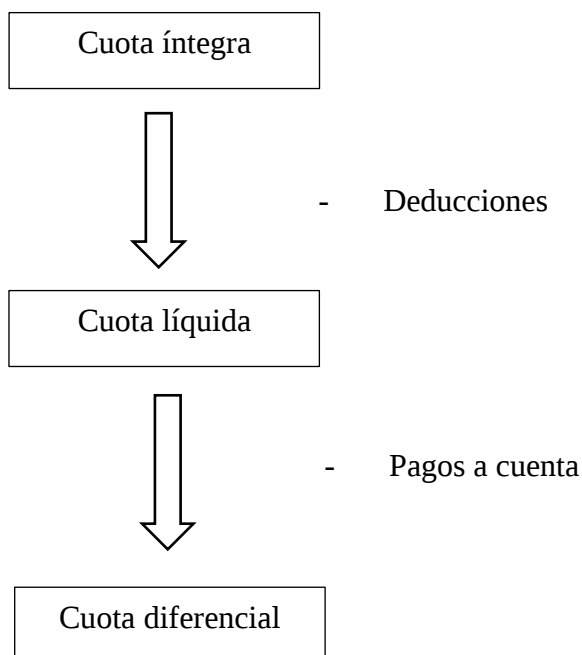


Fuente: Adaptación propia a partir de Sistema Fiscal Español II (2012)

2.3.4 Cuota líquida y cuota diferencial

Para acabar el cálculo de liquidación del impuesto, se procede de la siguiente forma:

Esquema 5. Cuota diferencial



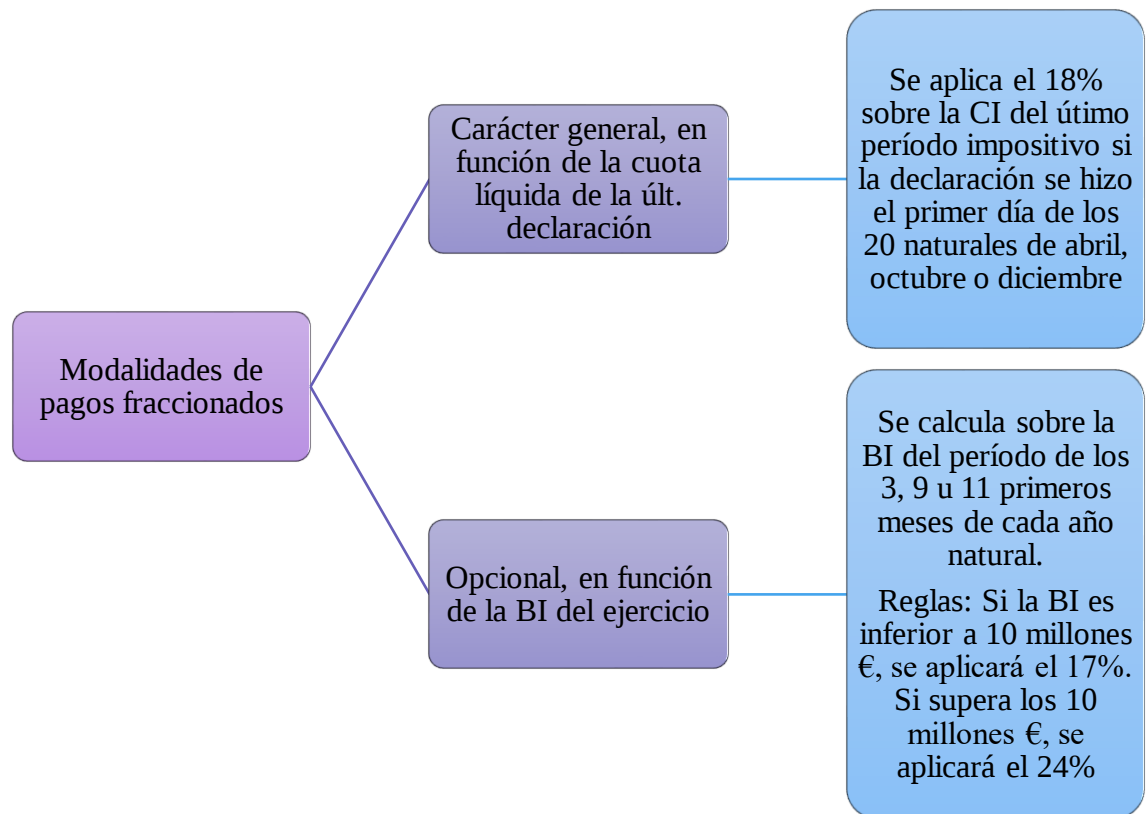
Fuente: Adaptación propia a partir de Sistema Fiscal Español II (2012)

Tras haber llegado a la cuota íntegra, anteriormente explicada, se restarán las deducciones que procedan en cada entidad para así obtener la cuota líquida.

A la cuota líquida obtenida, se le sustraen los pagos a cuenta para así obtener la cuota diferencial y acabar con el cálculo del impuesto en estudio.

En el siguiente esquema, se muestran las modalidades de pagos que existen dentro del territorio:

Esquema 6. Modalidades de pagos fraccionados



Fuente: Adaptación propia a partir de AEAT (2018)

Una vez restados, se llega a la cuota diferencial, cuyo resultado puede ser:

- A ingresar.
- A devolver.

2.4 IMPUESTO DE SOCIEDADES EN BULGARIA

2.4.1 Estructura general del sistema fiscal en Bulgaria

Según establece el Instituto español del Comercio Exterior, el sistema impositivo de Bulgaria se caracteriza por el incentivo a la realización de la actividad económica y a la inversión extranjera, ya que, en este país se encuentran los tipos impositivos más bajos la Unión Europea, tanto para los autónomos (IRPF) como para las empresas (IS). (ICEX, 2019)

2.4.2 Periodo impositivo y devengo del Impuesto

En el artículo 21 de las LIS se establece que el periodo impositivo, a diferencia de España, coincide con el año natural (y, por tanto, no excederá de los 12 meses del año).

La declaración y el devengo de dicho tributo se deben realizar antes del 31 de marzo del ejercicio siguiente, acompañado de información contable necesaria y, en su caso, del informe de auditoría. Además, *“los contribuyentes que paguen el impuesto y remitan la documentación por vía electrónica recibirán una bonificación del 1%, si bien ésta no podrá ser superior a 1.000 BGN”* (Artículos 92 y 93 de las LIS).

2.4.3 Base imponible

El Parlamento Europeo aprobó en el año 2012 la armonización del cálculo de este impuesto en todos los países pertenecientes a la UE, por tanto, al igual que en España, para realizar la liquidación de la base imponible:

1. Se parte del resultado contable.
2. Se le aplican los ajustes (+/-) extracontables
3. Se compensan las BBII negativas de otros años con las positivas de años siguientes, con un máximo de 5 ejercicios.
4. Obtenemos la base imponible.

2.4.4 Tipo de gravamen y cuota íntegra

A diferencia de España, que cuenta con varios tipos de gravamen y según la situación de la sociedad se le aplica el general o el especial, en Bulgaria nos encontramos con un solo gravamen, que es el 10%, según se establece en el artículo 20 de las LIS.

Este porcentaje se le aplica a la base para así obtener la cuota íntegra.

