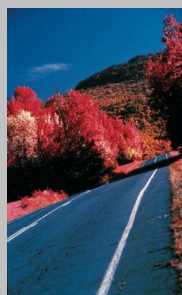


LA FISCALIDAD EN EL SECTOR DEL TRANSPORTE POR CARRETERA Y SU REPERCUSIÓN EN LA PRODUCTIVIDAD EMPRESARIAL Y NACIONAL



MINISTERIO
DE FOMENTO

SECRETARÍA GENERAL DE
TRANSPORTES

DIRECCIÓN GENERAL DE
TRANSPORTES POR
CARRETERA

ESPAÑA. Ministerio de Fomento.

Secretaría General de Transportes

Dirección General de Transportes por Carretera. Madrid.

© Ministerio de Fomento 2007. Reservados todos los derechos.

Deloitte.

Impreso en Madrid en abril de 2007.

Elaboración y contenidos: Deloitte.

Contenido

Análisis de la situación actual	4
Objetivos y metodología.....	4
Antecedentes y situación actual.....	5
Categorización de los costes asociados al transporte	12
Segmentación del sector	14
Estimación de los costes del transporte por naturaleza del gasto.....	17
Situación tributaria del transporte	38
Marco tributario del sector del transporte por carretera: general y específico.....	38
Modalidades de tributación, tipos y competencias.....	40
Análisis individualizado de la fiscalidad aplicable al transporte por carretera	43
Análisis comparativo	105
Modelos de tributación en la Unión Europea.....	105
Análisis comparativo: análisis por países y análisis por segmentos	119
Impacto de la fiscalidad en la competitividad de las empresas.....	155
Tendencias en la fiscalidad del transporte	172

Análisis de la situación actual

Objetivos y metodología

Objetivos y alcance del estudio

La Dirección General de Transporte por Carretera, dependiente del Ministerio de Fomento, plantea la realización del presente estudio sobre “la fiscalidad en el sector del transporte por carretera y su repercusión en la productividad empresarial y nacional” con un objetivo principal, consistente en la realización de una valoración global sobre el marco fiscal que afecta al sector del transporte por carretera.

En este sentido, el presente estudio constituye un elemento más en la línea iniciada por la Dirección General con otros estudios semejantes anteriores sobre la fiscalidad en este sector. Por tanto, uno de los valores destacados del proyecto ha de ser la posibilidad de establecer una evolución en el tiempo en cuanto a las cargas impositivas y la tendencia que en su desarrollo es posible apreciar.

A partir de esta visión sobre la actividad, será posible llevar a cabo una evaluación de la repercusión que todo ello tiene en la competitividad internacional del sector y de la economía española. Por tanto, el desarrollo del trabajo no consiste en un ejercicio descriptivo en materia fiscal del transporte por carretera, sino que va más allá, incidiendo en las consecuencias económicas y de mercado que supone. Para ello, se procederá a describir y analizar, al igual que para el caso español, la situación en otros países europeos, así como una diferenciación por grandes segmentos del mercado (pasajeros y mercancías, empresas y autónomos, etc.).

Como última aportación, cabe destacar, a la vista de los resultados obtenidos hasta este punto, la posibilidad de establecer posibles medidas correctoras en términos fiscales, que permitan mejorar la situación detectada en el sector del transporte por carretera.

Metodología del proyecto

La metodología que se va a emplear para abordar el estudio consta de una serie de etapas, a lo largo de las cuales se irán cumpliendo los objetivos parciales que, en su conjunto, permitirán alcanzar los resultados globales deseados.

Metodología general del estudio



Desde la estructura de organización del trabajo presentada, se acometen las diferentes fases, completando con ello de forma progresiva los objetivos del estudio:

- **Recogida de información:** En esta primera fase efectiva del estudio, se recopila toda la información necesaria acerca de la fiscalidad que afecta al sector del transporte por carretera y sobre la constitución del sector y los principales segmentos que han de protagonizar el análisis.

- **Análisis y cuantificación de la información:** Tras la organización de las fuentes e información seleccionadas, se procederá al estudio pormenorizado de las diferentes modalidades de tributación y tasas existentes sobre el transporte por carretera, así como el detalle de las mismas para los segmentos identificados y otros países europeos.
- **Diagnóstico comparativo:** El análisis previo dará como resultado un estudio comparativo entre los diferentes segmentos del mercado y el impacto fiscal que les afecta.
- **Análisis del impacto en la competitividad:** Desde el análisis internacional de la fiscalidad en Europa frente a España, se llevará a cabo una valoración de la incidencia en términos de competitividad del sector y de la economía nacional ante otros países de nuestro entorno más próximo.
- **Propuesta de medidas correctoras:** Una vez desarrollados los objetivos anteriores, será posible proponer diferentes medidas correctoras para la fiscalidad asociada al sector, que repercutan en una mejora de la situación detectada para el mismo.

El conjunto de objetivos parciales descritos satisface los objetivos globales del estudio y, para su consecución, se plantea la siguiente organización de contenidos del trabajo:

- **Análisis de la situación actual:** Bajo este epígrafe se plantean los antecedentes del sector en materia fiscal, algunos apuntes sobre su evolución reciente y la descripción detallada y categorización de un modelo de estructura de costes válido para el transporte por carretera.
- **Situación tributaria del transporte:** En este punto, se entra al detalle del marco tributario global que afecta a la actividad, sus modalidades, características fundamentales y la descripción concreta de cada uno de los elementos que lo componen. Para organizar el estudio, se definirá la segmentación de mercado más adecuada, que permitirá ofrecer resultados cuantitativos que ilustren el desarrollo expuesto anteriormente.
- **Análisis comparativo:** Tras presentar los modelos de tributación en Europa, se está en disposición de acometer el estudio comparativo por países y segmentos que posicione al sector español y sus subsectores ante el mercado internacional. Con ello, se procederá a valorar el impacto en la competitividad que provocan las diferentes presiones fiscales descritas y a evaluar las posibles soluciones o medidas correctoras que resulten útiles a la vista de la comparación establecida.
- **Tendencias y conclusiones:** Una vez expuesta y analizada en profundidad la situación de la fiscalidad en el transporte por carretera, resulta necesario evaluar, de forma crítica, las principales tendencias observables en su evolución. Como resultado de todo ello, se plantearán las conclusiones globales del presente estudio.

Antecedentes y situación actual

El marco en el que se plantea este estudio sobre la fiscalidad asociada al sector del transporte por carretera es la continuidad en el seguimiento de la situación de la actividad en este ámbito, desarrollada en el tiempo mediante diferentes estudios semejantes.

El objetivo de este epígrafe no es describir de forma detallada la evolución y condiciones anteriores en materia fiscal que han venido afectando al sector a lo largo de los años. De hecho, se llevará a

cabo un breve resumen de las principales características de la situación existente en la fecha del último estudio de fiscalidad realizado (2003), tratando de identificar, de forma general, las evoluciones más destacadas que han acontecido.

El detalle más exhaustivo de dichos desarrollos normativos fiscales y su incidencia en el transporte por carretera representarán el contenido principal de siguientes capítulos.

Antecedentes

Tal y como se desarrollará con posterioridad, el transporte por carretera tradicionalmente ha estado sometido a cargas fiscales con un doble origen. Parte de los impuestos que gravan estas actividades son de carácter general, afectando también al resto de actividades económicas, profesionales, etc., y otra parte son tributos específicos del transporte.

Hay que tener en cuenta que la fiscalidad asociada al transporte rodado viene obligada, en buena medida, por el elevado coste de sus externalidades. La necesidad de su internalización hace que exista un gran número de impuestos, tasas y regulaciones a nivel local, autonómico, nacional y comunitario que afectan en diversa medida al transporte de mercancías o pasajeros por carretera.

De este modo, el marco tributario ha estado constituido fundamentalmente por:

- Fiscalidad genérica: Impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto de sociedades, cotizaciones a la seguridad social, impuesto de actividades económicas, impuesto de bienes inmuebles y otras modalidades tributarias que no son específicas y de aplicación única al sector del transporte.
- Fiscalidad específica: Impuesto sobre hidrocarburos, autorizaciones, impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, inspección técnica de vehículos, peajes, impuesto sobre primas de seguro, entre otros.
- Además, hay que tener en cuenta la especial consideración y tratamiento que reciben las actividades de transporte por carretera en ciertos impuestos de carácter general, como es el caso de los módulos existentes en el régimen simplificado del IVA o en el método de estimación objetiva del IRPF, las excepciones a los tipos del régimen general del IVA, las tarifas concretas que se establecen para el impuesto de actividades económicas o el tratamiento específico que soportan las cooperativas del sector.
- Por último, se han de evaluar las diferencias fiscales que aparecen dentro del propio territorio nacional, en función de los regímenes forales particulares de ciertas autonomías (Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco) o aquellos territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocio (Ceuta, Melilla y Canarias).

Las diferencias en el tratamiento fiscal que se aprecian en los distintos segmentos que se pueden establecer en el sector, tradicionalmente se han asociado a criterios diversos. Entre ellos, cabe destacar como los más importantes:

- La forma jurídica del agente del sector (empresa, autónomo, cooperativa, etc.) incide de forma directa en la norma fiscal que afecta.
- El detalle general del tipo de actividad, ya sea mercancías o pasajeros, plantea diferencias en el tratamiento fiscal que se ha de recibir. Resulta obvio que, en función de la actividad concreta (transporte general, frigorífico, cisterna, etc.), la presión fiscal cambia, pero ello

es debido a la estructura de costes e ingresos, no a la especificidad de la ley, que no diferencia en la tributación hasta este nivel de detalle.

- El volumen empresarial, además de incidir en la tributación directamente por la cuantía de la cuenta de resultados de la empresa, permite ciertas exenciones y un tratamiento diferenciado en función de dicho tamaño, ya sea medido en volumen de ingresos o flota, por ejemplo.

El desarrollo de la situación actual de cada uno de estos elementos fiscales será objeto de estudio con posterioridad, así como el detalle de la segmentación que se va a emplear en el presente estudio para el análisis cuantitativo del impacto fiscal en los agentes del sector.

Evolución del marco fiscal

El marco fiscal, ya esbozado, que afecta al transporte por carretera se halla compuesto, en líneas generales, por el mismo conjunto de impuestos y tasas que ya se definió en estudios anteriores.

Sin embargo, existen una serie de razones fundamentales que han provocado ciertas evoluciones y cambios normativos en aspectos fiscales. Así, se pueden destacar como las más importantes las siguientes causas:

- Compleja situación económica de un sector enormemente atomizado, con gran número de empresarios autónomos que sufren importantes dificultades para mantener la rentabilidad de un negocio en el que habitualmente se opera con márgenes reducidos.
- Evolución negativa para el adecuado funcionamiento de la actividad de ciertas variables exógenas, no controlables por el tejido empresarial. En esta línea, destaca por encima del resto de parámetros el importante auge de los precios del crudo.
- Globalización de la economía e incorporación cada vez más importante a los circuitos internacionales de tráfico de mercancías y pasajeros, principalmente a nivel europeo. Ello implica la potestad en materia fiscal a nivel de la Unión Europea y la necesidad de mantener la competitividad del sector español frente a los mercados adyacentes.
- Tendencia cada vez mayor, que prácticamente se transforma en necesidad, de realización de nuevas inversiones por parte de los agentes del sector en materias poco habituales hace años. En este sentido aparecen aspectos tradicionalmente alejados de las prioridades del transporte por carretera y que ahora resultan clave como:
 - Respeto medioambiental e incorporación de nuevos equipos y motores más ecológicos.
 - Formación en todos los niveles profesionales implicados en el sector.
 - Implantación de nuevas mejoras tecnológicas (tacógrafo digital, posicionamiento por satélite, tecnologías de radiofrecuencia, etc.).
- Presiones por parte del sector que se han traducido en conflictos laborales y que han llevado a negociaciones de alto nivel para la valoración de paquetes de reformas, parte de ellas fiscales, como es el caso de los acuerdos de octubre de 2005.



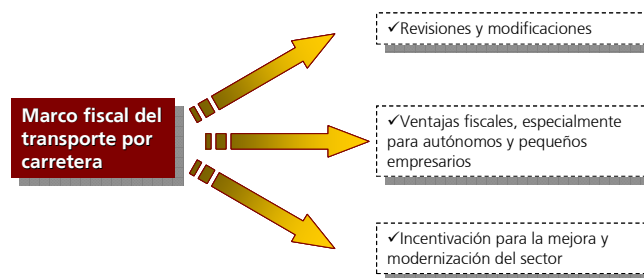
De este modo, en los últimos años se han producido reformas fiscales que han afectado al sector de forma directa, en su normativa fiscal específica, o indirecta, a través de la fiscalidad general que de naturalmente le afecta, al igual que al resto de la economía nacional. Algunas de las evoluciones más notables pueden ser:

- Reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas, traducida en nuevas escalas de gravamen y tipos impositivos. De hecho, se halla en desarrollo una nueva reforma de este impuesto, en la que parece que, en principio, será reducido el tipo máximo, se mantendrá el tipo mínimo y aún queda por decidir el número de tramos que definitivamente se dispondrán. En cualquier caso, dicha reforma será efectiva en 2007 y, por tanto, sus efectos se pondrán de manifiesto en 2008.
- Reforma del impuesto de actividades económicas, que permitirá quedar exentos de su pago a todas las personas físicas y a otros agentes con volúmenes de ingresos inferiores a un millón de euros. Esta medida beneficiará al colectivo de autónomos y pequeños empresarios, el cual presenta una importancia decisiva dentro del transporte por carretera.
- Modificaciones progresivas en numerosas de las tasas específicas que gravan el transporte por carretera, como el impuesto sobre hidrocarburos, el impuesto de vehículos de tracción mecánica o las autorizaciones y visados necesarios para desarrollar la actividad.
- Con carácter reciente se ha aprobado un paquete de medidas que afecta directamente al transporte de mercancías por carretera y que fueron recogidas en los acuerdos de octubre de 2005 suscritos entre el Gobierno y las asociaciones de transportistas. En materia fiscal, cabe destacar:
 - Bonificación del 75% en el impuesto sobre las primas de seguro de transporte público urbano y por carretera que se hayan contratado o se contraten en 2006.
 - Deducciones por adquisición de vehículos de transporte nuevos que aumentan del 10% al 12%, sobre un porcentaje del valor del vehículo (45% en camiones, 40% en vehículos articulados y 35% en autobuses). Estos porcentajes aumentan hasta en un 45% adicional si se trata de vehículos ecológicos mejorados (vehículos Euro 4 antes del 1 de octubre o vehículos Euro 5 antes de octubre de 2009). Esta medida no será aplicable a autónomos que ya se acojan al régimen de módulos del IRPF.

- Bonificación del 50% en el impuesto de actividades económicas de 2006 y 2007 para aquellos que aún estén sujetos a esta carga impositiva.
- Las Cortes Generales han aprobado ya una reforma del impuesto de sociedades que prevé una reducción de los tipos impositivos de cinco puntos en dos años, así como un descenso progresivo de las deducciones y bonificaciones.

En cualquier caso, se observa cómo la normativa fiscal evoluciona a lo largo de los años, tratando de acomodarse a la realidad del sector. Se pueden concretar, a priori, tres tendencias fundamentales en esta evolución:

Tendencias genéricas apreciables en los nuevos desarrollos fiscales



- La necesaria revisión y evolución de ciertas cargas fiscales como los tramos de la escala de gravamen del IRPF, las tasas del impuesto de hidrocarburos, etc.
- La búsqueda de soluciones ante la compleja situación que afrontan numerosos pequeños empresarios y autónomos del sector, por medio de la reducción de cargas fiscales o exenciones.
- La incentivación por la vía de los impuestos para la implantación de los necesarios desarrollos que el sector necesita para su mejora y modernización, en materia de nuevas tecnologías, dimensión empresarial, formación o respeto medioambiental.

[Estimación de costes externos asociados al transporte por carretera](#)

Introducción

Como ya ha sido introducido previamente, el objetivo final ha de ser buscar la internalización por medio de instrumentos impositivos de las externalidades existentes para mejorar la eficiencia del sector del transporte, en general, y de la carretera, en particular.

Estos costes externos constituyen un elemento clave a la hora de inducir la presión fiscal sobre el sector y valorar su adecuación o no a la situación observable en la realidad.

Es un hecho que, ya desde la década de los años noventa, se han venido realizando múltiples estudios con el objeto de tratar de estimar y valorar cómo afrontar las externalidades ligadas a las actividades de transporte. La Unión Europea ha sido el marco más propicio para este tipo de análisis.

Desde la aprobación por parte de la Unión Europea del Libro Verde sobre tarificación justa y eficiente del transporte, se han publicado diferentes documentos de la Comisión Europea en relación a la importancia de la consecución del principio de eficiencia en el transporte. Se trata de

un aspecto primordial dada la envergadura de las externalidades derivadas de este conjunto de actividades.

Las externalidades más destacadas del transporte rodado son las que se relacionan con las emisiones y contaminación atmosférica, que, a su vez, afectan al fenómeno de calentamiento global. A la clara importancia de este efecto hay que añadir las negativas perspectivas que se prevén, con horizonte 2010, en materia de incremento del transporte en Europa y, en consecuencia, de las emisiones atmosféricas asociadas. En un segundo plano, se podrían situar las repercusiones en términos de contaminación acústica o ruidos, así como otro conjunto de externalidades, también con notable importancia, como son la siniestralidad o la congestión en las vías de comunicación. Algunas cifras sirven de ayuda para comprender el verdadero impacto de esta actividad:

- El consumo de energía asociado al transporte por carretera se sitúa alrededor del 80% del total del sector transportes.
- Se estima que cerca del 25% de las emisiones de dióxido de carbono es debido al consumo de combustibles fósiles del transporte. Asimismo, automóviles, camiones y autocares son responsables del 65% de las emisiones de óxidos de nitrógeno, del 70% del monóxido de carbono, del 45% de los compuestos orgánicos volátiles y del 5% del dióxido de azufre.
- Alrededor del 65% de la población europea está expuesta a niveles elevados de contaminación acústica y más del 15% a niveles considerados como perjudiciales para la salud, por encima de 65 decibelios.
- Cada año fallecen en accidentes de tráfico alrededor de 40.000 europeos, principalmente en la carretera, y se registran más de 1.700.000 heridos.
- El continuo incremento del parque automovilístico en Europa hace que la congestión viaria vaya en aumento, afectando al bienestar de los usuarios de las infraestructuras.

Las políticas europeas tradicionalmente se han basado en medidas regulatorias, frente a otras posibilidades como incentivos basados en precios. Estas medidas de regulación han venido reduciendo el número de opciones disponibles para los agentes del mercado (prohibiciones de utilización de ciertos productos, niveles de calidad exigibles al combustible, programas de inspección de vehículos, restricciones al tráfico, sanciones de circulación, etc.).

Sin embargo, existe la opinión generalizada en el ámbito europeo de que el modelo ha de encaminarse hacia la utilización de instrumentos de mercado, en detrimento de las mencionadas medidas de "regulación y mando", tal y como suelen ser denominadas. De hecho, la Comisión se ha pronunciado a favor de este tipo de políticas basadas en impuestos o cargas, que permiten aplicar el principio de "quien contamina, paga", obtener ingresos y mejorar la eficiencia en el sector. En cualquier caso, la solución adecuada ha de ser una combinación de ambos modelos, dado que la regulación también resulta indispensable para garantizar el cumplimiento de un determinado nivel estándar deseable.

Aproximación a las externalidades del transporte por carretera

A continuación, de forma ilustrativa, se lleva a cabo un breve análisis del impacto en términos de costes externos que suponen diferentes tipos de vehículos empleados en el transporte de mercancías y viajeros por carretera.

Como fuente de información se ha empleado el estudio de la Union Internationale des Chemins de Fer (UIC) sobre “Los Costes Externos del Transporte”. A continuación, se ofrece el resumen de los costes según tipos de externalidad expresados en el citado estudio para el caso de Europa y de España.

Costes externos medios en Europa por modo y componente							
Componentes del coste externo	Modos de transporte						
	Automóvil	Bus	Motocicleta	Camión	Furgoneta	FFCC mercancías	FFCC viajeros
Accidentes	30,9	2,4	188,6	4,8	35	0	0,8
Ruido	5,2	1,3	16	4,9	32,4	3,2	3,9
Polución atmosférica	12,7	20,7	3,8	38,3	86,9	8,3	6,9
Cambio climático	17,6	8,3	11,7	12,8	57,4	3,2	6,2
Naturaleza y paisaje	2,9	0,7	2,1	2	10,9	0,3	0,6
Aguas arriba y aguas abajo	5,2	3,9	3	7,4	22,4	2,4	3,4
Efectos urbanos	1,6	0,4	1,1	1,1	5,2	0,5	1,3
Total	76,1	37,7	226,3	71,3	250,2	17,9	23,1

Unidades: Euros por viajero-kilómetro o tonelada-kilómetro
Fuente: Estudio INFRAS/WW, UIC

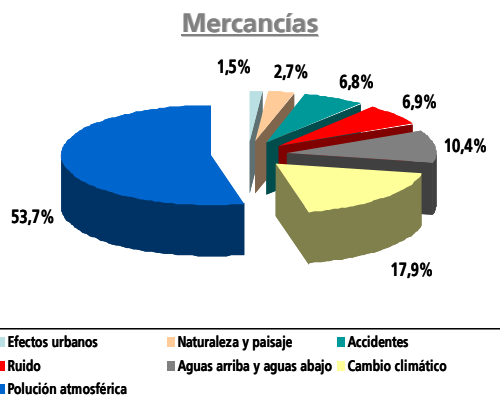
Costes externos medios en España por modo y componente							
Componentes del coste externo	Modos de transporte						
	Automóvil	Bus	Motocicleta	Camión	Furgoneta	FFCC mercancías	FFCC viajeros
Accidentes	19,9	1,1	192,5	3,7	31,4	0	0,7
Ruido	3,3	0,6	16,3	3,8	29	3,3	3,3
Polución atmosférica	8,2	9,4	3,9	29,4	77,9	8,6	5,8
Cambio climático	11,3	3,8	11,9	9,8	51,5	3,3	5,2
Naturaleza y paisaje	1,9	0,3	2,1	1,5	9,8	0,3	0,5
Aguas arriba y aguas abajo	3,3	1,8	3,1	5,7	20,1	2,5	2,9
Efectos urbanos	1	0,2	1,1	0,8	4,7	0,5	1,1
Total	48,9	17,2	230,9	54,7	224,4	18,5	19,5

Unidades: Euros por viajero-kilómetro o tonelada-kilómetro
Fuente: Estudio INFRAS/WW, UIC

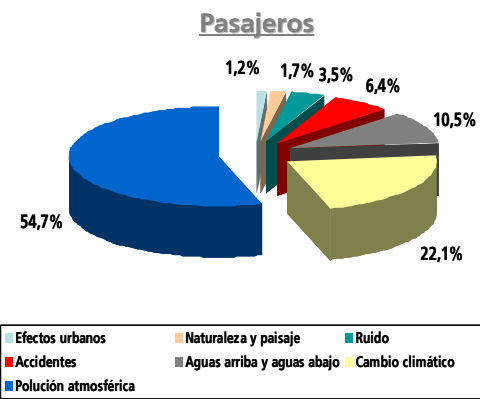
Como se puede apreciar, ni el camión ni el autobús son los modos con un mayor coste de sus externalidades. Sin embargo, sí destacan especialmente en relación a la contaminación atmosférica. En este aspecto sólo son superados por el modo furgoneta, que de hecho es el que supone un mayor coste externo, representándose en él una parte del transporte rodado de mercancías.

La proporción que representa cada componente del coste externo para un determinado modo es la misma para España y Europa. Se ofrece a continuación la composición de dicho coste total de externalidades para los casos del transporte de mercancías por carretera, asimilado al modo “camión”, y el transporte de viajeros por carretera, asimilado al modo “bus”.

Importancia relativa de los diversos componentes del coste externo (modo camión)



Importancia relativa de los diversos componentes del coste externo (modo bus)



Sin entrar a valorar la cuantía de los costes a los que se hace referencia en este apartado, sí resulta interesante destacar la naturaleza de aquéllos que inciden en mayor medida. Las proporciones son

muy semejantes para los dos casos contemplados, con preponderancia de los efectos provenientes de las emisiones a la atmósfera y del cambio climático en general, como principales costes externos del transporte por carretera.

Categorización de los costes asociados al transporte

En el presente apartado del estudio, se trata de establecer las principales categorías que aparecen en una estructura de costes tipo perteneciente a una empresa de transporte por carretera. Dichas tipologías de costes serán válidas para cualquier segmento del sector y serán las empleadas en el posterior análisis de detalle.

La primera gran clasificación general en cualquier estructura de costes que aparece para una cierta actividad es la distinción entre costes directos e indirectos.

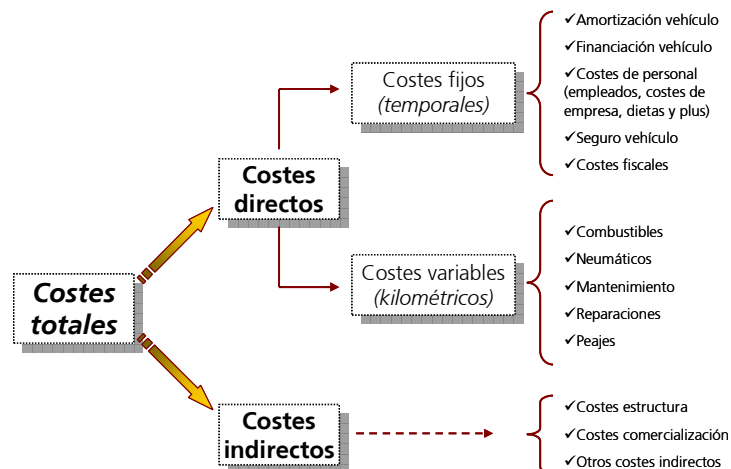
- Los costes directos son la suma de cualquier coste que es directamente identificable con el producto o servicio final, siendo posible establecer con certeza la medida técnica y económica del consumo. Esta vinculación se realiza sin necesidad de aplicar método de reparto alguno. A su vez, dentro de ellos se han de diferenciar:
 - Costes fijos, o temporales para el caso del transporte por carretera, asociados a la existencia de operaciones, sin importar en qué medida se lleve a la práctica la operativa del negocio o empresa, con independencia de su nivel de actividad.
 - Costes variables, o kilométricos para el caso del transporte por carretera, asociados al nivel de actividad efectivo que se mantiene por parte del profesional o la empresa.
- Los costes indirectos no son identificables en el mismo producto (por ejemplo, los de personal administrativo, comercial, etc.). Son costes vinculados a factores productivos necesarios, consumidos o empleados en el proceso/prestación de un producto/servicio que, por afectar al proceso en su conjunto, no pueden ser medidos técnica o económicamente de una forma precisa y se imputan a los objetivos de costes según un reparto. Se componen de costes de estructura (costes de gestión, administración...), costes de comercialización y otros costes indirectos.

Como aplicación de esta categorización general al caso concreto del transporte por carretera, cabe desglosar en mayor medida las distintas partidas.

- Los costes directos fijos o temporales, asociados al mero hecho de la prestación del servicio, presentan correlación cero respecto al uso de los factores productivos (el seguro del vehículo se abona sin tener en cuenta los kilómetros realizados). Por lo tanto, en este apartado, se incluye un conjunto de conceptos y factores de influencia en los mismos, que serán los tenidos en cuenta posteriormente como hipótesis de partida para confeccionar modelos de estructuras de coste:
 - Amortización del vehículo, afectada por el valor de adquisición del vehículo, su vida útil y el valor residual al final del periodo de amortización.
 - Financiación del vehículo, determinada por parámetros de volumen del capital financiado, periodo de financiación y tipo de interés considerado.

- Coste del personal de conducción, compuesto por el coste anual del conductor, donde se incorporan los costes de empresa, como la cotización a la seguridad social, y por las dietas del conductor, como suma de las dietas propiamente dichas y el plus de actividad.
- Seguro del vehículo, compuesto por las diferentes tipologías y responsabilidades que ello suponga (responsabilidad civil, daño de la mercancía, todo riesgo, etc.).
- Costes fiscales repercutibles a cada vehículo (visado, ITV, IAE, IVTM...)
- Los costes directos variables o kilométricos varían en función del nivel de prestación del servicio. Por lo tanto, a mayor nivel de actividad, mayores serán estos costes, que son aquellos en los que incurre el vehículo por cada kilómetro recorrido. Dentro de estos costes variables aparecen diversas categorías típicas de la actividad del transporte por carretera:
 - Combustible, dependiente en primer lugar del propio precio del crudo y del carburante, del descuento obtenido por el empresario y del nivel de consumo del vehículo.
 - Neumáticos, directamente vinculados al coste unitario de los mismos y a la duración media en kilómetros.
 - Coste de mantenimiento, reparaciones o conservación del vehículo, asumible como una tasa fija por kilómetro, dependiente del nivel de calidad del servicio y las condiciones necesarias para la operación del mismo. Este valor dependerá, entre otros aspectos, de la naturaleza de la actividad y el tipo de vehículo de que se trate.
 - Peajes.

La siguiente figura sirve de resumen de las categorías generales de costes hasta ahora presentadas.



Segmentación del sector

Introducción

Con el objetivo de abordar de forma eficaz el análisis de las estructuras de ingresos y costes y de la fiscalidad referente al sector del transporte por carretera, resulta necesario definir los criterios básicos que permitirán establecer diferentes segmentos o tipologías empresariales.

La clasificación que se va a proponer persigue una serie de objetivos generales:

- Marcar una línea continuista con los segmentos ya contemplados en estudios previos análogos al presente análisis de la fiscalidad.
- Definir como criterios de segmentación aquellos que realmente tengan incidencia en función del tratamiento fiscal que cada uno conlleve de acuerdo a la ley establecida.
- Constituir una herramienta de valoración útil entre los grandes modelos empresariales que aparecen en la realidad del transporte por carretera, sin distorsionar el análisis con segmentaciones en exceso específicas.

Al mismo tiempo que se definen las tipologías de empresa que se van a considerar, se realizarán algunos breves apuntes que expongan los principales parámetros asociados a cada una de ellas, como peso relativo del modelo en el sector, evolución reciente, etc. De este modo, será posible contrastar las conclusiones que se obtengan de los modelos de fiscalidad resultantes con la verdadera presencia o implantación que cada uno de ellos pueda tener en nuestro país.

Criterios de segmentación

Como origen en la selección de modelos empresariales a analizar se plantean una serie de criterios fundamentales:

- Naturaleza de la actividad.
- Naturaleza empresarial.
- Volumen empresarial.

Naturaleza de la actividad

En términos generales, el tratamiento fiscal se halla muy especializado en función de la actividad económica de que se trate. El transporte por carretera es un claro ejemplo de ello.

De este modo, es importante realizar una distinción global entre transporte por carretera de mercancías y pasajeros y, a su vez, en este último, entre servicios regulares y discrecionales. Se trata de una segmentación muy generalista, pero suficiente y adecuada para el análisis que se pretende desarrollar. De hecho, según la ley tributaria vigente, existe diferencia en el tratamiento en los dos ámbitos generales (mercancías y pasajeros), pero no en sus subsectores, que implican un mayor nivel de desagregación.

Este criterio será clave a la hora de valorar la incidencia de la fiscalidad, careciendo de relevancia el detalle concreto por tipología de vehículo, carga u otros aspectos secundarios.

Naturaleza empresarial

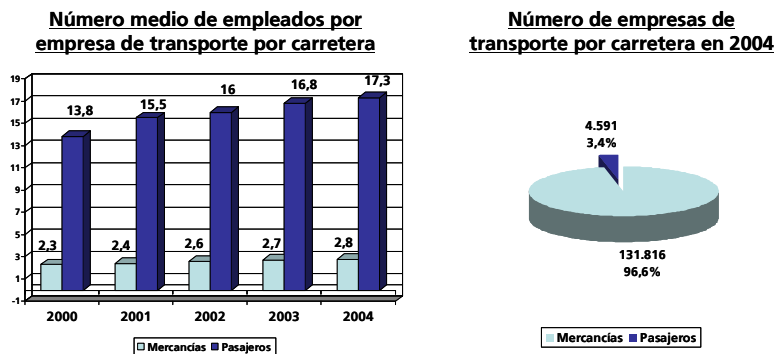
La forma jurídica que se adopte es otro elemento fundamental que determina el tratamiento tributario que recibe la empresa de transporte por carretera. De hecho, los diferentes regímenes que existen tienen su incidencia en cualquier sector de la economía.

En el presente estudio se van a considerar los siguientes grupos independientes de valoración:

- Personas jurídicas o empresas mercantiles cuya actividad se desarrolla dentro de las operaciones de transporte por carretera.
- Personas físicas o autónomos, como profesionales independientes que desarrollan su actividad en este sector.
- Cooperativas o asociaciones autónomas de personas, en este caso, profesionales autónomos del sector, que se unen de forma voluntaria para hacer frente a necesidades económicas, fundamentalmente, de sus miembros.

En el caso del transporte por carretera, dada su peculiar estructura empresarial, es un aspecto clave sobre el que reflexionar al analizar las diferencias fiscales que pueden existir según la naturaleza empresarial.

El peso del colectivo de autónomos en el sector del transporte por carretera en nuestro país es muy elevado, especialmente en el caso del transporte de mercancías. Como ilustración de este hecho se ofrece una serie de datos estadísticos.



NOTA: En el transporte de pasajeros se incluyen urbano e interurbano

Fuente: Encuesta Anual de Servicios, INE

A la vista de estos datos, destaca el notable peso en términos de número de empresas que supone el transporte de mercancías, notablemente atomizado, frente al de viajeros. La dimensión empresarial en el transporte por carretera de mercancías es muy inferior a la de pasajeros, aunque hay que tener en cuenta que las empresas de transporte urbano de viajeros presentan, en general, un volumen medio superior a las de transporte interurbano.

