

La fiscalidad en España: ¿una limitación al desarrollo de las Pymes?*

Is the Spanish tax System a Development Limitation for SMEs?

Tributação em Espanha: uma limitação ao desenvolvimento das PME?

David Maldonado Gutiérrez
Universitat de Girona, España

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4151-3577>

DOI: <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc21.feld>

Helena Benito Mundet^a
Universitat de Girona, España

helenabenito@udg.edu

ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-5035-6759>

Recepción: 01/04/2019

Aceptación: 30/10/2019

Publicación: 05/06/2020

Resumen:

Este trabajo analiza razones fiscales y contables que explican por qué las empresas españolas pymes no evolucionan hacia empresas de mayor tamaño, a pesar de las ventajas que puede ofrecer una mayor dimensión empresarial en términos de productividad, atracción de talento, financiación, innovación, etc. Para ello, se hace una aproximación teórica a la situación actual de las empresas según su dimensión, y también a la normativa vigente en materia contable, laboral y tributaria. Adicionalmente, se presenta un ejercicio de simulación que permite observar el impacto del impuesto de sociedades en empresas de distinta dimensión, y los efectos del desestímulo tributario a las empresas de mayor tamaño.

Códigos JEL: L26, L29, M19

Palabras clave: Pymes, dimensión empresarial, fiscalidad, impuestos, eficiencia.

Abstract:

This paper analyses taxing and accounting reasons that explain why SPMs in Spain do not evolve to bigger ones, despite the advantages of a greater business dimension in terms of productivity, talent attraction, funds, innovation, etc. With this purpose, a theoretical approach to the current situation of these companies in terms of dimension is applied. Furthermore, is analyzed the current law in accounting, taxing and labor areas. In addition, a simulation exercise allows observing the impact of corporate taxes on companies of different types, and the effects of punishing those with the larger size.

JEL Codes: L26, L29, M19

Keywords: SPM, business dimension, taxation, taxes, efficiency.

Resumo:

Este trabalho analisa razões fiscais e contábeis que explicam o porquê as PME espanholas não evoluem, apesar das vantagens que pode oferecer uma dimensão empresarial maior em termos de produtividade, atração de talentos, financiamento, inovação, etc. Para isso, se faz uma abordagem teórica da situação atual das empresas segundo sua dimensão, e da normativa vigente em matéria contábil, laboral e tributária. Adicionalmente, se apresenta um exercício de simulação que permite observar o impacto do imposto sobre as sociedades em empresas de distinta dimensão, e os efeitos do desestímulo tributário às empresas de maior tamanho.

Códigos JEL: L26, L29, M19

Palavras-chave: PME, dimensão empresarial, tributação, impostos, eficiência.

Introducción

El desarrollo económico de las empresas debería implicar que, si bien nacen como pequeñas entidades, luego evolucionarían hacia tamaños superiores y con el paso del tiempo se convertirían en grandes empresas. Sin

Notas de autor

^a Autora de correspondencia. Correo electrónico: helenabenito@udg.edu

embargo, constatamos que la mayoría de las empresas españolas son pymes y que esta situación, lejos de cambiar, se mantiene a lo largo de los años.

En este trabajo se exponen los aspectos vinculados a la estructura societaria más común en España, en comparación con su entorno (Mingorance y Pampillón, 2016), y el impacto de las diversas variables que afectan o están relacionadas con el tamaño empresarial desde un punto de vista teórico.

El objetivo es analizar las razones fiscales y contables por las que las pequeñas empresas no evolucionan, a pesar de las ventajas (BBVA, 2016) que una mayor dimensión empresarial puede ofrecer en términos de productividad, atracción de talento, financiación, innovación, etc. Para ello, se hace una aproximación teórica a la situación actual de dichas empresas y también a la normativa vigente, haciendo especial mención a las diferencias existentes en función del tamaño empresarial.

Las grandes empresas están obligadas a rendir más información fiscal y contable que las pymes; además de contar con menores beneficios fiscales, y estas obligaciones requieren destinar personas y recursos a su cumplimiento (Barruso, 2016; Yubero, 2016), e implican unos costos suplementarios que muchas veces estas “pequeñas-grandes” empresas no pueden o prefieren no asumir.

Si bien a nivel impositivo se han tenido presente las dos corrientes teóricas vinculadas a la pérdida de eficiencia económica (teoría neoclásica) o a su necesidad para corregir errores de mercado (teoría más keynesiana), la discusión se enfoca a una simulación. La misma sin poner en cuestión la importancia de los impuestos como medida necesaria para mantener el sector público y actuar como colchón anticíclico, sí que se centra en la ineficiencia del trato desigual a las unidades económicas. Partimos de la teoría de la imposición óptima, que enfoca su estudio en el diseño de un sistema impositivo que reduzca las distorsiones e ineficiencias; es decir, que no cause perjuicio en función del tipo de empresa o su tamaño, que sería el tema del presente artículo.

Con este ejercicio se pretende demostrar el ahorro que, en términos de carga tributaria y aplicando la normativa del Impuesto de sociedades, una pyme podría obtener por el simple hecho de serlo. Dicha simulación permite observar el impacto de dicho impuesto en función del tipo de empresa y el incentivo que éste tiene en castigar a aquellas con mayor tamaño.

Para clarificar los conceptos que se tratan en el artículo, en la tabla 1 se presenta la clasificación de las empresas en microempresas, pequeñas, medias y grandes empresas, en relación con los criterios que tiene en cuenta la Comisión Europea: el número de asalariados, la facturación y el importe total del activo.

TABLA 1
Criterios de clasificación de las empresas

	Asalariados	Facturación	Activo total
	(número)	(millones €)	(millones €)
Microempresa	< 10	< 2	< 2
Pequeña	10 a 49	2 a 10	2 a 10
Mediana	50 a 249	10 a 50	10 a 43
Grande	250 <	50 <	43 <

Fuente: Comisión Europea (2016).

Por otro lado, la mayoría de las empresas españolas son pequeñas y medianas (Villalba, 2009). Efectivamente, según las cifras presentadas por el Ministerio de Industria, Energía y Turismo en 2014 el 95,67% de las empresas eran microempresas; el 3,6%, pequeñas; el 0,6% medianas; y sólo el 0,12% eran grandes (Ministerio de Industria, Energía y Turismo, 2015).

En 2015, el 94,55% eran microempresas; el 4,58%, medianas; y el 0,14%, grandes. Dichas cifras se han mantenido constantes, en base a la cultura e historia empresarial española, donde las PYMEs han tenido siempre un papel preponderante (Ministerio de Industria, Energía y Turismo, 2016).