2.4.5 Cuota líquida y cuota diferencial

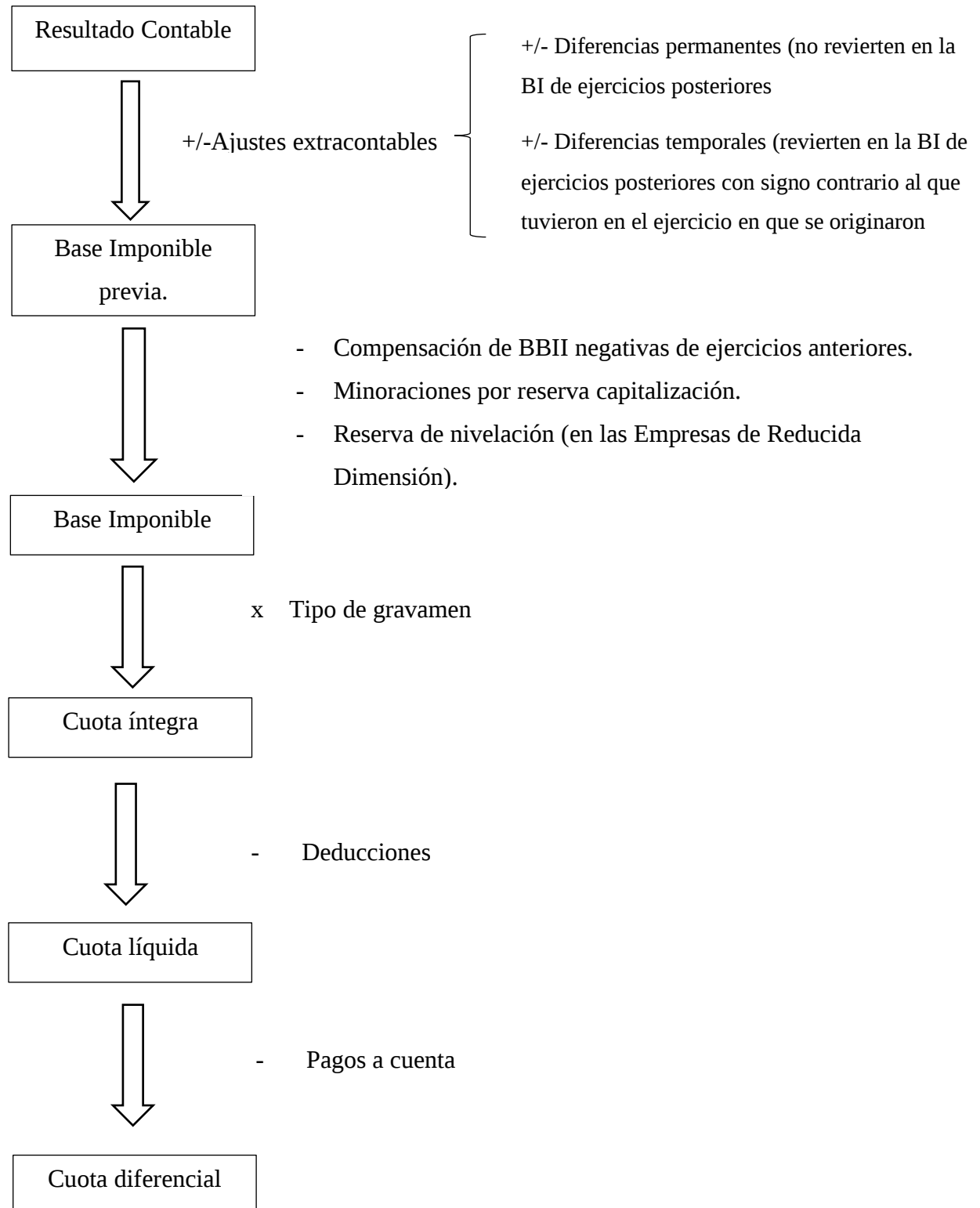
Se sigue con el mismo proceso explicado anteriormente para llegar a la cuota diferencial. Los resultados pueden ser los mismos que hemos mencionado antes (a ingresar/ a devolver).

Los ingresos a cuenta se pueden realizar de dos formas según se establece en los artículos 83-87 de las LIS:

1. Mensualmente: los sujetos pasivos que declararon beneficios en el ejercicio anterior

2. Trimestralmente: el resto de sujetos pasivos.

Esquema 7. Impuesto en Bulgaria



Fuente: Elaboración propia

2.5 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN MALTA

2.5.1 Periodo impositivo y devengo

El ejercicio fiscal, al igual que en Bulgaria, coincide con el año natural. No obstante, la fecha podría ser modificada si se presenta una solicitud en el Registro Mercantil.

La declaración del impuesto debe hacerse:

1. *“Nueve meses después de la finalización del periodo contable*
2. *Hasta el 31 de marzo del año en el que tiene lugar la finalización del periodo contable.”*

En la siguiente tabla se muestran ejemplos de plazos:

Tabla 2. Ejemplos de devengo del IS

Finalización del periodo	Fecha de entrega de la declaración	Prolongación concedida a declaraciones entregadas online en 2019
31 Diciembre 2018	30 Septiembre 2019	28 Noviembre 2019
25 Noviembre 2018	31 Agosto 2019	31 Octubre 2019
31 Enero 2018	31 Marzo 2019	31 Mayo 2019
31 Marzo 2018	31 Marzo 2019	31 Mayo 2019
30 Junio 2018	31 Marzo 2019	31 Mayo 2019

Fuente: NewCo (2019)

2.5.2 Base imponible

Como se ha mencionado anteriormente, el Parlamento Europeo aprobó en el año 2012 la armonización del cálculo de este impuesto en todos los países pertenecientes a la UE, por tanto, para realizar la liquidación de la base imponible se siguen los mismos pasos explicados en los apartados anteriores:

1. Se parte del resultado contable.
2. Se le aplican los ajustes (+/-) extracontables
3. Se compensan las BBII negativas de otros años con las positivas de años siguientes, con un máximo de 5 ejercicios.
4. Obtenemos la base imponible

2.5.3 Tipo de gravamen y cuota íntegra

Tal y como ha publicado Malta Files en el periódico El Mundo, esta isla pretende posicionarse en como un territorio fiscalmente atractivo y, en cierto modo lo ha conseguido.

El impuesto sobre sociedades maltés es, actualmente, el más alto de la Unión Europea ya que posee un tipo de gravamen al 35%.

Sin embargo, esta pequeña isla está considerada como un “paraíso fiscal” dentro de la UE. ¿Por qué? Si los empresarios no se encuentran en Malta y la actividad de dicha sociedad no reside en el país, es posible pedir a la Agencia Tributaria el reembolso de hasta 6/7 de lo tributado.

“Malta distingue entre los meros residentes fiscales y los residentes fiscales domiciliados. El concepto de domicilio implica una vocación de permanencia a largo plazo que no se exige para la mera residencia fiscal. Esta última conlleva, por lo general, una menor imposición, fundamentalmente en lo que respecta a las rentas obtenidas fuera de Malta siempre y cuando no se repatríen a la isla. Este planteamiento ofrece oportunidades de planificación fiscal para fortunas que trasladen allí su residencia.” (Malta Files, 2017).

2.5.4 Cuota líquida y cuota diferencial

Se sigue con el mismo proceso explicado en los casos anteriores para llegar a la cuota diferencial. Los resultados pueden ser los mismos que se han mencionado con anterioridad (a ingresar/ a devolver).

Según se establece en NewCo, los pagos a cuenta deben realizarse el último día de los meses: abril, agosto y diciembre.

A continuación, se muestra una tabla con ejemplos:

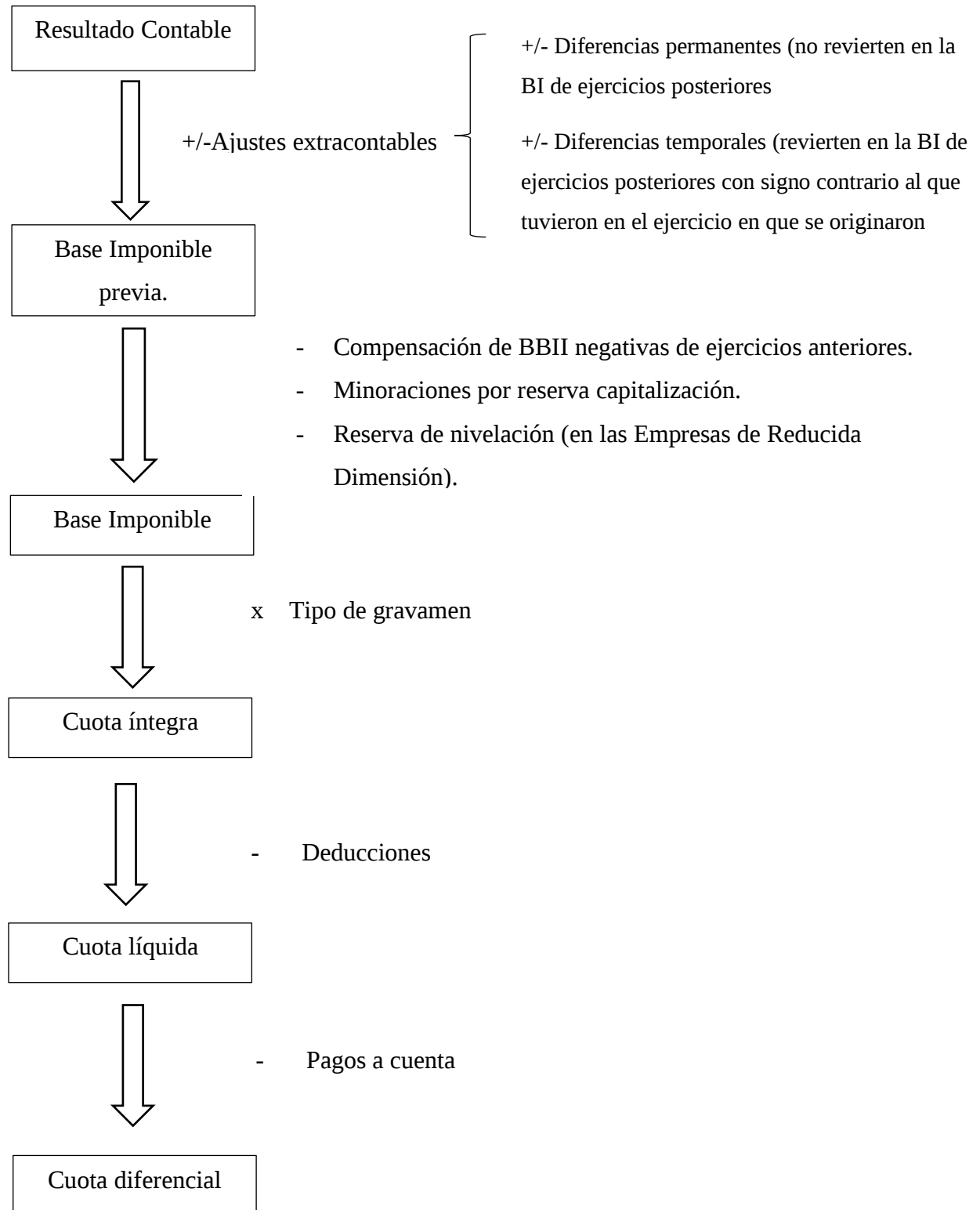
Tabla 3. Ejemplos pagos a cuenta

Periodo contable	Pagos a cuenta
01/01/19 - 31/12/19	Abril (20%) – Agosto (30%) – Diciembre (50%)
01/04/18 - 31/03/19	Abril (20%) – Agosto (30%) – Diciembre (50%)
01/07/18 - 30/06/19	Agosto (20%) – Diciembre (30%) – Abril (50%)
01/10/18 - 30/09/19	Diciembre (20%) – Abril (30%) – Agosto (50%)

Fuente: NewCo (2019)

Para finalizar este apartado, se muestra un esquema bastante representativo del esquema de liquidación.

Esquema 8. Impuesto en Malta



Fuente: Elaboración propia

2.6. FALTA DE ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Como se ha mencionado anteriormente, en el año 2012, el Parlamento Europeo aprobó la armonización del cálculo del IS con dos objetivos específicos:

1. Evitar la evasión fiscal
2. Eliminación de la doble imposición

Cabe destacar que sólo se aprobó el esquema de dicha liquidación, dejando otros aspectos sin armonizar, cómo es el tipo de gravamen. Por tanto, sería importante que todos los países se encontraran bajo las mismas condiciones para evitar la evasión fiscal.

No obstante, se puede comprobar que existe un importante esfuerzo por parte del Parlamento Europeo en armonizar el Impuesto de Sociedades a nivel de la Unión Europea; sin embargo, existen importantes aspectos que deben afrontarse, entre los que cabe destacar, entre otros, la armonización de los tipos de gravamen.

En efecto, se puede observar cómo dentro de la Unión Europea hay una gran diferencia el tipo de gravamen (en este caso concreto, entre los tres países que han sido analizados y sobre los que versará la parte práctica del TFG); lo que, como se indicó con anterioridad, condicionará mucho a las empresas a la hora de fijar su sede social o efectiva en un país u otro.

Por tanto, centrando el análisis en las diferentes existentes en cuanto al tipo de gravamen, a continuación, se resumen en la Tabla 4 los tipos de gravamen (con carácter general) aplicados en cada uno de los tres países que están siendo analizados:

Tabla 4. Resumen información

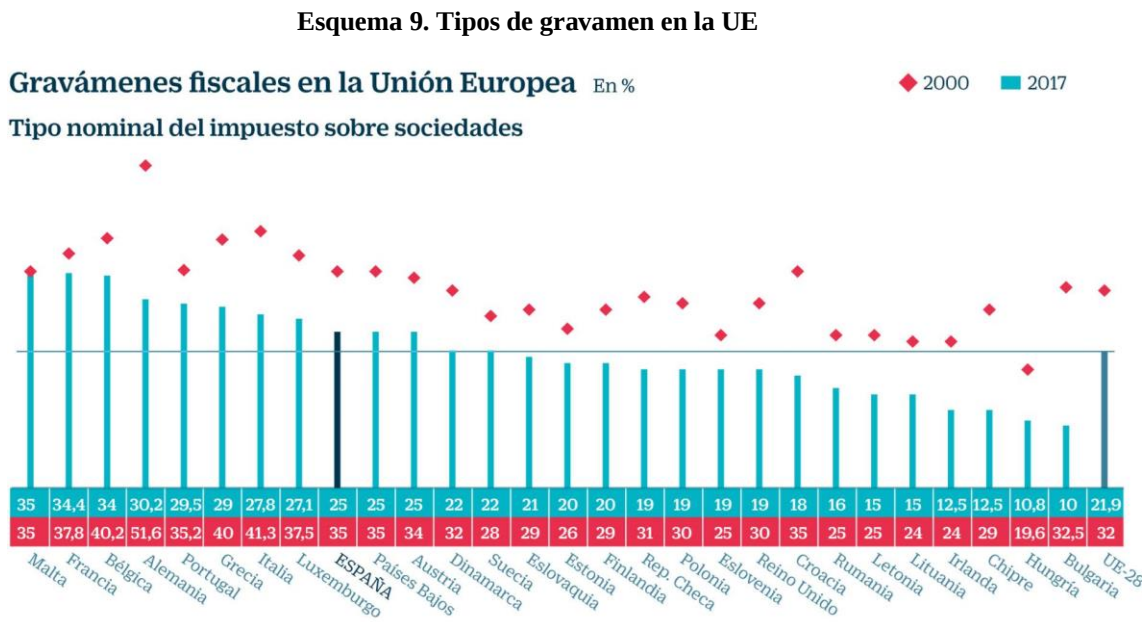
	ESPAÑA	BULGARIA	MALTA
Tipo de gravamen (general)	25%	10%	35%

Fuente: Elaboración propia

3. OBJETO DEL ESTUDIO

El objetivo del presente trabajo consiste en analizar, a través de la comparación de los resultados de diferentes casos prácticos, que el nivel de tributación dentro de la Unión Europea varía muchísimo en función del país donde residan dichos empresarios. En concreto, dado que el presente TFG se centra en las diferencias existentes en los tipos de gravamen, determinar si existen diferencias significativas en el cálculo de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades a nivel de la Unión Europea.

A continuación, para una visión más global, se muestra un esquema en el que figuran los diferentes tipos de gravamen, en cada uno de los países que forman la Unión Europea. Tal y como se puede observar, la media europea se sitúa en un 26%. No obstante, de ahí el objeto este estudio, se aprecia que existentes diferencias, a priori, significativas por encima o por debajo de dicha media en el caso de algunos países concretos.



Fuente: Periódico El País (2017)

Por tanto, como ya se ha mencionado en el epígrafe anterior, los países seleccionados para el análisis práctico de las diferencias de tributación a nivel de la UE son: Malta, España y Bulgaria. Esta selección, se basa, como puede comprobarse en el esquema anterior, por:

- España, además de ser mi país de residencia, se encuentra con un tipo de gravamen casi en la media.
- Malta, es el más alto.

- Bulgaria, el más bajo.

3.1 Metodología

Con el objeto de que el estudio se lleve a cabo de la forma más completa posible, permitiendo así obtener unas conclusiones más elaboradas y contrastadas, el análisis se va a desarrollar a través de tres enunciados, que se resolverán con el método de estimación directa, como ya se ha mencionado con anterioridad.

Puesto que el desarrollo de este estudio se ha basado en el tipo de gravamen, los casos prácticos se van a centrar en ese apartado del cálculo del impuesto (dejando con valor neutro otros aspectos como pueden ser los ajustes, compensaciones de bases, etc.) partiendo desde el resultado contable hasta llegar a la cuota diferencial.

Los enunciados tendrán diferentes cantidades de ingresos, representando las actividades económicas con:

1. Ingresos bajos
2. Ingresos medios
3. Ingresos altos

Se ha decidido realizar así para ver como la cantidad de ingresos que se obtenga puede influir en la tributación de estas.

Por otro lado, decir que todas las empresas serán normales, ya que, a diferencia de España, en Bulgaria y Malta solo hay un tipo de gravamen fijo para todas.

Antes de pasar a los casos prácticos, mencionar que son tres enunciados, pero cada uno de ellos se hará de acuerdo con el tributo de cada país. Por lo tanto, habrá nueve casos prácticos, tres de cada uno.