Por tanto, el transporte por carretera, excluido el urbano, es un sector enormemente atomizado, con una preponderancia clara de las empresas de pequeño volumen y autónomos, a pesar de la leve evolución detectada en los últimos años. Por este mismo motivo, resulta interesante contemplar la figura de la cooperativa, como agrupación del colectivo mayoritario de autónomos.

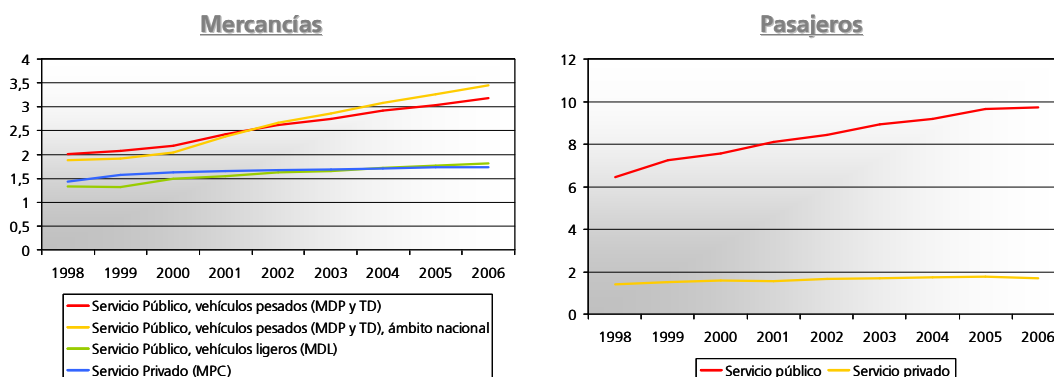
Volumen empresarial

El tercer y último aspecto general que se va a tener en cuenta para clasificar a las diferentes empresas del sector es su tamaño. Este tamaño, dado el tipo de restricciones y consideraciones que aparecen en la ley, será medido en función del volumen de la flota de la compañía.

De este modo, será posible detectar diferencias en el tratamiento fiscal, acceso a regímenes simplificados o estructura de costes, entre otros, en función del número de vehículos de que se disponga.

El volumen empresarial por ingresos, cifra de negocio o similares es inmediato desde el tamaño de flota, en este caso. Para el análisis a realizar y los ejemplos ilustrativos que serán adjuntados, se tomará una estructura de gastos e ingresos tipo por vehículo. Los datos disponibles pertenecen a los diferentes Observatorios de Costes que facilita el Ministerio de Fomento, en los cuales se recoge el detalle de ingresos y costes mencionado para un único vehículo.

Evolución del número medio de autorizaciones de empresa

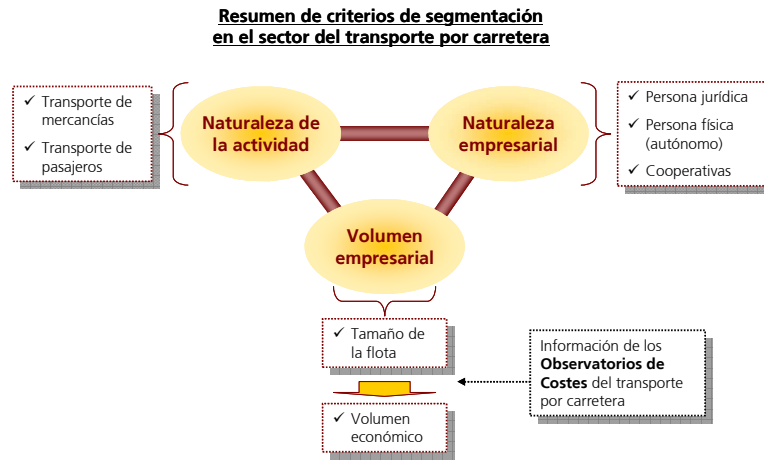


NOTA: Datos a 1 de enero de cada año

Fuente: Dirección General de Transportes por Carretera. Ministerio de Fomento

Es posible apreciar que el tamaño medio de la flota, medido en número de autorizaciones existentes, por cada empresa es reducido, de forma más notable en el transporte de mercancías de servicio público (2-3 autorizaciones por empresa) que en el de viajeros (9 autorizaciones por empresa). Asimismo, las evoluciones, aunque positivas, no son especialmente destacadas y confirman, de nuevo, el gran peso específico del colectivo de autónomos y pequeñas empresas en el sector.

Desde esta información de partida, y junto con diversos parámetros de corrección en función del tamaño de la flota, es posible determinar el volumen económico desde el número de vehículos disponibles.



Estimación de los costes del transporte por naturaleza del gasto

Introducción

En primer lugar, y como base para posteriores análisis sobre la repercusión fiscal en cada uno de los segmentos considerados dentro del sector, se va a efectuar una relación de las diferentes categorías de costes que aparecen en la operativa de los profesionales y empresas del transporte por carretera.

La fuente de información inicial para esta clasificación es el Observatorio de Costes del transporte por carretera que facilita el Ministerio de Fomento.

En una primera aproximación a la estructura tipo de costes de esta actividad se reflejarán simplemente las diversas categorías. El análisis comparativo y clasificación más detallada serán objeto de estudio en posteriores epígrafes.

La información que va a ser presentada hará referencia, en primer lugar, a una estructura de costes tipo para un vehículo de transporte por carretera de mercancías y uno para transporte por carretera de viajeros, valorando así la incidencia de la naturaleza de la actividad. Posteriormente, se valorará la estructura de costes en función del tamaño de la flota, estimando así las diferencias que pueden aparecer conforme el número de vehículos aumenta.

El objetivo final de este análisis es obtener resultados generales (costes, ingresos, beneficio, etc.), para los segmentos que se determinan dentro del transporte por carretera, que sirvan de datos de partida para el análisis cuantitativo del impacto fiscal, así como para realizar una valoración y comparativa genérica de las diferentes estructuras de costes.

Estructura de costes según naturaleza de la actividad

En primer lugar, se ofrecerán las estructuras de costes asociadas a un vehículo de transporte de mercancías por carretera y a uno de transporte de viajeros por carretera por año.

Transporte de mercancías por carretera

A continuación, se presenta una estructura de costes tipo para un vehículo convencional de transporte de mercancías por carretera (vehículo articulado de carga general). En esta simulación, se parte de una serie de hipótesis iniciales acerca de diferentes aspectos que han de incidir en la estructura de costes anual del vehículo.

Hipótesis de partida (costes directos)				
Características técnicas	Costes fijos		Costes variables	
Vehículo articulado de carga general			Costes vehículo	
Potencia	420 CV	Amortización vehículo tracción		
Masa máxima autorizada	40.000 kg	Precio de adquisición	85.888,67 €	
Carga útil	25.000 kg	Valor adquisición vehículo de tracción (sin IVA)	95.431,85 €	
Nº ejes	5 ejes	Descuento	10%	
Características de explotación			Costes variables	
Recorridos en carga superiores a 200 km			Coste carburante	
Kilómetros recorridos al año			Precio carburante con IVA	
Totales	120.000 km	Vida útil	6 años	0,975 €/litro
En carga (85%)	102.000 km	Valor residual	20%	Descuento
Tiempo de actividad al año			IVA aplicado	
Horas trabajadas	1.800 h	Amortización remolque/semirremolque		
Horas trabajadas en carga (85%)	1.530 h	Precio de adquisición	32.183,29 €	Consumo medio
			Vida útil	38,5 litros/100km
			Valor residual	
			Financiación (vehículo tracción y remolque / semirremolque)	Coste neumáticos
			Capital a financiar	Nº de neumáticos
			Periodo de financiación	5 años
			Interés anual de financiación	5,221
			Coste mantenimiento y reparaciones	
			Mantenimiento	
			Reparaciones	
			Costes personal	
			Dieta diaria del conductor	
			Días de dieta anual	
			Plus de actividad anual del conductor	

Fuente: Observatorio de Costes del Transporte de Mercancías por Carretera
Ministerio de Fomento

La selección de esta tipología de unidad de transporte de mercancías se ha realizado por ser un modelo tipo de vehículo pesado, para carga general, de amplio uso, que se acepta como válido para el análisis de su fiscalidad, sin pérdida de generalidad en el estudio.

Además de los datos ofrecidos, que afectarán al cálculo de los costes directos del vehículo, hay que estimar el coste imputable al mismo de diferentes partidas de costes indirectos. Hay que tener en cuenta la gran dificultad en la estimación de estos costes, dado que no guardan relación directa con el volumen del transporte realizado por una determinada empresa.

No obstante, y en base a la experiencia observable en el sector, es posible aceptar como válida una aproximación para los costes indirectos en transporte de mercancías del 15% sobre costes directos. En estos costes indirectos se agrupan costes anuales de estructura de empresa (gestión, administración, suministros generales, etc.), de comercialización y otras partidas semejantes. Además, en este valor del 15% se incluyen tareas como el grupaje, labores logísticas, administrativas, etc. propias del tráfico de mercancías, que no aparecen en la actividad de pasajeros.

Una vez planteadas todas las hipótesis de partida, se ofrece a continuación la estructura de costes tipo global para un vehículo, que será la empleada posteriormente para el análisis de la fiscalidad aplicable al transporte de mercancías por carretera.

Transporte de mercancías por carretera

Costes directos		euros
Costes fijos		61.067,78
Vehículo		15.681,03
Total amortización		13.602,33
Total financiación		2.078,70
Personal		38.166,41
Coste anual del conductor (incluidos costes de empresa, SS y		25.580,41
Dietas		12.586,00
Seguros		6.370,85
Costes fiscales		849,49
Costes variables		56.475,24
Carburante del vehículo de tracción		43.659,00
Neumáticos		7.824,24
Mantenimiento		1.800,00
Reparaciones		3.192,00
Total		117.543,02
Costes indirectos (15% de costes directos)		euros
Costes repercutibles a un vehículo		17.631,45
Costes totales		135.174,47

Antes de entrar a analizar la composición de la estructura de costes presentada, cabe detallar la constitución concreta de ciertas partidas, como información complementaria del estudio. En concreto, se trata del desglose de ciertos costes fijos representativos, como los seguros y los costes fiscales repercutibles a un vehículo.

Seguros	euros
Responsabilidad civil del vehículo de tracción	2.103,72
Responsabilidad civil del remolque o semirremolque	600,15
Responsabilidad civil de la mercancía	282,93
Accidente del conductor	89,35
Retirada del carné de conducir	96,79
Seguro de la mercancía	498,86
Daños propios (todo riesgo)	2.699,05
Total seguros	6.370,85

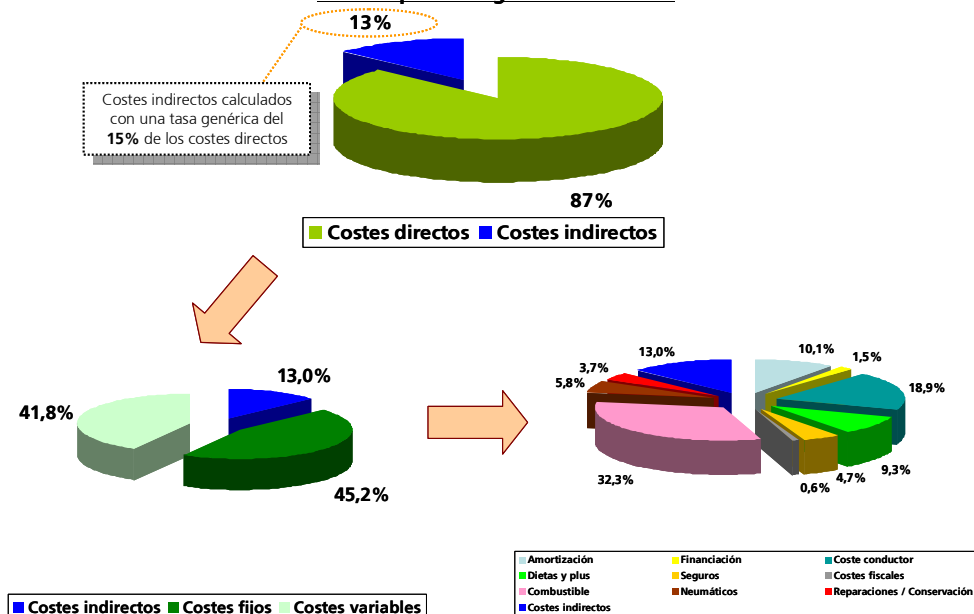
Costes fiscales	euros
Visados	26,46
Inspección técnica de vehículos (ITV)	75,58
Impuesto de actividades económicas (IAE)	362,01
Impuesto de vehículos de tracción mecánica (IVTM)	351,43
Revisión tacógrafo	34,01
Total costes fiscales	849,49

Fuente: Observatorio de Costes del Transporte de Mercancías por Carretera
Ministerio de Fomento

Se trata de costes fijos, de poco peso porcentual con respecto al total de costes en comparación con otras partidas. Sin embargo, en el caso de los costes fiscales desglosados se pueden observar los principales conceptos considerados, destacando el IAE y el IVTM (42,6% y 41,3%, respectivamente, de los costes fiscales reflejados).

Analizando la composición porcentual de la estructura de costes tipo presentada se obtiene el siguiente resultado.

Descomposición general de costes



Se puede observar que las partidas con mayor peso en los costes asociados a un vehículo de transporte de mercancías son principalmente el personal, que comprende el coste del conductor, dietas y plus de actividad, seguido del coste de combustible. Ambos, en su conjunto, representan alrededor del 60,5% de los costes totales.

Por último, cabe representar los costes unitarios que se obtienen para el transporte de mercancías por carretera.

Costes unitarios del transporte de mercancías por carretera				
Coste unitario por kilómetro	Km anuales	120.000 km	1,126 €/km recorrido	Coste total = Coste unitario * km
	Km anuales en carga	102.000 km	1,325 €/km en carga	
Coste unitario por hora	Horas anuales	1.800 h	75,097 €/hora	Coste total = Coste unitario * h
	Horas anuales en carga	1.530 h	88,349 €/hora en carga	
Costes kilométricos por kilómetro (A)	Km anuales	120.000 km	0,471 €/km recorrido	Coste total = A * km + B * h
	Km anuales en carga	102.000 km	0,554 €/km en carga	
Costes temporales e indirectos por hora (B)	Horas anuales	1.800 h	43,722 €/hora	
	Horas anuales en carga	1.530 h	51,437 €/hora en carga	

Transporte de viajeros por carretera

De forma análoga a la metodología empleada para el caso del transporte de mercancías, se propone una estructura de costes tipo para un vehículo habitual en el transporte de viajeros. En este caso, se ha optado por un autocar de más de 55 plazas, debido a que, según datos del Ministerio de Fomento, en 2004 cerca del 59,7% del total de los vehículos matriculados superaban las 50 plazas. De este modo, se acepta como suficientemente representativo el modelo seleccionado para el estudio.

Se diferenciará entre servicio discrecional y regular, basando principalmente las variaciones en la estructura de costes en el número de kilómetros anuales que se realizan.

Características de explotación		Características de explotación	
Servicio discrecional		Servicio regular	
Kilómetros recorridos al año	75.000 km	Kilómetros recorridos al año	187.978 km *
Tiempo de actividad al año	1.800 h	Tiempo de actividad al año (estimado)	4.511,4 h
			≈2,5 jornadas anuales

(*): Dato para el año 2005 recogido en el Observatorio del Transporte de Viajeros por Carretera

El aumento de los kilómetros recorridos al año tendrá repercusión en los costes directos variables y también en la partida de personal, dado que se requerirán más jornadas anuales para cubrir el servicio.

El resto de hipótesis de partida para costes directos serán comunes y quedan descritas en la tabla adjunta.

Hipótesis de partida (costes directos)					
Características técnicas		Costes fijos		Costes variables	
Autocar de más de 55 plazas (64 plazas, incluido conductor)		Costes vehículo		Coste carburante	
Potencia	420 CV	Amortización vehículo tracción		Precio carburante con IVA	0,9817 €/litro
Longitud	13,5 m	Precio de adquisición (sin IVA)	203.994,21 €	Descuento	3,1%
Categoría	Estándar	Vida útil	10 años	IVA aplicado	16%
Nº ejes	3 ejes	Valor residual	20%	Consumo medio	35 litros/100km
Características de explotación		Financiación		Coste neumáticos	
Kilómetros recorridos al año con pasajeros	100%	Capital a financiar	100%	Nº de neumáticos	8 neumáticos
Ocupación media de las plazas	80%	Periodo de financiación	5 años	Precio sin IVA	503,07 €
		Interés anual de financiación	4,911	Duración media	90.000 km
				Coste reparaciones y conservación	
				Reparaciones / conservación	0,1227 €/km sin IVA

Fuente: Observatorio de Costes del Transporte de Mercancías por Carretera
Ministerio de Fomento

Por otro lado, la estimación de los costes indirectos asociados a la actividad del transporte de viajeros por carretera, según se considera desde el Ministerio de Fomento, equivale a un porcentaje sobre costes directos del 12,5% de los mismos.

Por tanto, el modelo de estructura de costes que se va a manejar para un vehículo de transporte de viajeros tipo es el reflejado en las tablas adjuntas, diferenciando entre servicios discrecionales y regulares.

Transporte de viajeros por carretera (servicio discrecional)

Costes directos		euros
Costes fijos		54.314,68
Vehículo		19.011,98
Amortización		15.917,08
Financiación		3.094,90
Personal		30.983,29
Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)		24.343,79
Dietas y plus de actividad		6.639,50
Seguros		3.879,72
Costes fiscales		439,69
Costes variables		37.538,43
Combustible		24.982,13
Neumáticos		3.353,80
Reparaciones y conservación		9.202,50
Total		91.853,11

Costes indirectos (12,5% de costes directos)		euros
Costes repercutibles a un vehículo		11.481,64

Costes totales	
103.334,75	

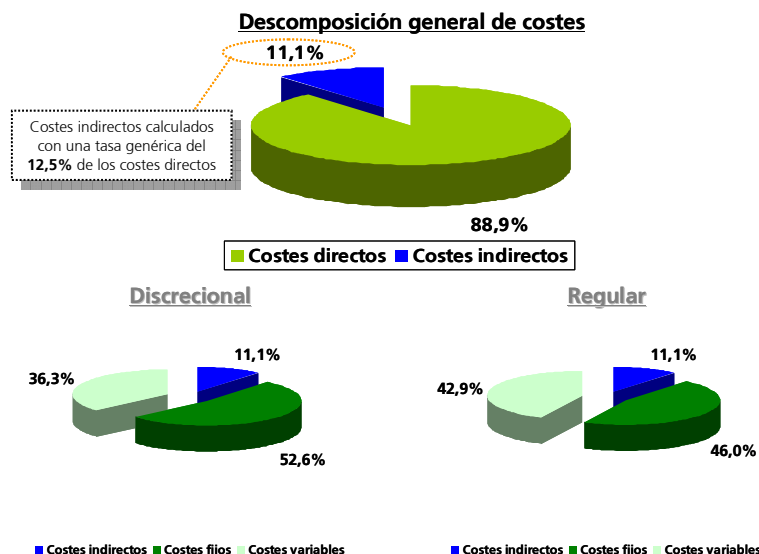
Transporte de viajeros por carretera (servicio regular)

Costes directos		euros
Costes fijos		100.789,62
Vehículo		19.011,98
Amortización		15.917,08
Financiación		3.094,90
Personal		77.458,23
Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)		60.859,48
Dietas y plus de actividad		16.598,75
Seguros		3.879,72
Costes fiscales		439,69
Costes variables		94.085,30
Combustible		62.614,53
Neumáticos		8.405,87
Reparaciones y conservación		23.064,90
Total		194.874,92

Costes indirectos (12,5% de costes directos)		euros
Costes repercutibles a un vehículo		24.359,36

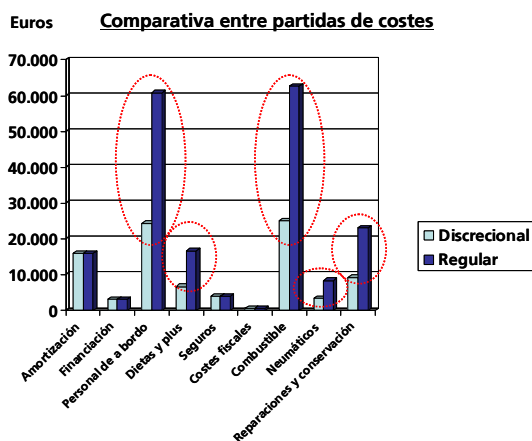
Costes totales	
219.234,28	

Una vez expuesta la relación de costes que afectan a un modelo general de explotación de un vehículo de transporte de viajeros por carretera, cabe realizar un breve análisis de la composición del mismo.



Asumiendo como válida la proporción establecida que suponen los costes indirectos (12,5% de los costes directos), las diferencias entre transporte regular y discrecional aparecen fundamentalmente en el mayor peso proporcional de los costes variables para el servicio regular (42,9% frente a un 36,3%). Ello es debido a su naturaleza como costes asociados al kilometraje, muy superior al caso de los servicios discretionales en el cómputo global de un año.

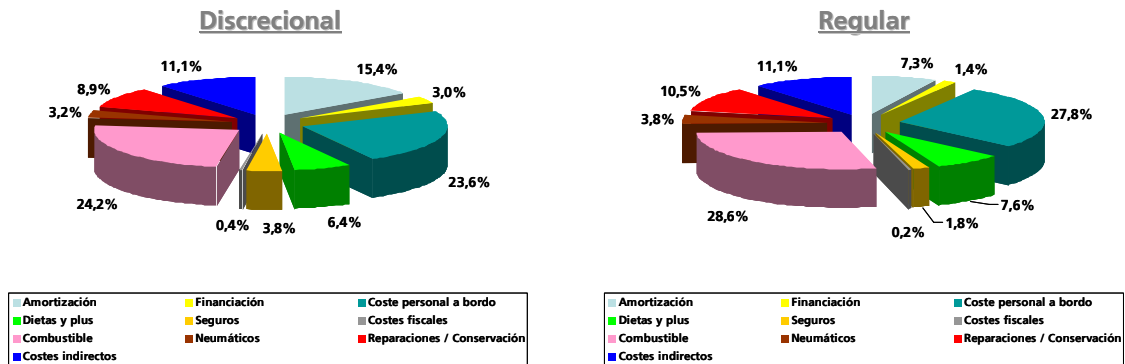
El único coste temporal o fijo que, de forma relevante, se puede ver afectado según el tipo de servicio que se considere es el de personal, por el mayor número de horas de trayecto anuales que se han de cubrir. A continuación, se ofrece un detalle de las partidas que varían de un caso a otro.



Se puede apreciar que fundamentalmente varían las partidas de coste variable asociadas al kilometraje (combustible, neumáticos o mantenimiento), salvo el coste de personal y las dietas,

asociadas al tiempo como costes fijos. El detalle porcentual completo sobre el total de costes del vehículo es el siguiente.

Descomposición detallada de costes



A pesar de las diferencias observables entre ambos casos, debidas principalmente al mayor recorrido anual que se realiza en un servicio regular, se puede comprobar que:

- Las partidas de coste más relevantes en el transporte de viajeros por carretera son el coste de personal / dietas y el del combustible, especialmente en los servicios regulares, que representan en conjunto más de la mitad (54,2% en discrecional y 64% en regular) del coste total imputable a un vehículo tipo, como el elegido.
- Partidas considerables como invariables entre ambos casos, como financiación, amortización o seguros, pierden importancia en el transporte regular ante el auge de los costes variables por kilometraje o los de personal.

Finalmente, se ofrecen a continuación los diferentes costes unitarios resultantes de la estructura de costes y de las hipótesis de explotación ya descritas.

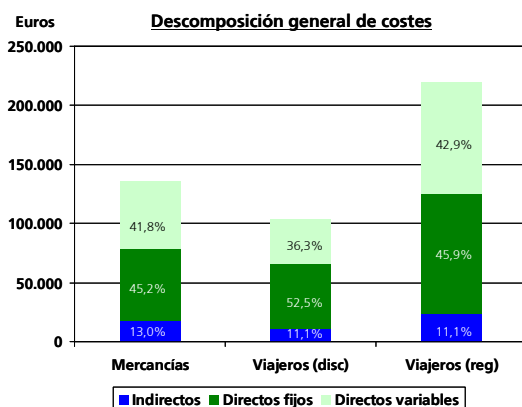
Costes unitarios del transporte de viajeros por carretera (servicio discrecional)				
Coste unitario por viajero-kilómetro	Viajeros-kilómetro anuales	3.780.000 viaj.-km	0,0273 €/viaj.-km	Coste total = Coste unitario * viaj.-km
Coste unitario por kilómetro	Km anuales	75.000 km	1,378 €/km	Coste total = Coste unitario * km
Coste unitario por hora	Horas anuales	1.800 h	57,408 €/hora	Coste total = Coste unitario * h
Costes kilométricos por kilómetro (A)	Km anuales	75.000 km	0,501 €/km	Coste total = A * km + B * h
Costes temporales e indirectos por hora (B)	Horas anuales	1.800 h	36,554 €/hora	

Costes unitarios del transporte de viajeros por carretera (servicio regular)				
Coste unitario por viajero-kilómetro	Viajeros-kilómetro anuales	9.474.091 viaj.-km	0,0231 €/viaj.-km	Coste total = Coste unitario * viaj.-km
Coste unitario por kilómetro	Km anuales	187.978 km	1,116 €/km	Coste total = Coste unitario * km
Coste unitario por hora	Horas anuales	4.511 h	48,600 €/hora	Coste total = Coste unitario * h
Costes kilométricos por kilómetro (A)	Km anuales	187.978 km	0,501 €/km	Coste total = A * km + B * h
Costes temporales e indirectos por hora (B)	Horas anuales	4.511 h	27,743 €/hora	

Se puede observar cómo, de forma general, los costes unitarios imputables en los servicios regulares son ligeramente inferiores a los de los servicios discretos.

Comparativa de la estructura de costes entre un vehículo de transporte de mercancías y un vehículo de transporte de viajeros

Una vez expuestas las estructuras de coste unitarias para un vehículo de mercancías y otro de viajeros, cabe realizar un breve estudio comparativo con el fin de detectar las posibles diferencias que existen entre ellos.

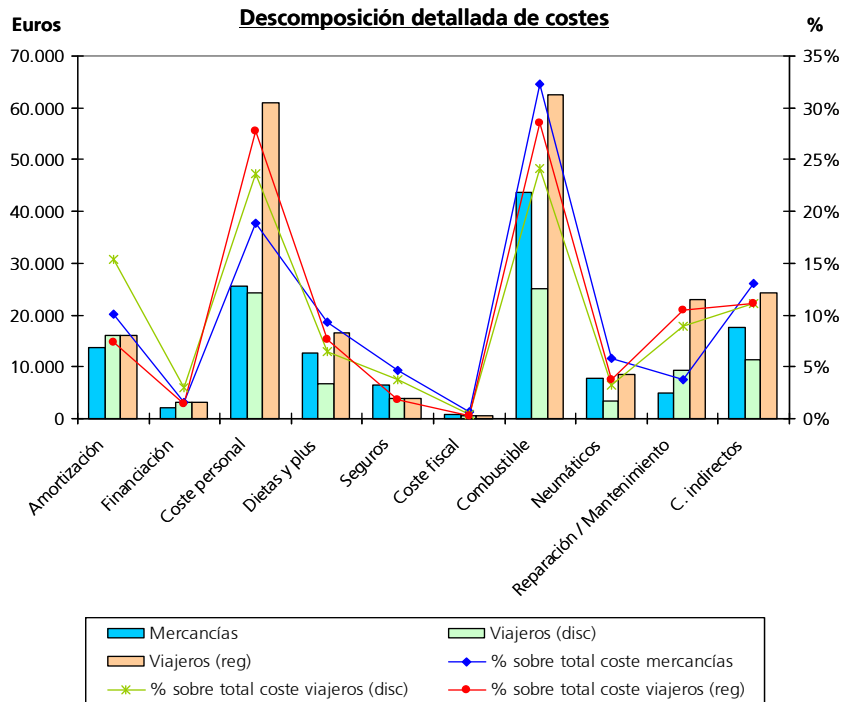


El transporte regular de viajeros soporta el mayor coste total dado el elevado número de kilómetros realizados al año y su repercusión en costes directos variables, (especialmente combustible) y en ciertos costes fijos, como el personal. De hecho, los costes variables presentan su mayor proporción en estos servicios regulares.

El transporte discrecional, que tradicionalmente lleva a cabo una menor distancia recorrida anualmente, presenta un volumen total inferior al resto de casos, con escasa participación de los costes variables y mayor presencia de los fijos.

Por último, las diferencias que otorgan una mayor presencia a los costes indirectos en el transporte de mercancías son debidas a que, además de los costes tradicionales de gestión, administración o comercialización, aparecen tareas específicas asociadas a la carga, como grupajes, trámites asociados a la mercancía, logística, etc. Ello valida la hipótesis del 12,5% sobre costes directos para estimar los indirectos en transporte de viajeros, ante una tasa del 15% en mercancías.

A continuación, se presenta la comparativa en valor monetario de cada partida desglosada, así como del porcentaje que, respecto al total, representa.

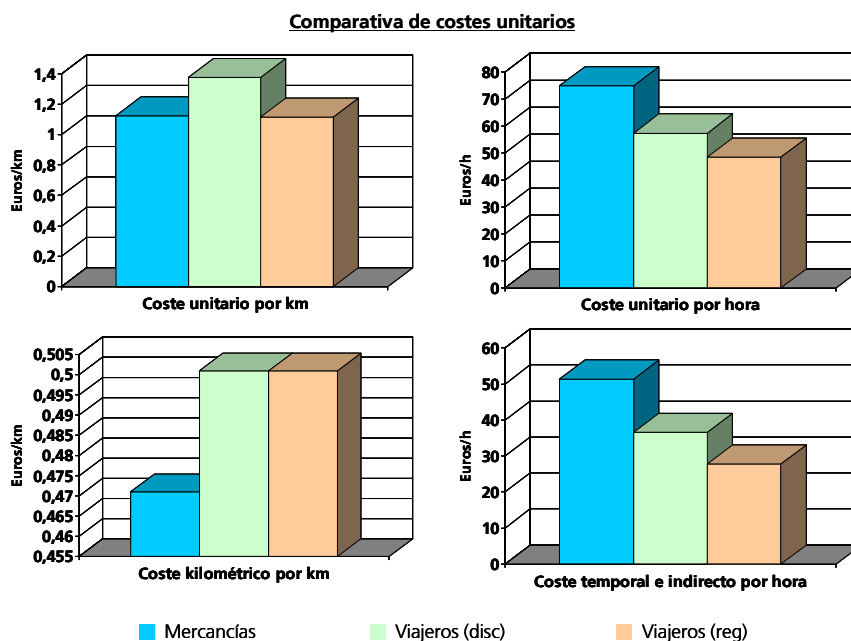


Desde la información previa, es posible realizar comentarios individualizados para cada una de las partidas analizadas y las diferencias observadas:

- Los costes de amortización y financiación son superiores en el caso de los vehículos de pasajeros por su superior coste de adquisición, a pesar de que su vida útil puede considerarse superior.
- Los costes de personal se disparan en el caso de los servicios regulares de viajeros por el elevado kilometraje y número de horas trabajadas que se necesita para el desarrollo de la actividad. A igualdad de condiciones, las dietas y plus de actividad del transporte de mercancías son superiores por la naturaleza de la actividad.
- Los seguros, son superiores en el caso de las mercancías. Ello puede ser debido, entre otras razones, al hecho de que, según datos del Ministerio de Fomento para el año 2004, de un total de 11.498 accidentes en los que se vieron implicados vehículos de transporte de mercancías o pasajeros, 11.068 (96,3%) fueron de mercancías (furgonetas, camiones, vehículos articulados y mercancías peligrosas) y el resto, 430 (3,7%), correspondieron a viajeros (autocares regulares, escolares y otros).
- Los costes fiscales aquí incluidos, repercutibles al vehículo, (visados, IVTM, ITV, IAE, revisiones del tacógrafo) suponen, en cualquier caso, proporciones muy reducidas sobre los costes totales identificados para cada caso.
- El combustible representa una cuantía notable en los servicios regulares por el elevado kilometraje anual que completan. No obstante, su repercusión en el transporte de mercancías, aún con menos kilómetros anuales, es superior por el tradicional mayor nivel de consumo de carburante de los camiones.

- El coste de los neumáticos, directamente asociado a la utilización del vehículo (kilometraje), es más destacado para los vehículos que mayores recorridos medios al año efectúan, es decir, el transporte de mercancías y los servicios regulares de pasajeros.
- Las operaciones de mantenimiento o reparación se hallan también directamente relacionadas con el uso (kilometraje) medio anual. Sin embargo, su repercusión es, en todo caso, superior en pasajeros que en mercancías. Dada la naturaleza del servicio, que implica el traslado de personas, se requieren unas condiciones del vehículo más exigentes en términos de calidad, higiene, confortabilidad, ruido, etc. Ello repercute en que el coste por kilómetro de esta partida en autocares se pueda estimar en alrededor del triple que en camiones.

Como último punto del análisis comparativo realizado, cabe evaluar las diferencias entre los costes unitarios calculados para cada alternativa de transporte por carretera.



Por el diferente reparto de costes, horas trabajadas y kilómetros recorridos al año por un vehículo de cada tipo, se aprecia de forma general que:

- Los costes por kilómetro son superiores en el transporte de viajeros.
- Los costes por hora son superiores en el transporte de mercancías.

Particularización de las estructuras de costes según el tamaño de la flota

Hasta este momento, se han aportado modelos de estructuras de coste válidas para la explotación de un único vehículo. Sin embargo, resulta necesario estimar dicho coste por camión o autocar para el caso de empresas o profesionales con más de un vehículo de transporte por carretera.