Pero, además, según la base de datos del Sistema de Balances Ibéricos, casi el 50% de las microempresas españolas no cuentan con personal asalariado, con lo que aparentemente carecen de recursos humanos y, normalmente también financieros, suficientes para alcanzar tamaños mayores que les permitan ser más productivas y rentables (SABI, 2018).

Esta gran proporción de pequeñas y medianas empresas en el tejido empresarial se viene repitiendo, al menos, desde 1999, tal y como puede observarse en la figura 1.

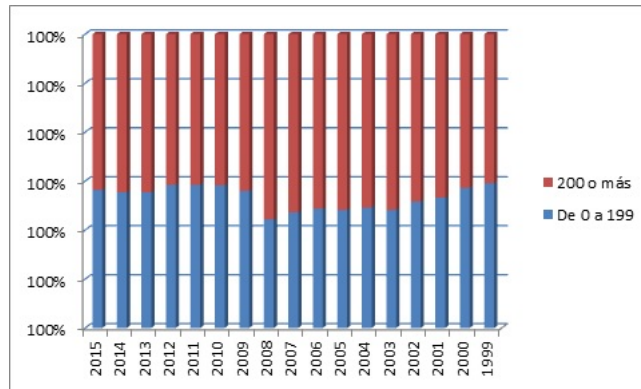


FIGURA 1
Empresas en España según número de asalariados, 1999-2015
Fuente: Directorio Central de Empresas (DIRCE), 2017

Si se observan estos mismos datos para diferentes países de la Unión Europea, se ve que la situación es generalizada, pues el tejido empresarial europeo está principalmente compuesto de pequeñas y medianas empresas (99,8%). Los países que tienen una proporción más alta de empresas pequeñas, siempre según el número de trabajadores, son Grecia, Italia, Portugal y España, y los que menos Reino Unido, Austria, Luxemburgo y Alemania (ver tabla 2).

TABLA 2
Tamaño de las empresas, según número de trabajadores, 2016

	Alemania		España		Francia		Reino Unido		EU28
	nº	%	nº	%	nº	%	nº	%	
Micro	1.842.862	82,16	2.333.211	94,80	2.858.954	95,08	1.669.315	88,90	92,80
Pequeñas	333.531	14,87	110.314	4,48	123.807	4,12	174.264	9,28	6,00
Medianas	55.688	2,48	14.799	0,60	19.755	0,66	27.939	1,49	1,00
Grandes	10.816	0,48	2.820	0,11	4.457	0,15	6.212	0,33	0,20
Total	2.242.897	100,00	2.461.144	100,00	3.006.973	100,00	1.877.730	100,00	100,00
SME		99,52		99,89		99,85		99,67	99,80

Fuente: Base de datos SME Performance Review, consultada el 27 de marzo de 2017.

Si se comparan las empresas alemanas con las españolas se puede constatar que, si bien la proporción de pymes es similar en ambos países, en España el porcentaje de microempresas llega al 94,80%, mientras que en Alemania es del 82,16%. Esta situación lleva a plantearse por qué las empresas españolas no tienden a evolucionar hacia tamaños mayores, como ocurre en Alemania. Según García-Tabuenca (2016, p. 60) y Huerta, García & Garcés (2016), las dos principales limitaciones al desarrollo de las pequeñas empresas están relacionadas con cuestiones laborales y fiscales. Laborales porque las empresas de más de 50 empleados están obligadas a constituir un comité de empresa, y fiscales porque al convertirse en empresas de mayor tamaño aumenta la vigilancia de parte de la Agencia Tributaria, que depende del Ministerio de Economía y Hacienda.

Metodología e hipótesis

Primeramente, se realizó una recolección de datos sobre el número de empresas españolas en el periodo 1999-2015, con especial interés en su clasificación por tamaño (microempresa, pequeña, mediana y gran empresa). Para ello se utilizan diversas fuentes: Ministerio de Industria, Energía y Turismo, y Directorio Central de Empresas (DIRCE). Y los datos de las empresas europeas se tomaron del SME Performance Review.

A partir de los datos recogidos se observó que el porcentaje de pymes a nivel europeo, pero especialmente a nivel español, se mantiene constante a lo largo del tiempo. Ante esta evidencia, la cuestión que se plantea es por qué las pymes no siguen con la que debería ser su evolución natural y se convierten en grandes empresas.

Para llevar a cabo este proceso se tuvo en cuenta la naturaleza del estudio, la posibilidad de acceso, los recursos disponibles, y el tipo y la naturaleza de la fuente. En este sentido remarcar que la fuente de datos SABI se nutre de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil, por lo que quedan excluidas las entidades económicas que no tienen esta obligación, como es el caso de los autónomos¹.

Igualmente, se llevó a cabo una revisión bibliográfica desde diferentes perspectivas de la evolución de las pymes: financiación, tipos impositivos, factores políticos (Wang, 2016); ventajas fiscales (Tsuruta, 2018); menor poder de negociación (Escamilla, 2016); limitación a la expansión del mercado (Sibiya & Kele, 2019), etc. Tras esta revisión se decidió centrar la investigación en aspectos legales, con especial atención en la fiscalidad.

Ante la evidencia de los datos y los resultados de la literatura, se plantea la hipótesis de que las ventajas fiscales de las que gozan las pequeñas y medianas empresas en algunos países se convierten en un incentivo para no cambiar su tipología, y por tanto constituyen una barrera importante para que evolucionen hacia grandes empresas.

Posteriormente, se realizó una revisión de la normativa legal contable, laboral y fiscal española, para constatar las diferencias existentes a nivel de obligaciones contables, laborales y tributarias para las empresas en función de su dimensión.

Ante las dificultades para obtener datos primarios relativos a la variable que nos interesa, la tributación, se ha descartado la utilización de encuestas por el bajo nivel de respuesta esperado, que no hubiera dado validez a los resultados del análisis. La falta de respuesta se debe a que las empresas no mostraron disposición a compartir cierto tipo de información considerada “sensible”. Por esta misma razón se descartó el uso de entrevistas. A pesar de conseguir consultar el tema con algunos dirigentes de pequeñas y medianas empresas, por el hecho de que no quisieran dar información concreta y de que se negaran a que fueran mencionados en el artículo se optó por su exclusión.

Finalmente, para poder confirmar o refutar la hipótesis planteada, teniendo en cuenta que la presión fiscal es un aspecto muy importante en la gestión empresarial, se llevó a cabo una simulación o comparación en la práctica de aplicación de la normativa sobre el Impuesto de sociedades entre dos empresas de diferente dimensión.