3.2 Fuentes de información

Para la realización de este estudio se tiene en cuenta la teoría que se expone en el apartado anterior de este mismo trabajo, así como un resumen de las principales y más básicas cuestiones a tener en cuenta en el Impuesto sobre sociedades.

De este modo, la resolución de los siguientes enunciados permitirá, además de solventar el objeto de estudio anteriormente mencionado, ilustrar toda la teoría que hemos plasmado en títulos previos llevándolo a la práctica.

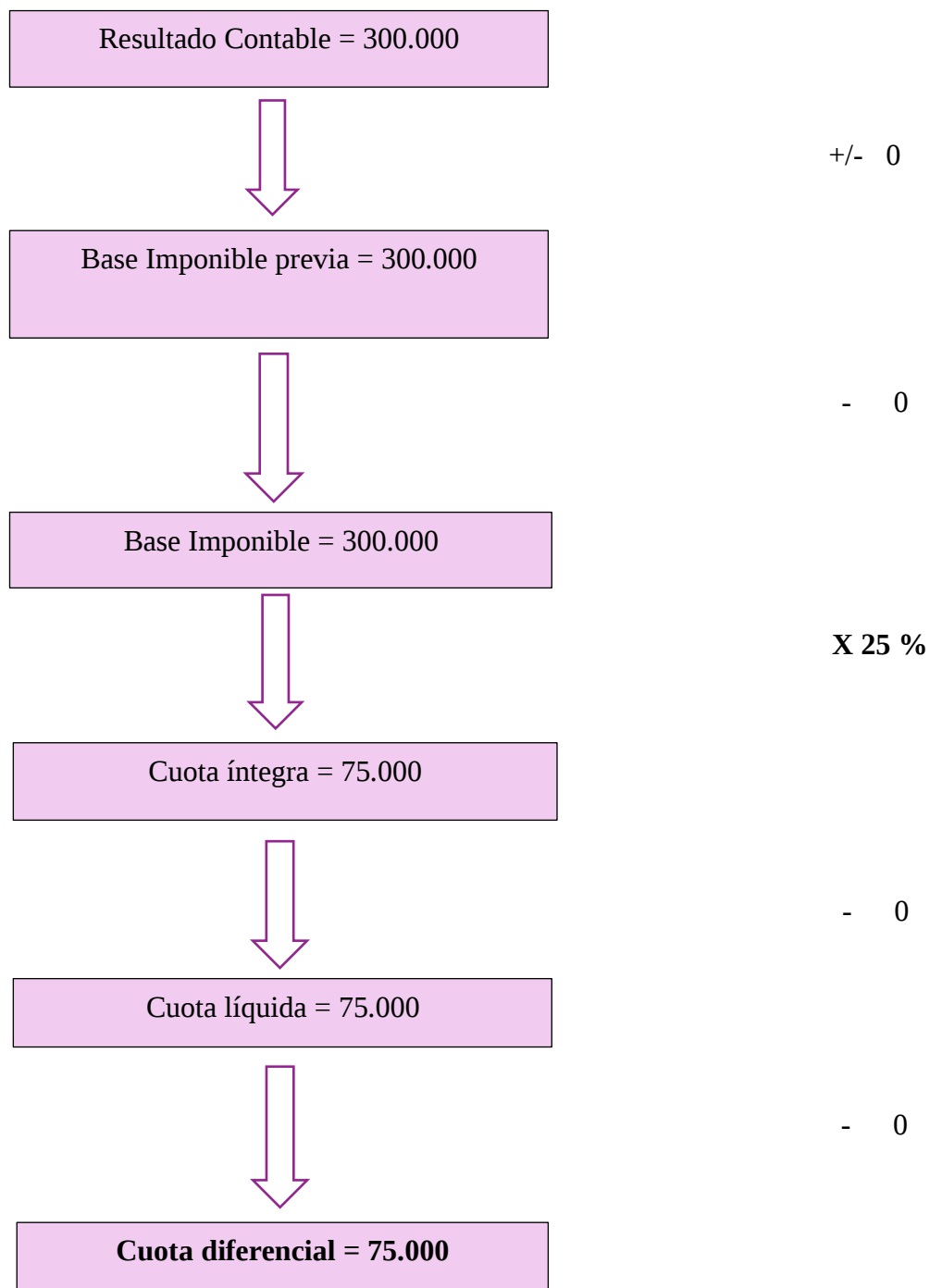
4. ANÁLISIS Y RESULTADOS

4.1 Supuesto 1. Ingresos bajos

La sociedad ADE, S.A, ha presentado en el ejercicio 2019 un resultado contable de 300.000 €

➤ **ESPAÑA**

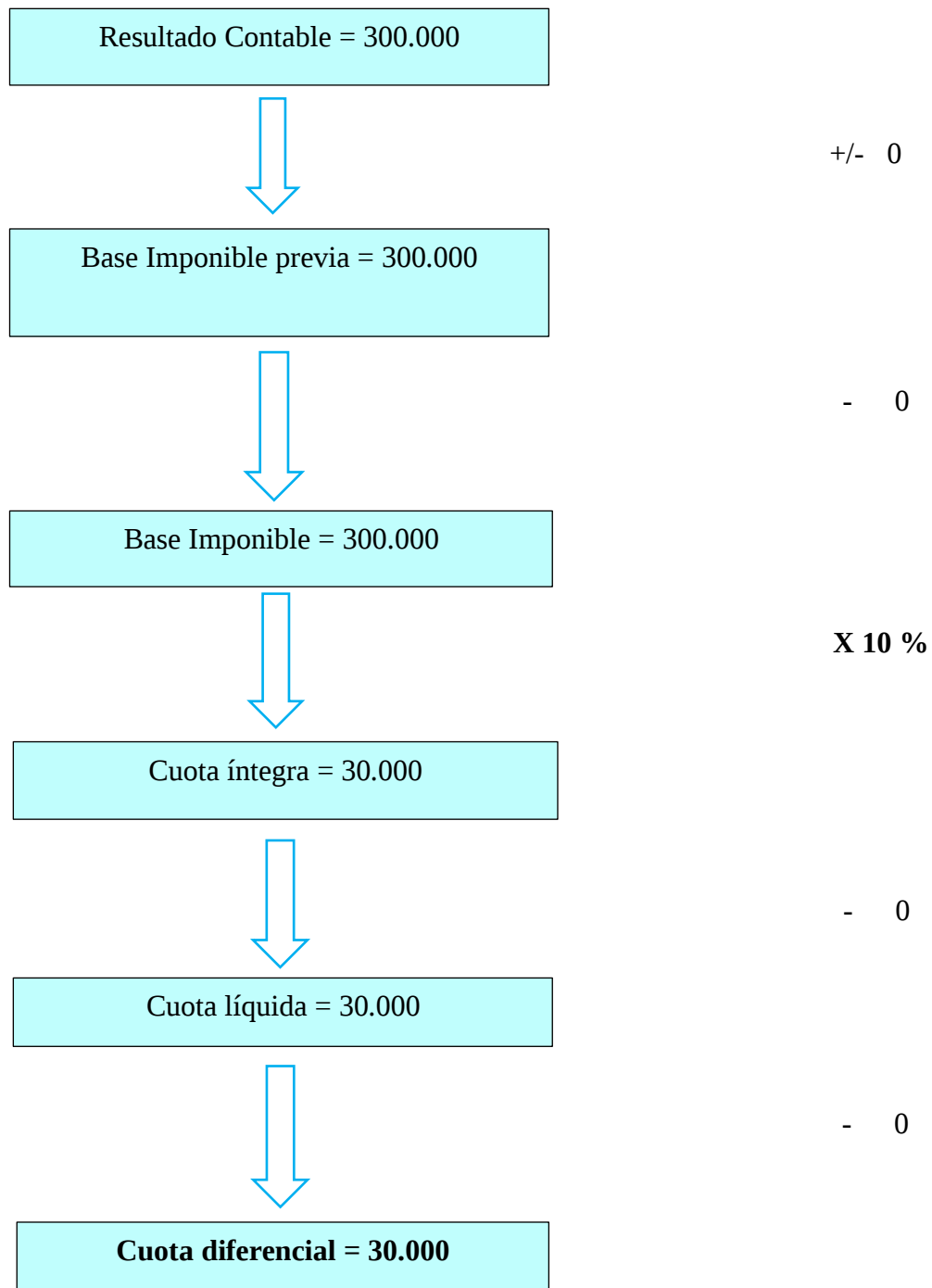
Esquema 10. Liquidación del Impuesto en España. Ingresos bajos