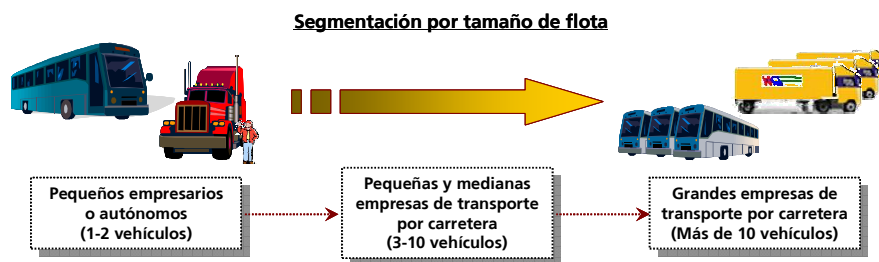
Diversas partidas de coste se verán afectadas por este parámetro asociado al tamaño de flota y el volumen empresarial. Ello es debido a diferentes aspectos:

- Condiciones especiales en la adquisición de vehículos.
- Precios reducidos por volumen de compra en combustibles, repuestos, etc.
- Descuentos en contrataciones.
- Variación en el poder de negociación de los agentes del sector.
- Actitud ante la necesidad de afrontar costes.

En función de la realidad del sector, se propone una segmentación por tamaño empresarial basada en el número de vehículos que componen la flota. El baremo que se va a emplear en la clasificación de los agentes del sector del transporte por carretera, tanto para mercancías como para viajeros, es el siguiente:

- Pequeños empresarios y autónomos: 1 o 2 vehículos.
- Pequeñas y medianas empresas: de 3 a 10 vehículos.
- Grandes empresas de transporte por carretera (flotas): más de 10 vehículos.

Esta división de los agentes del sector según el número de vehículos con que operan resulta coherente con la situación de la actividad.



El colectivo de autónomos y pequeñas empresas en el sector, especialmente en el transporte de mercancías, presenta un peso muy importante. De hecho, algunas fuentes sitúan en un 48% aproximadamente el número de empresas del sector que todavía sólo poseen un vehículo. Por otro lado, de forma general, se comienza a hablar de flota al alcanzar las diez unidades. Por último, se puede distinguir un tercer segmento intermedio entre ambas situaciones. En consecuencia, la segmentación propuesta en base al tamaño empresarial y de flota contempla las principales tipologías empresariales existentes en el mercado.

Hipótesis de cálculo

Para las diferentes partidas de coste identificadas en el transporte por carretera, existe un conjunto de hipótesis iniciales en base a las cuales se concreta la estructura de costes propia de los tres segmentos presentados según tamaño de flota.

El punto de partida del estudio es la identificación de las estructuras de costes tipo, ya presentadas, con el modelo de pequeño empresario o autónomo, tanto para transporte de mercancías como de viajeros. A partir de este modelo, se introducirán las diferentes variaciones para diseñar las estructuras de costes de las pequeñas/medianas empresas y de las grandes empresas de transporte por carretera.

En este sentido, las hipótesis que permitirán acometer el estudio son, para cada partida de costes:

- Amortización: La variable principal que incide en ello es el precio de adquisición, el cual se ve modificado sustancialmente con el volumen empresarial. El mayor tamaño comporta un mayor poder de negociación que permite al empresario obtener mejores precios de compra de vehículos, con descuentos de hasta el 25%.
- Financiación: Este coste va directamente asociado al capital financiado y al precio de adquisición del vehículo. Asimismo, las condiciones en cuanto al interés de la financiación, mejoran conforme aumenta el tamaño empresarial. Se manejarán valores favorables de Euribor más un punto hasta Euribor más dos puntos en los casos más desfavorables, propios de pequeños empresarios y autónomos con menor poder de negociación que otros agentes de mayor entidad.
- Personal: El coste del conductor o personal de a bordo, incluyendo costes de empresa (seguridad social y otros), varía en función de la remuneración habitual en cada una de las tipologías de empresa definidas. De este modo, según aumenta el volumen empresarial se detecta un incremento en los sueldos y, por tanto, en esta partida de costes. En concreto:
 - Mercancías: Se acepta un salario medio para autónomos y pequeños empresarios de 18.000 euros, que aumenta hasta alrededor de los 22.000 euros para el caso de las grandes empresas.
 - Viajeros: Se acepta que, en términos generales, el salario es ligeramente inferior al caso del transporte de mercancías. Se manejará un salario de partida, para el caso de autónomos y pequeños empresarios, de en torno a 17.500 euros, que alcanza cerca de 21.000 euros para las empresas de cierto tamaño del sector.
- Dietas: Existe una relación directa entre el aumento del tamaño empresarial y las dietas a percibir por los conductores. Dada la gran variabilidad que puede surgir en este concepto, se aceptará un aumento de hasta el 10% en grandes empresas de transporte sobre la dieta del autónomo o pequeño empresario.
- Seguros: Los costes asociados a las pólizas de seguro reciben descuentos de hasta el 15% en media para las grandes empresas, por idéntico efecto que en partidas anteriores.
- Costes fiscales: Este coste, fijado por ley para cualquier vehículo que opere en el sector, resulta invariable con el mayor o menor tamaño empresarial y de flota.
- Combustible: Por volumen de consumo y de compra, superior en las grandes empresas del sector, se obtienen importantes descuentos en combustible. Así, desde la base de 3 céntimos de euro aplicable a todo empresario, se pueden alcanzar los 6 céntimos de descuento por volumen, autoconsumo, posesión de depósitos propios, etc. Además, desde el punto de vista fiscal, existe una cuestión de gran impacto en la estructura de costes, como es el hecho de que los autónomos pagan el impuesto del valor añadido del combustible que consumen, mientras que las compañías no lo hacen.
- Neumáticos: En este concepto se pueden aceptar como válidos descuentos de hasta el 15% por volumen de compra, asociados directamente al mayor tamaño empresarial de las compañías con grandes flotas.

- **Mantenimiento:** De acuerdo a la información obtenida desde el sector, los contratos de mantenimiento que se ofertan no presentan descuentos por cantidad de vehículos, salvo ciertas reducciones de hasta el 5% en el caso de las grandes flotas.
- **Reparaciones:** Se puede aceptar que este coste es levemente superior en el caso de las empresas de cierta entidad, dado el carácter más reactivo de las reparaciones que se efectúan en pequeñas empresas o por parte de autónomos. Asimismo, la mayor organización y disposición de recursos de una compañía de transportes hace que se permita un gasto ligeramente superior en esta materia. Se considera válida la aproximación de un 5% más de coste para empresas que para el caso del segmento de autónomos o pequeños transportistas.
- **Costes indirectos:** Es posible aceptar una variación en el porcentaje sobre costes directos que suponen los costes indirectos, en función del tamaño de la empresa. Esta diferencia se puede reflejar en un decremento del porcentaje a medida que aumenta el número de vehículos de la flota. Ello es debido a que, en las estructuras de costes unitarios por vehículo que están siendo definidas, el montante total de costes de administración, comerciales, etc. se reparte por cada camión o autocar. De este modo, según aumenta el tamaño de flota, se acepta como válido que el porcentaje decrezca con el número de vehículos sobre el que se reparten al imputarse estos costes indirectos.
 - En transporte de mercancías se manejará una horquilla desde el 15% sobre costes directos del pequeño empresario o autónomo hasta alrededor del 10% para las grandes flotas.
 - En transporte de viajeros se parte del 12,5% sobre costes directos correspondientes al pequeño empresario o autónomo, disminuyendo este parámetro hasta el entorno del 7% para las grandes compañías del sector.

Las hipótesis generales expuestas se concretan en una serie de parámetros que se modifican para cada uno de los modelos empresariales, tomando como punto de partida el caso del empresario autónomo con sus supuestos genéricos, ya presentados. El conjunto de variables y parámetros correctores, que actúan como hipótesis iniciales para la construcción de las estructuras de costes en función del tamaño empresarial, es el siguiente.

Mercancías			
Costes directos	1-2 camiones	3-10 camiones	Más de 10 camiones
Amortización	-----	-15% precio camión, -10% precio remolque	-25% precio camión, -25% precio remolque
Financiación	-----	Interés anual 4,721	Interés anual 4,221
Personal	18.000 €/año	20.000 €/año	22.000 €/año
Seguros	-----	Descuento del 7,5%	Descuento del 15%
Costes fiscales	-----	-----	-----
Combustible	-----	Descuento de 0,045 €/litro	Descuento de 0,06 €/litro
Neumáticos	-----	Descuento del 7,5%	Descuento del 15%
Mantenimiento	-----	-----	*0,95
Reparación	-----	Corrector x 1,05	Corrector x 1,05
Costes indirectos	1-2 camiones	3-10 camiones	Más de 10 camiones
% sobre directos	15%	12,5%	10%

Viajeros servicio discrecional			
Costes	1-2 autocares	3-10 autocares	Más de 10 autocares
Amortización	-----	-7,5% precio autocar	-15% precio autocar
Financiación	-----	Interés anual 4,721	Interés anual 4,221
Personal	17.500 €/año	19.000 €/año	21.000 €/año
Seguros	-----	Descuento del 7,5%	Descuento del 15%
Costes fiscales	-----	-----	-----
Combustible	-----	Descuento de 0,045 €/litro	Descuento de 0,06 €/litro
Neumáticos	-----	Descuento del 7,5%	Descuento del 15%
Mantenimiento, conservación	-----	Corrector x 1,05	Corrector x 1,05
Costes indirectos	1-2 autocares	3-10 autocares	Más de 10 autocares
% sobre directos	12,5%	10%	7%

Viajeros servicio regular			
Costes	1-2 autocares	3-10 autocares	Más de 10 autocares
Amortización	-----	-7,5% precio autocar	-15% precio autocar
Financiación	-----	Interés anual 4,721	Interés anual 4,221
Personal	17.500 €/año	19.000 €/año	21.000 €/año
Seguros	-----	Descuento del 7,5%	Descuento del 15%
Costes fiscales	-----	-----	-----
Combustible	-----	Descuento de 0,045 €/litro	Descuento de 0,06 €/litro
Neumáticos	-----	Descuento del 7,5%	Descuento del 15%
Mantenimiento, conservación	-----	Corrector x 1,05	Corrector x 1,05
Costes indirectos	1-2 autocares	3-10 autocares	Más de 10 autocares
% sobre directos	12,5%	10%	7%

Estructuras de costes

El cálculo de las diferentes partidas de coste, en función de los parámetros ofrecidos anteriormente, permite obtener las siguientes estructuras de coste para cada uno de los segmentos empresariales, según tamaño de flota, que se han definido. Los costes reflejados hacen referencia a un único vehículo correspondiente a cada segmento.

1-2 camiones		Transporte de mercancías por carretera		+ 10 camiones	
Costes directos		Costes directos		Costes directos	
euros		euros		euros	
Costes fijos	61.067,78	Costes fijos	62.069,41	Costes fijos	62.496,47
Vehículo	15.681,03	Vehículo	14.227,58	Vehículo	11.714,76
Total amortización	13.602,33	Total amortización	12.476,08	Total amortización	10.353,43
Total financiación	2.078,70	Total financiación	1.751,50	Total financiación	1.361,33
Personal	38.166,41	Personal	41.099,30	Personal	44.517,00
Coste anual del conductor (incluidos costes de empresa, SS y otros)	25.580,41	Coste anual del conductor (incluidos costes de empresa, SS y otros)	27.884,00	Coste anual del conductor (incluidos costes de empresa, SS y otros)	30.672,40
Dietas	12.586,00	Dietas	13.215,30	Dietas	13.844,60
Seguros	6.370,85	Seguros	5.893,04	Seguros	5.415,22
Costes fiscales	849,49	Costes fiscales	849,49	Costes fiscales	849,49
Costes variables	56.475,24	Costes variables	49.425,09	Costes variables	48.150,88
Carburante del vehículo de tracción	43.659,00	Carburante del vehículo de tracción	37.039,65	Carburante del vehículo de tracción	36.442,24
Neumáticos	7.824,24	Neumáticos	7.237,44	Neumáticos	6.650,64
Mantenimiento	1.800,00	Mantenimiento	1.800,00	Mantenimiento	1.710,00
Reparaciones	3.192,00	Reparaciones	3.348,00	Reparaciones	3.348,00
Total	117.543,02	Total	111.494,50	Total	110.647,35

Costes indirectos (15% de costes directos)		Costes indirectos (12,5% de costes directos)		Costes indirectos (10% de costes directos)	
euros		euros		euros	
Costes repercutibles a un vehículo	17.631,45	Costes repercutibles a un vehículo	13.936,81	Costes repercutibles a un vehículo	11.064,74

Costes totales		Costes totales		Costes totales	
135.174,47		125.431,31		121.712,09	

Transporte de viajeros por carretera (servicio discrecional)

1-2 autocares		3-10 autocares		+10 autocares	
Costes directos		Costes directos		Costes directos	
	euros		euros		euros
Costes fijos	54.314,68	Costes fijos	54.967,60	Costes fijos	56.104,80
Vehículo	19.011,98	Vehículo	17.477,89	Vehículo	15.785,70
Amortización	15.917,08	Amortización	14.723,30	Amortización	13.529,52
Financiación	3.094,90	Financiación	2.754,59	Financiación	2.256,18
Personal	30.983,29	Personal	33.461,28	Personal	36.581,65
Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)	24.343,79	Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)	26.489,80	Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)	29.278,20
Dietas y plus de actividad	6.639,50	Dietas y plus de actividad	6.971,48	Dietas y plus de actividad	7.303,45
Seguros	3.879,72	Seguros	3.588,74	Seguros	3.297,76
Costes fiscales	439,69	Costes fiscales	439,69	Costes fiscales	439,69
Costes variables	37.538,43	Costes variables	33.959,15	Costes variables	33.368,17
Combustible	24.982,13	Combustible	21.196,88	Combustible	20.857,44
Neumáticos	3.353,80	Neumáticos	3.102,27	Neumáticos	2.850,73
Reparaciones y conservación	9.202,50	Reparaciones y conservación	9.660,00	Reparaciones y conservación	9.660,00
Total	91.853,11	Total	88.926,74	Total	89.472,97
Costes indirectos (12,5% de costes directos)		Costes indirectos (10% de costes directos)		Costes indirectos (7% de costes directos)	
	euros		euros		euros
Costes repercutibles a un vehículo	11.481,64	Costes repercutibles a un vehículo	8.892,67	Costes repercutibles a un vehículo	6.263,11
Costes totales		Costes totales		Costes totales	
103.334,75		97.819,41		95.736,08	

Transporte de viajeros por carretera (servicio regular)

1-2 autocares		3-10 autocares		+10 autocares	
Costes directos		Costes directos		Costes directos	
	euros		euros		euros
Costes fijos	100.789,62	Costes fijos	105.159,51	Costes fijos	110.977,28
Vehículo	19.011,98	Vehículo	17.477,89	Vehículo	15.785,70
Amortización	15.917,08	Amortización	14.723,30	Amortización	13.529,52
Financiación	3.094,90	Financiación	2.754,59	Financiación	2.256,18
Personal	77.458,23	Personal	83.653,19	Personal	91.454,13
Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)	60.859,48	Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)	66.224,50	Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)	73.195,50
Dietas y plus de actividad	16.598,75	Dietas y plus de actividad	17.428,69	Dietas y plus de actividad	18.258,63
Seguros	3.879,72	Seguros	3.588,74	Seguros	3.297,76
Costes fiscales	439,69	Costes fiscales	439,69	Costes fiscales	439,69
Costes variables	94.085,30	Costes variables	85.114,28	Costes variables	83.633,08
Combustible	62.614,53	Combustible	53.127,28	Combustible	52.276,52
Neumáticos	8.405,87	Neumáticos	7.775,43	Neumáticos	7.144,99
Reparaciones y conservación	23.064,90	Reparaciones y conservación	24.211,57	Reparaciones y conservación	24.211,57
Total	194.874,92	Total	190.273,79	Total	194.610,35
Costes indirectos (12,5% de costes directos)		Costes indirectos (10% de costes directos)		Costes indirectos (7% de costes directos)	
	euros		euros		euros
Costes repercutibles a un vehículo	24.359,36	Costes repercutibles a un vehículo	19.027,38	Costes repercutibles a un vehículo	13.622,72
Costes totales		Costes totales		Costes totales	
219.234,28		209.301,17		208.233,08	

La valoración de las variaciones que aparecen entre segmentos, tomando como referencia para la comparación el caso del pequeño empresario o autónomo, se ofrece en las tablas adjuntas.

Transporte de mercancías por carretera

1-2 camiones

Costes directos		euros
Costes fijos		100,00
Vehículo		100,00
Total amortización		100,00
Total financiación		100,00
Personal		100,00
Coste anual del conductor (incluidos costes de empresa, SS y otros)		100,00
Dietas		100,00
Seguros		100,00
Costes fiscales		100,00
Costes variables		100,00
Carburante del vehículo de tracción		100,00
Neumáticos		100,00
Mantenimiento		100,00
Reparaciones		100,00
Total		100,00

Costes indirectos (15% de costes directos)		euros
Costes repercutibles a un vehículo		100,00

Costes totales	
	100,00

3-10 camiones

Costes directos		euros
Costes fijos		101,64
Vehículo		90,73
Total amortización		91,72
Total financiación		84,26
Personal		107,68
Coste anual del conductor (incluidos costes de empresa, SS y otros)		109,01
Dietas		105,00
Seguros		92,50
Costes fiscales		100,00
Costes variables		87,52
Carburante del vehículo de tracción		84,84
Neumáticos		92,50
Mantenimiento		100,00
Reparaciones		104,89
Total		94,85

Costes indirectos (12,5% de costes directos)		euros
Costes repercutibles a un vehículo		79,05

Costes totales	
	92,79

+ 10 camiones

Costes directos		euros
Costes fijos		102,34
Vehículo		74,71
Total amortización		76,12
Total financiación		65,49
Personal		116,64
Coste anual del conductor (incluidos costes de empresa, SS y otros)		119,91
Dietas		110,00
Seguros		85,00
Costes fiscales		100,00
Costes variables		85,26
Carburante del vehículo de tracción		83,47
Neumáticos		85,00
Mantenimiento		95,00
Reparaciones		104,89
Total		94,13

Costes indirectos (10% de costes directos)		euros
Costes repercutibles a un vehículo		62,76

Costes totales	
	90,04

Transporte de viajeros por carretera (servicio discrecional)

1-2 autocares

Costes directos		euros
Costes fijos		100,00
Vehículo		100,00
Amortización		100,00
Financiación		100,00
Personal		100,00
Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)		100,00
Dietas y plus de actividad		100,00
Seguros		100,00
Costes fiscales		100,00
Costes variables		100,00
Combustible		100,00
Neumáticos		100,00
Reparaciones y conservación		100,00
Total		100,00

Costes indirectos (12,5% de costes directos)		euros
Costes repercutibles a un vehículo		100,00

Costes totales	
	100,00

3-10 autocares

Costes directos		euros
Costes fijos		101,20
Vehículo		91,93
Amortización		92,50
Financiación		89,00
Personal		108,00
Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)		108,82
Dietas y plus de actividad		105,00
Seguros		92,50
Costes fiscales		100,00
Costes variables		90,47
Combustible		84,85
Neumáticos		92,50
Reparaciones y conservación		104,97
Total		96,81

Costes indirectos (10% de costes directos)		euros
Costes repercutibles a un vehículo		77,45

Costes totales	
	94,66

+10 autocares

Costes directos		euros
Costes fijos		103,30
Vehículo		83,03
Amortización		85,00
Financiación		72,90
Personal		118,07
Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)		120,27
Dietas y plus de actividad		110,00
Seguros		85,00
Costes fiscales		100,00
Costes variables		88,89
Combustible		83,49
Neumáticos		85,00
Reparaciones y conservación		104,97
Total		97,41

Costes indirectos (7% de costes directos)		euros
Costes repercutibles a un vehículo		54,55

Costes totales	
	92,65

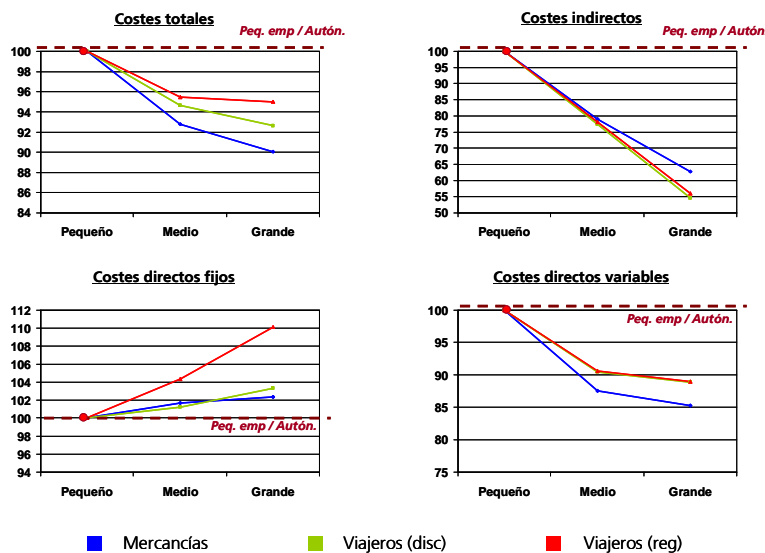
Transporte de viajeros por carretera (servicio regular)

1-2 autocares		3-10 autocares		+10 autocares	
Costes directos		Costes directos		Costes directos	
	euros		euros		euros
Costes fijos	100,00	Costes fijos	104,34	Costes fijos	110,11
Vehículo	100,00	Vehículo	91,93	Vehículo	83,03
Amortización	100,00	Amortización	92,50	Amortización	85,00
Financiación	100,00	Financiación	89,00	Financiación	72,90
Personal	100,00	Personal	108,00	Personal	118,07
Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)	100,00	Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)	108,82	Coste anual personal de a bordo (incluidos costes de empresa, SS y otros)	120,27
Dietas y plus de actividad	100,00	Dietas y plus de actividad	105,00	Dietas y plus de actividad	110,00
Seguros	100,00	Seguros	92,50	Seguros	85,00
Costes fiscales	100,00	Costes fiscales	100,00	Costes fiscales	100,00
Costes variables	100,00	Costes variables	90,47	Costes variables	88,89
Combustible	100,00	Combustible	84,85	Combustible	83,49
Neumáticos	100,00	Neumáticos	92,50	Neumáticos	85,00
Reparaciones y conservación	100,00	Reparaciones y conservación	104,97	Reparaciones y conservación	104,97
Total	100,00	Total	97,64	Total	99,86

Costes indirectos (12,5% de costes directos)		Costes indirectos (10% de costes directos)		Costes indirectos (7% de costes directos)	
	euros		euros		euros
Costes repercutibles a un vehículo	100,00	Costes repercutibles a un vehículo	78,11	Costes repercutibles a un vehículo	55,92

Costes totales		Costes totales		Costes totales	
	euros		euros		euros
Costes totales	100,00	Costes totales	95,47	Costes totales	94,98

Desde los resultados anteriores, cabe realizar la comparativa de evolución de tipologías de costes según los segmentos y tamaños empresariales manejados. Cabe recordar que, en todos los casos considerados, se toma como referencia inicial el caso del pequeño empresario o autónomo, al cual se le asigna el valor 100. A partir de este nivel inicial se valoran las evoluciones de las distintas tipologías de costes, en función del tamaño empresarial.



En líneas generales, se detecta que:

- Los costes totales disminuyen en todo caso, debido el efecto de las economías de escala o las mejores condiciones comerciales que una empresa de cierta envergadura puede obtener en el mercado en términos de adquisición de vehículos, repuestos o ventajas financieras, entre otros.
- Los costes indirectos, por el efecto ya mencionado de reparto de los mismos por vehículo, decrecen a medida que aumenta el tamaño de la flota.

- Los costes de personal son la partida que, de forma generalizada, aumenta en mayor medida, lo cual provoca que los costes directos fijos o temporales aumenten con el tamaño empresarial. Ello se debe a las superiores remuneraciones y dietas que, por regla general, se perciben por parte de los trabajadores de grandes empresas de transporte por carretera. El mayor impacto aparece en los servicios regulares de viajeros, dado la mayor distancia recorrida y número de jornadas anuales necesarias.
- En los costes directos variables o kilométricos es donde se refleja con mayor claridad el efecto de las economías de escala y las mejores condiciones de compra que obtiene una compañía de cierto tamaño (compra de vehículos, neumáticos, seguros o mantenimiento).

Una vez que se tienen identificados todos los modelos de estructura de costes, pertenecientes a los segmentos seleccionados para el sector del transporte por carretera, se procede a estimar los ingresos correspondientes a la actividad por tipo de empresa y, por tanto, obtener un beneficio empresarial medio de referencia.

Para el cálculo aproximado de los ingresos se distinguirá entre empresas de mercancías y viajeros (naturaleza de la actividad) y, por otro lado, entre pequeñas/autónomos, medianas y grandes empresas de transporte por carretera (naturaleza empresarial y volumen empresarial).

La metodología empleada en la estimación de los ingresos por tipología de empresa se basa en:

- Realización de un muestreo con un conjunto amplio de empresas de transporte por carretera, en el que evaluar el margen de los diferentes tipos de agentes desde la información de sus cuentas anuales.
- La fuente de referencia en la recopilación y tratamiento de esta información es la base de datos de empresas de Bureau van Dijk's Amadeus.
- Consideración en la segmentación de la muestra de los criterios, definidos previamente, de naturaleza de la actividad (mercancías y viajeros) y naturaleza/volumen empresarial (pequeños/autónomos, medianas y grandes empresas). Para llevarla a efecto en la discriminación del total de empresas, se maneja el número de empleados como variable para la diferenciación por segmentos, dadas las características de la información disponible.
- Estimación del margen por segmento como media del margen agregado de la muestra de empresas seleccionadas a lo largo de los últimos cuatro o cinco años.
- Validación de los resultados mediante la valoración de otros estudios e informes sobre la materia, así como la propia experiencia sobre el sector del transporte por carretera.

El análisis de los márgenes sobre costes para los segmentos considerados arroja los siguientes resultados, mediante la metodología expuesta. Se ofrecen datos de la muestra seleccionada de empresas, el criterio de selección y el resultado cuantitativo obtenido finalmente.

Pequeños empresarios y autónomos			
	Nº de empleados	Tamaño de la muestra	Margen
Transporte de mercancías	0-3 empleados	153 empresas	1,774%
Transporte de pasajeros	0-3 empleados	11 empresas	1,943%

Pequeñas y medianas empresas de transporte			
	Nº de empleados	Tamaño de la muestra	Margen
Transporte de mercancías	4-12 empleados	498 empresas	1,876%
Transporte de pasajeros	4-20 empleados	69 empresas	2,105%

Grandes empresas de transporte (*)			
	Nº de empleados	Tamaño de la muestra	Margen
Transporte de mercancías	Más de 45 empleados	472 empresas	3,890%
Transporte de pasajeros	Más de 20 empleados	469 empleados	3,503%

Fuente: Bureau van Dijk's Amadeus

(*): Se ha añadido 1 punto al margen obtenido como parámetro corrector asociado al gran volumen de la muestra

Cabe realizar algunas consideraciones a los resultados ofrecidos, antes de su aplicación al cálculo de los ingresos para los modelos empresariales:

- El margen considerado se define como el cociente entre beneficio antes de impuestos y los ingresos de explotación, los cuales se pueden identificar mayoritariamente con las ventas en este tipo de empresas. Asimismo, los ingresos que afectan al beneficio antes de impuestos son fundamentalmente de explotación, resultando de mucha menor importancia los de origen financiero. De forma resumida, se puede simplificar dicho margen como:

$$\text{Margen} = \frac{\text{Beneficio antes de impuestos (BAI)}}{\text{Ingresos de explotación}} = \frac{\text{Total ingresos} - \text{Total costes}}{\text{Ingresos de explotación}}$$

Se asumen los ingresos a ingresos de explotación

$$\text{Total ingresos} = \frac{\text{Total costes}}{1 - \text{Margen}}$$

- A partir del desarrollo anterior, desde los costes definidos para cada modelo, es posible determinar los ingresos estimados correspondientes.
- Para el caso de las empresas con un mayor volumen, el tamaño de la muestra es notable, dado que presentan de forma generalizada sus cuentas anuales. Por ello, se puede interpretar que existe una gran heterogeneidad en este conjunto de compañías. Así, se propone un índice corrector del resultado directo obtenido, consistente en la adición de un punto a tal valor, con el fin de que el resultado final resulte más verosímil.
- El caso del transporte de viajeros, en términos de ingresos y margen, conlleva una serie de consideraciones de importancia.
 - Servicios regulares: El margen descrito es válido para este tipo de servicios.
 - Servicios discrecionales: Dada su especial naturaleza, las empresas de servicios discrecionales puros ofrecen un margen diferente al de los servicios regulares, que no se corresponde con el valor estimado anteriormente. Cabe señalar que, dado que se hace referencia a un modelo de empresa que exclusivamente realiza servicios discrecionales, obviando las empresas mixtas, en la realidad las empresas de mayor tamaño apenas existen. Se trata de un mercado con empresas

mayoritariamente de tamaño reducido, por lo cual, los segmentos de mayor entidad constituyen un ejercicio fundamentalmente teórico dentro del presente estudio.

Desde los costes unitarios calculados para este tipo de transporte, particularizados por tamaño de flota, y asumiendo una jornada diaria de 8 horas, se obtiene un coste total por día de alrededor de 460 euros para empresas pequeñas, 435 euros para las medianas y 425 para las grandes. Por otro lado, según consultas directas realizadas en el sector, el precio de contratación de un vehículo de servicio discrecional por día (jornada de 8 horas, entre 300 y 350 kilómetros) se aproxima a los 475 euros, en función del tamaño empresarial y la categoría de los vehículos. A partir de este dato, es posible estimar los márgenes sobre ventas, que variarán entre valores del 2,8% hasta el 6,1%, aproximadamente.

A continuación, se detallan los resultados finales en términos de costes totales, ingresos totales y márgenes para los diferentes modelos empresariales que se han considerado, con la particularidad mencionada del caso de los servicios discrecionales de transporte de viajeros. En este resumen se reflejan los costes totales calculados en apartados previos para cada segmento empresarial.

	Mercancías		
	Pequeño empresario y autónomo	Pequeña y mediana empresa	Grandes empresas de transporte
Costes totales	135.174,47	125.431,31	121.712,09
Ingresos totales	137.615,78	127.829,39	126.638,32
Beneficio	2.441,30	2.398,08	4.926,23
Margen sobre ventas	1,77%	1,88%	3,89%
Margen bruto sobre costes	1,81%	1,91%	4,05%

	Viajeros (discrecional)		
	Pequeño empresario y autónomo	Pequeña y mediana empresa	Grandes empresas de transporte
Costes totales	103.334,75	97.819,41	95.736,08
Ingresos totales	106.322,41	103.523,56	102.009,67
Beneficio	2.987,66	5.704,15	6.273,59
Margen sobre ventas	2,81%	5,51%	6,15%
Margen bruto sobre costes	2,89%	5,83%	6,55%

	Viajeros (regular)		
	Pequeño empresario y autónomo	Pequeña y mediana empresa	Grandes empresas de transporte
Costes totales	219.234,28	209.301,17	208.233,08
Ingresos totales	223.578,41	213.801,69	215.792,28
Beneficio	4.344,13	4.500,53	7.559,20
Margen sobre ventas	1,94%	2,11%	3,50%
Margen bruto sobre costes	1,98%	2,15%	3,63%

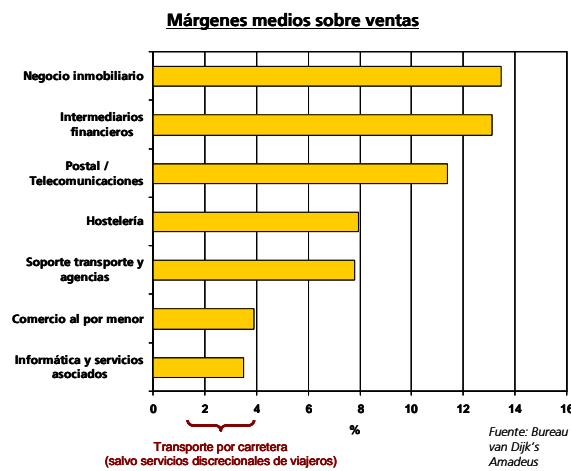
Conclusiones preliminares sobre las estructuras de costes

Una vez definidos los modelos de estructura de costes para los segmentos considerados (mercancías/pasajeros y pequeño/mediano/gran tamaño), es posible extraer algunas consideraciones iniciales inmediatas:

- Se observa claramente cómo el mayor tamaño empresarial incide en un menor coste unitario por vehículo, debido a economías de escala, mejor posición comercial, de compra y negociación y otra serie de ventajas en costes, ya expuestas.
- Por otro lado, los márgenes aumentan conforme lo hace el tamaño empresarial, incrementándose así la rentabilidad de las empresas de cierto volumen frente al caso del pequeño empresario o el autónomo en el sector.

- En cualquier caso, el sector del transporte por carretera se caracteriza por ser una actividad con márgenes ajustados. Tras estimar los márgenes medios sobre ventas en que se sitúan las empresas de transporte por carretera (aproximadamente, en media, entre el 1,5% y el 4%, salvo en el caso de los servicios discrecionales de viajeros, que alcanzan el 6%) cabe realizar un breve apunte sobre márgenes medios de otros sectores de servicios en España.

Para ello, al igual que se procedió para el transporte por carretera, se ha realizado un muestreo de empresas y sus cuentas anuales (hasta las 500 mayores empresas españolas de cada sector, cuya información económico-financiera ha sido obtenida desde la base de datos de Bureau van Dijk's Amadeus, para el periodo 1998-2004) con el fin de obtener un resultado medio aproximado de los últimos años en términos de márgenes sobre ventas. Los valores obtenidos se ofrecen a continuación.