Problemática económica de las Pymes

El hecho de ser una pequeña o mediana empresa tiene sus ventajas y desventajas. En cuanto a las ventajas, al coincidir la propiedad y la gerencia en una misma persona, no existe el problema entre agente y principal; la toma de decisiones es más rápida y le permite un mayor aprovechamiento de las oportunidades; existe un mayor grado de motivación y dedicación de la propiedad por la doble retribución que reciben y por el factor emocional (Trigo, 2004, pp. 160-162).

Pero también hay desventajas. Se observan aspectos de la vida de las empresas que están directamente relacionados con su tamaño, y que, en consecuencia, afectan no sólo su rentabilidad, sino que también sus posibilidades de supervivencia. Estos aspectos están relacionados con la gestión empresarial, el empleo, la financiación (Rodríguez-Salazar & Mantilla, 2016), la productividad e innovación. Los cinco obstáculos más significativos identificados por los gestores de pymes son el acceso a la financiación, los tipos impositivos, la competencia, el costo de la electricidad y los factores políticos (Wang, 2016, p. 171).

Las empresas de menor tamaño utilizan sistemas de gestión tradicionales, porque están ligados a la propiedad. Suelen ser empresas familiares, cuya dirección la ostenta un miembro de la familia que se renueva de acuerdo con el relevo generacional. Normalmente esta persona empieza a trabajar en la empresa desde muy joven y, a veces, carece de estudios relacionados con la administración y dirección de empresas.

Por otro lado, las empresas más pequeñas muestran una mayor dificultad para generar activos empresariales; según García-Tabuena (2016, p. 60), la ausencia de activos intangibles (capital directivo y organizacional) supone un obstáculo a su crecimiento y desarrollo hacia tamaños más grandes.

Tsuruta (2018) afirma que, en Japón, que cuenta con una Ley básica sobre impuesto sobre sociedades y una Ley básica de las pymes que beneficia a las empresas de esta dimensión, esta misma normativa se convierte en una barrera a su crecimiento. Dado que utilizan como criterio el importe de su capital social, las pymes son reticentes a aumentarlo por encima de cierto nivel porque ello implicaría perder algunos beneficios.

Estudios recientes demuestran que, en promedio, las pequeñas empresas familiares consiguen rentabilidades económicas menores a las empresas no familiares, que un nivel excesivo de propiedad familiar puede contrarrestar las ventajas que puede comportar la organización distorsionando la toma de decisiones (Terrón, Gómez, Miras & Rodríguez, 2019).

Si se habla en términos de empleo, las pymes españolas son las que, en conjunto, cuentan con mayor número de trabajadores, un 50,59% en diciembre de 2016 sin contar con los autónomos; dichas cifras se han mantenido constantes en las últimas décadas (ver tabla 3).

Pero hay que tener en cuenta que estas empresas tienen un menor índice de supervivencia, por lo que la fuerza de trabajo tenderá a buscar vacantes en empresas más grandes. Por otro lado, hay que tener en cuenta que cuando el empleo es estable, también es más cualificado (Bankinter, 2015, p. 154); y que la retribución por persona ocupada tiende a subir con el tamaño de la empresa (Trigo, 2004, p. 162).

TABLA 3
Número de trabajadores por tamaño de empresa, 2016

Tamaño de empresa	Número de trabajadores	Porcentaje (%)
Microempresa	2.985.030	19,04
Pequeña	2.765.286	17,64
Mediana	2.181.042	13,91
Total pymes	7.931.358	50,59
Grande	4.900.640	31,26
Autónomos	2.846.836	18,16
TOTAL	15.678.834	100,00

Fuente: cifras pyme, diciembre 2016.

Las pymes suelen tener dificultades para la atracción y conservación de talento, pues las posibilidades de desarrollar un plan de carrera o de seguir un itinerario profesional, no solo escalando puestos, sino también en horizontal, son mayores en organizaciones de mayor tamaño (Bankinter, 2015, p. 156).

El problema con el número de trabajadores resulta cuando este dato pasa a ser una referencia para la normativa laboral o fiscal (Prats & Merino, 2015, p. 22). Si se refiere, por ejemplo, a los representantes de los trabajadores, se debe tener en cuenta que pueden ser los delegados de personal y los comités de empresa.

Las empresas que cuenten de 6 a 10 trabajadores, éstos podrán elegir por mayoría si quieren un (1) delegado de personal; si la empresa cuenta hasta 30 trabajadores tendrá uno (1), y si cuenta con entre 30 y 49, tendrá tres (3). Si tuviera 50 o más trabajadores debería constituir un comité de empresa, cuya representación variará según el número de trabajadores contratados, siguiendo la tabla 4.

Pero, además, hay que tener en cuenta que al aumentar el tamaño de la empresa la regulación laboral “se vuelve más restrictiva, tanto por el impacto de nuevas normas como por la desaparición de los beneficios de los que las empresas disfrutaban en umbrales de tamaño inferiores” (Abad, 2015, p. 138).

TABLA 4
Número de representantes en el comité de empresa

Tamaño de empresa	Número de trabajadores	Porcentaje (%)
Microempresa	2.985.030	19,04
Pequeña	2.765.286	17,64
Mediana	2.181.042	13,91
Total pymes	7.931.358	50,59
Grande	4.900.640	31,26
Autónomos	2.846.836	18,16
TOTAL	15.678.834	100,00

^{/1} En el caso de empresas con más de mil contratados, el número de representantes de los trabajadores en el comité de empresa será de 21 más 2 por cada 1.000 o fracción, es decir, redondeando el número al millar superior.

Fuente: Ministerio de Empleo y Seguridad social, 2017.

El tamaño también está directamente relacionado con la capacidad de autofinanciación y el poder de endeudamiento, por cantidad y por tipo de interés. Las empresas de menor tamaño cuentan con una mayor proporción de fondos propios (García-Tabuenca, 2016, pp. 62-63). El acceso a la financiación externa es menor, pero además resulta más caro debido al bajo poder de negociación, a su baja reputación –en contraste con las empresas grandes que tienen mayor capacidad para hacer frente a sus deudas–, así como a su reducida transparencia –porque no tienen la obligación de hacer públicas sus cuentas.

Aunque no es objeto del presente trabajo, es importante comentar que existe una gran dependencia de las pymes de la financiación bancaria, dada la imposibilidad de recurrir a otros medios de financiación como la emisión de valores (Maldonado & Benito, 2013).

Dentro de la financiación bancaria sobresale la de corto plazo, lo que determina que este grupo de empresas presente una peor calidad crediticia y, además, que retribuya estos préstamos a tipos de interés más altos (Bankinter, 2015, p. 154). Es por ello que en el caso de las pymes la financiación con crédito de provisión es básica (Maroto, 2012).