Fuente: Elaboración propia

➤ **BULGARIA**

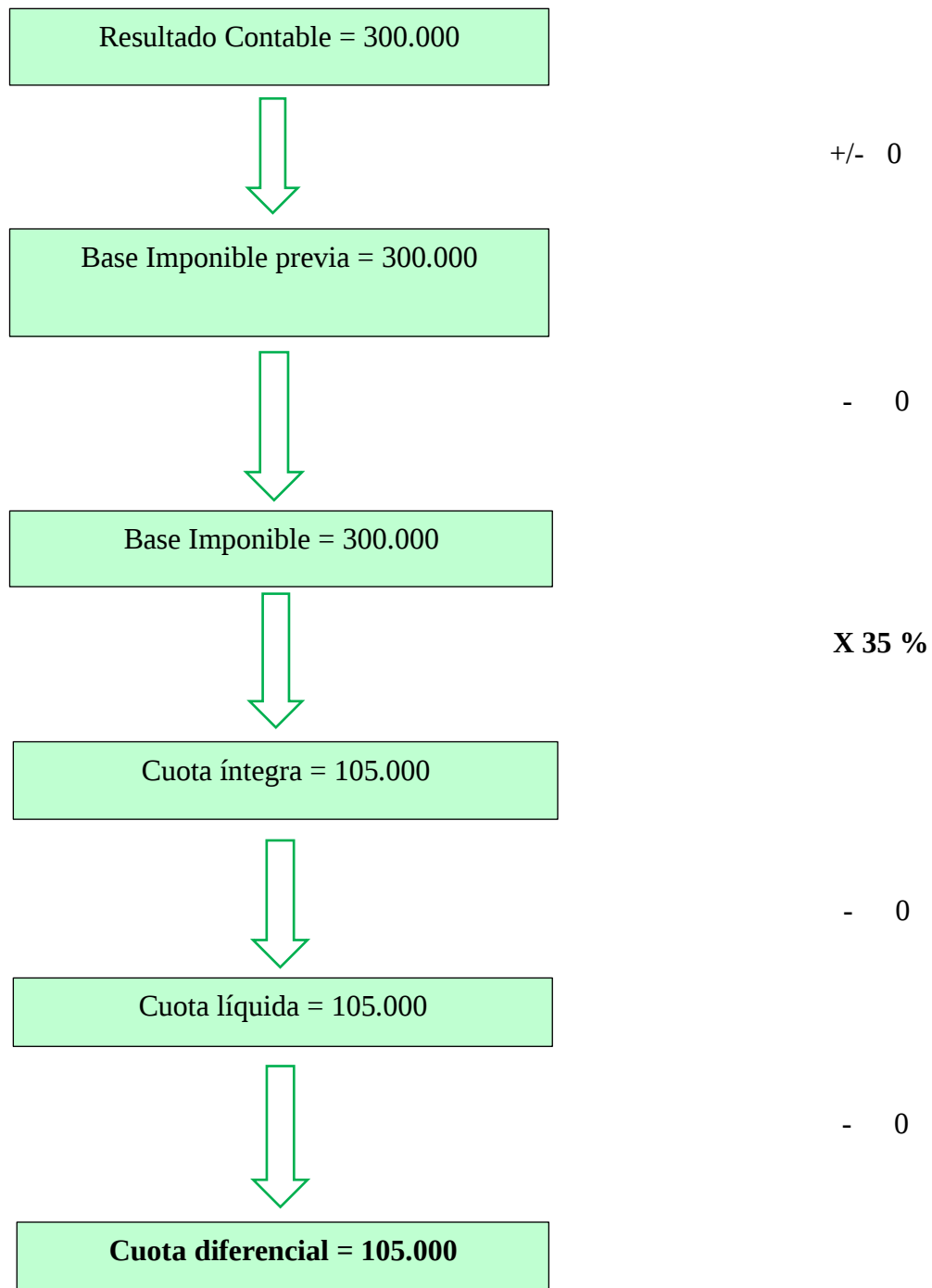
Esquema 11. Liquidación del Impuesto en Bulgaria. Ingresos bajos



Fuente: Elaboración propia

➤ **MALTA**

Esquema 12. Liquidación del Impuesto en Malta. Ingresos bajos



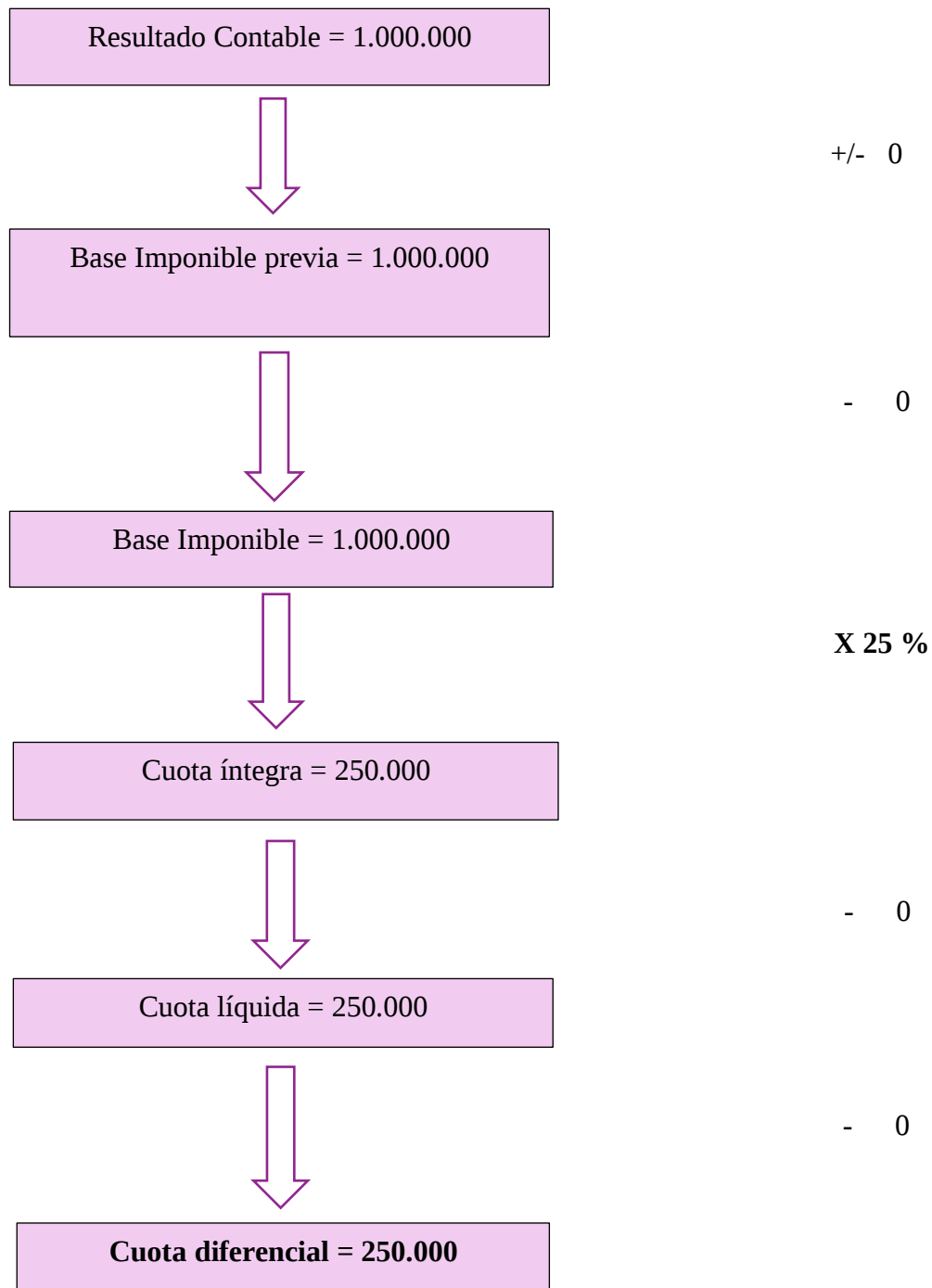
Fuente: Elaboración propia

4.2 Supuesto 2. Ingresos medios

La sociedad ADE, S.A, ha presentado en el ejercicio 2019 un resultado contable de 1.000.000 €