Dada la situación económico-financiera general del sector, resulta de especial relevancia llevar a cabo un análisis detallado del impacto fiscal en sus empresas y profesionales, con el fin de valorar cómo afecta este hecho al equilibrio del negocio y a la posición competitiva de los agentes ante otros mercados extranjeros.

- Los datos referentes al beneficio empresarial, obtenidos al final del desarrollo previo, así como otros parámetros (consumo de combustible, kilómetros recorridos anualmente, horas trabajadas) y características propias de cada segmento (naturaleza de la actividad, tipología empresarial, tamaño de flota) tendrán incidencia directa en el tratamiento fiscal a percibir en cada caso.

En este punto, por tanto, se han sentado las bases y criterios de partida sobre los cuales, en posteriores epígrafes del presente estudio, se concretarán en detalle los diferentes elementos fiscales y su incidencia en el sector del transporte por carretera.

Situación tributaria del transporte

Marco tributario del sector del transporte por carretera: general y específico

Introducción

El transporte por carretera se halla englobado dentro del transporte terrestre y, antes de recibir tratamiento fiscal por la legislación correspondiente, se halla bajo la influencia de leyes de carácter general, las cuales se concretan en materia fiscal con otra normativa específica para esta actividad.

Como primera aproximación a la legislación aplicable y al marco tributario que afecta al sector, cabe señalar que, en primera instancia, la actividad se rige por la Ley 16/1987 30/07, Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres (LOTT), que se constituye en norma básica vigente. Con posterioridad, aparece el Real Decreto 1211/1990, 28/09, de aprobación del Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres (ROTT).

El marco legal general presentado parte de unos principios básicos que pueden resumirse, a grandes rasgos, en:

- Unidad de mercado.
- Armonización de las condiciones de competencia entre los diferentes modos y empresas de transporte.
- Eliminación de la competencia desleal.
- Libertad de empresa.
- El Estado se reserva la planificación del sistema de transportes en cuanto al diseño de la red, las restricciones al acceso y las medidas de fomento.
- Se prevé la intervención de la Administración en los precios de los transportes públicos.

Bajo estos principios elementales de desarrollo de la actividad del transporte terrestre se desarrollan las siguientes actividades económicas:

- Transporte de mercancías y viajeros por carretera.
- Actividades auxiliares y complementarias del transporte.
- Transporte por ferrocarril.
- Transporte por cable y trolebús.

El transporte por carretera, bajo este marco legislativo general, se ve afectado por desarrollos legales especializados, entre ellos, en materia fiscal. A continuación, se presentan los impuestos y tasas existentes que afectan a la actividad, clasificados en función de su especificidad sobre el transporte por carretera.

Marco tributario general

El sector del transporte terrestre, de forma natural, está sometido al mismo marco tributario que el resto de los sectores. Este marco fiscal es amplio, abarcando impuestos de diverso tipo y particularizaciones de algunos de ellos a esta actividad.

Las principales cargas impositivas que afectan a la economía y, en concreto, al transporte por carretera son:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
- Impuesto sobre Sociedades (IS).
- Impuesto sobre Valor Añadido (IVA).
- Cotizaciones a la Seguridad Social.
- Impuesto sobre hidrocarburos, que grava el consumo de combustible, en función de la tipología del mismo. Asimismo, se contempla el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
- Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).
- Impuesto Bienes Inmuebles (IBI).

Marco tributario específico

Como segundo gran bloque de impuestos que afectan al transporte por carretera, tanto de pasajeros como de mercancías, tras la tributación general a la que se someten todas las actividades económicas, aparece un conjunto de tasas o impuestos específicos.

La relación de algunos de los más destacados es la siguiente:

- Visados o autorizaciones necesarias para acceder al derecho a desarrollar la actividad.
- Inspección Técnica de Vehículos (I.T.V.), como elemento de aseguramiento del adecuado estado de los vehículos que conlleva el pago de una determinada tasa.
- Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica (I.V.T.M.), como carga fiscal de competencia local aplicable a la utilización de camiones, autocares, etc.
- Revisión del tacógrafo, como elemento de inspección por parte de la Administración para asegurar el correcto desempeño de la actividad en materia de tiempos de conducción, descanso, velocidad, etc., que trae consigo el pago de una cierta tasa.
- Inspecciones Transporte Mercancías Peligrosas (ADR) e Inspecciones Transporte Mercancías Perecederas (ATP), específicas para ciertos tipos de carga por su naturaleza, que implican un coste o tasa determinado.

Modalidades de tributación, tipos y competencias

Como punto de análisis anexo, y previo al detalle de cada uno de los impuestos que gravan el transporte por carretera, cabe realizar una breve reflexión sobre las diferentes modalidades de tributación y las diversas competencias que sobre ello existen.

Modalidades de tributación

De forma general, se pueden establecer diferentes clasificaciones de los impuestos que afectan a las actividades de transporte por carretera.

La primera gran clasificación se basa en la especificidad de los impuestos para el sector, como ya se ha expuesto previamente:

- Fiscalidad general, compuesta por tasas y tributos de diversa índole que afectan al transporte al igual que lo hacen con el resto de la economía (IRPF, IVA, impuesto de sociedades...).
- Fiscalidad específica, que agrupa tasas y tributos que gravan de forma concreta la actividad del transporte por carretera (IVTM, visados...).

La clasificación más inmediata dentro de los impuestos hace referencia a:

- Impuestos directos. Se aplican de forma directa sobre el patrimonio, afectando principalmente a elementos como ingresos, pertenencias o las rentas. En este grupo se engloban el impuesto sobre la renta de las personas físicas o el impuesto de sociedades. En general, gravan la obtención de renta. Suelen resultar impuestos más progresivos, en los que se paga más conforme aumentan los ingresos, salvo el caso del impuesto de sociedades, que es proporcional y con un tipo fijo. En definitiva, la carga fiscal dependerá de la capacidad contributiva, entendida como el total de lo que se gana o se posee.
- Impuestos indirectos. Con este tipo de impuestos se grava la circulación de bienes, servicios y derechos, así como el gasto económico o de renta que se efectúe. Entre ellos destacan el impuesto sobre el valor añadido o los impuestos especiales sobre combustible, alcohol y tabaco. Se trata de cargas impositivas proporcionales, con tipos fijos, independientes de la renta o situación concreta de la persona física o jurídica de que se trate.

Otras clasificaciones de impuestos hacen referencia a la modalidad de la escala de tributación que mediante ellos se define y que, según sus características, permite distinguir entre:

- Impuestos progresivos. En ellos, a medida que aumenta el montante sujeto a impuesto, se aplica una tasa creciente, como por ejemplo en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.
- Impuestos regresivos. Al contrario que sucede con los impuestos progresivos, en este tipo de tributos, de forma teórica, conforme aumenta el montante sujeto a impuesto, se aplica una tasa decreciente. No existen ejemplos actuales sobre ello.
- Impuestos proporcionales. En este tipo de impuestos se aplica una misma tasa constante para todo caso, como sucede con el impuesto sobre el valor añadido.

- Impuestos fijos. El contribuyente sujeto a la carga fiscal tributa una suma fija por un determinado concepto, como es el caso de los visados en el transporte por carretera.

Como última clasificación destacable, cabe diferenciar los impuestos en función de si se tiene en cuenta la situación económica del sujeto responsable del pago del impuesto:

- Impuestos reales u objetivos. En este caso, no resulta relevante la situación económica de la sociedad o sujeto responsable del pago del tributo, gravándose elementos totalmente objetivos, como es el caso del impuesto sobre bienes inmuebles.
- Impuestos personales o subjetivos. En esta categoría de impuestos se grava directamente en función de la situación económica del individuo o sociedad en cuestión, como ocurre en el impuesto sobre la renta de las personas físicas o el impuesto de sociedades.

En definitiva, en función de la naturaleza del hecho impositivo y la modalidad de tributación es posible clasificar cada impuesto en un determinado tipo de los referidos anteriormente.

Clasificación en función de la etapa de la actividad empresarial

Resulta interesante valorar los diferentes impuestos que hasta ahora han aparecido desde el punto de vista del momento de la actividad empresarial o etapa de la misma en la que tienen lugar.

En la tabla adjunta se representan algunos ejemplos de impuestos que aplican en fases diversas del desarrollo de la actividad del transporte por carretera, desde la adquisición de los bienes hasta el uso efectivo de los mismos en la prestación de los servicios.

Adquisición		Poseión
- IVA por adquisición del vehículo - IVA por la adquisición de repuestos y accesorios - Impuesto sobre transmisiones patrimoniales - Impuesto especial sobre determinados medios de transporte - Tasas por expedición de permisos de circulación - Tasa por identificación y valoración de vehículos		- Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica - Impuesto sobre las primas de seguro
Uso o circulación		Actividad del transporte
- IVA por: <ul style="list-style-type: none"> - Mantenimiento - Reparaciones - Neumáticos - Recaudación en peajes - Lubricantes - Combustibles - Fiscalidad sobre combustibles (imp. especial y sobre venta minorista) - Peajes - Tasas por reconocimiento de vehículos		- IVA por prestación de servicios - Tasas de expedición de tarjetas de transporte

A la vista del resumen expuesto, se aprecia cómo la fiscalidad aparece en todos los órdenes de la actividad del transporte por carretera, si bien dependerá del caso concreto cuáles serán las tasas o impuestos de aplicación.

Niveles de competencia

Sin embargo, un último aspecto resulta destacable a la hora de analizar los diferentes tipos de impuestos que afectan al contribuyente. Se trata del ámbito del mismo, es decir, a qué nivel administrativo se regula, controla, gestiona, liquida o recauda un determinado impuesto. Dicho detalle va a ser resumido como conclusión al análisis introductorio del marco fiscal.



Las diferentes modalidades impositivas que conforman el contexto fiscal general y específico aplicable al sector del transporte por carretera presentan distintas competencias, clasificables en los siguientes niveles:

- Unión Europea. La normativa europea define el marco general en el que han de desarrollarse las políticas fiscales de cada uno de los estados miembros de la UE. Dentro de la Unión cada estado tiene competencia absoluta en materia de impuestos directos (IRPF, impuesto de sociedades...). Sin embargo, la política fiscal de la UE se centra en los tipos de los impuestos indirectos (impuesto sobre el valor añadido o impuestos sobre consumos específicos) que pueden afectar directamente al mercado único. Garantiza asimismo que las normas fiscales no impidan al capital circular libremente por la UE y que esa libre circulación no genere oportunidades de evasión fiscal.

En cualquier caso, la UE también vela por el adecuado funcionamiento de la tributación directa, de modo que se limiten las distorsiones y diferencias que provoquen competencia fiscal perjudicial entre socios.

De forma particular para el transporte por carretera, la UE está llevando a cabo desarrollos normativos y tributarios en referencia a la utilización de las infraestructuras viarias y la homogeneización de los peajes. Así, aparecen elementos como la euroviñeta (Directiva sobre Tarificación), que aboga por una regulación de los peajes para los vehículos de más de doce toneladas en las redes transeuropeas y de los posibles descuentos aplicables, que ha de trasponerse progresivamente a los diferentes estados miembros (España tiene de plazo hasta junio de 2008 para ello). El objetivo de esta iniciativa es que no exista distorsión de la competencia y que su estructura sea lineal y proporcionada, se aplique de forma indistinta para todos los agentes y sin costes adicionales, recomendando además que su recaudación se haga obstaculizando lo menos posible el tráfico, es decir, utilizando telepeaje o cobro por medios electrónicos, sin detención de los vehículos.

- Estado. A nivel estatal se concentra la capacidad normativa en materia fiscal y la competencia en la mayoría de los tipos de impuestos existentes, como IRPF, impuesto de sociedades, IVA, impuestos especiales, impuestos sobre vehículos o contribuciones a la seguridad social.
- Comunidades Autónomas. En términos de competencia, gestión, recaudación y liquidación, las comunidades autónomas actúan en el IRPF, además de existir los denominados regímenes forales donde una comunidad concreta tiene además capacidad normativa sobre ciertos impuestos (IRPF, impuesto de sociedades, IVA, impuestos

especiales) con unos modelos y tipos impositivos individuales y diferentes del común del estado español.

- Administración local. Los ayuntamientos tienen competencia y participan en la gestión, recaudación y liquidación de ciertos impuestos, como el impuesto de actividades económicas, el impuesto sobre bienes inmuebles o el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Se trata de impuestos creados por una normativa estatal (por ejemplo, el IAE se basa en la Ley de Haciendas Locales), cuya gestión y liquidación se halla cedida a los ayuntamientos, con lo cual su competencia realmente no se reduce exclusivamente al ámbito municipal.

En este marco competencial se circunscribe la actividad fiscal asociada al sector del transporte por carretera, cuyo detalle exhaustivo será objeto de estudio en posteriores apartados.

Análisis individualizado de la fiscalidad aplicable al transporte por carretera

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Estado	Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la LIRPF
	Norma Foral 35/1998, de 16 de Diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas.
Álava	D.F 75/2005, de 13 de diciembre. D.F 11/2006, de 7 de marzo.
Vizcaya	Norma Foral 10/1998, de 21 de diciembre del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas. O.F 236/2006, de 16 de enero.
Guipúzcoa	Norma Foral 8/1998, de 24 de diciembre, del impuesto sobre la Renta de las personas físicas. O.F 19/2006, de 12 de enero.
Navarra	Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas. O.F 36/2006, de 8 de febrero.

El Impuesto sobre la Renta de las personas físicas es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal que grava la renta disponible de las personas físicas en los términos establecidos en la ley, conforme a las circunstancias personales y familiares, de aplicación en todo el territorio español.

La Ley de IRPF en el sector del transporte se aplicará a aquellos sujetos que realicen de forma habitual, personal y directa la actividad del transporte, es decir, sobre el titular de la actividad.

Por este impuesto tributarán los rendimientos netos de la actividad, es decir, los ingresos obtenidos de la actividad menos sus gastos, incluyendo también los incrementos y disminuciones patrimoniales que se registren en el periodo. No obstante, existen determinadas reglas específicas a efectos de la determinación de la Base Imponible bien por el régimen de estimación directa o por el de estimación objetiva.

REGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA

El régimen de estimación directa admite dos modalidades: la ordinaria y la simplificada.

- Bajo el **régimen de estimación directa ordinaria**, la normativa que afecta al transportista es la establecida en el Impuesto de Sociedades. Por tanto, la determinación de la base imponible sigue en principio el esquema que veremos en el apartado relativo al Impuesto sobre Sociedades. Este régimen se aplica a las actividades cuyo volumen de operaciones sea superior a 600.000 € o cuyos sujetos pasivos han renunciado a otros modos de tributación.
- En cuanto al régimen de estimación directa simplificada, se aplicará a los transportistas siempre y cuando concurren los siguientes requisitos:
 - no se resulte aplicable el régimen de estimación objetiva;
 - no ejerzan otras actividades sometidas a estimación directa ordinaria;
 - el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de actividades no supere los 600.000 €,
 - los sujetos pasivos no hubiesen renunciado a esta modalidad. Es por tanto, un régimen voluntario.

Con carácter general se aplican las normas previstas en la modalidad normal del régimen de estimación directa, si bien estableciendo un método simplificado para la cuantificación de determinados gastos deducibles.

Así, se permite la deducción del 5% del rendimiento neto en concepto de gastos presuntos y la amortización lineal en función de las características del inmovilizado;

Respecto a los **pagos fraccionados**, en ambos regímenes, existe la obligación de efectuar pagos fraccionados a cuenta del impuesto que serán del 20% del rendimiento neto correspondiente al periodo de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre al que se refiera el pago fraccionado. De la cantidad resultante por aplicación de lo expuesto anteriormente se deducirán los pagos fraccionados ingresados por los trimestres anteriores del mismo año.

De la cantidad resultante del cálculo del pago fraccionado, se deducirán en su caso Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados correspondientes al periodo de tiempo transcurrido

desde el primer día del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago fraccionado, en determinados casos.

REGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

Esta modalidad de tributación sólo es aplicable a los transportistas de mercancías por carretera que cumplan las siguientes condiciones:

- Explotar cinco o menos vehículos.
- Que todos sus socios sean personas físicas en cualquier día del año.
- No superar un volumen de ingresos de 450.000 €

A diferencia de lo previsto en el régimen de estimación directa, la determinación de la base imponible se basa en el cálculo del rendimiento neto a través de la aplicación de los correspondientes módulos en función del tipo de actividad. Se trata de un régimen voluntario, en la medida que es renunciable y exige un reducido apoyo contable. Este régimen es incompatible con el régimen de estimación directa.

Los módulos se determinan por Orden Ministerial para cada actividad. En el año 2005 se aprobaron unos módulos definitivos mediante la Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre con el fin de paliar el efecto producido por el incremento del precio del gasóleo.

De acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de IRPF, es previsible que con anterioridad al 1 de diciembre de 2006 se apruebe una nueva Orden Ministerial que modifique los módulos aprobados mediante Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre, reduciendo el importe del rendimiento neto previo a la amortización con la finalidad anteriormente mencionada.

Los módulos previstos para cada actividad de transporte en vigor para el ejercicio 2006 serán los siguientes¹:

Grupo 721.1 y 3: Transporte urbano colectivo y viajeros por carretera

Definición	Unidad	Rendimiento anual/ unidad antes de amortización
Personal asalariado	Persona	3.124,11 €
Personal no asalariado	Persona	16.785,78 €
Número de asientos	Asiento	163,76 €

¹ El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos detallados incluye, en su caso, el derivado de las actividades auxiliares y complementarias del transporte, tales como agencias de transportes, depósitos y almacenamiento de mercancías, etc..., siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal

Grupo 722: Transporte de mercancías por carretera

Definición	Unidad	Rendimiento anual/ unidad antes de amortización
Personal asalariado	Persona	2.859,56 €
Personal no asalariado	Persona	14.896,21 €
Carga vehículo	Tonelada	327,53 €

Para obtener el rendimiento neto previo debemos multiplicar el número de unidades de módulos por el rendimiento anual por unidad. El rendimiento neto se verá minorado por los incentivos al empleo y a la inversión, obteniendo de esta manera el rendimiento neto minorado.

Éste último se multiplicará por unos índices correctores (generales y especiales). El resultado anterior se verá incrementado por otras percepciones empresariales en el caso de que las hubiere (subvenciones), consiguiendo el total del rendimiento neto. El índice corrector general aplicable a la actividad del transporte sería el siguiente.

Personal asalariado	Índice corrector
>10% volumen total de ingresos	0,9
>20% volumen total de ingresos	0,85
>30% volumen total de ingresos	0,8
>40% volumen total de ingresos	0,75

Por su parte el índice corrector especial sería el siguiente:

Rendimiento	Actividad	Índice corrector
>35.196,62€	Epígrafes 721.1 y 3	1,30
>33.640,86€	Epígrafe 722	1,30
Titular con un vehículo único	Epígrafes 721.1 y 3	0,80
Resto de casos	Epígrafe 722	0,80

Respecto a los **pagos fraccionados** por las actividades que estuvieran en el método de estimación objetiva, éste ascenderá al 4% de los rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho método en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que éstas hubiesen comenzado.

No obstante, en el supuesto de actividades que tengan sólo una persona asalariada el porcentaje anterior será el 3%, y en el supuesto de que no disponga de personal asalariado dicho porcentaje será el 2%.

Cuando alguno de los datos-base no pudiera determinarse el primer día del año, se tomará, a efectos del pago fraccionado, el correspondiente al año inmediato anterior. En el supuesto de que no pudiera determinarse ningún dato-base, el pago fraccionado consistirá en el 2% del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

De la cantidad resultante, se deducirán en su caso las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados correspondientes al periodo de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago fraccionado, en determinados casos.

Es importante resaltar que para el cálculo de los pagos fraccionados del ejercicio 2006, existe una reducción con el fin de paliar el efecto producido por el incremento del precio del gasóleo. Así, a efectos del cálculo del pago fraccionado deberán tenerse en cuenta los siguientes módulos:

Grupo 721.1 y 3: Transporte urbano colectivo y viajeros por carretera

Definición	Unidad	Rendimiento anual/ unidad antes de amortización
Personal asalariado	Persona	2.981,02 €
Personal no asalariado	Persona	16.016,97 €
Número de asientos	Asiento	121,40 €

Grupo 722: Transporte de mercancías por carretera

Definición	Unidad	Rendimiento anual/ unidad antes de amortización
Personal asalariado	Persona	2.728,59 €
Personal no asalariado	Persona	10.090,99 €
Carga vehículo	Tonelada	126,21 €

Una vez determinado el rendimiento neto de la actividad económica destacar que, en ambos regímenes (estimación directa o estimación objetiva), será de aplicación una reducción general del 40% para el caso de rendimientos de actividades económicas generados en un período superior a 2 años o bien calificados de forma notoriamente irregular de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de desarrollo de la norma.

Adicionalmente y con el fin de determinar la base liquidable será necesario aplicar determinadas **reducciones** que a los efectos de la actividad de transporte serían las siguientes:

- **Mínimo personal y familiar:** con carácter general los contribuyentes podrán reducir con carácter general 3.400 € anuales. El mínimo familiar estará en función del número de descendientes;
 - 1.400 € anuales por el primero.
 - 1.500 € anuales por el segundo.
 - 2.200 € anuales por el tercero.
 - 2.300 € anuales por el cuarto y siguientes.
- **Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social: con carácter general el límite será de 8.000 euros anuales para la suma de las aportaciones a planes de pensiones y mutualidades de previsión social.**

Si el partícipe es mayor de cincuenta y dos años el límite anterior se incrementará en 1.250 € adicionales por cada año que exceda de cincuenta y dos, con el límite máximo de 24.250 € para partícipes, mutualistas o asegurados de 65 años o más.

- **Pensiones compensatorias: se podrán reducir las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas a favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial.**

Calculada la base liquidable, se aplica el **tipo impositivo**, que es de carácter progresivo y aumenta conforme lo hace la renta. Así, la tributación se realiza según tramos de base liquidable para los que aplica un tipo impositivo diferenciado.

En la actualidad existen dos escalas (autonómica y general), aunque a efectos de este estudio vamos a unificar las escalas para obtener un tipo único. Destacar que para el ejercicio 2007 se introducirá una nueva reforma del impuesto que afectará principalmente a los tramos de tributación, pasando a ser el tipo mínimo del 18% y el máximo del 43%.

La escala general prevista para el ejercicio 2006 es la siguiente:

Base Liquidable (hasta €)	Cuota íntegra €	Resto (hasta €)	Tipo
0,00	0,00	4.161,60	15%
4.161,60	624,24	10.195,92	24%
14.357,52	3.071,26	12.484,80	28%
26.842,32	6.567,00	19.975,68	37%
46.818,00	13.958,00	En adelante	45%

Sobre la cuota íntegra así obtenida, aplicamos una serie de **deducciones**:

- **Vivienda habitual:** se podrá aplicar una deducción por la adquisición de la vivienda habitual siendo la base máxima de deducción 9.015,18€

Como regla general, el porcentaje de deducción será del 10,05%. No obstante, en el caso de que la adquisición de la vivienda se haya producido con financiación ajena, el porcentaje de deducción aplicable será el siguiente:

Plazo	Financiación Ajena
2 primeros años	16,75% sobre los primeros 4.507,59 €
	Resto al 10,05%
Años posteriores	13,4% sobre los primeros 4.507,59 €
	Restos al 10,05%

Está deducción será también de aplicación en el caso de **aportaciones a cuentas ahorro vivienda**, siendo la base de la deducción el importe de las cantidades aportadas en el ejercicio con el límite de 9.015,18€, siempre y cuando se destine a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

- **Doble imposición de dividendos:** los rendimientos íntegros del capital mobiliario se integrarán en la base imponible multiplicándose por 140 y aplicando posteriormente una deducción del 40%.
- **Inversiones deducibles:**
 - El 10% de las inversiones realizadas en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite que se instalen en vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera. Los vehículos pueden ser tanto nuevos como usados; si son nuevos también se podrá aplicar la deducción por protección del medio ambiente.
 - El 10% de las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, vehículos industriales y comerciales de transporte por carretera, como las inversiones para el aprovechamiento de energías renovables.
 - En el caso de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera en cuyo caso la deducción en la cuota íntegra será del 12%. Dichas inversiones deben formar parte de programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.
 - El 10% de las inversiones realizadas en plataformas de acceso para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera.
- **Deducción por cuenta ahorro empresa:** el 15% de las cantidades depositadas en el período impositivo en una cuenta ahorro-empresa, destinada a constituir una sociedad nueva empresa, con el límite de base de deducción de 9.000€ anuales, aplicándose el porcentaje del 15%.
- **Deducciones en actividades económicas:** a los contribuyentes del IRPF que ejercen actividades económicas, les son de aplicación los incentivos a la inversión empresarial que se establecen en el Impuesto sobre Sociedades, con excepción de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Tales incentivos sólo se aplican a los contribuyentes que tributen por el régimen de estimación objetiva si así se contempla reglamentariamente.

La deducción por inversiones en actividades económicas no puede exceder de un determinado límite sobre la cuota líquida (dicho límite será el que establezca la normativa del Impuesto sobre Sociedades para los incentivos y estímulos a la inversión empresarial).

Con la LIRPF vigente, los límites de deducción se aplican sobre la cuota resultante de minorar la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria en las deducciones por inversión en vivienda habitual y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural.

RÉGIMEN FORAL DEL PAÍS VASCO

Por razones históricas, las Diputaciones Forales del País Vasco tienen reconocidas competencias normativas en materia tributaria. Así, cada Diputación tiene su propia normativa en materia de IRPF.

Por regla general, los sujetos pasivos de este impuesto tributarán donde tengan su residencia habitual. Las retenciones e ingresos y pagos a cuenta del impuesto se realizadas por la Administración correspondiente (i.e. Foral o Estatal) en función del territorio donde se desarrollen los trabajos o servicios.

Para la determinación de la base imponible, se aplican los siguientes regímenes:

- **Estimación directa normal:** en su modalidad normal se regula en los mismos términos que en el territorio común.

Hay que tener en cuenta que en la normativa estatal se considera gasto deducible las primas por seguro de enfermedad de los hijos que sean menores de 25 años. No obstante, en los Territorios Históricos se amplía la deducibilidad hasta el límite de los hijos menores de 30 años.

También existe una mínima diferencia en el límite anual de la deducibilidad de las cantidades abonadas a seguros por profesionales no integrados en el régimen de la Seguridad Social, ya que mientras en territorio común es de 3.005 €, en Álava es de 3.005,06 € y en Guipúzcoa y Vizcaya es de 3.006 €.

- **Estimación directa simplificada:** cuando el volumen de operaciones en el ejercicio inmediato anterior no supere los 500.000 € en Álava y 1.000.000 € en Guipúzcoa y Vizcaya.
- La determinación del rendimiento neto sigue el mismo procedimiento que en el caso anterior a excepción de que en la calificación y cuantificación de los ingresos y gastos no se tienen en cuenta además de las provisiones y las alteraciones patrimoniales, las amortizaciones, lo cual supone que la minoración posterior asciende al 10%, en concepto de amortizaciones, provisiones y gastos de difícil justificación.
- **Procedimiento sectorial:** al igual que en los casos anteriores, una vez establecida la diferencia entre los ingresos y los gastos, se aplicará un porcentaje determinado reglamentariamente sobre las provisiones, amortizaciones y gastos de difícil justificación.

Respecto a los **pagos fraccionados**, con carácter general, el importe del pago fraccionado es del 5% de los rendimientos netos obtenidos en el penúltimo año. Sin embargo, en Vizcaya cuando en el penúltimo ejercicio anterior al que corresponden los pagos fraccionados el rendimiento neto de las actividades no hubiera sido positivo, el importe del pago fraccionado será el resultante de aplicar el 0,5% al volumen de ventas o ingresos de dicho año, salvo en el caso de comerciantes mayoristas, en cuyo caso este último porcentaje será del 0,25%. Cuando el penúltimo año sea el de inicio de la actividad, se elevará al año el rendimiento neto de dicho año.

Asimismo en Vizcaya, con efectos desde 1-1-2006, en el ejercicio de inicio de la actividad y en el siguiente, están obligados a ingresar el 20% de los rendimientos netos devengados en cada trimestre natural en el caso de estimación directa.

En cuanto al **régimen de estimación objetiva**, en cualquiera de sus dos modalidades, por convenios o por signos, índices o módulos, nunca puede dejar sin gravar los rendimientos reales de la actividad económica.

La modalidad de **estimación objetiva a través de convenios** se aplica a determinados sectores, a los que se establecen cifras individualizadas de rendimientos que afecten a varios períodos impositivos, previa aceptación de los contribuyentes. El esquema liquidatorio en este régimen sería el mismo que el expuesto anteriormente para la normativa estatal, siendo el detalle de los SIM aplicables en todos los Territorios Históricos del País Vasco para el ejercicio 2006 el siguiente

Grupo 721.1 y 3: Transporte urbano colectivo y viajeros por carretera

Definición	Unidad	Rendimiento anual/ unidad antes de amortización
Personal asalariado	Persona	2.541,12€
Personal no asalariado	Persona	17.309,18€
Número de asientos (ámbito nacional)	Asiento	129,51€
Número de asientos (resto)	Asiento	45,96€

Grupo 722: Transporte de mercancías por carretera

Definición	Unidad	Rendimiento anual/ unidad antes de amortización
Personal asalariado	Persona	2.859,56 €
Personal no asalariado	Persona	14.896,21€
Carga vehículo	Tonelada	327,53 €

Determinado el rendimiento neto de la actividad, las **reducciones aplicables a la base imponible** serán las mismas que las expuestas para Territorio Común, salvo en lo que se refiere a la tributación conjunta, en donde el importe de la reducción es superior y asciende a 3.672€. No obstante existen casos específicos en el que dicho importe podría verse reducido.

Aplicadas dichas reducciones obtenemos la **base liquidable** que multiplicada por **el tipo impositivo** daría lugar a la cuota íntegra.

En el caso de los Territorios Forales, la escala de tipos en vigor para el ejercicio 2006 sería la siguiente:

Base Liquidable (hasta €)	Cuota íntegra €	Resto (hasta €)	Tipo
3.746,00	0	3.122,00	15%
6.868,00	468,3	7.283,00	23%
14.151,00	2.143,39	13.942,00	28%
28.093,00	6.047,15	14.566,00	35%
42.659,00	11.145,25	19.768,00	42%
62.427,00	19.447,81	En adelante	48%

Para obtener la **cuota líquida**, al igual que ocurre en Territorio Común, serán de aplicación las siguientes deducciones que en el régimen común se denominan reducciones en base imponible. El detalle sería el siguiente:

- **Deducción por descendientes:** se determinará en función del número de descendientes: por cada descendiente que conviva con el contribuyente se practicará la siguiente deducción:
 - 479 € anuales por el primero.
 - 588 € anuales por el segundo.
 - 885 € anuales por el tercero.
 - 1.145 € anuales por el cuarto.
 - 1.561 € anuales por el quinto y por cada uno de los sucesivos descendientes.

Adicionalmente, por cada descendiente menor de seis años que conviva con el contribuyente, además de la deducción que corresponda conforme al párrafo anterior, se practicará una deducción complementaria de 261 € anuales.

- **Otras deducciones:** por adopción, por abono de anualidades por alimentos, por ascendientes, por discapacidad y por edad.
- **Deducciones por vivienda habitual**

a) Arrendamiento de vivienda habitual:

- **Arrendatario:** Los contribuyentes menores de 35 años y los titulares de familia numerosa pueden deducir un 25% de las cantidades que satisfagan por el alquiler de su vivienda habitual con el límite de 2.000 € anuales.

El resto de los contribuyentes deducen un 20% con el límite de 1.600 € anuales. Guipúzcoa y Álava añaden un supuesto más para beneficiarse de la deducción del 25%. Así, se reconoce el derecho de aplicarse esta deducción a quienes tengan reconocida una incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

- **Arrendador:** procede una deducción del 20% del rendimiento neto obtenido por el arrendamiento de vivienda con el límite individual máximo de 1.6005.

Con efectos desde el 1-1-2005, los propietarios de viviendas que las cedan para su posterior arrendamiento conforme a lo dispuesto en el D 316/2002 del Gobierno Vasco, que promueve e impulsa el “Programa de Vivienda Vacía”, pueden aplicar esta deducción por alquiler.

b) Inversión en vivienda habitual:

El funcionamiento es semejante que el previsto por la normativa estatal. No obstante los porcentajes de deducción previstos serían los siguientes:

- El 15% de las cantidades invertidas en el ejercicio. Será del 25% cuando el contribuyente tenga una edad inferior a 35 años y su base imponible no supere 27.045,54 € en Vizcaya y 30.000 € en Álava y Guipúzcoa.
- En concepto de financiación, el 20% de los intereses satisfechos en el ejercicio. Podrá ser del 30% en los mismos términos señalados anteriormente.

➤ **Deducciones para el fomento de actividades económicas:**

Los contribuyentes que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa, pueden aplicar las **deducciones para incentivar las inversiones en activos fijos materiales nuevos y la realización de determinadas actividades previstas para el IS**, teniendo en cuenta que los límites de deducción establecidos para las mismas se aplican sobre la cuota íntegra correspondiente a la base imponible general integrada por los rendimientos de actividades económicas.

Las normativas de Vizcaya y Guipúzcoa también permiten aplicar la **deducción relativa a las inversiones en el aprovechamiento de energías renovables**. La normativa de Álava ha eliminado la aplicación de esta deducción desde el ejercicio 2005.

Se prevé una **deducción por participación de trabajadores en la empresa** y que consiste en aplicar un 10%, con el límite máximo anual de 1.800 € por las cantidades en metálico satisfechas por los trabajadores por adquisición de acciones o participaciones de la empresa donde trabajan o en cualquiera de las que pertenecen al mismo grupo de empresas, siempre cumplan determinados requisitos.