Las empresas de menor tamaño también tienen menor poder de negociación con los proveedores por su menor nivel de compras (Escamilla, 2016, p. 3), por lo que sus costos de producción son proporcionalmente más elevados que los de las grandes empresas. Como consecuencia, no solo de los mayores costos sino también de los intereses más elevados a los que están sometidas, sus rentabilidades son también menores.

Según los datos de Bankinter (2015, p. 155) las medianas empresas venden el 35% de su producción al exterior, mientras las grandes venden el 33%.

Pero si se mira el porcentaje de empresas exportadoras por tamaño (promedio 1991-2010; Doménech, 2014, p. 27) se encuentra que más del 90% de las grandes empresas son exportadoras; pero este porcentaje decrece al disminuir el tamaño de la empresa, llegando a menos del 50% para las empresas de menos de 50 trabajadores y a menos del 30% para las que tienen menos de 20 trabajadores.

Y en parte esto se debe al hecho de que las empresas pequeñas tienen menor capacidad para afrontar los costos fijos asociados a la actividad exportadora y a las presiones competitivas de los nuevos mercados en los que se quiere introducir (Abad, 2015, p. 100).

En cuanto a la innovación, las empresas medianas son las que tienen capacidad operativa para implementar la innovación en su cadena de valor (Bankinter, 2015, p. 155). Pero para poder recuperar la inversión realizada en innovación, es necesario poder colocar gran cantidad de productos y servicios en una diversidad de mercados, lo cual no siempre es posible para las empresas pequeñas (Trigo, 2004, p. 165).

En cuanto al acceso a la tecnología, aunque hoy en día el uso de ordenadores está muy generalizado a todos los niveles, es un recurso que las empresas más pequeñas utilizan en menor medida (Bankinter, 2015, p. 155). Según la tabla 5, existen microempresas que no disponen de ordenadores ni tienen conexión a internet; sólo algo más del 30% tiene página web y utiliza las redes sociales; y pocas utilizan el comercio electrónico para sus compras y menos aún para sus ventas. Esta situación constituye una limitación a sus ventas, perdiendo acceso a un mercado (el digital) que cuenta con un gran potencial.

TABLA 5
Indicadores sobre el uso de las TIC en las empresas, 2015-2016

	Menos de 10 empleados (%)	Más de 10 empleados (%)
Disponen de ordenadores	74,45	99,11
Tiene conexión a internet	70,71	98,35
Tiene conexión a internet y página web	31,47	77,52
Utilizan medios sociales	30,35	42,93
Realizan ventas por comercio electrónico	4,20	20,14
Realizan compras por comercio electrónico	16,63	32,09

Fuente: INE (2017).

Para la mayoría de empresas hay muchas razones que invitan a progresar y desarrollarse hacia tamaños más grandes, como aumentar el número de clientes para diversificar el riesgo (Mielgo, 2015), aumentar las ventas para conseguir rentabilidades mayores y permitir mayores retribuciones, aumentar el poder de negociación con los proveedores, mayor capacidad de atraer clientes, etc. (Trigo, 2004, p. 157).

Incluso los países estarán interesados en tener empresas mayores, pues los países con empresas más grandes consiguen PIBs más altos y niveles de competitividad agregados más altos (Huerta & Salas, 2014).

Sin embargo, no parece que esto sea motivo suficiente para incentivar el crecimiento de las empresas pequeñas. En definitiva, parece que existe una serie de limitaciones reales al desarrollo empresarial, son los denominados “incentivos perversos” o “efecto umbral” (Abad, 2015, p. 82) que generan las normas contables, laborales y tributarias.

Limitaciones fiscales y contables al desarrollo empresarial

A continuación, se analizan las diferencias principales entre las pymes y la gran empresa que suponen un desincentivo claro al crecimiento y desarrollo empresarial. Diferencias que se han visto incrementadas a partir, sobre todo, de las últimas reformas del Impuesto de Sociedades y el IVA (Suministro Inmediato de Información).

El impuesto de sociedades

Los principales cambios normativos derivados de la reforma del impuesto de sociedades en vigor desde el 30 de septiembre (Real Decreto-Ley 2/2016²) y 3 de diciembre (Real Decreto-Ley 3/2016³) han supuesto diversos cambios de calado en el tratamiento de dicho impuesto.

Ahora todas las empresas pagan un 25% de las rentas obtenidas en concepto de impuesto de sociedades, aunque sean patrimoniales, y sin ninguna distinción a partir de los 300.000 euros de beneficio. Asimismo, se impone la diferencia de tratamiento en la compensación de las bases imponibles negativas en función del tamaño y en todo caso con la limitación de compensación de 1 millón de euros. En la tabla 6 se presentan los límites aplicables en función de la cifra de negocios.

TABLA 6
Límite a la compensación de las bases imponibles negativas

Cifra negocios	2016	2017
Menos de 20 mill. €	60%	70%
20 mill. € a 60 mill. €	50%	50%
Más de 60 mill. €	25%	25%

Fuente: Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2017.

Pero, además, aquellas pymes con menos de 10 millones de cifra de negocios pueden aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, que contiene los siguientes incentivos fiscales:

- Libertad de amortización en el caso de incremento de plantilla, con un máximo de 120.000 € de inversión, que se deberá multiplicar por el % del incremento medio de la plantilla producido ese año.
- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor, entendiéndose que se trata de elementos del inmovilizado material cuyo valor se sitúe entre 601,01 € y 12.020,24 €.
- Aplicación de amortizaciones aceleradas. Se podrán amortizar los elementos de inmovilizado adquiridos, incluidas las inversiones inmobiliarias, en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto según las tablas oficiales.
- Podrá deducir pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores, hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes.
- Podrá reducir la base imponible por reserva de nivelación. Es decir, aplicar una reducción de la base imponible equivalente al 10% por si acaso la empresa tiene pérdidas en el futuro. En el caso de que en cinco años no se haya podido compensar esta reserva, se deberá ingresar el importe deducido. Se trata de una compensación anticipada de la base imponible negativa, en vez de esperar a tenerlas para compensarlas después.

Pagos fraccionados del Impuesto de Sociedades

Los pagos fraccionados del impuesto de sociedades que se hacen en abril, octubre y diciembre también se han visto modificados.

Las pymes con una cifra de negocios de menos de 6 millones de euros pueden optar por el sistema de pago fraccionado según el beneficio en curso o según la cuota impositiva de los ejercicios anteriores.

En cambio, las empresas con una cifra de negocios superior a los 6 millones, obligatoriamente pagarán según el beneficio en curso. En este sentido, se ha fijado un pago mínimo en el impuesto sobre sociedades del 23% sobre el resultado contable, es decir, sin aplicar ninguna deducción o ajuste.