➤ **ESPAÑA**

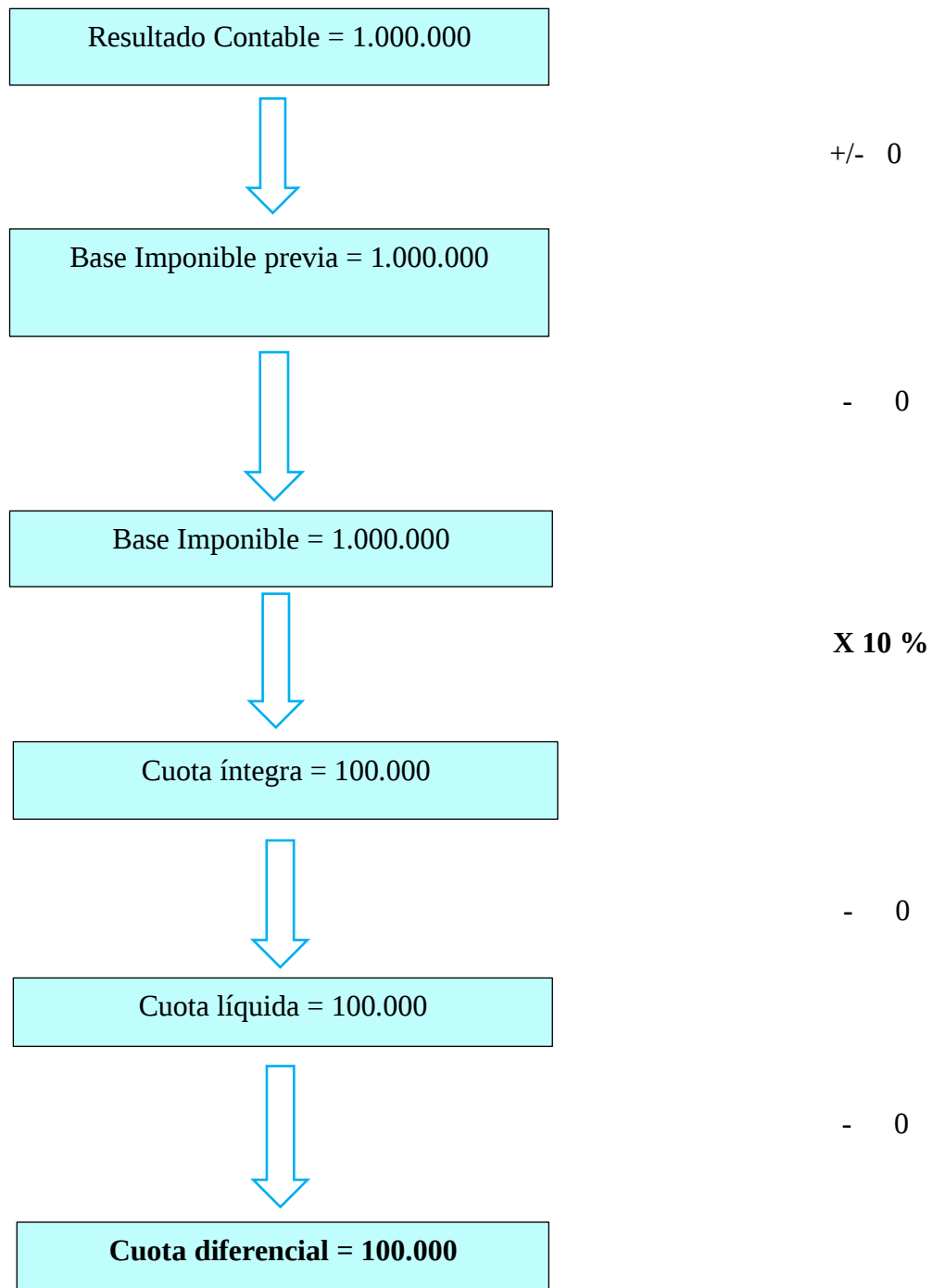
Esquema 13. Liquidación del Impuesto en España. Ingresos medios



Fuente: Elaboración propia

➤ **BULGARIA**

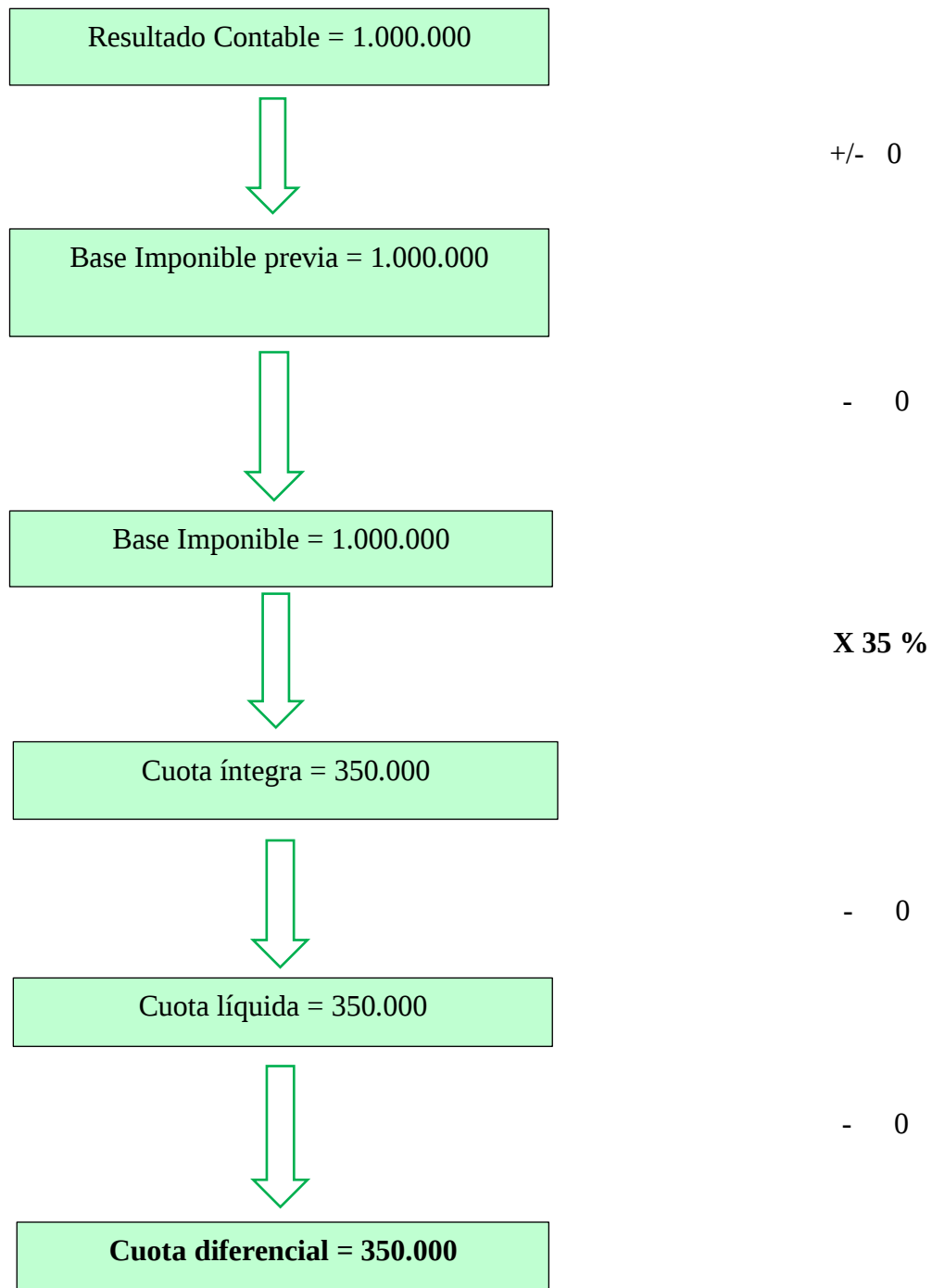
Esquema 14. Liquidación del Impuesto en Bulgaria. Ingresos medios