- **Deducciones por donativos:** Los contribuyentes pueden aplicar las deducciones previstas para este impuesto en la normativa reguladora del régimen fiscal de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. La base de la deducción no puede exceder del 30% de la base imponible minorada en la reducción por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.
- **Deducciones por doble imposición de dividendos:** La única diferencia existente consiste en la remisión a la deducción por doble imposición correspondiente a los retornos de las cooperativas protegidas y especialmente protegidas reguladas en las distintas Normas Forales. Los socios de las cooperativas protegidas gozan de una deducción en la cuota del IRPF del 10%. Cuando se trate de una cooperativa especialmente protegida, dicha deducción será del 5% de tales retornos.

RÉGIMEN FORAL DE NAVARRA

Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la competencia para la exacción del IRPF de los sujetos pasivos que tengan residencia habitual en su territorio, y la de aquellos que, residiendo en el extranjero, conserven la condición política de navarros: los que hayan tenido en Navarra su última vecindad administrativa, y sus descendientes inscritos como españoles que lo soliciten. La tributación se realizará según lo dispuesto en la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del IRPF y en su Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo.

Las retenciones, ingresos y pagos a cuenta del impuesto serán realizadas por la Comunidad Foral de Navarra o por la Administración del Estado en función del territorio en el que se desarrolle la actividad y de acuerdo con lo establecido en el Concierto Económico.

La Administración Foral Navarra no está obligada a aplicar los mismos tipos de retención e ingreso a cuenta que el territorio común. La única diferencia respecto al régimen estatal está en que el tipo aplicable a rendimientos de actividades profesionales es del 15% y los pagos fraccionados a realizar sobre rendimientos netos del trabajo están tramificados, con porcentajes entre el 6% y el 24%.

En cuanto a los regímenes de determinación de la base imponible, nos remitimos a lo expuesto en el apartado de Territorio Común. No obstante, destacar que los signos, índices o módulos aplicables en Navarra en el régimen de estimación objetiva difieren de los previstos por la normativa vigente en Territorio Común por lo que el detalle de los mismos será el que pasamos a exponer a continuación:

Grupo 721.1 y 3: Transporte urbano colectivo y viajeros por carretera

Definición	Unidad	Rendimiento anual/ unidad antes de amortización
Personal asalariado	Persona	1.111,97 €
Personal no asalariado	Persona	10.245,96 €
Distancia recorrida	1000 km	72,20 €

Grupo 722: Transporte de mercancías por carretera

Definición	Unidad	Rendimiento anual/ unidad antes de amortización
Personal asalariado	Persona	1.083,07 €
Personal no asalariado	Persona	14.036,75 €
Carga vehículo	Tonelada	174,37 €

Una vez determinada la base imponible, serán de aplicación determinadas **reducciones**. A estos efectos pasamos a detallar aquellas que difieren de las previstas en la normativa estatal:

- **Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:** con carácter general la menor de las dos cantidades siguientes: 25% de la suma de los rendimientos de actividades empresariales (incrementado al 40% en caso de partícipes mayores de 52 años) o

7.212,15€ (dicha cantidad se verá incrementada en 601,01€ por cada año que tenga el partícipe superior a 52).

- **Mínimo personal y familiar:** la reducción prevista para el mínimo personal ascienda a 3.440€
 - 1.535 € anuales por el primero y segundo;
 - 2.250 € anuales por el tercero;
 - 3.000 € anuales por el cuarto.
 - 3.500 € anuales por el quinto;
 - 4.000 € por el sexto y siguientes.

Por los descendientes menores de tres años existe una reducción específica de 1.200 €. Por ascendiente, dicha reducción sería de 800 € en caso de que fuesen igual o mayores de 65 años.

- **Por cuidado de ascendientes, descendientes o personas discapacitadas:** serán deducibles de la parte general de la base imponible las cantidades satisfechas a la seguridad social por empleados de hogar para el cuidado de descendientes menores de 16 años, de personas que generen el derecho de reducción por mínimo familiar por ascendientes, minusválidos y personas asistidas y también del propio sujeto pasivo mayor de 65 años.

Determinada de esta forma, se aplicará la escala de tipos a la base liquidable con el fin de determinar el importe de la cuota íntegra, al igual que en Territorio Común. La escala de tipos aplicables será la siguiente:

Base para calcular la retención (hasta €)	Cuota de retención (€)	Resto base para calcular el tipo de retención (hasta €)	Porcentaje
	0	3.537,00	14
3.537,00	495,18	4.162,00	22,5
7.699,00	1.431,63	8.323,00	25
16.022,00	3.554,00	13.005,00	28
29.027,00	7.195,40	13.525,00	36,5
42.552,00	12.132,03	13.525,00	42
56.077,00	17.812,53	En adelante	44

La Ley Foral regula las siguientes **deducciones** aplicables a la cuota íntegra para obtener la cuota líquida.

- **Deducción por alquiler de vivienda:** Se regula una deducción del 15%, con un máximo de 601.01€ anuales, de las cantidades satisfechas por el alquiler de la vivienda habitual con los siguientes requisitos:
 - Que el sujeto pasivo no tenga rentas superiores excluidas las exentas a 30.000 €
 - Que las cantidades satisfechas por alquiler superen el 10% de las rentas del período excluidas las exentas.
- **Deducción por inversión en vivienda habitual:** será deducible el 15% de las cantidades satisfechas por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, siendo el importe límite de la base imponible de deducción 9.015 €
- **Deducciones en actividades empresariales y profesionales:** A los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales o profesionales les son de aplicación las deducciones relacionadas con la inversión empresarial y la creación de empleo establecidas en el Impuesto de Sociedades, a excepción de la deducción por reinversión en la transmisión de valores.
- **Deducción por dividendos:** La deducción es el resultado de minorar el importe integrado en la base imponible en el rendimiento íntegro obtenido. El importe de la deducción no aplicado por insuficiencia de cuota líquida puede practicarse en los 4 años siguientes. Cabe destacar que, a diferencia de lo que ocurre en Territorio Común, la deducción por doble imposición de dividendos minorará la cuota íntegra.
- **Límite a la deducción por donativos e inversión en bienes culturales:** Cada una de las bases de la deducción por donativos, así como la practicada por bienes de interés cultural no pueden exceder del 20% de la base liquidable.

Una vez fijada la cuota diferencial, los sujetos pasivos que perciban pensiones de viudedad con derecho a complementos pueden practicar una deducción adicional por la diferencia entre la cuantía mínima fijada para la clase de pensión de que se trate y el IPREM (indicador público de renta de efectos múltiples), computados anualmente en ambos casos.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Estado	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
Álava	Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.
Vizcaya	Normal Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.
Guipúzcoa	Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto de Sociedades.
Navarra	Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.N. núm. 159/31-12-96)

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.

Es por ello que será de aplicación a todos aquellos transportistas que operen mediante entidades jurídicas o bien mediante cooperativas, a las cuales se les aplicará el régimen especial contenido en la Ley del Impuesto.

En referencia a las cooperativas, en el sector del transporte por carretera podemos distinguir los siguientes tipos:

- Cooperativas de transporte: Formadas por personas habilitadas para la prestación de servicios discrecionales de transporte de mercancías o viajeros, incluyendo la captación de cargas o contratación de servicios y comercialización para sus socios.
- Cooperativas de trabajo asociado: En estas cooperativas la actividad es la prestación de trabajo por parte de los socios, proporcionándoles trabajo a través de la organización común de la producción de bienes y servicios para terceros.

En cuanto a la **territorialidad**, hemos de decir que el IS se exige en todo el territorio español. Sin embargo, el auténtico ámbito espacial de aplicación del IS viene delimitado por la concurrencia en la entidad de que se trate de la cualidad de residente en dicho territorio. De este modo, podemos distinguir:

- obligación personal: para los sujetos pasivos que sean residentes en España los cuales serán gravados por la totalidad de su renta mundial.
- obligación real, limitada, que se encuentra regulada por otro tributo directo, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que afecta a los transportistas no residentes, en la medida que obtengan rentas en España.

Para determinadas entidades, en función de su volumen de operaciones y el lugar en que se entiendan realizadas, el IS es un tributo concertado de normativa común, o bien se le debe aplicar la normativa foral, de acuerdo con el siguiente esquema:

domicilio fiscal	Volumen total de operaciones en el ejercicio anterior	operaciones con territorio común	exacción	Normativa/inspección
País Vasco/ Navarra	hasta 3,01 millones de €	indiferente	PV: TH Domicilio Navarra	Foral
	Más de 3,01 millones de €	0%	PV: TH Domicilio Navarra	Foral
		menos de 75%	conjunta	Foral
		75% o más	conjunta	Territorio común
		100%	Territorio Común	Territorio común
Territorio Común	hasta 3,01 millones de €	indiferente	Territorio Común	Territorio común
	Más de 3,01 millones de €	0%	Territorio Común	Territorio común
		menos de 75%	conjunta	Territorio común
		75% o más	conjunta	Territorio común
		100%	PV/ Navarra	PV

Es necesario tener en cuenta que a efectos de la determinación del volumen de operaciones, los servicios de transporte se entienden realizados en el territorio donde radique el domicilio fiscal de la entidad que preste los referidos servicios.

La **base imponible** en el IS se define, con carácter general, como el importe de la renta en el periodo impositivo, minorada, en su caso, por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

En lo que refiere a las **dotaciones a la amortización de los elementos del inmovilizado**, como norma general, se prevé la deducibilidad de las dotaciones efectuadas y contabilizadas en el periodo impositivo en la medida en que las mismas se ajusten a lo previsto por unas tablas aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Destacar que en relación con **los activos fijos nuevos adquiridos entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004**, los coeficientes de amortización previstos en las tablas se incrementarán en 1,1.

Dicho esto, existen unos coeficientes de amortización específicos aplicables para la actividad de transporte diferenciando entre la actividad de transporte terrestre de viajeros y la de mercancías.

En este sentido, el detalle de los coeficientes de amortización previstos para las referidas actividades es el siguiente:

Grupo 721. Transporte de viajeros

	Coeficiente lineal máx.	Período mínimo (años)
Autobuses de servicios público		
a) Internacional	22%	10
b) Interurbano, urbano y suburbano	18%	12

	Coeficiente lineal máx.	Período mínimo (años)
Vehículos automóviles de SP	22%	10
Furgonetas, motocicletas, bicicletas y vehículos de reparto, taller y apoyo en carretera	16%	14
Maquinaria e instalaciones	Ver sección 64 de las tablas	
Decoración e interiores vehículos	22%	10
Equipos de comunicación y televisión vehículos	22%	10
Máquinas expendedoras- canceladotas de billetes	15%	14

Grupo 722. Transporte de mercancías

	Coeficiente lineal máx.	Período mínimo (años)
Equipos de comunicación	22%	10
Autocamiones de SP		
a. Ámbito nacional e internacional	18%	12
b. Ámbito comarcal y autonómico	16%	14
c. Empresas de mudanzas	18%	12
Tractores industriales	18%	12
Furgonetas, vehículos comerciales y camiones ligeros de carga < a 4 toneladas	16%	14
Remolques	12%	18
Maquinaria	Ver sección 64	

Una vez determinada la base imponible, la **cuota íntegra** se obtendrá aplicándole a la misma el tipo de gravamen, que para el ejercicio 2006 será el que corresponda según el siguiente esquema:

	Estado	País Vasco	Navarra
General	35%	32,6%	35%
PYME's	30%- 35% (1)	30%- 32,5% (2)	32,5% (3)
Cooperativas fiscalmente protegidas	20%	21%	20%
Cooperativas fiscalmente protegidas de reducida dimensión	-	19%- 21% (4)	-

- El tipo del 30% es aplicable a los primeros 120.202,41 € de base imponible, el resto tributa al 35%.
- El tipo del 30% es aplicable a los primeros 100.000,00 € de base liquidable, el resto tributa al 32,5%.
- Desde 1.1.2005, 30% para aquéllas cuyo importe neto de cifra de negocios en el periodo impositivo anterior haya sido igual o inferior a 1 millón de euros.
- En Vizcaya, las cooperativas fiscalmente protegidas de reducida dimensión aplicarán el tipo del 19% a la parte de la base liquidable comprendida entre 0 y 100.000€ tributando el resto al 21%.

Es importante tener en cuenta que la Base Imponible correspondiente a los resultados extracooperativos está sujeta al tipo general.

Destacar como novedad que los tipos de gravamen aplicados en Territorio Común se reducen a partir del 1 de enero de 2007. La reducción se realizará en dos fases:

	Actual	1/1/2007	1/1/2008
Tipo General	35%	32,5%	30%
Mutuas, Cooperativas de crédito cajas rurales	25%	25%	25%
Cooperativas fiscalmente protegidas	20%	20%	20%

En cuanto a las PYME's, el tipo impositivo pasará de ser de 30%/35% como es actualmente, a ser de 25%/30% a partir del 1 de enero de 2007. La aplicación de estos tipos se hará de acuerdo con los tramos previstos en la normativa actualmente en vigor.

De la cuota anterior hay que detraer las **deducciones y bonificaciones** a que se tenga derecho obteniendo así la cuota líquida. En este sentido, vamos a diferenciar entre la deducción por doble

imposición societaria aplicable a todos los tipos de sociedades y sin limitación alguna y aquellas deducciones para incentivar la realización de inversiones.

Así en cuanto a la **deducción por doble imposición societaria** hay que tener en cuenta lo siguiente:

- **Deducción por doble imposición interna:** la base de la deducción es el importe íntegro de los dividendos o las participaciones;
- **Deducción por doble imposición internacional:** Siempre que las rentas obtenidas procedan de una empresa establecida en el extranjero y haya sido gravada por un impuesto de naturaleza análoga o idéntica al Impuesto sobre Sociedades, el sujeto pasivo podrá deducir de la cuota íntegra del IS la menor de estas dos cantidades: bien el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero o bien, el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubiesen obtenido en territorio español.

Por su parte, entre las deducciones a aplicar por inversiones realizadas por las entidades dedicadas al transporte, cabe destacar las siguientes:

- **Deducción por actividades de innovación tecnológica:** Los sujetos pasivos del IS tienen derecho a deducir de la cuota del impuesto por los gastos realizados en el ejercicio en actividades de innovación tecnológica. Se considera como innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o de mejoras en los procesos ya existentes. La base de la deducción es el importe de los gastos efectuados por este concepto en el periodo impositivo.
- **Deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente:** Las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales. Para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10% de las inversiones que estén incluidas en programas convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental.

La reducción será del 12% en el supuesto de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera. Los vehículos que dan derecho a disfrutar de la deducción para la protección el medio ambiente, son aquellos que reúnan las siguientes condiciones.

- Deben ser de vehículos del inmovilizado material.
- Los vehículos deben ser nuevos.
- Han de ser vehículos industriales o comerciales de transportes por carretera.
- Si son vehículos con motor diesel o con motor encendido por chispa alimentado con gas natural o gas licuado del petróleo, deben cumplir los requisitos sobre emisiones de gases.

La base de deducción es el resultado de aplicar al precio de adquisición uno de los porcentajes siguientes:

- El 45% si se trata de camiones, vehículos acondicionados y mixtos adaptables.
- El 40% si son tractocamiones.
- El 35% para autobuses y el resto de vehículos de transporte por carretera.

Para vehículos que cumplan la normativa comunitaria EURO 3, EURO 4 y EURO 5, los porcentajes anteriores podrán ser incrementados en 45 puntos porcentuales.

Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos: Se entiende por trabajador minusválido aquella persona en edad laboral afectada como mínimo por una disminución de su capacidad física o psíquica del 33% que le impida obtener o conservar un empleo adecuado a causa de dicha limitación. El importe de esta deducción es de 6.000 euros por cada persona/ año.

El importe total de las deducciones no podrán superar el 35% de la cuota íntegra tras realizar las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones.

- **Deducción por inversiones en localización de vehículos:** Se aplicará una deducción del 10% del importe de la inversión realizada en sistemas de navegación y localización vía satélite que se instalen en vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera o en plataformas de acceso para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a los vehículos de transporte público de viajeros de carretera.
- **Deducción por reinversión de resultados extraordinarios en inmovilizado material afecto a la actividad:** Siempre que la reinversión se realice conforme a lo dispuesto en la normativa, podrá deducirse un 17% del valor de adquisición del nuevo activo.

El importe de las deducciones aplicadas en cada uno de los períodos impositivos no podrá en ningún caso exceder del 35% de la cuota íntegra, minorada en su caso por las deducciones para evitar la doble imposición societaria. Dicho límite pasará a ser del 50% cuando el importe de las inversiones realizadas en actividades de I+D+I y de fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación exceda del 10% de la cuota íntegra.

A partir del 1 de enero de 2007, se reduce de manera paulatina el importe de determinadas y deducciones hasta su desaparición en 2011:

	2006	2007	2008	2009	2010
Deducción por sistemas de localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de empleados	10%	8%	6%	4%	2%
Deducción por inversiones medioambientales:					
➤ Deducción en inversiones medioambientales	10%	8%	6%	4%	2%
	12%	10%	8%	5%	3%

➤ Adquisición de vehículos nuevos					
Deducción por contribución a planes de pensiones	10%	8%	6%	4%	2%
Deducción por reinversión de resultados extraordinarios en inmovilizado material afecto a la actividad ²	17% ³	14,5%	12%	-	-

Una vez obtenida la cuota líquida, se deducen de ella las retenciones y los pagos fraccionados para así obtener la cuota diferencial o importe a pagar.

El sistema de **pagos fraccionados** está establecido como una forma de periodificación anticipada del pago del impuesto. Dentro de los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, las entidades sujetas a esta obligación deben efectuar un pago fraccionado.

Existen dos sistemas de efectos de la determinación del cálculo de la base imponible del pago fraccionado:

- En función de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural. Este sistema es optativo.
- En función de la cuota íntegra correspondiente al último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día 1 de los citados meses. El porcentaje será de un 18% a aplicar sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición, las bonificaciones, las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a ese período impositivo.

Cuando la cuantía de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados supere la cuota a pagar del impuesto, la Administración devolverá la diferencia.

Con el fin de fomentar la renovación del parque automovilístico, en concreto de vehículos comerciales e industriales, el **PLAN PREVER prevé una deducción específica vigente hasta el 31 de diciembre de 2006** cuya mecánica es muy similar a las retenciones e ingresos a cuenta. En este sentido, se instrumenta a través de un sistema de rebaja en el precio de compra del vehículo, otorgada por el concesionario o vendedor final cuyo importe deberá ser reembolsado por el fabricante o el que mantenga las relaciones de distribución de los vehículos en España, que será quien, en definitiva, se beneficie de la aplicación de la referida deducción.

La aplicación de esta deducción exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

² Para los sujetos pasivos que tributen al tipo general del 35%.

³ El porcentaje de deducción será del 7% o del 2% para los sujetos pasivos que tributen a los tipos del 25% y del 20% respectivamente.

- Que el adquirente (ya sea comprador o arrendatario financiero) justifique la baja para el desguace del vehículo industrial de menos de 6 toneladas con independencia del tiempo de tenencia del mismo;
- Que la antigüedad del vehículo desde su primera matriculación definitiva sea superior a 7 años en el caso de los vehículos industriales, y
- Que el vehículo industrial adquirido esté no sujeto al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (ver apartado específico);

En este sentido, las bonificaciones que se otorguen a los compradores o arrendatarios financieros de vehículos industriales con menos de 6 toneladas ya sean nuevos o usados con una antigüedad no superior a 5 años, podrán deducirse de la cuota íntegra del IS con un límite máximo de 4800,81€ por vehículo.

REGIMEN FORAL DEL PAÍS VASCO

El Concierto Económico establece que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para determinadas entidades. Esto supone que, si bien es cierto que se trata de un impuesto armonizado, como consecuencia de la competencia normativa de los diferentes Territorio Históricas existen diferencias entre lo dispuesto en la normativa aplicable en Territorio Común y la vigente en cada uno de los Territorios Forales.

El esquema de liquidación del impuesto es similar al previsto en la normativa de Territorio Común. No obstante, existen determinadas diferencias que quisiéramos destacar:

- En cuanto al **sistema de amortización de los elementos de inmovilizado**, la normativa foral prevé un sistema de amortización según tablas más beneficioso que el previsto en la normativa en vigor en Territorio Común. Adicionalmente, existe una libertad de amortización en relación con determinados activos y en concreto interesa destacar los activos fijos nuevos afectos a la reducción y corrección del impacto contaminante.
- Se mantiene el **sistema de reinversión de beneficios extraordinarios mediante la exención en base**, a diferencia de lo que ocurre en Territorio Común en donde la reinversión puede dar lugar a la aplicación de una deducción en la medida en que se cumplan los requisitos previstos en la norma.
- Otra diferencia que entendemos conveniente destacar es la aplicación de un **tipo general inferior al previsto en la normativa de Territorio Común**. Así, el tipo general aplicable previsto es del 32,5%. En cuanto al previsto para las PYME's, el tipo será del 30%. En el caso de Guipúzcoa, la aplicación de este tipo reducido está condicionada a que al cierre del ejercicio, al menos el 50% del capital social sea titularidad de personas físicas.
- En cuanto a las **cooperativas fiscalmente protegidas, en Vizcaya**, se aplica un **tipo reducido del 21%**. Ahora bien, en el caso en que se consideren de reducida dimensión, el tipo aplicable será del 19% por la parte de base liquidable comprendida entre 0 y 60.101,21€ y por el exceso tributarán al 21%.

- Respecto de las deducciones, se prevé una deducción que no existe en la normativa de Territorio Común: la **deducción por inversiones en activos fijos nuevos**. Así, procederá una deducción **del 10% del importe de las cantidades invertidas en activos fijos nuevos afectos a la actividad**, quedando excluidos los terrenos. Se incluyen asimismo las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero. Esta deducción está sujeta al cumplimiento de determinados requisitos y es incompatible con la exención por reinversión anteriormente mencionada.
- En cuanto a la **deducción por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite que se incorporen a vehículos industriales o comerciales de transporte carretera y la deducción por inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de sillas de ruedas que se incorporen a los vehículos de transporte público de viajeros**, hay que tener en cuenta que no resultan de aplicación en Vizcaya.

En los otros dos territorios, estas deducciones son incompatibles con el resto de las previstas para la realización de inversiones y en concreto, con la deducción por inversiones en activos fijos nuevos.

Adicionalmente es de destacar que a efectos del cálculo de la base de la deducción, el importe de las inversiones realizadas deberá minorarse en el 67,5% del importe de las subvenciones percibidas al efecto.

- Existe una deducción específica que no está prevista en la normativa de Territorio Común denominada **deducción por la constitución de la reserva para inversiones productivas**. Así, se permite a los sujetos pasivos del impuesto deducir un 10% del importe de los beneficios que se destinen a la creación de una Reserva para inversiones productivas o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético siempre y cuando se cumplan determinados requisitos.
- Existe una deducción del 15% de la cuota líquida del IS en relación con las **inversiones realizadas en activos fijos nuevos afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de los sujetos pasivos** así como en relación con las **inversiones realizadas para la adquisición de vehículos nuevos industriales o comerciales de transporte por carretera** en la medida en que contribuyan a la reducción de la contaminación atmosférica.
- Finalmente, respecto a **la deducción por creación de empleo** hay que resaltar que asciende a 3.606,07€ por cada persona/ año en que se haya incrementado el promedio de la plantilla en la medida en que dicho incremento se mantenga durante un período de dos años.

Asimismo, aquellas empresas que pacten en convenio colectivo una reducción de al menos el 10% del tiempo de trabajo y cuya plantilla se incremente un 10%, manteniéndose dicho incremento durante un período mínimo de tres años podrán aplicar los siguientes beneficios fiscales:

- Libertad de amortización en las inversiones que realicen para la adquisición de activos fijos nuevos y en relación con el inmovilizado preexistente.
 - Posibilidad de aplicar un porcentaje de deducción superior en lo que se refiere a la deducción por inversiones en activos fijos nuevos.
 - Incremento en la cuantía de la deducción por creación de empleo.
- En lo que se refiere al coeficiente límite conjunto, la suma de las deducciones no puede exceder el 45% de la cuota íntegra.

REGIMEN FORAL DE NAVARRA

Al igual que ocurre en el caso del País Vasco, Navarra tiene un régimen específico de tributación en lo que al Impuesto sobre Sociedades se refiere. En este sentido, si bien el esquema liquidatorio del impuesto también es el mismo que en Territorio Común, existen determinadas singularidades que pasamos a detallar:

- Existen determinadas **particularidades en relación con el sistema de amortización del inmovilizado material e inmaterial.**
- Existe la figura de la **exención por reinversión de beneficios extraordinarios**, sujeta al cumplimiento de determinadas condiciones.
- Se prevé una **reducción específica del 45% de las cantidades que del resultado contable se destinen a la constitución de una reserva especial**, con el límite máximo del 40% del importe de la base imponible, siendo necesaria la concurrencia de determinados requisitos.
- En cuanto al tipo de gravamen, las **PYME's tributan al tipo del 32,5%**.
- Respecto a las deducciones, se prevé una **deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos** del 10% del importe de las referidas inversiones y siempre que no se trate de terrenos.
- En relación con la **deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente**, la misma ascenderá al 15% del importe de las inversiones realizadas y en el caso de la **adquisición de vehículos nuevos industriales o comerciales de transporte por carretera**, la base de la deducción se fijará por una normativa de rango reglamentario.
- La **deducción por creación de empleo** se prevé por persona/año en los casos en los que se produzca un incremento del promedio de la plantilla con contrato indefinido en comparación con el promedio de la plantilla que existiera en el ejercicio inmediatamente anterior, ascendiendo 4.207,08€.

- Al igual que en el caso del País Vasco, existe una **deducción por reducción de la jornada de trabajo**.
- Finalmente, existe una **deducción por las cuotas satisfechas por el IAE** siempre que el importe neto de la cifra de negocios de la compañía supere los 2.000.000€. El importe del IAE tiene la consideración de pago a cuenta del impuesto y es incompatible con su consideración como gasto deducible en la base imponible del Impuesto. El importe máximo de la deducción será la cuota mínima del IAE.
- En cuanto a la **deducción por adquisición de vehículos acogidos al programa PREVER**. Destacar que a diferencia de lo que ocurre en Territorio Común, en Navarra será de aplicación respecto de aquellos vehículos industriales ligeros de menos de seis toneladas de peso máximo autorizado, ya sean nuevos o con una antigüedad superior a tres años y siempre se dé de baja otro vehículo de las mismas características.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el Valor Añadido.
Estado	Orden EHA/3718/2005, de 28 de Noviembre, por la que se desarrolla para el 2006 el régimen fiscal simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Álava	Decreto Foral 1/2006, de 24 de Enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido
Vizcaya	Orden Foral, de 16 de Enero, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Guipúzcoa	Orden EHA/3718/2005, de 28 de Noviembre, por la que se desarrolla para el 2006 el régimen fiscal simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Navarra	Orden Foral 36/2006, de 8 de Febrero, por la que se desarrolla para el año 2006 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales.

Se trata de un impuesto plurifásico que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tengan lugar en las distintas fases de la cadena de producción-comercialización. Ahora bien, el importe gravado en cada fase es únicamente el valor añadido generado en la misma debido al mecanismo de deducciones establecido en el impuesto.

Este impuesto surge de la adaptación a la Sexta Directiva comunitaria, de 17 de mayo de 1977 "en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre la cifra de negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme" de los distintos impuestos sobre el consumo de los Estados miembros de la CE. En esta directiva se establecen las reglas para la determinación de una base imponible común, necesaria para fijar la participación de la Comunidad en la recaudación por IVA de los Estados miembros.

La citada Directiva se modificó por la Directiva 91/680/CEE, que regula un régimen transitorio para la tributación de las operaciones intracomunitarias, suponiendo la supresión de las barreras fiscales en la Comunidad y el mantenimiento del principio de tributación en destino.

Posteriormente, con la Directiva 92/77/CEE se completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido tratando de aproximar los tipos del IVA en los distintos Estados miembros de la siguiente forma:

- Los Estados miembros aplicarán un tipo normal comprendido entre el 15% y el 25%.
- Los tipos impositivos reducidos para determinados bienes y servicios estarán entre el 5% y el 9%.
- Se establece la posibilidad de aplicar un tipo del 0% cuando así lo determinen diversas razones sociales.

Dicho esto, cabe destacar que si bien se trata de un sistema armonizado, pueden darse determinadas divergencias en su aplicación ya que en las Directivas se confieren numerosas facultades y opciones a los Estados Miembros.

Desde el punto de vista de los servicios de transporte, los mismos se califican como prestaciones de servicios, siendo necesario establecer una diferencia entre:

- los servicios de transporte interior;
- los servicios de transporte internacional y,
- los servicios de transporte intracomunitario.

Adicionalmente hay que tener en cuenta que, a efectos de la actividad de transporte, la normativa de IVA contempla dos regímenes de liquidación: general y simplificado.

REGIMEN GENERAL

En cuanto a la **tributación del transporte interior**, se define como el transporte de mercancías o personas cuyo punto de salida y de llegada se encuentra dentro del territorio de aplicación del Impuesto.

En este caso el tipo aplicable varía en función del tipo de transporte realizado. Así, en el caso de transporte de mercancías el tipo aplicable será el general, tributando al 16%. Por el contrario, en caso de transporte de personas o viajeros interior, el tipo aplicable será del 7% (tipo reducido).

Respecto a la **tributación del transporte internacional**, se define como el transporte cuyo punto de destino y/o llegada se localiza en un país no comunitario. Se entienden prestados en España los servicios de transporte de mercancías o pasajeros internacionales por la parte del trayecto realizada en su territorio, incluidos espacio aéreo y aguas jurisdiccionales.

Así, dichos transportes estarán sujetos al 16% por la parte del trayecto que transcurra por el territorio de aplicación del impuesto. Ahora bien, en la medida en que dichos transportes pudiesen estar relacionados con exportaciones de mercancías, estarían sujetos pero exentos del impuesto.

En cuanto a los transportes de mercancías relacionados con importaciones, estarían sujetos al pago del impuesto al tipo general del 16%, si bien, en la medida en que hubiesen formado parte de la base imponible del IVA a la importación de la mercancía, estarían sujetos pero exentos siempre y cuando se cumplan determinados requisitos.

Respecto del **transporte intracomunitario de bienes**, se define como aquel cuyo lugar de inicio o de llegada está situado en los territorios de dos Estados Miembros diferentes, siendo el lugar de inicio aquel donde comience efectivamente el transporte de los bienes y el de llegada aquel donde se termine efectivamente el referido transporte.

Como regla general, la sujeción al IVA español de este tipo de servicios dependerá de las reglas de localización aplicables. En base a dichas reglas, los transportes intracomunitarios de bienes se entenderán realizados en el territorio de aplicación del IVA español en los siguientes casos:

- Cuando se inicie el transporte en el territorio español de aplicación del impuesto, salvo que el destinatario del mismo hubiese comunicado al transportista un NIF a efectos del IVA atribuido por otro Estado Miembro

- Cuando se inicie el transporte en otro Estado Miembro, pero el destinatario del servicio haya comunicado al transportista un NIF a efectos de IVA atribuido por la Administración española.

En definitiva, los transportes intracomunitarios de bienes estarán localizados, y por tanto sujetos a IVA, en el Estado miembro que corresponda al NIF que ha suministrado el destinatario.

Respecto a la **liquidación del impuesto**, los sujetos pasivos deben presentar declaraciones-liquidaciones periódicas, así como una declaración resumen anual. Salvo en los supuestos de importaciones, los sujetos pasivos deben realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante la cumplimentación de las referidas declaraciones-liquidaciones.

Como regla general, el periodo de liquidación a que se refieren las declaraciones-liquidaciones periódicas coincide con el trimestre natural. No obstante, la declaración es mensual en el caso de grandes empresas, es decir, aquellas cuyo volumen de operaciones haya excedido, durante el año natural inmediatamente anterior, de 6.010.121,04 euros. Estos sujetos pasivos deben presentar obligatoriamente sus declaraciones-liquidaciones por medios telemáticos.

En cuanto al **plazo de presentación**, con carácter general, las declaraciones deben presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual o trimestral. Se aplican plazos especiales en los siguientes casos:

- La declaración correspondiente al período de liquidación del mes de julio se presenta durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre.
- La declaración correspondiente al último período de liquidación del año, mensual o trimestral, se presenta durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Junto con la última declaración-liquidación periódica del impuesto los sujetos pasivos deben presentar una **declaración resumen anual** en la que consignan las operaciones realizadas durante el ejercicio con un mayor nivel de desglose y desagregación que el utilizado en las declaraciones periódicas.

Los **modelos** de declaración-liquidación periódica son los siguientes:

- Modelo trimestral general: modelo 300
- Grandes empresas (volumen de operación superior a 6.010.121,04 euros): modelo mensual 320
- Régimen simplificado (tres primeros trimestres): modelo 310.
- Régimen simplificado (declaración-liquidación final): modelo 311.
- Régimen general y simplificado, simultáneamente (tres primeros trimestres): modelo 370.
- Régimen general y simplificado, simultáneamente (declaración-liquidación final): modelo 371.
- Los modelos de declaración resumen anual son los siguientes;
- Modelo 390: modelo general.

- Modelo 392: para grandes empresas.

RÉGIMEN SIMPLIFICADO

Este sistema surge con la finalidad de reducir la presión fiscal indirecta que soportan los pequeños empresarios. Se trata de un régimen optativo, que se aplica salvo renuncia. Es por ello que se obliga al sujeto pasivo que reúna los requisitos para tributar en el régimen simplificado y que, a pesar de ello, quiera tributar en el régimen general, a que se pronuncie por la aplicación del régimen general del impuesto.