El impuesto de valor añadido (IVA)

El 6 de diciembre de 2016 se publicó el Real Decreto 596/2016⁴, de 2 de diciembre para la modernización e impulso del uso de medios Electrónicos en la gestión del IVA (SII-Suministro Inmediato de Información). Posteriormente mediante la orden HGP/417/2017 se complementó la medida.

La principal medida que ha introducido esta nueva normativa es que, a partir del 1 de julio de 2017, será obligado llevar libros de registro a efectos de IVA a través de la Agencia Tributaria (Sede Electrónica). Esto incluirá las facturas emitidas, recibidas, bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.

El SII será obligatorio para aquellas empresas o profesionales que a efectos de IVA tengan periodo de liquidación mensual, entre los cuales están obligados aquellos que:

- Tengan un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 €.
- Estén inscritos en el Registro de Devolución Mensual.
- Estén inscritos en el Régimen especial de grupos de entidades.

También podrán optar por este sistema aquellas entidades que, a pesar de no estar obligadas, quieran hacerlo de forma voluntaria.

Los que apliquen el suministro inmediato de información a Hacienda estarán exentos de presentar la declaración anual con terceros (modelo 347), resumen anual de IVA (modelo 390) y el modelo de declaración informativa de IVA (modelo 340).

El plazo para el envío de información es de cuatro días naturales desde la expedición de la factura; no se incluirán en este plazo los sábados, domingos ni festivos nacionales.

Más allá del envío de la información, la adaptación de los sistemas de información de las empresas para poder hacer este trámite también ha sido un costo importante, en términos de tiempo y del costo financiero de las soluciones informáticas.

La diferencia en el tratamiento del IVA podría causar pérdida de productividad y de eficiencia económica (Aspiazú Guzmán & Banchón, 2019) si se enfocan únicamente a un solo tipo de empresas (en este caso, la gran empresa).

Operaciones vinculadas

Si las pymes forman parte de un grupo de empresas que en conjunto supere los 45 millones de euros, el régimen de operaciones vinculadas es mucho más estricto documentalmente hablando.

En este sentido, estas empresas deberán presentar la documentación específica de las personas o entidades vinculadas. Esto comprenderá, entre otros documentos, toda la información del contribuyente (estructura, actividades, competidores), de las operaciones vinculadas (por naturaleza, importes, razones sociales afectadas, análisis de comparabilidad, explicaciones y acuerdos) e información económico-financiera del contribuyente.

Por el contrario, si las pymes forman parte de un grupo con una facturación anual menor a los 45 millones de euros, únicamente deberán proporcionar información básica sobre el contribuyente y las operaciones que realiza.

Cuentas anuales e Impuesto de actividades económicas

Por lo que respecta a las cuentas anuales (Real Decreto 602/2016), las pequeñas y medianas empresas pueden presentar el modelo abreviado, que no incluye ni el estado de flujos de efectivo, ni el informe de gestión. Tampoco están obligadas a auditar sus cuentas anuales ni a presentar el informe de auditoría resultante.

Hay que tener en cuenta que para optar por el modelo abreviado de cuentas anuales las variables que delimitan si se trata de una gran empresa o una pyme se determinan por la suma de todas las sociedades del grupo. Por lo tanto, si una pyme está controlada por otra sociedad o varias pymes están controladas por una misma persona física, se agregan los datos.

Cabe recordar, además, que aquellas empresas que cumplan dos de las siguientes condiciones deben auditar sus cuentas por un auditor externo: total de las partidas del activo superior a los 2.850.000 euros; el importe neto de su cifra anual de negocio superior a los 5.700.000 euros; y el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

Referente al impuesto de actividades económicas, el pago de dicho tributo se realizará cuando la empresa presente una cifra de negocios superior a 1 millón de euros; las empresas que se sitúen por debajo de esta cifra quedarán exentas de su pago. Al igual que ocurre con el modelo de presentación de las cuentas anuales, se deberán sumar las cifras de negocios de las empresas que formen un grupo para determinar si deben contribuir o no por el impuesto de actividades económicas.

Con la referencia a todos los aspectos con impacto o vinculados al tamaño empresarial y con base en el impuesto de sociedades, considerado como el principal impuesto societario, se focaliza el estudio de las diferencias de tratamiento en ambos tipos de empresas (PYMES y gran empresa) para ejemplarizar los incentivos negativos a la creación de la gran empresa y que, en gran parte, han sido explicados previamente.

Comparación práctica de la fiscalidad entre Pyme y gran empresa

Prats y Merino (2015) nos ofrecen una simulación sobre las consecuencias que el tamaño de las pymes españolas tiene en su productividad y empleo. En el caso práctico desarrollado a continuación, se simulan los efectos económicos que supone para una pyme aumentar su tamaño y pasar a ser una gran empresa, focalizándolo en el aspecto fiscal y, más concretamente, en el del Impuesto de sociedades.

Como se ha comentado anteriormente las diferencias entre una pequeña y mediana empresa y una gran empresa no se subscriben únicamente a este impuesto. Sin embargo, los otros aspectos son procedimentales, que a nivel de costo de oportunidad y de adaptación a los requisitos que se exigen a la gran empresa tienen impacto en los resultados; pero son difíciles de cuantificar a nivel genérico y objetivo.

Es por ello que el ejercicio de simulación que prononemos, con base a las condiciones actuales y la normativa vigente del impuesto de sociedades, tiene como objetivo evidenciar la diferencia de tratamiento fiscal que reciben las empresas en función de su tamaño. (Ley 27/2014 y Reales Decretos 1/2010 y 634/2015).

Se va a considerar dos empresas, una pyme y una gran empresa, que tuvieran un mismo resultado del ejercicio antes de impuestos. En ambos casos, y para simplificar los cálculos, dicho beneficio será de 100.000 euros.

Para complementar el caso, se plantean los siguientes supuestos para el periodo impositivo (un año) que cumplen las dos empresas:

- Leasing: valor de adquisición 30.000 euros, con recuperación del costo de 7.000 euros y amortización a 10 años.
- Compra de maquinaria: valor de adquisición 40.000 euros y amortización a 10 años.
- Inversiones en bienes de escaso valor: inversión realizada 12.000 euros, y amortización a 10 años.
- Incremento de las reservas en el año impositivo: 100.000 euros.

- Inversiones inmobiliarias (construcción): valor de adquisición 200.000 € y amortización al 2% anual.
- Incremento medio de personal: 0,5.

Asumiendo que se cumplen los supuestos anteriores, el cálculo de la base imponible previa quedaría como se refleja en la tabla 7.