Fuente: Elaboración propia

➤ **MALTA**

Esquema 15. Liquidación del Impuesto en Malta. Ingresos medios



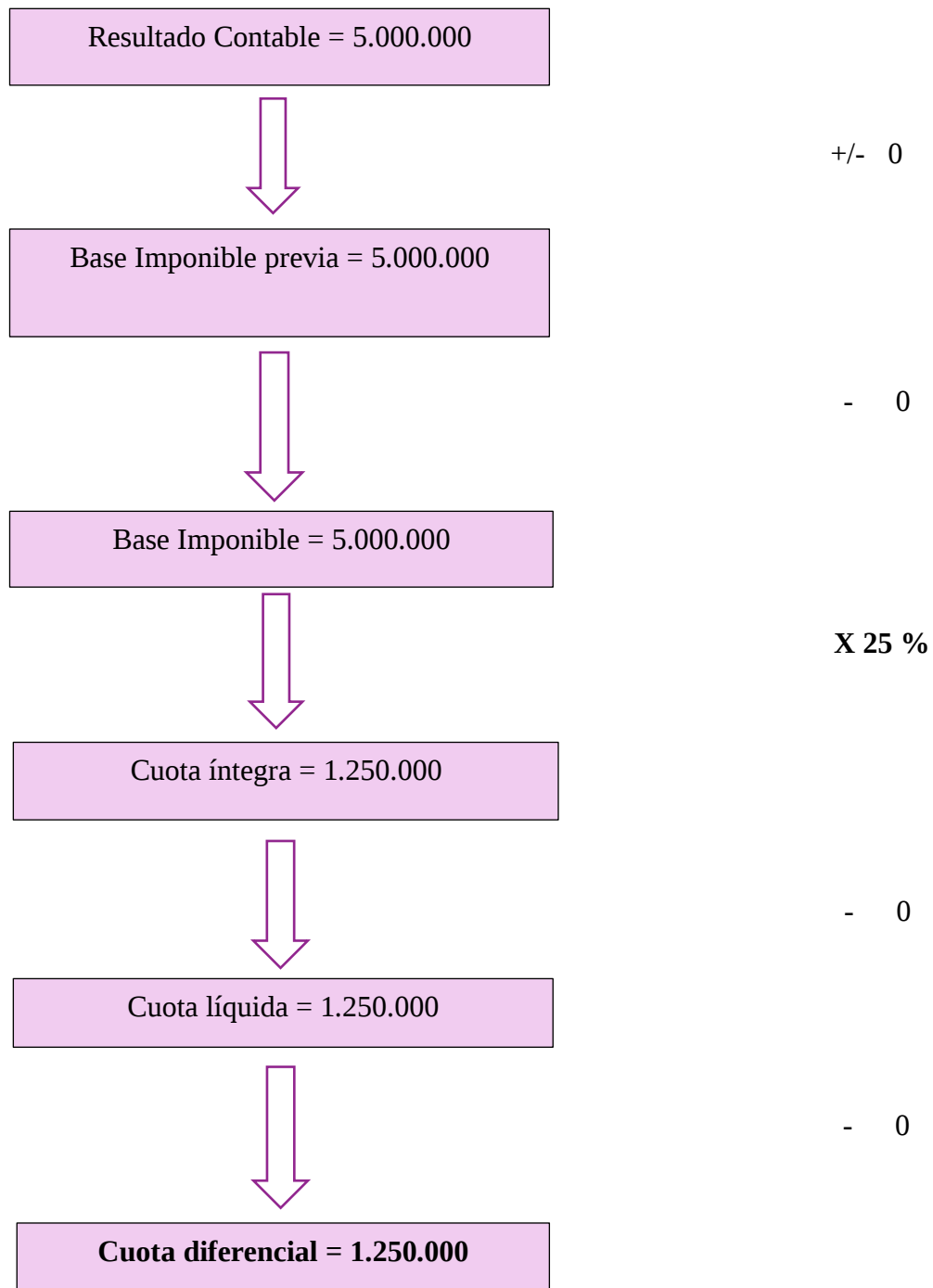
Fuente: Elaboración propia

4.3 Supuesto 3. Ingresos altos

La sociedad ADE, S.A, ha presentado en el ejercicio 2019 un resultado contable de 5.000.000 €