Su aplicación se coordina plenamente con el régimen de estimación objetiva del IRPF (módulos) y consiste, básicamente, en un régimen de estimación objetiva de las cuotas devengadas por operaciones corrientes, con deducción de las cuotas soportadas o satisfechas realmente en el ejercicio de la actividad.

En cuanto al ámbito de **aplicación del régimen**, hemos de decir que sólo pueden tributar por el régimen simplificado los sujetos pasivos que sean personas físicas o entidades sin personalidad jurídica y que realicen cualquiera de las actividades económicas incluidas en el régimen de estimación objetiva del IRPF, siempre que no superen las magnitudes de corte previstas en la OM EHA/3902/2004 y que no se trate de actividades a las que resulte de aplicación cualquier otro de los regímenes especiales del IVA.

En concreto, en el caso del sector del transporte, además se deben cumplir los siguientes requisitos:

- No emplear en el desarrollo de su actividad más de 5 vehículos en cualquier día del año. En el caso de Navarra, se reduce a 1 vehículo.
- No superar un volumen de ingresos anuales de 450.000 €. En el caso de Navarra, se reduce esta cifra a 150.250 €

En cuanto a la **renuncia al régimen**, ha de efectuarse al tiempo de presentar la declaración censal de alta de la actividad o en el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto.

También se entiende realizada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos o, en el caso de inicio de la actividad, la primera declaración-liquidación que deba presentarse después del comienzo.

La renuncia tiene efectos por un periodo mínimo de 3 años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes, salvo que se revoque expresamente en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

Cuando se produce, la renuncia afecta a todas las actividades sujetas al régimen simplificado que ejerza el sujeto pasivo, que pasan a quedar sometidas al régimen general.

Por lo que se refiere a la **exclusión del régimen**, existen diversas circunstancias que pueden dar lugar a la misma, como son:

- Superar los límites o magnitudes de corte previstos en la correspondiente OM para cada actividad.

- Haber quedado excluido del régimen de estimación objetiva del IRPF por cualquiera de sus actividades.
- Realizar actividades económicas que tributen por un régimen de IVA no compatible con el régimen simplificado.

La diferencia fundamental entre la renuncia y la exclusión del régimen radica en los efectos temporales de las mismas, ya que la renuncia tiene efectos por un mínimo de tres años y la exclusión no.

No tributarán por el régimen simplificado las importaciones o adquisiciones de bienes y servicios intracomunitarias, las entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales.

En relación con la **cuota a ingresar** por la realización de cada actividad, se determinará por el sujeto pasivo por la diferencia entre las cuotas devengadas por operaciones corrientes y las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes por dicha actividad, así como el 1% de la cuota devengada, en concepto de gastos de difícil justificación.

Cabe reseñar que a dicha cuota habrá que sumarle el importe de las cuotas derivadas de las operaciones de adquisición intracomunitaria de bienes, de la adquisición de bienes o servicios con inversión del sujeto pasivo y de transmisión de activos fijos; y se han de deducir las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos.

Por lo que respecta a la **cuota devengada por operaciones corrientes**, se calculará de forma objetiva separadamente, actividad por actividad, mediante la utilización de diversos índices y módulos, siguiendo un procedimiento de cálculo diferente según se trate de actividades agrícolas, forestales y ganaderas, o de otras distintas de las anteriores.

En el caso del sector del transporte, la **cuota devengada por operaciones corrientes** se obtendrá de la suma de las cuantías correspondientes a los módulos de cada actividad, obtenidas multiplicando la cantidad asignada a cada uno de ellos en la OM correspondiente por el número de unidades del mismo empleadas o utilizadas en la actividad.

En definitiva, el proceso de cálculo, de forma esquemática, es el siguiente:

- Imputación por el sujeto pasivo, a las actividades que desarrolla, del número de unidades de módulos fijados para cada actividad.
- Multiplicación del número de unidades por el valor del módulo fijado en la OM
- Suma de las cuotas resultantes para cada actividad.

Las distintas actividades que se desarrollan en el sector del transporte por carretera, con sus respectivos epígrafes del IAE así como los módulos que se le aplican, son los siguientes:

Actividad: Transporte urbano colectivo y de viajeros			
Epígrafe IAE: 721.1 y 3			
Definición	Unidad	Estado y País Vasco	Navarra
Personal empleado	Persona	1209,33	66,71
Numero de asientos	Asiento	56,69	2,27

Actividad: Transporte de mercancías por carretera			
Epígrafe IAE: 722			
Definición	Unidad	Estado y País Vasco	Navarra
Personal empleado	Persona	3.161,90	2.000,10
Carga de vehículos	Tonelada	296,04	73,65

Por lo que respecta a las **cuotas satisfechas por operaciones corrientes**, los transportistas pueden deducir las cuotas soportadas según las normas que se establecen a continuación, siempre que estén en posesión del documento justificativo (factura o sustitutivo):

- 1) Compensaciones agrícolas pagadas.
- 2) 1% del total de cuotas devengadas, en concepto de gastos de difícil justificación.
- 3) Las subvenciones que no formen parte de la base imponible no afectan a la deducción de las cuotas soportadas.
- 4) Cuando los bienes adquiridos sean objeto de utilización en varias actividades sujetas al régimen simplificado, la cuota deducible en cada actividad se calculará prorrateando en función de la utilización efectiva.

En definitiva, **la cuota derivada del régimen simplificado**, se obtiene como la mayor de:

- a) La diferencia entre la cuota devengada por operaciones corrientes y las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes, corregida, en el caso de actividades de temporada, por el índice corrector que corresponda.
- b) La cuota mínima establecida para cada actividad en un porcentaje sobre la cuota devengada por operaciones corrientes.

Para calcular la cantidad final a ingresar o, en su caso, a compensar o devolver en la cuota resultante del régimen simplificado, deben practicarse diversos **ajustes en la cuota del régimen simplificado** como consecuencia de las operaciones excluidas del mismo, de las adquisiciones de activos fijos, y de la regularización de bienes de inversión.

1. *Operaciones excluidas del régimen*: se excluyen las cuotas devengadas relativas a las siguientes operaciones:
 - Adquisiciones intracomunitarias de bienes
 - Adquisiciones de bienes o servicios con inversión del sujeto pasivo
 - Las entregas de activos fijos materiales o transmisiones de activos fijos inmateriales.

2. *Adquisición de activos fijos*: podrán deducirse las cuotas satisfechas por adquisiciones o importaciones de activos fijos.
3. *Regularización de los bienes de inversión*: las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes de inversión antes del 1-1-1.998 y afectos a actividades acogidas al régimen simplificado, pueden ser objeto de regularización en la medida en que no haya transcurrido el periodo de regularización previsto.

En relación a las **cuotas trimestrales**, independientemente del cálculo de la cuota derivada del régimen simplificado, los sujetos pasivos deben ingresar en las declaraciones-liquidaciones de cada uno de los tres primeros trimestres del año natural (modelo 310 ó 370) una cantidad a cuenta, que es el resultado de aplicar a la cuota devengada por operaciones corrientes, el porcentaje señalado para cada actividad según establece la Orden Ministerial EHA/3718/2005.

- La orden de módulos para el ejercicio 2006 mantiene el contenido y la cuantía de los índices y módulos que rigieron para el ejercicio 2005.

a) Para el ejercicio 2006:

- Se reduce el porcentaje de las cuotas trimestrales de determinadas actividades agrarias de transporte, respecto de las contenidas en la propia OM para el 2006 (OM EHA/3718/2005 disp. Adic. 3ª.b)

Para la **determinación** de las **cuotas trimestrales** han de aplicarse las siguientes reglas:

- a) Los módulos e índices aplicables son los correspondientes a los datos-base de la actividad referidos al día 1 de enero y si no pudieran determinarse para ese día, se toma el correspondiente al año anterior. Si el año anterior no se hubiese ejercido actividad se aplican los datos-base referidos al día de inicio de la actividad.
- b) Cuando se inicie la actividad después del 1/1 o se cese antes del 31/12, las cantidades a ingresar cada trimestre se calculan de la siguiente forma:
 - La cuota devengada por operaciones corrientes se calcula aplicando los módulos que correspondan, según el apartado a) anterior.
 - En cada trimestre natural completo se ingresa el porcentaje correspondiente a cada actividad.
 - En el trimestre natural incompleto, la cantidad a ingresar se calcula multiplicando la cuota del trimestre completo por el cociente que resulte de dividir el número de días naturales comprendidos en el período de ejercicio de la actividad en dicho trimestre por el número total de días naturales del mismo.
- c) En las actividades de temporada, que son las que se desarrollan durante ciertos días al año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año, el cálculo de la cuota a ingresar se basa en la cuota diaria y en la aplicación de unos índices correctores.

La cuota devengada diaria por operaciones corrientes resulta de dividir la cuota devengada según los datos bases del año anterior por el número de días de la actividad en ese mismo año.

El ingreso de cada trimestre resulta de aplicar el porcentaje explicado en la página anterior (OM EHA/3718/2005 disp. adic.1ª) al resultado de multiplicar el número de días de ejercicio de la actividad en el trimestre por la cuota devengada diaria por operaciones corrientes. La cuota así calculada se incrementa por aplicación de los siguientes índices correctores;

- Hasta 60 días de temporada: 1,50
- De 61 a 120 días de temporada; 1,35
- De 121 a 180 días de temporada; 1,25

PARTICULARIDADES POR RAZÓN DEL TERRITORIO

En cuanto a las particularidades por razón del territorio, es necesario destacar que en España existen regímenes muy similares al expuesto anteriormente y vigente en Territorio Común tanto en el País Vasco como en Navarra.

Respecto de las **especialidades del País Vasco**, se aplican las siguientes reglas:

- Para los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no supere los 6.000.000 €, es competente la Administración del Estado cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal se encuentre situado en el País Vasco.
- Para los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior supere los 6.000.000 €
 - Si operan exclusivamente en territorio vasco, son competentes las correspondientes Diputaciones Forales; si operan exclusivamente en territorio común lo es la Administración del Estado.
 - Si operan conjuntamente en territorio común y vasco, tributan a cada Administración en proporción al volumen de operaciones efectuado en su territorio.

A estos efectos, **se consideran realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco:**

- Entregas de bienes. Hay que distinguir entre:
 - Las entregas de bienes muebles corporales, cuando desde dicho territorio se realice la puesta a disposición del adquirente. Cuando para ello deban ser objeto de transporte, se entienden realizadas en el lugar en que se encuentren al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.
 - Las prestaciones de servicios: cuando se efectúen desde dichos territorios, salvo las relacionadas directamente con bienes inmuebles, que se entienden realizadas en los Territorios Históricos cuando éstos radiquen allí.
 - Operaciones específicas: se entienden realizadas en el lugar del domicilio fiscal, entre otros las siguientes:
 - **Servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.**

- Arrendamiento de medios de transporte.

Respecto a **Navarra**, deben tenerse en cuenta las siguientes normas de competencia:

- Cuando el volumen total de operaciones del transportista en el año anterior no excede de 6.000.000 euros, es competente la Administración en la que se encuentre situado el domicilio fiscal.
- Cuando el volumen total de operaciones en el año anterior es superior a 6.000.000 euros hay que distinguir entre los supuestos siguientes:
 - Cuando operen exclusivamente en uno de los dos territorios: es competente la Administración del territorio, independientemente del lugar en el que radique su domicilio fiscal.
 - Cuando operen conjuntamente en territorio común y foral: deben tributar en cada administración en proporción al volumen de operaciones efectuado en su territorio. Se entiende por volumen total de las operaciones el importe total de las contraprestaciones, sin tener en cuenta el IVA y el recargo de equivalencia. Se entiende que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando realice, en el mismo, entregas de bienes o prestaciones de servicios.
- En los supuestos de transportes intracomunitarios de bienes, sus servicios accesorios y de mediación, cuando el destinatario haya comunicado al prestador del servicio su NIF a efectos de IVA, son de aplicación los criterios señalados en los puntos anteriores. También son de aplicación estos mismos criterios en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en las que se produce la inversión del sujeto pasivo.

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Estado Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

En el ámbito local, hay que tener en cuenta las Ordenanzas fiscales de las entidades locales por las que se pueden establecer determinados coeficientes, índices y recargos.

Álava	Norma Foral de Álava 4/1989
Vizcaya	Norma Foral de Vizcaya 9/2005, con efectos desde el 1-1-2006.
Guipúzcoa	Norma Foral de Guipúzcoa 11/1989
Navarra	

El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo local, que grava el ejercicio de actividades económicas (empresarial, profesional o artística) en territorio nacional, con independencia que se realicen o no en local determinado.

El gravamen **recae sobre las personas físicas o jurídicas que realicen cualquier tipo de actividad en territorio español**, si la actividad se lleva a cabo en un local, se tributará conforme a lo establecido en el municipio en el que se ubique. Si no se desarrolla en ningún local, entonces se tributará en el domicilio fiscal del empresario.

No están sujetas al impuesto, entre otras, la venta de bienes del activo fijo de las empresas, inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de enajenación y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual período de tiempo.

Estarán exentos:

- Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella.
- Las personas físicas
- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades sin personalidad jurídica, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

En el caso a) los sujetos pasivos presentarán la comunicación, en su caso, el año siguiente al posterior al de inicio de su actividad.

La **cuota tributaria** del impuesto es la resultante de aplicar:

- la cuota de tarifa
- el coeficiente de ponderación, y si procede,
- el coeficiente de situación.

En ocasiones la cuota tributaria se verá incrementada por un recargo provincial.

Cuota de tarifa: El Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, aprueba las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. En éste se recogen las cuotas mínimas, teniendo en cuenta que sobre ellas, cada municipio puede establecer sus propios recargos a través de su propia Ordenanza Fiscal.

Existen tres **tipos de cuotas** a satisfacer: cuota mínima municipal, cuota nacional o provincial.

- Son **cuotas mínimas municipales**, las que aparecen con dicha denominación específicamente señaladas en las Tarifas que se detallan a con posterioridad, sumándole en su caso el elemento de superficie de los locales en los que se realicen las actividades gravadas.

Si una misma actividad se ejerce en varios locales, el sujeto pasivo estará obligado a satisfacer tantas cuotas mínimas municipales como locales en los que se ejerza la actividad.

Las actuaciones que realicen los profesionales fuera del término municipal en el que radique el local en el que ejerzan su actividad, no darán lugar al pago de ninguna otra cuota.

Los profesionales que no ejerzan su actividad en local determinado, satisfarán la cuota correspondiente al lugar en el que realicen sus actividades.

- Son **cuotas provinciales** las que con tal denominación aparecen expresamente señaladas en las Tarifas.

El pago de esta cuota faculta para el ejercicio de las actividades en el ámbito territorial de la Provincia, sin necesidad de pagar cuota municipal alguna.

- Son **cuotas nacionales** las que con tal denominación aparecen expresamente señaladas en las Tarifas.

El pago de las cuotas nacionales faculta para el ejercicio de las actividades en todo el territorio nacional, sin necesidad de satisfacer cuota mínima municipal o provincial alguna.

Cuando la actividad de que se trate tenga asignada más de una de las clases de cuotas, el sujeto pasivo podrá optar por el pago de cualquiera de ellas.

La cuantía de la cuota establecida depende de las siguientes variables:

- a) Número de vehículos: *Epígrafe 721.1.- Transporte urbano colectivo*
- b) Capacidad del vehículo-viajeros (*Epígrafe 721.3.- Transporte de viajeros por carretera*)
- c) Capacidad de carga del vehículo (*Epígrafe 722. Transporte de mercancías por carretera*)

Para el cálculo de la **cuota de tarifa** habrá que adicionar a la cuota de actividad el elemento de superficie.

Por su parte la **cuota de actividad** tiene asignadas las siguientes tarifas:

GRUPO 721. TRANSPORTE DE VIAJEROS	
<u>Epígrafe 721.1.- Transporte urbano colectivo.</u>	€
Cuota mínima municipal	
– Por cada vehículo:	67,81
Cuota provincial	
– Por cada vehículo:	135,61
<u>Epígrafe 721.3.- Transporte de viajeros por carretera.</u>	
Cuota provincial de:	
– Vehículo con capacidad hasta 20 viajeros	54,74
– Cuando excedan de 20 hasta 40 viajeros	82,18
– Cuando excedan de 40 viajeros	113,03
Cuota nacional de:	
– Vehículo con capacidad hasta 20 viajeros	115,24
– Cuando excedan de 20 hasta 40 viajeros	170,88
– Cuando excedan de 40 viajeros	237,32
GRUPO 722. TRANSPORTE DE MERCANCIAS POR CARRETERA.	
<u>Cuota mínima municipal de: ,</u>	€
Por cada vehículo con una capacidad de carga hasta una tonelada	26,75
Cuando exceda de una tonelada hasta cuatro	52,88
Cuando exceda de cuatro toneladas hasta diez	59,10
Cuando exceda de diez toneladas por cada vehículo: ,	
– Hasta diez vehículos	66,87

– Los veinte vehículos siguientes	62,20
– Los treinta vehículos siguientes	57,54
– Los restantes vehículos	46,66
<u>Cuota provincial de:</u>	
Por cada vehículo con una capacidad de carga hasta una tonelada	62,20
– Cuando exceda de una tonelada hasta cuatro	105,75
– Cuando exceda de cuatro toneladas hasta diez	118,19
Cuando exceda de diez toneladas por cada vehículo:	
– Hasta diez vehículos	133,74
– Los veinte vehículos siguientes	124,41
– Los treinta vehículos siguientes	115,08
– Los restantes vehículos	93,31
<u>Cuota nacional de:</u>	
Por cada vehículo con una capacidad de carga hasta una tonelada	130,63
Cuando exceda de una tonelada hasta cuatro	222,07
Cuando exceda de cuatro toneladas hasta diez	248,20
Cuando exceda de diez toneladas por cada vehículo:	
– Hasta diez vehículos	280,86
– Los veinte vehículos siguientes	261,26
– Los treinta vehículos siguientes	241,67
– Los restantes vehículos	195,95

Las tarifas aplicables varían en las Comunidades Forales. Siendo de aplicación las siguientes, expuestas a modo de comparativa:

	Estado- Guipúzcoa- Álava	Vizcaya	Navarra ⁴
GRUPO 721. TRANSPORTE DE VIAJEROS.			

Epígrafe 721.1.- Transporte urbano colectivo.

Cuota mínima municipal

Por cada vehículo: 67,81 69,84 65,51

Cuota provincial

Por cada vehículo: 135,61 139,68 131,02

Epígrafe 721.3.- Transporte de viajeros por carretera.

Cuota provincial de:

- Vehículo con capacidad hasta 20 viajeros 54,74 56,39 52,89
- Cuando excedan de 20 hasta 40 viajeros 82,18 84,65 79,39
- Cuando excedan de 40 viajeros 113,03 116,42 109,20

Cuota nacional de:

- Vehículo con capacidad hasta 20 viajeros **115,24 118,70 111,34**
- Cuando excedan de 20 hasta 40 viajeros 170,88 176,01 165,10
- Cuando excedan de 40 viajeros 237,32 244,44 229,29

GRUPO 722. TRANSPORTE DE MERCANCIAS POR CARRETERA. ,			
---	--	--	--

Cuota mínima municipal de: ,

Por cada vehículo con una capacidad de carga hasta una tonelada 26,75

Cuando exceda de una tonelada hasta cuatro 52,88

⁴ Con efectos 1 de enero de 2006, las cuotas de las Tarifas del Impuesto se actualizarán mediante la aplicación a aquellas del coeficiente 1,035

Cuando exceda de cuatro toneladas hasta diez 59,10

Cuando exceda de diez toneladas por cada vehículo: ,

– Hasta diez vehículos 66,87

– Los veinte vehículos siguientes 62,20

– Los treinta vehículos siguientes 57,54

– Los restantes vehículos 46,66

Cuota provincial de:

Por cada vehículo con una capacidad de carga hasta una tonelada 62,20 64,07 42,07

– Cuando exceda de una tonelada hasta cuatro 105,75 108,92 84,14

– Cuando exceda de cuatro toneladas hasta diez 118,19 121,74 96,16

– Cuando exceda de diez toneladas por cada vehículo:

– Hasta diez vehículos 133,74 137,76 114,19

– Los veinte vehículos siguientes 124,41 128,14 96,16

– Los treinta vehículos siguientes 115,08 118,54 84,14

– Los restantes vehículos 93,31 96,11 63,11

Cuota nacional de:

Por cada vehículo con una capacidad de carga hasta una tonelada 130,63 134,55 88,35

Cuando exceda de una tonelada hasta cuatro 222,07 228,74 176,70

Cuando exceda de cuatro toneladas hasta diez 248,20 255,65 201,94

Cuando exceda de diez toneladas por cada vehículo: ,

Hasta diez vehículos 280,86 289,29 239,80

Los veinte vehículos siguientes 261,26 269,10 201,94

Los treinta vehículos siguientes 241,67 248,92 176,70

Los restantes vehículos 195,95 201,83 132,52

El **elemento de superficie** del local en el que se ejerce la actividad no se tendrá en cuenta:

- En las actividades profesionales que no se ejerzan en local determinado, y
- En las actividades empresariales cuando no se ejerzan en local determinado o cuando, empleándose dicho local, su superficie haya sido tenido en cuenta en la Tarifas al determinar la cuota, concretamente y dentro de las actividades anexas al transporte terrestre, afecta al epígrafe 751.1 (Guarda y custodia de vehículos en garajes y locales cubiertos- aparcamientos)

Dado que el elemento de superficie, juega para el cálculo de la cuota de tarifa de los tres tipos de cuota (municipal, provincial y nacional), a continuación se detalla el cálculo del mismo en cada caso:

Cuota mínima municipal: para su cálculo se determinará la superficie del local en metros cuadrados computable (55% de los metros cuadrados en caso de aparcamientos cubiertos), posteriormente se aplica con carácter general un 5% y se aplica sobre dicha superficie la siguiente tabla :

Superficie del local (m ²)	POBLACION DE DERECHO (habitantes)					
	Más de 500.000	De 100.001 a 500.000	De 50.001 a 100.000	De 20.001 a 50.000	De 5.001 a 20.000	Menos de 5.000
	€	€	€	€	€	€
0 a 500	0,54	0,38	0,25	0,14	0,08	0,04
500,1 a 3.000	0,41	0,29	0,19	0,11	0,06	0,03
3.000,1 a 6.000	0,34	0,24	0,16	0,10	0,05	0,02
6.000,1 a 10.000	0,29	0,20	0,13	0,08	0,05	0,02
Exceso de 10.000	0,26	0,19	0,12	0,07	0,04	0,02

El valor obtenido se pondera mediante un coeficiente corrector que se aplica según la cuantía de la cuota y naturaleza de la actividad.

Tramos de cuota (euros)	Sección 1ª Divisiones 1 a 7 y 9. Sección 2ª	Sección 1ª División 8
De 37,32 a 622,05	1,0	0,5
De 622,06 a 1.244,10	1,5	0,5
De 1.244,11 a 3.110,24	2,0	1,0
De 3.110,25 a 6.220,48	2,5	1,5
Más de 6.220,48	3,0	2,0

Cuota provincial y nacional: Para el cálculo de estas cuotas debe tenerse en cuenta el valor del elemento superficie de todos los locales que, directa o indirectamente, se hallen afectos a la actividad, debiéndose por tanto, agregar todos los metros cuadrados de superficie, y aplicar la siguiente tabla.

m ²	€
De 0 a 500	2,34
De 500,1 a 3.000	1,71
De 3.000,1 a 6.000	1,40
De 6.000,1 a 10.000	1,15
Exceso de 10.000	1,00

Aunque las actividades de transporte se consideran realizadas sin local determinado, la superficie de aquellos en que el sujeto pasivo realice servicios auxiliares, como reserva de plazas, venta anticipada de billetes, etc., deben computarse en lo que se refiere a su superficie, pagándose por cada uno de ellos una cuota municipal especial, ya que se consideran indirectamente afectos a la actividad, en este último caso no es aplicable el coeficiente corrector.

Una vez obtenida la cuota de tarifa, para obtener la **cuota tributaria** habrá que aplicar el coeficiente de ponderación, y en el caso del cálculo de la cuota municipal, además habrá que aplicar el coeficiente de situación y en su caso el Recargo provincial.

1. **Coefficiente de ponderación:** viene determinado en función de la cifra de negocios del sujeto pasivo, en función de la siguiente tabla:

Importe neto de la cifra de negocios (euros)	Coefficiente
Desde 1.000.000,00 hasta 5.000.000,00	1,29
Desde 5.000.000,01 hasta 10.000.000,00	1,3
Desde 10.000.000,01 hasta 50.000.000,00	1,32
Desde 50.000.000,01 hasta 100.000.000,00	1,33
Más de 100.000.000,00	1,35
Sin cifra neta de negocio	1,31

2. **Coefficiente de situación:** este coeficiente o índice, únicamente aplicable a la cuota mínima municipal ponderan la situación física del local utilizado dentro de cada término municipal, en función de la categoría de la calle en la que radique. Los valores pueden oscilar entre un mínimo de 0,4 y un máximo de 3,8%, teniendo en cuenta determinadas reglas específicas.

En Navarra el índice mínimo de la escala no puede ser inferior a 1 y el máximo no puede exceder de 1,4.

En Vizcaya y Guipúzcoa, pueden incrementarse hasta el límite máximo del 2,2, y en Guipúzcoa, en aquellos Municipios cuyos Ayuntamientos respectivos no fijen tal escala de índices, se aplica en todo caso el índice 0,5.

En Álava, dicho coeficiente no puede ser inferior al 0,8 ni superior al 2,2.

3. **Recargo provincial:** Este recargo puede establecerse voluntariamente por las Diputaciones Provinciales. La cuantía del recargo se determina aplicando un porcentaje único de valor máximo 40% sobre la cuota mínima municipal.

En Vizcaya, se fija el recargo foral en el 20%. En Álava y en Guipúzcoa no se ha establecido ninguno.

Las **bonificaciones** aplicables a la cuota son las siguientes, siendo todas de carácter rogado, salvo la relativa a las cuotas exigibles en Ceuta y Melilla.

Bonificaciones obligatorias:

- Ceuta y Melilla: Bonificación 50% de la cuota exigible en Ceuta y Melilla (Bonificación automática)
- Cooperativas: Bonificación 95% en la cuota tributaria y en el recargo provincial

- Inicio de actividad profesional: Bonificación del 50% sobre la cuota tributaria de IAE y el recargo provincial durante los 5 años de actividad siguientes a la conclusión del segundo periodo impositivo de desarrollo de la misma.

Bonificaciones potestativas (los ayuntamientos pueden establecerlas)

- Inicio de cualquier actividad empresarial siempre que tributen por cuota municipal: Bonificación del 50% sobre la cuota tributaria de IAE durante los 5 años de actividad siguientes a la conclusión del segundo periodo impositivo de desarrollo de la misma.
- Por creación de empleo: Bonificación de hasta un 50% de la cuota correspondiente cuando el sujeto pasivo que tributa por cuota municipal ha incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido durante el periodo impositivo inmediato anterior al de aplicación de la bonificación, en relación con el periodo anterior a aquél.
- Hasta un 50% de bonificación de la cuota para los sujetos pasivos que tributan por cuota municipal y que tienen una renta o un rendimiento de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal.

Destacar dentro en la Comunidad Foral de Navarra que los sujetos pasivos que inicien o hayan iniciado el ejercicio de actividad empresarial, disfrutan de una bonificación en la cuota de acuerdo con el siguiente cuadro, siendo requisito indispensable para su aplicación, que el número de empleados afectos a la actividad no exceda de 20:

Periodo impositivo	Bonificación
1º	75%
2º	50%
3º	25%

En Vizcaya, desde el 2-8-2005, se ha establecido una bonificación de hasta el 50% de la cuota correspondiente, para los sujetos pasivos que estén en posesión de certificados de sistemas de gestión medioambiental, tratándose de entidades que tienen por objeto actividades clasificadas a las que se refiere la Ley 3/1998, General de Protección del Medio Ambiente del País Vasco, y siempre que se cumplan las condiciones impuestas por la reglamentación europea EMAS.

Como novedad, la Ley 25/2006 de 17 de julio, en la que se recogen diversas medidas fiscales para el sector del transporte por carretera, establece en cuanto al Impuesto sobre Actividades Económicas para el transporte por carretera, que se aplicará una bonificación del 50% en las cuotas del Impuesto correspondientes a los años 2006 y 2007 para aquellas empresas que deban efectuar el abono. Según la Ley aprobada, la disminución de ingresos que para los ayuntamientos y diputaciones provinciales se derive de esta bonificación *“será compensada con cargo a los Presupuestos Generales del Estado”*.

El **periodo impositivo**, coincide con el año natural.

El **devengo** del impuesto se produce el primer día de este periodo (1 de enero de cada año). Si el día de comienzo de la actividad no coincide con el año natural, el periodo impositivo abarca desde

el comienzo de la actividad hasta el fin del año natural y el devengo se produce el día de comienzo de la misma.

Destacar que en este último caso el cálculo de la cuota se calculará:

- En Vizcaya, proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo de la actividad.
- En Guipúzcoa, proporcionalmente al número de meses existentes entre la fecha de comienzo de la actividad y el 31 de diciembre.
- En Álava, proporcionalmente al número de días existentes entre la fecha de comienzo de la actividad y el 31 de diciembre.

IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

Estado	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el texto refundido de la ley Reguladora de Haciendas Locales
Álava	Norma Foral 44/1989 DE 19 DE Julio, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
Vizcaya	Norma Foral 7/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
Guipúzcoa	Norma Foral 14/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
Navarra	Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra, Ley 2/1995, de 10 de marzo

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo de titularidad municipal, de carácter directo, que grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas con independencia de su clase y categoría.

Su **gestión** corresponde a los Ayuntamientos.

Son aptos para la circulación los vehículos que no hubiesen sido matriculados en los registros públicos correspondientes en tanto no causen baja.

Son **sujetos pasivos** del impuesto las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, a cuyo nombre conste gravado en el permiso de circulación.

No están sujetos al impuesto los remolques y semirremolques con menos de 750kg.de carga útil.

Están exentos los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.

El resto tributa teniendo en cuenta las tarifas fijadas por cada municipio en función de la potencia y la clase de vehículos, aplicando en su caso las bonificaciones correspondientes fijadas en general en relación a las características del motor y combustible (hasta un 75%)

A los efectos de este informe procedemos a detallar las Tarifas generales establecidas en la Normativa, si bien las mismas podrán ser modificadas por los Ayuntamientos mediante las correspondientes Ordenanzas fiscales.

Los Ayuntamientos pueden incrementar las cuotas de tarifa mediante la aplicación sobre las mismas de un coeficiente que no puede exceder de 2.

Tarifas:

Potencia y clase de los vehículos	
A) Turismos:	
– De menos de ocho caballos fiscales	12,62
– De 8 hasta 11,99 caballos fiscales	34,08
– De 12 hasta 15,99 caballos fiscales	71,94
– De 16 hasta 19,99 caballos fiscales	89,61
– De 20 caballos fiscales en adelante	112
B) Autobuses:	
– De menos de 21 plazas	83,3
– De 21 a 50 plazas	118,64
– De más de 50 plazas	148,3
C) Camiones:	
– De menos de 1.000 kilogramos de carga útil	42,28
– De 1.000 a 2.999 kilogramos de carga útil	83,3
– De más de 2.999 a 9.999 kilogramos de carga útil	118,64
– De más de 9.999 kilogramos de carga útil	148,3

Las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, las siguientes **bonificaciones**:

- a) Una **bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante** que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.
- b) Una **bonificación de hasta el 75% en función de las características de los motores** de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.
- c) Una **bonificación de hasta el 100% para los vehículos históricos** o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones se establecerá en la ordenanza fiscal.

El **periodo impositivo** coincide con el año natural. El **devengo** del impuesto se produce el primer día de este periodo. Ahora bien, el importe de la cuota del impuesto se prorratea por trimestres naturales en los siguientes casos:

- primera adquisición
- baja definitiva del vehículo
- baja temporal por sustracción o robo, desde el momento en que se produzca la baja en el Registro público correspondiente.

La **tramitación** se realiza ante la Jefatura Provincial o Local de Tráfico.

IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

Estado y Vizcaya	Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales
Álava	Decreto Normativo de Urgencia 1/1999, de 6 de febrero
Guipúzcoa	Norma Foral 20/1998
Navarra	Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de la Comunidad Foral de Navarra, de Impuestos Especiales.

El Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, es un tributo indirecto que grava la matriculación de determinados medios de transporte (automóviles entre ellos).

Este impuesto, es aplicable a todo el territorio español, sin perjuicio de las particularidades del País Vasco y Navarra (fundamentalmente relativas a los modelos de declaración). Así el Impuesto se exigirá por las Diputaciones Forales cuando los vehículos de los transportistas que estén sujetos al impuesto sean objeto de matriculación definitiva en estos territorios.

Son **sujetos pasivos** del impuesto el transportista o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva.

No están sujetos al impuesto los vehículos que objetivamente no puedan destinarse a otra finalidad que el transporte de mercancías, ni los vehículos aptos para el transporte colectivo de viajeros de capacidad superior a 9 plazas (incluida la del conductor).

Por tanto están sujetos al impuesto, únicamente los vehículos aptos para el transporte de mercancías que puedan destinarse a otra finalidad distinta así como los vehículos aptos para el transporte colectivo de viajeros de capacidad inferior a 9 plazas, sobre los cuales recae el impuesto en:

- la 1ª matriculación y,
- la circulación o utilización de los vehículos sujetos cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva dentro de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España.

Están exentos (previo reconocimiento de la Administración) los taxis, autotaxis o autoturismos.

La **base imponible** del impuesto estará constituida por:

- el valor que constituyó la base imponible del IVA y en su defecto el importe total de la contraprestación satisfecho por el adquirente → *medios de transporte nuevos*.
- el valor de mercado en la fecha de devengo → *medios de transporte usados*.