TABLA 7
Cálculo de la base imponible previa

		PYME (euros)	Gran empresa (euros)
Resultado (beneficio)		100.000,00	100.000,00
(A) Ajuste leasing		-4.000,00	-3.000,00
(B) Libertad amortización bienes de escaso valor	(máximo 12.000)	-10.800,00	
(C) Libertad amortización incremento personal		-36.000,00	
120000 x 0,5 = 60.000			
Se puede aplicar a la inversión de maquinaria de 40.000			
(D) Inversiones amortización acelerada			
(El doble del % de las tablas)		-4.000,00	
BASE IMPONIBLE PREVIA		45.200,00	97.000,00

Fuente: elaboración propia.

Respecto a cada uno de los ajustes, y para explicar las diferencias de tratamiento, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- A) Se ajusta el leasing aplicando la amortización acelerada por pymes que permite aplicar el triple de las tablas de amortización con el límite de la recuperación de costo. Es decir, si la amortización es del 10%, se podría aplicar el 30%, que equivaldría a 9.000 euros; sin embargo, 7.000 euros (la recuperación del costo) es el importe máximo y ya se han amortizado en resultado contable 3.000, con lo que el ajuste sería los 7.000 euros de máximo menos los 3.000 euros ya amortizados, es decir, 4.000 euros.
- En el caso de la gran empresa, el cálculo es igual, pero a diferencia de las pymes, se permite aplicar el doble (no el triple) de las tablas de amortización con el límite de recuperación de costo. En este caso, por lo tanto, sería el 20%, es decir 6.000 euros como máximo, habiéndose ya amortizado 3.000 euros en el resultado, el ajuste resultante sería los 6.000 euros menos los 3.000 euros comentados, siendo 3.000 euros el importe final.
- B) Como se comentó anteriormente, la libertad de amortización de los bienes escasos se aplica sólo a la pyme. En este caso, el máximo a contemplar sería 12.000 euros, con lo que el ajuste se puede realizar por 10.800 euros, que corresponde al valor del bien menos la amortización económica ya registrada e imputada al resultado. En otras palabras, la máquina estaba valorada en 12.000 euros, amortizándose a 10 años, quiere decir que en el resultado del ejercicio ya se habían imputado los 1.200 euros correspondientes a la amortización; con lo que fiscalmente quedaría pendiente de amortizar la diferencia entre los 12.000 euros y los 1.200 euros, que son 10.800 euros.
- C) La libertad de amortización derivada del incremento de personal, sólo aplica a la pyme. En este caso, se aplica a la inversión de maquinaria realizada por valor de 40.000 euros. Como el máximo, según normativa, serían 60.000 euros (120.000 euros x 0,5), se puede aplicar la amortización acelerada del restante de la máquina que queda pendiente de considerar, es decir, 36.000 euros (40.000 euros, menos 4.000 euros de la amortización económica ya incluida en el resultado del ejercicio).
- D) Igual que en los dos casos anteriores, en el caso de las inversiones inmobiliarias se aplica la amortización acelerada únicamente a las pymes, por lo que a efectos del cálculo del impuesto

corresponde aplicar el doble del porcentaje de amortización para estos bienes que figura en las tablas oficiales. En el caso concreto, la inversión inmobiliaria se amortiza al 2%, con lo que 4.000 euros ya han sido imputados en el beneficio; pero como consecuencia de este incentivo fiscal se puede considerar una amortización anual de 8.000 euros, por lo que para este ajuste se consideran sólo los 4.000 euros pendientes.

Estas minoraciones implican que la pyme calcule su impuesto de sociedades a partir de una base imponible previa de 45.200 euros, por los 97.000 euros de la gran empresa, habiendo obtenido ambas el mismo beneficio inicial. Por ello, de entrada y para el ejercicio de referencia, la pyme tributará prácticamente la mitad de lo que tribute la gran empresa.

De todas maneras, hay que tener en cuenta que dichas medidas (incentivos fiscales) son temporales, ya que las minoraciones aplicadas al cálculo de la base imponible se tendrán que revertir en los ejercicios futuros; pero suponen un ahorro financiero considerable.

Finalmente, se deben considerar las reservas de capitalización y de nivelación:

- Reserva de capitalización

La reserva de capitalización se aplica a ambos tipos de empresa. Esta debe cumplir un doble requisito, se puede aplicar un 10% sobre el importe que se ha destinado a incrementar las reservas (en el caso analizado el incremento de reservas es de 100.000 euros), pero con el límite anual del 10% de la base imponible.

En ambos casos, el 10% del incremento de reservas sería 10.000 euros. Sin embargo, la base imponible de la pyme sería de 45.200 euros, con lo que el máximo a aplicar serían 4.520 euros. El importe restante hasta completar los 10.000 euros (5.480 euros) quedaría pendiente de aplicar en los dos ejercicios siguientes.

En el caso de la gran empresa, el 10% de la base imponible sería 9.700 euros, pudiéndose ajustar ese importe y dejar 300 euros para los dos ejercicios siguientes.

- Reserva de nivelación

La reserva de nivelación sólo se considera en la pyme. Se calcula de manera similar y con los mismos condicionantes que la reserva de capitalización, lo cual significa que la pyme puede ajustarse de nuevo, en el caso que se está analizando, unos 4.520 euros.

Teniendo en cuenta todo lo referido hasta el momento, el cálculo del impuesto quedaría como se muestra en la tabla 8.

TABLA 8
Cálculo del impuesto de sociedades

		PYME (euros)	Gran empresa (euros)
Resultado (beneficio)		100.000,00	100.000,00
(A) Ajuste leasing		-4.000,00	-3.000,00
(B) Libertad amortización bienes de escaso valor	(máximo 12.000)	-10.800,00	
(C) Libertad amortización incremento personal		-36.000,00	
120000 x 0,5 = 60.000			
Se puede aplicar a la inversión de maquinaria de 40.000			
(D) Inversiones amortización acelerada			
(E) El doble del % de las tablas		-4.000,00	
BASE IMPONIBLE PREVIA		45.200,00	97.000,00

* Actualmente tienen el mismo tipo impositivo.

Fuente: elaboración propia.

Finalmente la base imponible quedaría en 36.160 euros por parte de la pyme y en 87.300 euros en el caso de la gran empresa. Dado que actualmente, para ambos casos aplica el mismo tipo impositivo (25%), eso nos daría una cuota íntegra resultante de 9.040 euros para la pyme por 21.825 euros para la gran empresa, siendo el diferencial de más del doble para exactamente el mismo resultado del ejercicio.

Con dicho ejemplo, se valida la mayor factura fiscal, a la que hay que unir las mayores obligaciones a nivel informativo (caso del IVA), como se ha comentado previamente en el desarrollo teórico.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que para llevar a cabo esta simulación hemos determinado que las dos empresas estaban en igualdad de condiciones y que la única diferencia entre ellas era la dimensión. No hemos tenido en cuenta algunos aspectos que podrían alterar el cálculo definitivo de la carga fiscal en el caso de las grandes empresas; éste es el caso de las deducciones y bonificaciones de cuota. Las grandes empresas tienen capacidad para llevar a cabo determinadas operaciones, como la donación de sumas importantes de dinero a entidades benéficas, que conllevan la obtención de descuentos en el importe a pagar por Impuesto de sociedades.