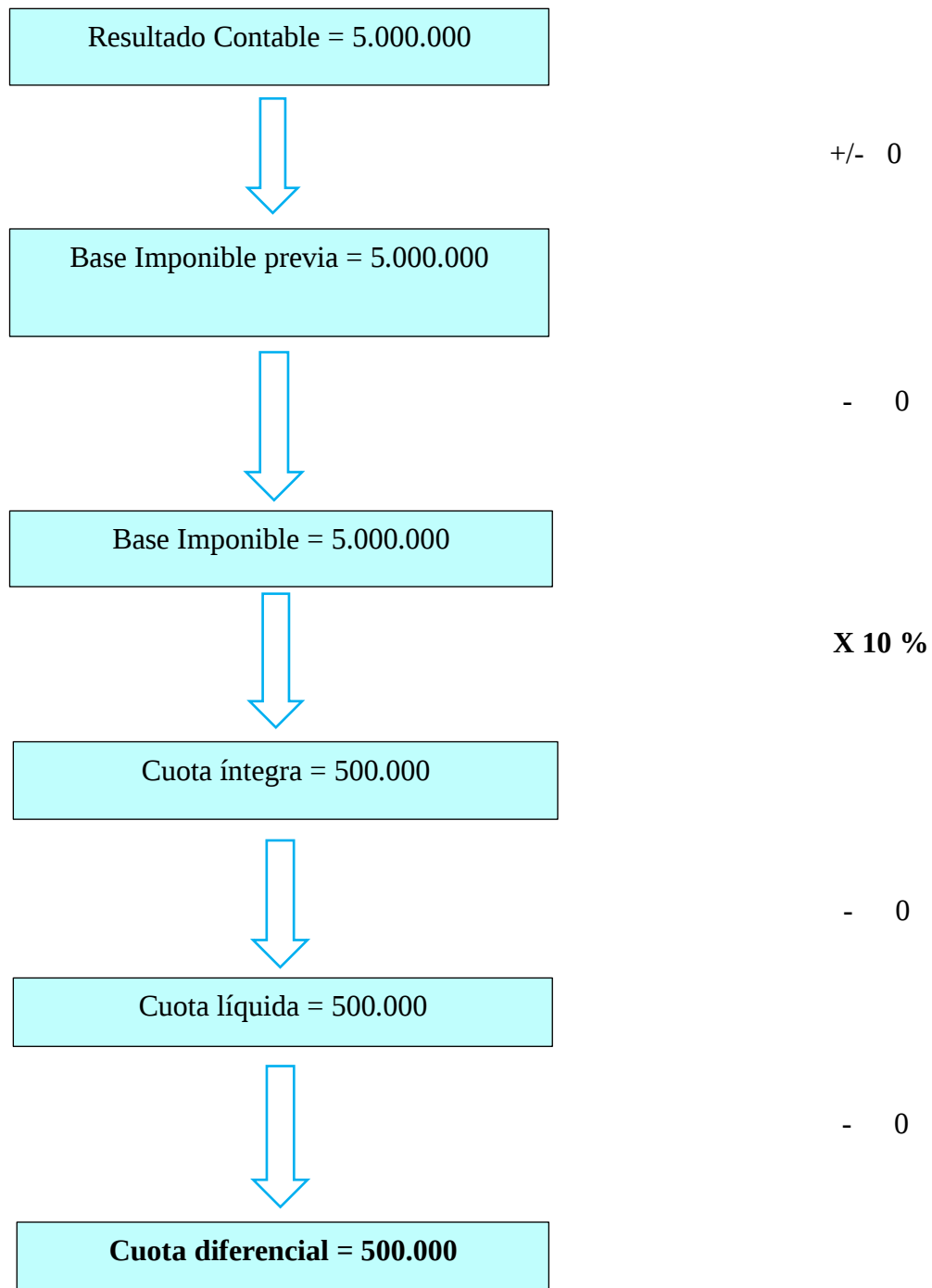
➤ **ESPAÑA**

Esquema 16. Liquidación del Impuesto en España. Ingresos altos



➤ **BULGARIA**

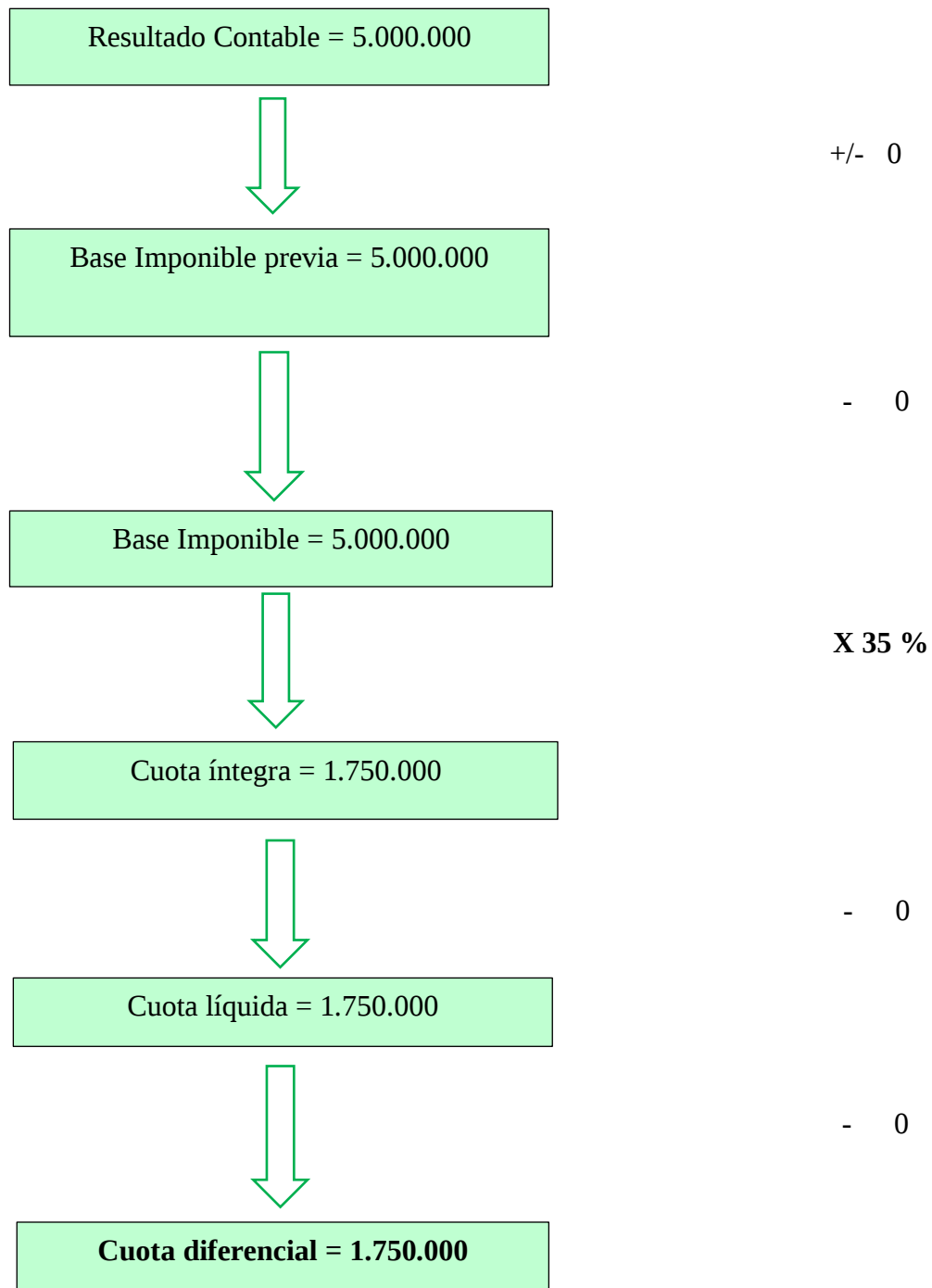
Esquema 17. Liquidación del Impuesto en Bulgaria. Ingresos altos



Fuente: Elaboración propia

➤ **MALTA**

Esquema 18. Liquidación del Impuesto en Malta. Ingresos medios



Fuente: Elaboración propia

A modo de resumen, se muestra la siguiente tabla:

Tabla 5. Resumen de cuotas diferenciales

	INGRESOS BAJOS	INGRESOS MEDIOS	INGRESOS ALTOS
ESPAÑA	75.000 €	250.000 €	1.250.000 €
BULGARIA	30.000 €	100.000 €	500.000 €
MALTA	105.000 €	350.000 €	1.750.000 €

Fuente: elaboración propia

Como se puede observar, y como se ha ido comentando a lo largo de todo el trabajo, dependiendo del país en el que se tribute, la cuantía varía considerablemente.

No obstante, se hablará sobre esto en el siguiente apartado, en la conclusión.

5.CONCLUSIÓN

En primer lugar, y a modo de resumen, se puede confirmar lo que se ha ido comentando a lo largo de todo este trabajo. El lugar de residencia condiciona la cantidad que deben ingresar las entidades a sus Agencias Tributarias, en este caso, provocado por el tipo de gravamen.

Tras realizar el estudio con más profundidad y con el apoyo de los resultados obtenidos en los casos prácticos, se pueden hacer afirmaciones constatadas.

Es evidente que según el tamaño de la empresa y el beneficio que esta obtenga, el tributo será mayor o menor, al tratarse de un tributo con tipo fijo.

No obstante, como se puede observar en la tabla que se muestra a continuación, en empresas con unos ingresos bajos, hay una gran diferencia entre las cantidades. Mientras que en Bulgaria el impuesto sería de 30.000 €, en Malta, son 105.000 €. Hay una diferencia de 75.000 €, cantidad que coincide con la de España.

Tabla 6. Ingresos bajos

INGRESOS BAJOS	
ESPAÑA	75.000 €
BULGARIA	30.000 €
MALTA	105.000 €

Fuente: elaboración propia

Cabe destacar que ocurre lo mismo en empresas que tienen ingresos medios y altos:

Tabla 7. Ingresos medios y altos

INGRESOS MEDIOS		INGRESOS ALTOS	
ESPAÑA	250.000 €		1.250.000 €
BULGARIA	100.000 €	Diferencia	500.000 €
MALTA	350.000 €	de	1.750.000 €
		250.000€	de
			1.250.000€

Fuente: elaboración propia

Como se ha podido apreciar en los tres grandes casos, hay una gran diferencia entre el país con el tipo de gravamen más bajo y el más alto. Es por ello que es necesaria la armonización del Impuesto sobre Sociedades, ya que, debido a esto, los empresarios están bastante condicionados a la hora de crear sus empresas.

Este es un factor que va a influir positivamente a los países con un tributo menor, mejorando el nivel de inversión, la actividad económica, etc.; y, perjudicando a aquellos en el que dicho impuesto sea mayor, produciéndose el efecto contrario: disminución de actividad económica y todo lo que conlleva a nivel de empleo, consumo etcétera.

Esto provoca, además, lo que se comentó en el inicio de este trabajo: la evasión fiscal.

Para evitar todos los efectos negativos que producen estas diferencias, lo mejor sería llegar a una igualdad no sólo en el esquema de liquidación del impuesto, sino en todos los aspectos como: el tipo de gravamen, compensaciones, etcétera.

Es una cuestión que lleva persiguiéndose durante varios años pero que aún no se ha conseguido y, sería fundamental que se consiguiera para así mejorar la economía tanto a nivel nacional como a nivel europeo.

6.REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Albi, E., Paredes, R. y Rodríguez, J.A. (2012), *Sistema fiscal español II*, Madrid; Ariel.

Agencia Tributaria (2018), Impuesto sobre Sociedades. Disponible online en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folleto_s_y_Videos/Manuales_practicos/ Ayuda Folleto Actividades economicas/4_I mpuesto sobre Sociedades/4 Impuesto sobre Sociedades.html. (Último acceso: 3 enero 2020).

Instituto Europeo de Asesoría Fiscal (2012). Disponible online en <https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/impuesto-sociedades/sujeto-pasivo-impuesto-sociedades> (Último acceso 3 de enero de 2020).

Técnicos de Ministerio de Hacienda (2019). Gestha marca la importancia de armonizar Sociedades en la UE para evitar una elusión de hasta 70.000 millones. Europa Press. Disponible online en: <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-gestha-marca-importancia-armonizar-sociedades-ue-evitar-elusion-70000-millones-20190524175115.html> (Último acceso: 3 enero 2020).

Parlamento Europeo (2019). Los impuestos directos: la fiscalidad de las personas físicas y las sociedades. Disponible online en: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/80/los-impuestos-directos-la-fiscalidad-de-las-personas-fisicas-y-de-las-sociedades> (Último acceso: 3 enero 2020).

Instituto de Comercio Exterior (2019). Régimen Fiscal en Bulgaria. Disponible online en: <https://www.icex.es/icex/es/navegacion-principal/todos-nuestros-servicios/informacion-de-mercados/paises/navegacion-principal/invertir-en/regimen-fiscal/index.html?idPais=BG> (Último acceso: 3 enero 2020).

Pymes y Autónomos. Aprobada la armonización del Impuesto de Sociedades a nivel europeo. Disponible online en: <https://www.pymesya autonomos.com/fiscalidad-y-contabilidad/aprobada-la-armonizacion-del-impuesto-sociedades-a-nivel-europeo> (Último acceso: 3 enero 2020).

Garrido, H., Guisado, P. (2017). Malta, un resort fiscal dentro de la UE para atraer a las grandes fortunas. El Mundo. Disponible online en: <https://www.elmundo.es/economia/malta->

<files/2017/05/19/591f1624468aebdd678b4694.html> (Último acceso: 3 enero 2020).

NewCow (2018). Invertir en Malta. Disponible online en: <https://www.newco.pro/es/invertir-en-malta/informacion-fiscal-y-contable-en-malta/practicas-y-obligaciones-contables/calendario-fiscal> (Último acceso: 3 enero 2020)

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-12328-consolidado.pdf> (último acceso 15 de enero de 2020)