Sobre la base imponible citada se aplicará el **tipo impositivo** correspondiente para la obtención de la cuota tributaria.

El impuesto se exige a los tipos impositivos que haya aprobado la respectiva Comunidad Autónoma, en su defecto se aplican los siguientes, en función del medio de transporte que se trate:

Clase	Península y Baleares	Canarias	Ceuta y Melilla
	Vehículos automóviles de turismo de cilindrada inferior a 1.600 cc (gasolina)/2000 cc (diesel)	7%	6%
Resto de medios de transporte	12%	11%	0%

La Ley 25/2006 de 17 de julio, en la que se recogen diversas medidas fiscales para el sector del transporte por carretera, modifica el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en este impuesto al establecer que:

Los tipos generales de cilindrada reducida (Clase I) podrán estar entre el 7,00 y el 8,05% (anteriormente entre el 7,00 y el 7,70%) y para el resto de medios de transporte entre el 12,00 y el 13,80% (anteriormente entre el 12,00 y el 3,20%)

Sobre la cuota obtenida, podrán aplicarse, en su caso, las **deducciones** correspondientes:

- **Deducción permanente por desguace de vehículos usados (Plan Prever).** Consiste en aplicar una deducción de 480,81€ en la cuota siempre que el sujeto pasivo sea titular de un vehículo automóvil de turismo usado y se cumplan los siguientes requisitos:
 - El vehículo automóvil usado debe tener en el momento en que sea aplicable la deducción, una antigüedad igual o superior a diez años.
 - Haber sido dado de baja para desguace y no haber transcurrido más de seis meses desde dicha baja hasta la matriculación del vehículo automóvil de turismo nuevo.
 - El turismo adquirido debe estar equipado con motor diesel o de gasolina provisto de catalizador.

Para la aplicación de esta deducción en la cuota existe un plazo indefinido.

La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, establece con carácter excepcional, durante un periodo que finalizará el 31 de diciembre del 2003 (ampliado hasta 31 de diciembre de 2006), que la deducción anterior se elevará a 721,21€ cuando, además de cumplirse los requisitos y condiciones previstos en el párrafo anterior, se den las siguientes circunstancias:

1. Que el automóvil de turismo usado, dado de baja para desguace, estuviera equipado con motor de gasolina no apto para emplear gasolina sin plomo.
2. Que el vehículo automóvil de turismo nuevo, a cuya cuota del impuesto se aplique la deducción al realizar su primera matriculación, esté equipado con un motor diesel o de gasolina provisto de catalizador.

El **devengo** del impuesto se produce en el momento en que el transportista o entidad que sean sujeto pasivo del impuesto solicite la matriculación definitiva del vehículo.

IMPUESTO SOBRE PRIMA DE SEGUROS

Estado	Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Artículo 12
Álava	Decreto Normativo de Urgencia fiscal 12/1997, de 30 de septiembre
Vizcaya	DF Normativo 2/1997 de 16 Septiembre
Guipúzcoa	Decreto Foral 70/1997, de 21 de octubre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa a lo dispuesto en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en lo referente al Impuesto sobre las Primas de Seguros.
Navarra	Este Impuesto no ha sido aprobado todavía por el Parlamento de Navarra, existiendo sin embargo en Régimen Común. De acuerdo al Convenio Económico, mientras el Impuesto no se apruebe por la Comunidad Foral se aplicarán en Navarra las normas vigentes en territorio común.

El Impuesto sobre las Primas de Seguros es un tributo concertado con las CCAA, de carácter indirecto, que grava las operaciones de seguro y capitalización que se entiendan realizadas en el territorio español y que hayan sido concertadas por entidades aseguradoras que operen en España, incluso en régimen de libre prestación de servicios.

Son **sujetos pasivos** del impuesto las entidades aseguradoras.

Están exentas las operaciones relacionadas con el **transporte internacional**⁵ de mercancías o viajeros, sin que se considere como tal el realizado entre el territorio peninsular español e Islas Baleares y las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Las operaciones relacionadas con el **transporte nacional** de mercancías o viajeros, estará sujeta y gravada por el impuesto.

La **base imponible** está constituida por el importe total de la prima o cuota del seguro.

El **tipo impositivo** es del 6%

El **devengo** del impuesto se produce en el momento en que se satisfacen las primas o cuotas.

La Ley 25/2006 de 17 de julio, en la que se recogen diversas medidas fiscales para el sector del transporte por carretera, entre ellas la reducción del Impuesto sobre Primas de Seguros en el transporte público urbano y por carretera, tanto de viajeros como de mercancías, aprueba una **bonificación del 75%** para los seguros que se contraten en 2006, con una cobertura máxima de un año, y en los que se *"cubran los riesgos de accidentes personales de los ocupantes de los vehículos de transporte, de daños propios sufridos por los vehículos de transportes y de su*

⁵ Se entiende por transporte internacional el que discurre entre un punto, puerto o aeropuerto situados en el ámbito de aplicación del IVA y otros lugares localizados en países extranjeros, de la UE o países terceros. La Doctrina Administrativa considera transportes internacionales los que transcurren en el interior del país y terminan en un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera del territorio peninsular español e islas Baleares.

responsabilidad civil por uso y circulación, de daños sobre las mercancías transportadas o de cualquier otra responsabilidad civil del transportista”.

IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) es un impuesto municipal que grava la propiedad de bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales o su derecho de usufructo, regulado en la Ley 02/2004 de la Haciendas Locales.

El impuesto **grava los bienes inmuebles tanto urbanos como rústicos**, estando exentos del mismo los bienes y terreno públicos o los terrenos medioambientalmente protegidos o centros dedicados a la docencia.

Como regla general, el carácter urbano o rústico de un inmueble depende de la naturaleza del suelo. Debe diferenciarse el suelo de naturaleza urbana, el de naturaleza rústica, así como el concepto de construcción.

- **Bienes inmuebles urbanos:** Son los terrenos que así clasifique el planeamiento y estén incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle.
- **Bienes inmuebles rústicos:** Son aquellos que ni son de naturaleza urbana, ni están integrados en un bien inmueble de características especiales. Terrenos que no son catalogados como urbanos y los edificios construidos en terreno rústico.
- **Construcciones:** Son urbanas o rústicas en función de la naturaleza respectivamente urbana o rústica del suelo en el que estén ubicadas. A efectos catastrales se consideran construcciones:
 - Los edificios permanentemente unidos al suelo.
 - Las instalaciones industriales, comerciales, deportivas, de recreo, agrícolas, forestales y ganaderas.

Soporta la carga de este impuesto toda persona física o jurídica y las entidades a que se refiere la Ley General Tributaria en el artículo 35.4, **que ostenten la titularidad del derecho** que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible.

En los **cambios de titularidad de los derechos** que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los inmuebles objeto de dichos derechos quedan afectos al pago de la totalidad de las cuotas tributarias, en régimen de responsabilidad subsidiaria.

La **base imponible** se determina objetivamente a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y está integrado por el valor catastral de los bienes inmuebles, que no podrá exceder el de mercado. Se compone del valor del suelo y de las construcciones.

Para los terrenos rústicos las normas establecidas en la Ley del Catastro Inmobiliario para la determinación del valor catastral queda en suspenso hasta que mediante Ley se establezca su aplicación. Hasta ese momento, el valor catastral de los referidos bienes será el resultado de capitalizar al 3% el importe de las bases liquidables vigentes para la exacción de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria correspondiente al ejercicio 1989.

También pueden fijarse **coeficientes de actualización por grupos de municipio**, que se deben determinar en función de su dinámica inmobiliaria, de acuerdo con la clasificación de los mismos

que reglamentariamente se establezca. Con efectos desde el 1-1-2006 se ha establecido el valor del coeficiente de actualización en un 1,02 (un 2%)

Sobre la **base liquidable del impuesto**, resultado de aplicar las **reducciones** contempladas legalmente sobre la base imponible, se aplicará el tipo impositivo correspondiente. Este tipo de gravamen variará según el tipo de bien;

- **urbano**: tipo de gravamen mínimo y supletorio será el 0,4% y el máximo será el 1,10%.
- **rústico**: tipo de gravamen mínimo y supletorio será el 0,3% y el máximo será el 0,90%.

Los ayuntamientos podrán incrementar los tipos fijados anteriormente en función de su propia normativa, en la que se establece el incremento para una serie de casos determinados.

Respecto a las **bonificaciones** la norma establece una serie de bonificaciones que pueden clasificarse en dos apartados según sea o no necesario para su aplicación el establecimiento por el municipio de la imposición mediante ordenanzas fiscales. Salvo una sola excepción (cuotas exaccionadas en Ceuta y Melilla) son todas rogadas. Las bonificaciones pueden llegar a ser de hasta el 90% para las familias numerosas, empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación.

Cualquier variación en las características impositivas de los bienes que tributan, tanto de orden físico (ampliación, rehabilitación, construcción o demolición) como económico (variación en el uso) o jurídico (transmisión, separación o agrupación) serán efectivas en el ejercicio siguiente, aunque su notificación por el titular debe realizarse en el momento en que se produce y en el plazo correspondiente.

La **gestión del impuesto** corresponde a los ayuntamiento, que disponen de una relación de los bienes inmuebles y sujetos pasivos a través del Catastro y el Padrón, quedando registrada cualquier variación en la titularidad o características de los mismos. La gestión del impuesto consta de dos fases:

- **Gestión catastral**: es competencia exclusiva de la Administración del Estado. Las actuaciones que comprende la gestión catastral son la elaboración del Padrón anual del impuesto y la formación y mantenimiento del Catastro Inmobiliario y la difusión de la información catastral.
- **Gestión tributaria**: las actuaciones que comprende la gestión tributaria son varias, como la aprobación de las ordenanzas fiscales, concesión y denegación de beneficios tributarios, liquidación del impuesto, etc. Es competencia de los ayuntamientos que pueden delegar la misma, total o parcial, en otros entes públicos y celebrar convenios u otras formas de colaboración con otras Administraciones Públicas.

PAIS VASCO

Como criterios concretos de armonización, se establece que:

- a) **Impuesto sobre Bienes Inmuebles**, se adopta idéntica definición del hecho imponible, y se utilizan los mismos criterios para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana que los establecidos para el territorio común.

NAVARRA

Como particularidad, desde 1-1-2006, también constituye hecho imponible el impuesto la titularidad del derecho de aprovechamiento y disfrute mediante contraprestación de los bienes comunales.

El tipo de gravamen debe estar comprendido entre el 0,10 y el 0,50%, siendo único para todo el término municipal.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS

El impuesto especial sobre hidrocarburos es un impuesto monofásico y de carácter indirecto que recae sobre el consumo de determinados hidrocarburos y, en concreto, sobre el gasoil. Este impuesto se encuentra regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre y su Reglamento aprobado mediante Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

Esta normativa supone la trasposición de lo previsto en la Directiva 92/12 que establece las líneas generales de los impuestos especiales de fabricación y así como de lo previsto en las posteriores Directivas de armonización de tipos.

En este sentido, está sujeta la puesta a consumo de determinados hidrocarburos y, en concreto de los siguientes hidrocarburos, en la medida en que los mismos se utilicen como combustible. La base imponible del impuesto estará constituida por el volumen de producto, expresado en miles de litros, a la temperatura de 15° C.

El tipo aplicable en función del hidrocarburo será el siguiente:

Gasolinas sin plomo	404,79€/1000L
Gasolinas sin plomo de 97 I.O. o de octanaje superior	402,92€/1000L
Las demás gasolinas sin plomo	371,69€/1000L
Gasóleos para uso general	269,86€/1000L
Gasóleos para uso industrial y calefacción	78,71€/1000L

Destacar que los hidrocarburos ya puestos a consumo en el ámbito comunitario y contenidos en los depósitos de vehículos comerciales, destinados a ser utilizados como carburantes de dichos vehículos, no estarán sujetos al impuesto.

La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal aprobada por las Cortes en noviembre de 2006 introduce un nuevo artículo 52.bis que establece un nuevo sistema de devolución parcial del impuesto en el caso de gasóleo de uso profesional con el fin de paliar los costes inherentes a la subida del precio de los carburantes.

Así, se prevé que puedan beneficiarse de este nuevo sistema los siguientes vehículos:

- Vehículos de motor o conjunto de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera, por cuenta ajena o por cuenta propia y con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas;
- Vehículos de motor destinados al transporte de pasajeros, regular u ocasional, de las categorías M2 o M3;
- Los taxis.

La **base de la devolución** estará constituida por el resultado de multiplicar determinados coeficientes por el volumen de gasóleo adquirido y destinado por el interesado a ser utilizado como

carburante. Dichos coeficientes podrán ser revisados por el Ministerio de Economías y Hacienda a partir del 1 de enero de 2008.

Los coeficientes serán los siguientes:

	Coef. multiplicador
Gasóleo de uso general	0,998
Gasóleos de automoción con etiquetado específico	Multiplicar la cantidad de gasóleo consumida que haya tributado al tipo de 269,86€/1000L por 0,998522 y redondear la cifra así obtenida al tercer decimal.

El **tipo impositivo de la devolución** será el resultante de restar la cantidad de 269,86€ al vigente en el momento en el que se genere el derecho a la devolución, si bien dicho tipo podrá ser modificado.

La norma prevé que la cuantía máxima de devolución a percibir no pueda exceder de la que le correspondería a 50.000 litros de consumo al año, salvo en los casos de los taxis ya que en estos casos se reduce a 5.000 litros de consumo por taxi y año.

Para poder acogerse a este sistema de devolución se exige la inscripción del interesado en un Registro específico, la utilización de medios de pago específicos para la adquisición del gasóleo, no pudiendo en ningún caso utilizar el gasóleo para el que se solicite la devolución para otros motores distintos de los previstos en la norma.

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

El impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos fue creado mediante la Ley 24/2001 de 27 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, quien en su artículo 9 introduce este impuesto en nuestro sistema impositivo con efectos 1 de enero de 2002.

Se trata de un impuesto indirecto y monofásico que recae sobre el consumo en fase minorista de los productos sujetos al Impuesto especial sobre hidrocarburos. Por tanto, en lo que a este informe se refiere, estará sujeto al pago del impuesto el consumo en fase minorista del gasóleo para automoción.

Son sujetos pasivos del impuesto los propietarios del producto gravado, ahora bien, en la medida en dicho impuesto se repercute, se traslada el coste del mismo al adquirente del producto.

La base imponible del impuesto está constituida por el volumen de productos objeto del impuesto expresado en miles de litros.

Existen dos escalas de tipos: la estatal y la autonómica.

El detalle de la escala estatal para el ejercicio 2006 sería el siguiente:

Productos	Tipo Estatal
Gasolinas	24 €/ 1.000 litros
Gasóleos uso general	24 €/ 1.000 litros
Gasóleo uso especiales y de calefacción	6 €/ 1.000 litros
Fuelóleo	1 €/ tonelada
Queroseno de uso general	24 €/ 1.000 litros

En cuanto a la escala de tipos autonómica, sólo han hecho uso de sus prerrogativas determinadas Comunidades Autónomas que han aprobado los tipos impositivos que pasamos a detallar:

Productos	Madrid	Asturias	Galicia	Cataluña
	L 13/2003	L6/2003	L9/2003	L7/2004
Gasolinas	17 € 1000 L	24 € 1000 L	24 € 1000 L	24 € 1000 L
Gasóleos uso general	17 € 1000 L	20 € 1000 L	12 € 1000 L	24 € 1000 L
Gasóleo uso especiales y de calefacción	4,25 € 1000 L	6 € 1000 L	-	6 € 1000 L
Fuelóleo	0,7 € Tn	1 € Tn	1 € Tn	1 € Tn
Queroseno de uso general	17 € 1000 L	24 € 1000 L	24 € 1000 L	24 € 1000 L
Queroseno de calefacción	4,25 € 1000 L	-	-	-

Al igual que ocurre en el caso del impuesto sobre hidrocarburos, la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal aprobada por las Cortes en noviembre de 2006 introduce un nuevo artículo Seis.bis que establece un nuevo sistema de devolución de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico respecto del gasóleo de uso profesional con el fin de paliar los costes inherentes a la subida del precio de los carburantes.

Así, en virtud de ese nuevo artículo se establece que las Comunidades Autónomas que hayan aprobado un tipo de gravamen autonómico para el gasóleo de uso general no podrán aplicarlo en todo o en parte al gasóleo de uso profesional. Dicha no aplicación se instrumentará a través de un sistema de devolución de las cuotas.

Podrán acogerse a este sistema de devolución los siguientes vehículos:

- Vehículos de motor o conjunto de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera, por cuenta ajena o por cuenta propia y con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas;
- Vehículos de motor destinados al transporte de pasajeros, regular u ocasional, de las categorías M2 o M3;
- Los taxis.

La base de la devolución estará constituida por el volumen de gasóleo adquirido por el interesado en cada Comunidad Autónoma, expresada por 1.000 litros, no pudiendo exceder su importe el del tipo autonómico fijado para el gasóleo de uso general.

La cuantía máxima de la devolución no podrá superar a la que le correspondería al consumo de 50.000 litros por vehículo y año, salvo en el caso de los taxis en donde dicho consumo se reduce a 5.000 litros.

Finalmente se establece la obligación para los titulares de los vehículos de figurar registrado en un Registro específico así como de utilizar medios de pago específicos para la adquisición de este gasóleo.

SEGURIDAD SOCIAL EN EL SECTOR DEL TRANSPORTE POR CARRETERA

Normativa Real Decreto Legislativo 1/1994 de 20 de Junio por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Esta norma será también de aplicación para los Regímenes Forales.

El sistema de Seguridad Social en España está compuesto por dos regímenes, uno General y otro Especial.

RÉGIMEN GENERAL:

El régimen general esta destinado a aquellos trabajadores por cuenta ajena a los que les es de aplicación el Estatuto de los Trabajadores y a los empresarios siempre que no estén incluidos por su actividad en un régimen especial de la Seguridad Social.

Las cuantías de las bases y topes mínimos y máximos se fijan anualmente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Para el año 2006, el tope máximo de la base de cotización esta fijado en 2.897,70 Euros.

La **base de cotización** para todas las contingencias en el Régimen General de la Seguridad Social esta integrada por la remuneración total que mensualmente tenga derecho a recibir el trabajador, considerándose la totalidad de las percepciones económicas recibidas, en dinero o en especie, ya retribuyan trabajo efectivo o periodo de descanso. Quedan excluidos del cómputo de la base de cotización: las dietas y asignaciones para gastos de viaje, las indemnizaciones, los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas, prestaciones de la Seguridad Social.

Sobre la base de cotización resultante habrá que aplicar unos **tipos de cotización**, que para el año 2006, son los siguientes:

- **Contingencias Comunes:** Total: 28,30%, correspondiendo 23,60% a la empresa y 4,70% al trabajador.
- **Contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales:** Corresponde la aplicación de 1,35 % al empresario.
- **Cotización por desempleo:** para los trabajadores por cuenta ajena de carácter fijo el 7,55%, del que el 6% será por cargo de la empresa y el 1,55% por cargo del trabajador. Para los trabajadores por cuenta ajena de carácter eventual el 8,30 %, del que el 6,70 % será a cargo de la empresa y el 1,60% a cargo del trabajador.
- **Fondo de Garantía Salarial:** 0,40%
- **Formación Profesional:** 0,70%, correspondiendo el 0,60% a la empresa y 0,1% al trabajador.

A modo de resumen, los porcentajes quedarían como sigue:

CONCEPTOS	EMPRESA	TRABAJADOR	TOTAL
Contingencias comunes	23,60%	4,70%	28,30%
Contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales	8,82%		8,82% ⁶
Cotización por desempleo:			
– Tipo general	6,00% ⁷	1,55%	7,55%
– Trabajadores fijos (t. completo)	6,70%	1,60%	8,30%
– Trabajadores eventuales (t. parcial)	7,70%	1,60%	9,30%
– E.T.T	7,70%	1,60%	9,30%
Fondo de Garantía Salarial	0,40%		0,40% ⁸
Formación profesional	0,60%	0,10%	0,70%

RÉGIMEN ESPECIAL

Por la naturaleza de la actividad profesional, sus peculiares condiciones de tiempo y lugar o por sus procesos productivos, se establece una serie de regímenes especiales, como por ejemplo de la minería, del carbón, del mar, de los empleados del hogar y de los autónomos.

El régimen especial coincide con el Régimen General en lo que se refiere a sistema de cotización y su distribución.

Están incluidos obligatoriamente en este régimen los transportistas que disponen de vehículo propio.

Los trabajadores autónomos deben elegir la cuota a la que tributarán mensualmente eligiéndola entre un máximo y un mínimo, que para el año 2006 estará entre 785,70 euros y 2.897,70 euros mensuales.

El tipo de cotización será el 29,80 %, salvo si el trabajador no se acoge a la protección por incapacidad temporal, que será del 26,50%.

⁶ Tarifa de prima de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales propia de la actividad de transporte pesado en vehículos de más de 6000 kg. A partir del 1 de enero de 2007 el valor es de 7,6%.

⁷ A partir del 1 de julio de 2006: 5,75% (7,30% total).

⁸ A partir del 1 de julio de 2006: 0,20%.

Análisis comparativo

Modelos de tributación en la Unión Europea

Introducción

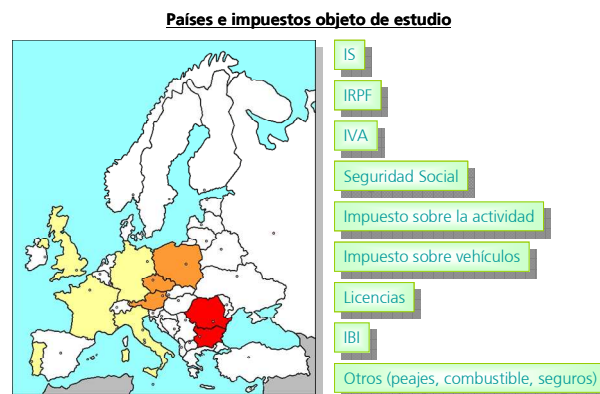
Como punto previo al análisis comparativo entre segmentos y países de la tributación asociada al transporte por carretera, cabe realizar un resumen fiscal para cada miembro de la UE considerado. De este modo, junto con la información ya ofrecida del caso de España, se establece el conjunto de información de partida del estudio comparativo, que desembocará en la valoración de la competitividad del sector.

En primer lugar, cabe destacar que la profundidad en la descripción de la fiscalidad internacional es menor que la desarrollada para España. La complejidad y casuística en materia fiscal es enorme y con particularidades para cada país. Por tanto, el objetivo final de establecimiento de una comparativa entre naciones tiene un criterio generalista, para lo cual se seleccionarán casos genéricos, sin entrar en particularizaciones que pudieran distorsionar el estudio.

Los países seleccionados para su análisis son:

- Países de la UE-15, relevantes por su relación comercial y de transporte con España, así como por su importancia económica a nivel europeo: Alemania, Francia, Reino Unido, Italia y Portugal.
- Países de la ampliación de 2004 a la UE-25 (Países de Europa Oriental y Central, PECO), como ejemplo de economías en crecimiento en el marco europeo: Polonia, República Checa y Hungría.
- Países recién incorporados en 2007 a la UE-27, como economías con amplio margen de crecimiento: Bulgaria y Rumanía.

Para el estudio posterior, se ha seleccionado un conjunto de tasas e impuestos de común aplicación en los países miembros que permita la una comparación inmediata. La figura adjunta resume estos contenidos.



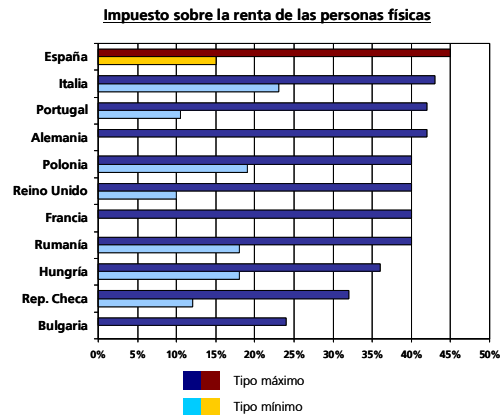
El análisis se estructurará por impuesto, resumiendo individualmente cada concepto para cada país considerado.

Impuesto sobre la renta de las personas físicas:

Alemania	Las personas físicas que llevan a cabo una actividad empresarial se encuentran sujetas al pago de este impuesto pudiendo tributar i) de acuerdo con la diferencia entre el valor neto contable de los activos al inicio y al final del ejercicio o bien ii) en base a los ingresos netos, siendo de aplicación este régimen en caso de que los beneficios anuales no superen 30.000€ y el volumen de ventas anual no supere los 350.000€. Grava la renta de las de actividades empresariales (entre otras) a un tipo que va desde el 0% hasta el 42% (dependiendo del tramo), al que se ha de añadir un recargo de solidaridad del 5,5% de los impuestos a pagar.
Francia	Se trata de un impuesto progresivo cuya base imponible será el sumatorio de todas las categorías de renta minorado en las deducciones que correspondan. Esta base se dividirá por coeficiente en función de las circunstancias personales del contribuyente cuya finalidad es mitigar la progresividad del impuesto si bien se establecen unos límites. A la cantidad resultante se le aplicará la tarifa, que va desde el 0% hasta el 40%. La cuota íntegra se obtendrá multiplicando esa cuantía por el mismo número que habíamos dividido anteriormente. Las pérdidas se pueden compensar en los 6 años siguientes.
Reino Unido	Impuesto anual que recae sobre la renta total menos las deducciones que procedan. Se trata de un impuesto progresivo cuyos tipos van del 10% al 40% dependiendo del nivel de renta
Italia	La base imponible consiste en la agregación de las distintas categorías de renta (trabajo, actividad profesional, ganancia patrimonial...). Las pérdidas derivadas de actividades empresariales solo podrán ser compensadas con ingresos de esa misma categoría. En caso de no ser suficiente, se podrán compensar en los 5 años siguientes. Los gastos de las actividades empresariales no podrán ser deducibles si no se han imputado a la cuenta de resultados en el ejercicio de su devengo. Los tipos se aplicarán en función de determinadas bandas y podrán ser incrementados mediante la aplicación del correspondiente recargo municipal que estaría entre el 0,9% y el 1,4%. La escala oscila del 23% al 43%.
Portugal	La renta derivada de la actividad empresarial puede tributar por dos métodos de estimación: el simplificado y el directo. El simplificado es para aquellos contribuyentes cuyo volumen de negocios no exceda de 99.759,78€ (en el caso de prestaciones de servicios) y consiste en estimaciones de renta que se someten a los tipos progresivos. El método directo está basado en la contabilidad del contribuyente. Las pérdidas derivadas del ejercicio de la actividad podrán ser compensadas en los 6 ejercicios siguientes. Los tipos impositivos van del 10,5% al 42% en función del tramo de renta.
Republica Checa	La renta gravable derivada de las actividades empresariales se determinará por los ingresos generados menos los gastos necesarios para obtenerlos de acuerdo con la normativa en vigor para las compañías. En el caso de autónomos, estos tendrán la posibilidad de i) deducirse el importe de los gastos necesarios en los que hubiese incurrido para la realización de actividad o ii) aplicar una deducción fija. Las pérdidas derivadas de una actividad empresarial podrán ser compensadas con cualquier otra categoría de renta a excepción de los rendimientos del trabajo. En caso de no tener renta positiva suficiente se podrá compensar con la renta positiva de los 5 periodos impositivos siguientes. La renta derivada del desarrollo de una actividad empresarial así calculada se sumará al importe de las demás categorías de renta dando lugar a la base imponible que estará sujeta a la aplicación de una tarifa. La escala es 12%-32%
Hungría	Este impuesto grava la obtención de determinadas rentas entre las que se encuentran las rentas derivadas de la realización de una actividad empresarial pudiendo tributar en régimen estimación directa simplificada o bien de acuerdo con el régimen de estimación directa en cuyo caso se tributará i) en función de la renta obtenida, por diferencia entre ingresos y gastos y ii) en función del dividendo resultante del desarrollo de esa actividad empresarial. Cabe también la posibilidad de tributar de acuerdo con una renta presunta, siempre y cuando el importe de renta anual no exceda los 8 millones de HUB, que resultará de minorar el importe de la renta bruta por un determinado importe fijo de gastos que oscilará entre el 40% y el 94% en función de la actividad. La escala para personas físicas varía entre 18%-36% Existe un tipo fijo del 16% que se aplicará a la renta derivada de la realización de una actividad empresarial que, en determinadas condiciones podrá ser del 10% sobre los primeros 5 millones de HUB y el resto al 16%. En cuanto al tipo aplicable a los dividendos empresariales, este será del 25% sobre el 30% de la cantidad retirada en concepto de trabajo personal y el 35% sobre el resto de la renta. En cuanto al régimen simplificado, este régimen será optativo para los sujetos pasivos siempre y cuando i) se trate de personas físicas ii) no tengan participación en ninguna otra compañía
Polonia	La renta de las actividades empresariales se añadirá al resto de rentas y se gravará a un tipo progresivo. El importe de la renta derivada del desarrollo de una actividad empresarial será el resultado de minorar los ingresos por los gastos deducibles. Existe la posibilidad de aplicar un régimen de PYME para todos aquellos sujetos pasivos cuyo volumen anual de operaciones no supere lo 250.000€, en cuyo caso, la base imponible estará constituida por el volumen de operaciones. Las pérdidas podrán compensarse en los 5 periodos impositivos siguientes, nunca con los periodos anteriores si bien el límite a compensar cada año es el 50% de la pérdida. El contribuyente puede optar por un tipo fijo del 19% o por las tarifas que van desde el 19% al 40%. En el caso de PYME's los tipos van del 3% al 20%.
Rumanía	La base imponible es el resultado de agregar diferentes categorías de rentas, entre las que se encuentra, la renta derivada del desarrollo de una actividad empresarial. Las pérdidas que se obtengan de esta categoría de renta podrán ser compensadas con el resto excepto con los rendimientos del trabajo. De no ser suficiente el resto de rentas, se podrá compensar en los 5 periodos impositivos siguientes. El tipo impositivo varía entre el 18% y el 40%.
Bulgaria	La base imponible de algunas actividades empresariales consiste en una estimación de los ingresos tras deducir un porcentaje fijo en concepto de gastos necesarios. Ese porcentaje está determinado por ley y los gastos que excedan de dicha cantidad serán no deducibles. Las pérdidas no podrán ser compensadas en periodos impositivos siguientes. Los tipos van del 0% al 24% y se aplicarán en función de los tramos legalmente establecidos.

Se trata de un impuesto progresivo en todos los países estudiados, donde destaca el hecho de que el régimen de estimación objetiva (módulos) español es un modelo único en la UE.

El resumen de las escalas de gravamen (tipos máximos y mínimos) aplicables en cada país se ofrece en la figura adjunta.



De acuerdo a las escalas generales representadas, con sus tipos máximos y mínimos, se observa cómo España se coloca en la banda superior, entre los países con los tipos más elevados, antes de la reforma fiscal que se plantea para nuestro país.

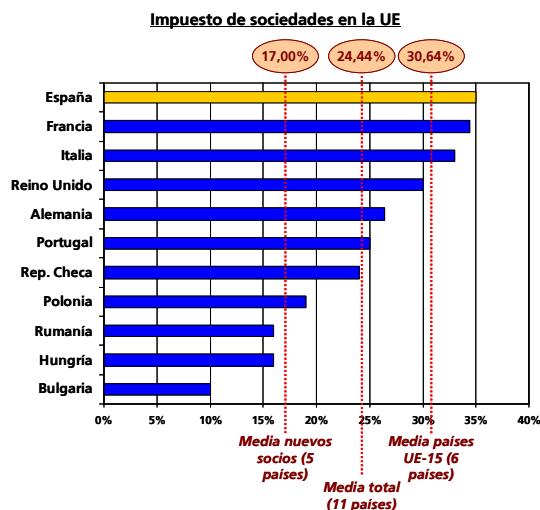
En concreto, el tipo máximo en España es el más elevado de los países considerados, mientras que el tipo mínimo también se encuentra entre los mayores.

Los miembros de más reciente incorporación a la UE-27, por norma general, presentan las escalas de gravamen con tipos más bajos. Por su parte, los antiguos miembros de la UE-15 tienen tipos superiores, si bien es destacable el hecho de las escalas se amplían, con tipos que nacen incluso del 0% en las primeras etapas, en países como Francia o Alemania.