Discusión y conclusiones

A manera de discusión, se podría plantear un cambio de normativa para intentar favorecer la evolución de las empresas más pequeñas hacia entidades mayores. La propuesta podría ser a un doble nivel: por un lado, que la obligación de presentar mayor información fuera gradual, es decir, que aumentara a medida que la empresa creciera. Y por otro, que se redujeran las diferencias fiscales existentes por razón de la dimensión empresarial, para que el cambio tuviera poco efecto en la factura fiscal de la empresa.

La economía europea, pero especialmente la española, está basada en un tejido empresarial con una fuerte presencia de pequeñas y medianas empresas y, en especial, de microempresas. En el caso español, el peso de la pequeña y mediana empresa lleva aparejada falta de competitividad, no aprovechamiento de economías de escala, dificultad de retención del talento, así como de fomento de la innovación y dificultad de acceso a las fuentes de financiación.

La normativa laboral y societaria española reglamentan y se tornan más exigentes con las grandes empresas, suponiendo para éstas mayores gastos y más trámites burocráticos, así como más fiscalización.

Además, la normativa fiscal española crea diferencias importantes en el tratamiento fiscal de las operaciones de una empresa, en función de si se trata de una gran empresa o una pequeña o mediana, creando un agravio comparativo a favor de estas últimas y siendo esto un freno a la creación de grandes empresas que puedan favorecer una mayor eficiencia. Dicha normativa se ha visto complementada por diversos decretos aprobados durante los años 2016 y 2017 que han supuesto una mayor reglamentación de las operaciones que realizan las grandes empresas, con especial incidencia en el IVA y el impuesto de sociedades.

Precisamente, es en el impuesto de sociedades donde el efecto diferencial con las pymes es mayor como se ha demostrado a través de una simulación/ejemplo, y que ya tuvo efecto en los pagos a cuenta y en el cálculo en sí del impuesto a pagar, con el consiguiente impacto que tiene en la tesorería de las empresas en los últimos años. Un aspecto relevante a tener en cuenta es que el Tribunal Constitucional está estudiando la inconstitucionalidad de la ley que permite esta diferencia de tratamiento en los pagos a cuenta, entre grandes y pequeñas empresas.

Las novedades normativas comentadas suponen unos costos extras a añadir que sirven de argumentación para mantener las pequeñas y medianas empresas en esa dimensión y no fomentan una mayor integración de las entidades o el desarrollo particular de las mismas hacia la gran empresa. La factura fiscal es más fácil y barata siendo una pyme.

Más allá del fomento necesario del empleo y de las pequeñas y medianas empresas, se concluye que conviene repensar el planteamiento legislativo y, especialmente a nivel fiscal, para no castigar o desincentivar

el crecimiento de las empresas, que conllevaría para éstas una mejor situación competitiva y de mercado y, a su vez, un tejido empresarial más fuerte.

Con la situación actual a las empresas no les resulta interesante ser una gran empresa, por las más gestiones necesarias con Hacienda, la factura fiscal y la facilidad del gobierno corporativo. Es por ello que grandes corporaciones prefieren tener divididas sus empresas, a costa de las sinergias que se pierden, en varias sociedades.

Además, y desde la perspectiva global ofrecida por la Agenda 2030, debemos tener en cuenta que una de las metas planteadas en el Objetivo 8 Trabajo decente y crecimiento económico, es “el crecimiento de las microempresas y las pequeñas y medianas empresas” (ONU, 2015), por lo que los gobiernos deberían eliminar barreras que frenen el desarrollo de las empresas hacia tamaños superiores (Pacto Mundial. Red española, 2018).

Hay que tener en cuenta que aunque esta tipología empresarial genere más del 50% de los puestos de trabajo –sin contar con los autónomos–, tienen un menor índice de supervivencia, lo que obliga a la fuerza de trabajo a buscar vacantes en otras empresas, y afecta negativamente a la estabilidad laboral. Teniendo en cuenta que el Objetivo 8 también establece como meta la creación de puestos de trabajo decentes, el crecimiento de las pymes debería ser una prioridad para los países más implicados en la agenda 2030, pues no podemos olvidar que cuando el empleo es estable, también es más cualificado, y que la retribución percibida es mayor en las empresas más grandes.

Por ello, resulta muy interesante la propuesta de Hoja de Ruta sugerida por el sector privado de elaboración de una

Estrategia nacional de desarrollo sostenible y de estrategias autonómicas y locales alineadas con los ODS que contemplen la dimensión del sector empresarial y la adopción de políticas y marcos legales estables orientados al desarrollo sostenible, así como que apoyen las actividades productivas, la creación de empleo de calidad, la financiación sostenible, el emprendimiento, la creatividad y la innovación y contemplen criterios sociales y medioambientales. (Pacto mundial. Red española, 2018, p. 52)

Como futuras líneas de investigación cabe plantearse, por un lado, analizar el costo que representa para la economía la no creación de grandes empresas, más eficientes económicamente, y, por otro, estudiar el impacto que a nivel recaudatorio tendría en la economía española el hecho de que se fomentara la creación de grandes empresas, a partir de criterios de homogeneidad fiscal, en línea a otros países, como Irlanda, que ha sido un reclamo para la instalación de grandes empresas (con especial incidencia las tecnológicas) en los últimos años.

Referencias

- Abad, J. M. (2015). La dimensión empresarial importa. *Los tres desafíos de la empresa española: productividad, dimensión e innovación*, 81-147. http://www.spainglobal.com/files/desafios_de_la_empresa_espanola-FAES.pdf
- Aspiazu, S., Guzmán, E., & Banchón, J. (2019). Análisis del efecto económico de las PYMES comerciales en la ciudad de Guayaquil por el incremento de la tasa de IVA del 14 % en el período 2015-2017. *Universidad y Sociedad*, 11(1). http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2218-36202019000100272
- Bankinter y Fundación Innovación Bankinter (2015). La mediana empresa. *Revista ICE*, 885, 151-158. http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_885_151__5E56EDB3B3B39E5E150ECB5C13324CFD.pdf
- Barruso, B. (2016). La tributación de las Pymes en España. *Economistas*, 149, 100-113. <http://www.cemad.es/wp-content/uploads/2016/11/0149.pdf>
- BBVA Fundación (2016). España crea muchas empresas, pero su baja supervivencia y el reducido tamaño medio condiciona su productividad. *Esenciales*, 4. http://www.fbbva.es/TLFU/fbin/FBBVA_Esenciales_04_tcm269-567812.pdf
- Comisión Europea (2016). SME Performance Review. http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/performance-review-2016_es.

- Doménech, R. (2014). Retos a largo plazo de la economía española: Dimensión empresarial e internacionalización. *Curso de verano de la Universidad del país vasco*. https://www.bbvaesearch.com/wp-content/uploads/2014/07/140701_Retosalargoplazodelaeconomiaespanola.pdf
- Escamilla, P. R. (2016). Dimensiones de las relaciones industriales de la pequeña empresa. *Contribuciones a la Economía*, 01. <http://www.eumed.net/ce/2016/1/dimensiones.html>
- García-Tabuenca, A. (2016). Algunas razones por qué no crecen las Pymes en España. *Economistas*, 149, 53-65. <http://www.cemad.es/wp-content/uploads/2016/11/0149.pdf>
- Huerta, E., & Salas, V. (2014). Tamaño de las empresas y productividad de la economía española: un análisis exploratorio. *Mediterráneo económico*, 25, 167-191. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5192112>
- Huerta, E., García, C., & Garcés, L. (2016). El tamaño de las empresas y la calidad del recurso empresarial: ¿causa o efecto? *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, 90, 32-55. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5778212>
- Maldonado, D., & Benito H. (2013). La estructura financiera de las pymes catalanas: la dinámica en un contexto de recesión. *Análisis Financiero*, 123, 101-124. <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/369074>
- Maroto, J. A. (2012). Estructura de la financiación de la pyme y su inflexión en la recesión (situación general y aproximación al comportamiento del crédito bancario). En J. L. Crespo & A. García (dirs.) *Pequeña y mediana empresa: impacto y retos de la crisis en su financiación*. Madrid: Fundación de Estudios Financieros.
- Mielgo, J. A. (2015). Una reflexión sobre el tamaño empresarial en España. *Revista ICE*, 885, 151-158. http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_885_117-132__1AFF8E3BAE9993B3F809D34EF8036838.pdf
- Mingorance, A., & Pampillón, R. (2016). La situación de la Pymes en España. *Economistas*, 149, 7-22. <http://www.cemad.es/wp-content/uploads/2016/11/0149.pdf>
- Ministerio de Industria, Energía y Turismo (2015). Retrato de la pyme 2014. http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato_PYME_2014.pdf
- Ministerio de Industria, Energía y Turismo (2016). Retrato de la pyme 2015. http://ipyme.org/Publicaciones/Retrato_PYME_DIRCE_1_enero_2015.pdf
- ONU (2015). Objetivos de desarrollo sostenible – ODS. Disponible en <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2015/09/la-asamblea-general-adopta-la-agenda-2030-para-el-desarrollo-sostenible/>
- Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y se modifica otra normativa tributaria.
- Pacto mundial. Red española (2018). Las empresas españolas ante la Agenda 2030. Análisis, propuestas, alianzas y buenas prácticas. Disponible en https://www.pactomundial.org/wp-content/uploads/2018/07/Las-empresas-espa%C3%B1olas-ante-la-Agenda-2030_def_p.pdf
- Prats, M., & Merino, F. (2015). La importancia del tamaño en la empresa española. *Revista ICE*, 885, 13-31. <https://doi.org/10.32796/ice.2015.885.1786>
- Rodríguez-Salazar, P., & Mantilla, D. M. (2016). Restricciones financieras de las pequeñas y mediana empresas. *Revista Publicando*, 3(9), 479-493. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5833532>
- Sibiya, V., & Kele, T. (2019). Barriers and public policies impeding smes' international market expansion: A south african perspective. *International Journal of Entrepreneurship*, 23(1), 1-19. <https://www.abacademies.org/articles/barriers-and-public-policies-impeding-smes-international-market-expansion-a-south-african-perspective-8030.html>
- Sistema de Balances Ibéricos - SABI. Consultado en 2018. https://www.bvdinfo.com/es-es/nuestros-productos/datos/nacional/sabi?gclid=EAlaIQobChMIj6_Czqbx4wIVz0PTCh0vjgnFEAYASAAEgJS8vD_BwE
- SME Performane Review. Consultado en 2017. https://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/performance-review_de

- Terrón, S., Gómez, M., Miras, M., & Rodríguez, L. (2019). Radiografía económico-financiera de las pequeñas empresas familiares españolas. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(1) 21-31. <https://doi.org/10.6018/rc-sar.22.1.354281>
- Trigo, J. (2004). Dimensión empresarial en la economía abierta. *Cuadernos de pensamiento político*, 3, 155-170. <https://www.quioscultural.com/cuadernos-de-pensamiento-politico/177-cuadernos-de-pensamiento-politico-n-3.html>
- Tsuruta, D. (2018). SME policies as a barrier to growth of SMEs. En *Small Business Economics*, vol. OnlineFirst. <https://doi.org/10.1007/s11187-018-0119-0>
- Villalba, N. (2009). Dinámica del tamaño empresarial en España y en la Unión Europea, regularidades empíricas. *Economía industrial*, 374, 163-178. <http://www.minetad.gob.es/Publicaciones/Publicacionesperiodicas/EconomiaIndustrial/RevistaEconomiaIndustrial/374/163.pdf>
- Wang, Y. (2016). What are the biggest obstacles to growth of SMEs in developing countries? An empirical evidence from an enterprise survey. *Borsa Istanbul Review*, 16(3), 167-176. <https://doi.org/10.1016/j.bir.2016.06.001>
- Yubero, P. (2016). Normas contables internacionales y su aplicación a las Pymes. *Economistas*, 149, 146-151. <http://www.cemad.es/wp-content/uploads/2016/11/0149.pdf>

Notas

* Artículo de investigación científica y tecnológica.

- 1 Los autónomos son empresarios individuales. A menudo son empresas unipersonales. Son empresas tan pequeñas que es muy difícil encontrar datos referentes a esta tipología de empresa. Como tales no tienen la obligación de depositar sus cuentas en el Registro Mercantil.
- 2 Real Decreto-ley 2/2016 (30 de septiembre), por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público.
- 3 Real Decreto-ley 3/2016 (2 de diciembre), por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.
- 4 Real Decreto 596/2016 (2 de diciembre), para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992 (29 de diciembre), el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007 (27 de julio), y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012 (30 de noviembre).

Licencia Creative Commons CC BY 4.0

Para citar este artículo: Maldonado G., D., & Benito M., H. (2020). La fiscalidad en España: ¿una limitación al desarrollo de las Pymes? *Cuadernos de Contabilidad*, 21. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc21.feld>