Impuesto de sociedades:

Alemania	Se trata de un impuesto que grava entre otras las siguientes compañías: AG,GmbH,KGaA. La base imponible es la renta mundial la cual habrá que minorar en el importe del los gastos y deducciones. Las pérdidas hasta 511.500 € podrán ser compensadas con ejercicios anteriores. Desde 2004, el exceso sobre esa cantidad se compensará con los ingresos de ejercicios siguientes (hasta 1M€ sin límite y lo que exceda solo con el 60% de los ingresos netos).El tipo impositivo es del 25%, incrementado a 26,38% por el recargo de solidaridad (5,5%). Existe una reducción de 300€ para los vehículos diesel por respetar cuestiones medioambientales.
Francia	El impuesto general es del 33,33%. Para las PYMES (empresas que pertenecen fundamentalmente a personas físicas y cuyo volumen de operaciones no supere 7.630.000€) se aplicará un tipo reducido del 15% para los primeros 38.120€ de beneficios y al resto se le aplica el tipo general. Sin embargo, se aplica un recargo general del 3,3% al tipo impositivo que en el caso de determinadas PYME's no resultará de aplicación siempre que se cumplan determinadas circunstancias. Esto conlleva que el tipo efectivo sea del 34,43%. Adicionalmente y con efectos para el 2006, aquellas compañías cuyo volumen de operaciones sea inferior a 300.000€ estarán exentas de la tasa mínima anual. Existe un impuesto de solidaridad que recae sobre compañías con un volumen de operaciones superior a 760.000€ siendo la base imponible el volumen de ventas ajustado y el tipo global el 0,16% (0,13% en concepto de impuesto de solidaridad y 0,03% en concepto de contribución adicional).
Reino Unido	Impuesto que grava los beneficios obtenidos (a nivel mundial) por las compañías residentes basado en la contabilidad. En general, los gastos e ingresos se contabilizan en función a su devengo. El tipo general es del 30%. Las pequeñas empresas tienen un tipo reducido del 19%
Italia	La base imponible se determinará de acuerdo con el resultado contable ajustado conforme a la normativa fiscal. Como regla general serán deducibles los gastos relacionados con la generación de ingresos. Las pérdidas podrán ser compensadas en los 5 periodos impositivos siguientes si bien en caso de que se generen pérdidas en los 3 primeros ejercicios desde su constitución, las mismas podrán ser compensadas indefinidamente. El tipo impositivo es del 33%.
Portugal	La base imponible se puede determinar de dos formas: método de estimación directa y método de estimación indirecta. En el método de estimación directa, la base imponible se calcula en base al resultado contable siendo de aplicación determinados beneficios fiscales y pudiendo compensar las pérdidas de ejercicios anteriores. Existen sistemas de tributación simplificados aplicables a las PYME's durante un periodo de 3 años y siempre que se den determinadas circunstancias. El tipo general es del 25%. Para las empresas que tributen en régimen simplificado el tipo es del 20%. Además los municipios pueden establecer un 10% máximo de recargo adicional que no será deducible a efectos del impuesto sobre sociedades.
República Checa	El tipo general aplicable es 24%. Existen especiales reducciones en caso de contratación de discapacitados o compañías con la menos 20 empleados.
Hungría	La base imponible se calcula aplicando al resultado contable determinados ajustes si bien en caso de que una vez practicados los ajustes el importe de la base imponible no supere el 2% del total de los ingresos menos el coste de ventas, la base imponible será dicha cantidad. Desde el 2004, las pérdidas se pueden compensar en el futuro sin límite alguno, aunque es necesaria una autorización de las Autoridades en algunos casos. Las PYMES tienen deducciones especiales. El tipo impositivo es del 16%. Sin embargo, las empresas pueden aplicar el 10% a una base que no exceda de 20.000€ si no aplican ningún incentivo fiscal y además reúnen determinados requisitos. Existe un impuesto de solidaridad que asciende al 4% del resultado antes de impuestos, siendo necesaria la practica de determinados ajustes.
Polonia	La base imponible se determina en función del resultado contable ajustado, todo ello de acuerdo con el criterio de devengo. Las pérdidas se pueden compensar en los 5 ejercicios siguientes y sólo se podrá compensar el 50% de la pérdida cada año. No se pueden compensar pérdidas con beneficios de años anteriores. Tampoco se podrán compensar en los ejercicios siguientes en el caso de cambio de forma jurídica, fusión, escisión. El tipo general es del 19%. Las pequeñas empresas pueden no pagar el impuesto durante un año (el primero o el segundo desde el inicio de su actividad) pero dicha cuantía deberá ser pagada en los 5 años siguientes a partes iguales.
Rumania	La base imponible será el resultado contable más menos los correspondientes ajustes extracontables. El tipo general aplicable es del 16%. En el 2006, las pequeñas empresas (empresas de entre uno y ocho trabajadores y con un volumen de ventas inferior a 100.000€) pueden optar por pagar impuesto a un tipo del 3%.
Bulgaria	La base imponible es el resultado contable ajustado a efectos fiscales de acuerdo con el criterio de devengo. El tipo general que se aplica es del 10%.Las pérdidas se pueden compensar en los 5 años siguientes. Existe un régimen específico aplicable a las cooperativas. Destacar que se aplica una retención específica sobre el importe de determinados gastos siendo dicha retención deducible a efectos del impuesto.

Comparativamente, se puede resumir la situación de los países objeto de estudio y sus respectivos impuestos de sociedades según la figura adjunta.



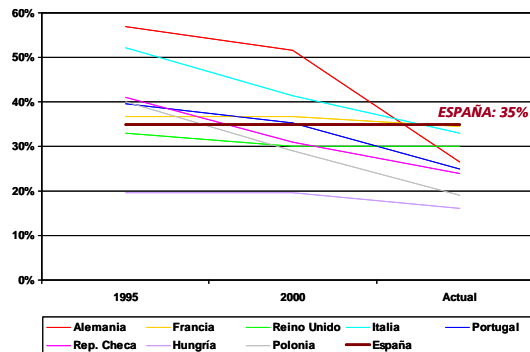
Dentro del conjunto de países analizados en el marco europeo, España presenta el tipo de impuesto de sociedades más elevado (35%), como nueva muestra, al igual que en el caso del IRPF, del peso que en España tiene la fiscalidad directa. La media de los países estudiados se sitúa cercana al 24,5% de tipo impositivo, alrededor de diez puntos por debajo de nuestro país.

A continuación, se sitúan los países más desarrollados, antiguos miembros de la UE-15, con tipos que varían desde el 25% de Portugal hasta el 34,43% de Francia, con una media de cerca del 30,6% de tipo impositivo.

Por último, aparecen todos los miembros de la UE de más reciente incorporación, con tipos del impuesto de sociedades inferiores en todos los casos al 25%, llegando hasta el 10% de Bulgaria y con una media entre ellos del 17%, muy alejada del caso español. Este hecho es un importante incentivo a la captación y generación de nuevas inversiones en estos países, en pleno proceso de convergencia nominal y real, así como de desarrollo económico, industrial y social.

Sin embargo, existe un factor añadido de importancia que muestra la negativa situación para las empresas españolas en este ámbito. Se trata del inmovilismo y ausencia de capacidad de reacción que ha mostrado España hasta fechas muy recientes para la progresiva reducción de este tipo impositivo, al contrario que sí han hecho la mayor parte de los países. Con efectos de 1 de enero de 2007, el tipo impositivo general del impuesto se minora en España hasta el 32,5%, en tanto que el aplicable a las empresas de reducida dimensión desciende hasta el 25%. A partir de 1 de enero de 2008, el tipo general quedará establecido en el 30%.

Impuesto de sociedades en la UE



Fuente: Eurostat

Resulta llamativo que, hasta la última reforma, España sea el único país de los analizados que no había modificado en modo alguno su tipo de impuesto de sociedades (35%) desde el año 1995. De forma generalizada, todos los países lo han hecho y algunos de ellos de forma muy significativa.

Así, los países más desarrollados han experimentado decrecimientos en el tipo impositivo, en algunos casos tan importantes como sucede en Alemania o Italia, donde desde tipos superiores al 50% se han situado por detrás de España en este sentido. El caso alemán es, no obstante, peculiar, pues junto al impuesto federal existen también gravámenes sobre los beneficios en cada uno de los Estados, lo que eleva la tributación final por encima de la existente en España.

Por otro lado, los nuevos miembros partían, en la mayoría de los casos, desde tipos levemente superiores al 35% hasta haberse situado hoy más de once puntos por debajo del caso español. En general, se han producido notables movimientos fiscales con el fin de incentivar la inversión, hacer más atractivo el mercado o cuidar la competitividad, entre otros aspectos.

De hecho, España en 1995 era el tercero de los países considerados con un tipo más bajo de este impuesto, con la consiguiente ventaja competitiva que ofrecía este hecho. El inmovilismo de este concepto ha hecho que se viera superado por otros países, manteniendo uno de los tipos impositivos más elevados de Europa.

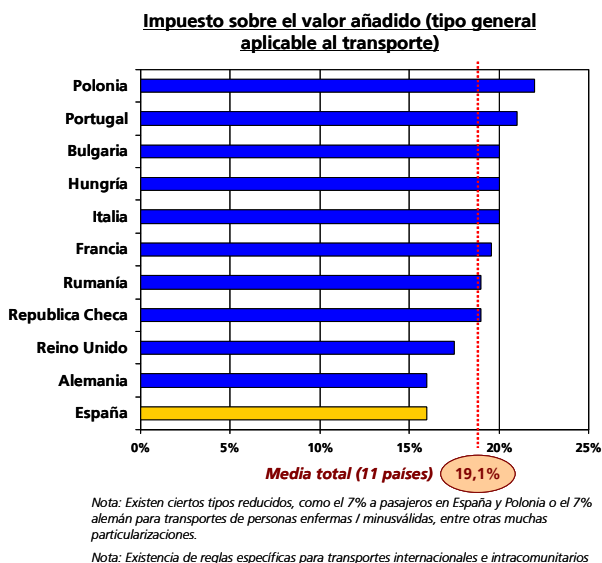
Impuesto sobre el valor añadido:

Alemania	El servicio de transporte está gravado por este impuesto. El tipo impositivo aplicable es del 16% (a partir del 1 de enero de 2007 el tipo será de 19%) si bien se aplicará un tipo reducido del 7% para medios de transporte en relación con personas enfermas o minusválidos. Será de aplicación determinadas reglas específicas respecto de los transportes internacionales y transportes intracomunitarios de personas y mercancías.
Francia	Los servicios de transporte están gravados por este impuesto siendo el tipo impositivo aplicable es del 19,6%. Existen reglas especiales locales para los servicios de transporte internacional y los servicios de transporte intracomunitarios de bienes y personas.
Reino Unido	Los servicios de transporte están gravados por este impuesto siendo el tipo impositivo aplicable el 17,5%. Se aplican determinadas reglas específicas en cuanto a los transportes intracomunitarios y los transportes internacionales de bienes y personas.
Italia	Los servicios de transporte están gravados por este impuesto siendo el tipo impositivo aplicable el 20%. Se aplican determinadas reglas específicas a los servicios de transporte intracomunitarios y/o internacionales de mercancías y personas.
Portugal	Los servicios de transporte están gravados por este impuesto siendo el tipo impositivo aplicable el 21%. Se aplican determinadas reglas específicas a los servicios de transporte intracomunitarios y/o internacionales de mercancías y personas.
Republica Checa	Los servicios de transporte están gravados por este impuesto siendo el tipo impositivo aplicable el 19%. Se aplican determinadas reglas específicas a los servicios de transporte intracomunitarios y/o internacionales de mercancías y personas.
Hungría	Los servicios de transporte están gravados por este impuesto siendo el tipo impositivo aplicable el 20%. Existe un régimen específico aplicable a determinadas compañías que sustituye el impuesto sobre la actividad empresarial, el impuesto sobre dividendos, el IVA y el impuesto sobre las compañías de coches. El régimen se puede aplicar si se cumplen los siguientes requisitos: (i) sus socios son personas físicas, (ii) no tienen participación en otras compañías, (iii) su cifra de ventas no excede de 100.000€ al año. Este impuesto consiste en la aplicación de un tipo fijo del 25%.
Polonia	Los servicios de transporte están gravados al tipo impositivo del 22% y el transporte de pasajeros al tipo reducido del 7%. Serán de aplicación determinadas reglas específicas en cuanto a los servicios de transporte intracomunitarios y/o internacionales de bienes y personas.
Rumania	Los servicios de transporte están gravados por este impuesto. El tipo impositivo aplicable es del 19%.
Bulgaria	Los servicios de transporte están gravados por este impuesto. El tipo impositivo aplicable es del 20%.

Este impuesto indirecto al consumo grava el transporte de mercancías y pasajeros de forma diversa en Europa. Destaca el hecho de que, como regla general, el transporte de mercancías se grava al tipo general del impuesto, mientras que el transporte de viajeros y otras modalidades más específicas (especiales, minusválidos, etc.) está sujeto a tipos reducidos.

Asimismo, se establecen en cada país reglas específicas para los servicios de transporte intracomunitarios y/o internacionales de mercancías y personas.

En la gráfica adjunta se resume la situación del tipo general del impuesto sobre el valor añadido para el conjunto de países seleccionados en el presente estudio.



A la vista de esta situación, se comprueba cómo España se ubica como el país con el tipo del IVA general más reducido, junto con Alemania (16%, si bien este país ya ha aprobado una sustancial elevación), tres puntos por debajo de la media de los países considerados (19,1%).

Los países más desarrollados y miembros de la antigua UE-15, presentan tipos más próximos al valor mínimo que ostenta España, mientras que otras economías con menos peso aún mantienen tipos generales más cercanos al 20%.

Esto es prueba del reducido peso proporcional de la fiscalidad indirecta en España, lo cual resulta contradictorio con el hecho de que el crecimiento nacional se halla, en buena medida, sustentado por el consumo y demanda doméstica, y caracterizado por un importante déficit externo. El necesario incentivo al ahorro para la situación económica española no se consigue en este marco.

Impuesto sobre la actividad:

Alemania	Es un impuesto de carácter municipal cuyo tipo variará en función de cada municipio. Será deducible a efectos del impuesto sobre sociedades y, en el caso de personas físicas, del impuesto sobre la renta de personas físicas. La renta empresarial se gravará a un tipo federal básico del 5% y sobre esa cantidad se aplicará el porcentaje que corresponda según el municipio alemán en el que se desarrolle la actividad. Dicho porcentaje no podrá ser inferior al 200%. La cuantía resultante será el importe a liquidar por los municipios.
Francia	Las empresas o personas que desarrollen una actividad empresarial de carácter autónomo están sujetas a un impuesto local que es deducible a efectos fiscales. Los negocios en propiedad alquilados por un periodo superior a 6 meses pueden aplicar reducciones específicas directamente en la cantidad a pagar. La base imponible es el valor del alquiler anual de los inmuebles reducido en un 16%. El impuesto se calcula aplicando un coeficiente a la base, el cual varía dependiendo del municipio. En el caso de camiones y tractores con un peso máximo autorizado de entre 7,5 y 16 toneladas, se aplicará una reducción de 366€. En el caso de camiones con un peso máximo autorizado de 16 toneladas o más o bien de autobuses con más de 40 asientos, se beneficiarán de una reducción de 700€ que podrá incrementarse hasta 1000€ siempre y cuando se cumplan determinadas circunstancias.
Reino Unido	N/A
Italia	Aplica a los empresarios, profesionales y artistas y la base imponible es el valor de la producción excluidos los gastos y los ingresos financieros, costes laborales y rentas extraordinarias. Será liquidado por las regiones de cada uno de los establecimientos. Los tipos impositivos varían desde el 4,25% al 5,25% dependiendo de la región en la que los servicios sean prestados y del tipo de actividad desarrollada.
Portugal	N/A
Republica Checa	N/A
Hungría	Es un impuesto de carácter local que grava la realización de una actividad empresarial en un determinado municipio. La base imponible del impuesto es el importe neto de ventas más menos determinados ajustes. Existe un régimen especial aplicable a los empresarios y a determinadas asociaciones con una cifra neta de ventas inferior a 4 millones de HUF anuales y a empresarios y entidades que tributen en el régimen simplificado. El tipo máximo que puede aplicar cada municipio es del 2% para las actividades permanentes y 5000 HUF por día para las temporales. Este impuesto es deducible del impuesto sobre sociedades al 200%.
Polonia	N/A
Rumanía	N/A
Bulgaria	N/A

La situación del impuesto de actividades económicas, a satisfacer por la mera ejecución de la actividad empresarial, a lo largo de los países manejados en este estudio es dispar.

De hecho, al igual que sucede en España, se trata de un impuesto muy ligado al ámbito local o municipal, con lo que su caracterización es compleja, con notables variaciones geográficas y que, en ningún caso, supone una de las principales cargas impositivas.

Impuestos sobre los vehículos:

Alemania	Impuesto de matriculación	El alta y la baja de los vehículos está sujeta a una tasa administrativa. Los importes máximos están entre los 100-120€.
	Impuesto de circulación	Este impuesto recae sobre la titularidad de los vehículos, siendo la base imponible el volumen de emisiones, el peso del vehículo, la capacidad del motor y el volumen de ruido. Se abona con carácter anual y el tipo aplicable será de 7,46€ cada 200 kg, sin que el impuesto pagado por año pueda exceder de 894,7€.
Francia	Taxe à l'éssieu	Impuesto que recae sobre los propietarios de algunas categorías de vehículos registrados en Francia y algunos terceros países que circulan por carretera con peso autorizado superior a 12 toneladas. Para el transporte internacional existen especiales devoluciones.
	Vignette automobile	Es para aquellos vehículos no sujetos al anterior. Aquellos cuyo peso sea inferior a 3,5 toneladas y sean propiedad de personas físicas están exentos. Existe también una exención para las compañías pero con el límite de 3 vehículos. Este impuesto ha sido revocado y no será aplicable para los ejercicios iniciados a partir del 1 de diciembre de 2006.
	Taxe sur les cartes grises	Impuesto exigido en las regiones por la matriculación del vehículo. El tipo final depende de los caballos fiscales del vehículo y del tipo fijo de cada región. En función del peso del vehículo y de su antigüedad se aplicarán determinadas reducciones.
	Tasa adicional sobre el certificado de matriculación	Impuesto de matriculación consistente en un tipo fijo que depende del peso del vehículo.
Reino Unido	Impuesto de circulación	Los vehículos registrados con posterioridad al 1 de marzo de 2001 están sujetos a este impuesto y en función de la emisión de dióxido de carbono el importe anual del mismo va desde 215 libras (motor gasolina) o 210 libras (motor de gasoil) a 0 libras. Los vehículos grandes y autobuses están sujetos a unos tipos distintos que dependen de la naturaleza del vehículo. Van desde 90,75 a 1.850 libras por año.
	Tasa de matriculación camiones	Hay dos sistemas de liquidación: en 5 años (180 libras/vehículo) y anual (44 libras/vehículo).
	Tasa de matriculación bus	Servicio de bus: local (51 libras) y comunitario (11 libras); Permiso de bus: pequeño (10 libras), Grande (19 libras) y bus comunitario (50 libras).
	Impuesto por vehículo pesado	Vehículos hasta 12.000 kg y remolques hasta 4.000kg: 165 libras. Vehículos de más de 12.000kg y remolques de más de 4.000kg: 230 libras.
Italia	Impuesto de circulación	Se aplica a todos tipo de vehículos y el importe se determinará en función de la potencia del vehículo y de su peso. Los tipos para vehículos privados son progresivos, dependiendo de la potencia del mismo. En cuanto al tipo básico, éste se fijará por la Administración central si bien su exacción corresponderá tanto a la Administración central como a la Administración regional, pudiendo esta incrementar los tipos básicos.
	Impuesto de matriculación	Es un impuesto de carácter nacional y provincial. El importe a pagar dependerá del tipo de vehículo (los vehículos nuevos tributan a un tipo fijo), de los caballos fiscales y del tipo de uso (privado, transporte de carga, etc...). Se aplica un tipo fijo de 150,81€ más un porcentaje adicional de carácter provincial que no superará el 20%.
Portugal	Impuesto de circulación	N/A
	Impuesto de matriculación	Se calcula aplicando un tipo impositivo a la cilindrada del vehículo. Los tipos varían en función de la cilindrada.
	Tasa de registro	50€ en caso de registro de vehículos cuya matrícula haya sido concedida menos de 60 días antes. 60€ el resto.
	Impuesto de camiones	Es un impuesto que grava el uso de vehículos de transporte público. El impuesto a pagar se determinará en función del peso del vehículo.
Republica Checa	Impuesto de matriculación	Recargo sobre vehículos que pesen más de 3,5 toneladas. Ascende a una cuantía que va desde 10€ hasta 30€, dependiendo del tipo de vehículo.
	Impuesto sobre kilometraje	Recae sobre vehículos de dos o más ejes
	Impuesto sobre carreteras	Este impuesto grava la utilización de vehículos por carretera y sus trailers registrados en la Rep. Checa siempre y cuando se utilicen con carácter comercial. Los vehículos con un peso máximo autorizado de 12 o más toneladas utilizados en el transporte de bienes están sujetos. El período impositivo es anual. La base es la cilindrada del vehículo en caso de los coches y para el resto (camiones, buses, remolques..) será el número de ejes y el peso total. El impuesto se calcula multiplicando un doceavo del tipo impositivo anual y por el número de meses que el vehículo está sujeto al impuesto. Si el vehículo se utiliza para transporte por carretera, existe una reducción del 25% al 100% en función de las veces que el mismo se haya realizado durante el año considerado. Para los vehículos matriculados antes del 31 de diciembre de 1989, hay un incremento del 15% en el impuesto.
Hungría	Impuesto sobre los vehículos de motor	Se trata de un impuesto soportado por la mayoría de los propietarios de vehículos de motor, que se determina en función del peso del mismo y del tipo de emisión que realice. La base es el peso del vehículo descargado más un 50% como máximo de carga permisible para los camiones. El impuesto anual asciende a 1200 HUF (4,8€) por 100 kg. Se aplican determinadas exenciones en función del tipo de vehículo (EURO III y EURO IV).
Polonia	impuesto de matriculación	La matriculación de vehículos en Polonia está sujeta al pago de una tasa que en el caso de los camiones se determinará en función de la capacidad de carga y en el caso de los autobuses en función de los asientos. Su exacción corresponde a las autoridades locales donde el vehículo esté matriculado.
	Impuesto sobre los vehículos de motor	Grava la titularidad y explotación de camiones, trailers, semi-trailers y autobuses. El impuesto se devenga el primer día del mes siguiente al mes en que el medio de transporte se registró y se liquida por el Ayuntamiento teniendo en cuenta el tipo de vehículo, en número de ejes, el peso total.
Rumanía	Impuesto sobre los vehículos de motor	Es un impuesto de carácter anual que recae sobre todo tipo de vehículos. Los sujetos pasivos son las personas físicas o compañías que posean un vehículo. Las empresas de transporte público no están sujetas al mismo. El tipo que se aplica es fijo y depende del tipo de vehículo y de la capacidad del motor. Los remolques se gravan al 50% del impuesto por el vehículo al que van unidos.
Bulgaria	Impuesto sobre los vehículos de motor	Grava la titularidad sobre determinados medios de transporte. El importe a pagar en el caso de vehículos de pasajeros depende de la potencia del motor, ajustada en función del año de fabricación. Los importes van desde 0,34 BGN por Kw hasta 1,23 BGN por Kw. En función de la antigüedad del vehículo, el impuesto se debe multiplicar por un coeficiente que va desde 1 hasta 2,8.

Las diferentes modalidades de impuestos sobre los vehículos varían de un país a otro. Así, los impuestos de circulación, matriculación, sobre vehículos pesados, etc. son tipologías no uniformes en los países analizados, tanto por su existencia o vigencia, como por el modo en que se aplican allí donde son efectivos.

Asimismo, las particularizaciones por tipo de vehículo, características técnicas, antigüedad, etc. son muy numerosas, por lo que no resulta de utilidad establecer una comparativa exhaustiva en un tipo de impuestos que, además, no representa montantes económicos cuantiosos.

Impuesto sobre bienes inmuebles:

Alemania	Es un impuesto de carácter municipal que grava la propiedad de bienes inmuebles. El tipo impositivo federal es del 0,35% y se aplica sobre el valor catastral. La cantidad resultante podrá ser multiplicada por un coeficiente municipal que puede oscilar entre 150% y 365%, resultando un tipo impositivo real de alrededor del 1,37%.
Francia	Impuesto local de carácter anual sobre los inmuebles cuya titularidad se obtiene a 1 de enero de cada año, y que recae tanto sobre los bienes rústicos como sobre los urbanos. Se obtiene aplicando unos porcentajes (que son determinados cada año por las autoridades francesas en función de sus necesidades) a la mitad del valor de alquiler de los inmuebles conforme al registro de la propiedad. Los tipos varían en función del municipio en que nos encontremos. El tipo de partida es el 3% del FMV de la propiedad.
Reino Unido	Este impuesto grava la ocupación de locales de negocio y su exacción corresponde a las autoridades locales. Los tipos se obtienen multiplicando el valor de alquiler del inmueble por un coeficiente fijo aprobado por el gobierno con carácter anual. Se paga de forma mensual y es deducible del Impuesto sobre Sociedades. Los tipos son del 43,3% y para las pequeñas empresas del 42,6%.
Italia	Este impuesto recae sobre cualquier persona que ostente el uso o disfrute de un bien inmueble. La base imponible será el resultado de aplicar un coeficiente al valor catastral que varía en función del tipo de propiedad. Si no existiera referencia catastral, se aplicara sobre el valor para uno de características similares. El tipo se establece cada 31 de diciembre para el periodo siguiente y no puede ser inferior a 0,04% ni superior a 0,07%.
Portugal	Existen tres impuestos especiales que el gobierno impone de forma temporal que recaen sobre la recalificación de los inmuebles rurales en urbanizables. Se aplicará a los municipios cercanos al Puente de Tagus, a los que se hubiesen beneficiado de la Expo 98 y a los alrededores de Lisboa. El tipo varía del 0,2% al 0,8% del valor de los bienes.
República Checa	Este impuesto grava la titularidad de bienes inmuebles. La base del impuesto es el valor del terreno del edificio en metros cuadrados multiplicado por un coeficiente que dependerá de la población del ayuntamiento en donde se encuentre localizado el inmueble. Bajo determinadas condiciones puede aplicarse una exención en este impuesto. Los tipos variarán en función de la utilización del inmueble entre 0,25%-0,75%.
Hungría	Es un impuesto municipal que recae sobre la propiedad de inmuebles. El sujeto pasivo es el propietario de la misma el primer día del año natural. La base se calcula sobre el valor de mercado ajustado (50% del valor real de mercado) o en función del tamaño de los metros útiles. El tipo máximo es del 3%. Sin embargo, en el caso de que se calcule la base por metros útiles, el tipo será de 900 HUF por metro cuadrado para los edificios y 200 HUF por metro cuadrado para los terrenos.
Polonia	Grava la titularidad de todos los bienes inmuebles. La base de este impuesto dependerá del tipo de construcción que se trate: para los edificios serán los metros útiles, en el caso de otras construcciones su valor y, para los terrenos, sus metros. El tipo depende de si el inmueble se está usando para uso privado o para actividades de negocio. El gobierno determina el tipo máximo y las autoridades locales establecen anualmente el tipo aplicable sin superar ese máximo. Se aplicará un tipo máximo del 2% del valor de las instalaciones.
Rumanía	Impuesto de naturaleza anual que recae sobre la propiedad de inmuebles. Los tipos varían en función de determinados factores entre los que están el lugar donde se encuentra el inmueble, su naturaleza (rústica o urbana) y, el uso que se le da al mismo. Los tipos se ajustan anualmente por el gobierno en función de la tasa de inflación y de la evolución de los precios. La base es el valor del inmueble. Los tipos van desde el 0,5% al 1% para las sociedades. Sin embargo, para aquellos inmuebles que no hayan sido revalorizados en los últimos 3 años, los tipos estarán entre 5-10% del valor en libros del inmueble. Para las personas físicas los tipos oscilan entre el 0,1% y 0,2%. Adicionalmente existe una tasa por ocupación del dominio público (propiedad estatal). El tipo varía en función de diversos factores, incluyendo la categoría del municipio en donde esté situado el bien, el año de construcción, etc...
Bulgaria	Este impuesto recae sobre la propiedad de terrenos y edificaciones y no sobre los arrendamientos. Para personas físicas, la base imponible es el valor del inmueble a 1 de enero de cada año. Este valor se calcula de acuerdo a unas tablas y métodos legalmente establecidos. Existe una reducción del 50% si el inmueble es la residencia habitual del sujeto pasivo. El tipo aplicable para empresas es el 0,15% del valor neto contable.

Las metodologías de cálculo del impuesto de bienes inmuebles son muy diversas entre los países de la Unión Europea. Además, se trata de un impuesto asociado al ámbito local, con lo que su variabilidad depende mucho de la localidad, municipio, etc. de que se trate.

En cualquier caso, no se tratará de uno de los impuestos esenciales a tener en cuenta en el análisis de la fiscalidad para el transporte por carretera por su cuantía esperada y su complejidad de valoración, asociada a su heterogeneidad geográfica.

Licencias:

Alemania	Licencia comunitaria	Depende del tipo de vehículo y del tipo de transporte para el que se requiere la licencia
	CEMT 1	Depende del tipo de vehículo y del tipo de transporte para el que se requiere la licencia
	Autorizaciones bilaterales	Depende del tipo de vehículo y del tipo de transporte para el que se requiere la licencia
Francia	Licencia comunitaria	N/A
	CEMT 1	N/A
	Autorizaciones bilaterales	N/A
Reino Unido	Camiones	Para la licencia inicial hay que pagar una tasa de 215 libras. Por la emisión de la misma 336 libras (5 años de duración) por la
	Autobuses	Solicitud de licencia normal 202 libras; solicitud de licencia restringida 134 libras, tasa por licencia original 134 libras por 5 años y tasa por continuidad con la licencia 14 libras por 5 años.
Italia	Licencia comunitaria	N/A
	CEMT 1	14,62 por licencia
	Autorizaciones bilaterales	N/A
Portugal	Licencia comunitaria	N/A
	CEMT 1	N/A
	Autorizaciones bilaterales	N/A
Republica checa	Licencia comunitaria	10€ por licencia
	CEMT 1	N/A
	Autorizaciones bilaterales	N/A
Hungria	Licencia comunitaria	N/A
	CEMT 1	N/A
	Autorizaciones bilaterales	N/A
Polonia	Licencia comunitaria	N/A
	CEMT 1	N/A
	Autorizaciones bilaterales	N/A
Rumania	Licencia comunitaria	N/A
	CEMT 1	N/A
	Autorizaciones bilaterales	N/A
Bulgaria	Licencia comunitaria	N/A
	CEMT 1	N/A
	Autorizaciones bilaterales	N/A

Bajo este epígrafe denominado licencias, se ha tratado de ofrecer un breve resumen de la situación de coste y obtención de licencias comunitarias, autorizaciones de transporte y otras modalidades existentes.

No se trata de un concepto homogéneo en los países estudiados, estando exentos muchos de ellos de estos elementos fiscales.

Seguridad social:

Alemania	<p>Autónomos: No tiene obligación de acogerse al sistema de la Seguridad Social alemán. Si voluntariamente lo hacen, tendrán que pagar la cuota obrera y la patronal. Bajo la antigua normativa, existía una regulación de las deducciones disponibles en cuanto a las contribuciones a la seguridad Social que permitía deducir 3,068€ adicionales.</p> <p>Trabajadores dependientes: Soportan una retención de su salario por parte del empleador en concepto de cuota obrera de la seguridad social. Consiste en aplicar un porcentaje (19,5% para pensión; 6,5% para desempleo; 13,3% para salud y 1,7% para vejez) sobre el salario mensual o sin que dicha base pueda exceder de 5.250 en Alemania del Oeste o 4.400 en Alemania del Este (para la cobertura de la pensión y el desempleo) o sin exceder de 3.562,50 € tanto en Alemania del Este como del Oeste (para la cobertura de salud y vejez).</p>
Francia	<p>La seguridad social se paga por el trabajador, el empleador o ambos y se obtiene aplicando un tipo a la remuneración total o a unos límites. Los tipos aplicables para el trabajador son: (i) Salud: 0,75% del salario;(ii) viudedad: 0,1% del salario;(iii) vejez: 6,65% del salario hasta 2.589€; (iv) desempleo 2,44% del salario hasta 10.356€.</p>
Reino Unido	<p>Cubre enfermedad, desempleo pensiones. Una parte la paga el trabajador y otra la empresa. Las contribuciones son deducibles en el IS. El trabajador, según el salario semanal se aplica una tarifa que va desde 0% para las primeras 97 libras, 11%(no subcontratados) y 9,4% (subcontratados) para el tramo comprendido entre 97 y 646 libras y 1% por la parte que exceda de lo anterior. La empresa, por su parte, aplicará 12,8% por la parte que exceda de 97 libras (no subcontratados) y 9,3% o 11,8% por los primeros 645 libras y el resto al 12,8% (subcontratados).</p>
Italia	<p>En el caso de trabajadores por cuenta ajena, las cotizaciones por enfermedad, maternidad, indemnizaciones, desempleo y ventajas familiares son asumidas por el empleador mientras que las cotizaciones por enfermedades comunes, incapacidad, vejez y supervivencia son asumidas por el empleado. En este sentido, el importe total de las cotizaciones abonadas por el trabajador es aproximadamente el 8,9% de su renta. Existe una deducción de 19% sobre las primas por seguros de vida y accidentes con un límite de 1.291,14€.</p> <p>En cuanto a los trabajadores autónomos, para determinados casos existe la obligación legal de efectuar ciertos pagos a entidades que prestan servicios similares a los de la Seguridad Social. Existe una deducción de 19% en el caso de seguros de vida y accidentes su bien con el límite máximo de 1.291,14€.</p>
Portugal	<p>Los trabajadores por cuenta ajena deben pagar cotizaciones a la Seguridad Social por el 11% de su salario bruto sin límite alguno. Los miembros de los consejos contribuirán por el 10% de su salario , pero en este caso si existe límite a la base de 4.630,80€ (por todas las compañías en las que trabajan).</p> <p>Autónomos: Pueden elegir contribuir al 25,4% de la cobertura obligatoria mínima o al 32% de la cobertura ampliada. El trabajador autónomo puede elegir como base de cotización entre 1,5 y 12 veces el salario mínimo profesional que para el 2006 asciende a 385,90€.</p>
Republica Checa	<p>Las cotizaciones de los trabajadores dependientes se calculan sobre la renta del trabajo más en su caso determinadas retribuciones en especie, sin existir límite alguno. Los tipos son: 4,5% para salud; 1,1% para enfermedad; 6,5% para pensiones y 0,4% para desempleo. Total 12,5%.</p> <p>Autónomos: La base se determina como el 50% de la renta neta, con un máximo de 486 CZK por año. Los tipos son: 13,5 para salud; 2,5% para enfermedad; 28% para pensiones; 1,6% para desempleo. Total: 45,6%.</p>
Hungría	<p>Los trabajadores dependientes y los autónomos tienen que contribuir de la seguridad social y las pensiones. Normalmente la contribución recae sobre la renta bruta, la renta percibida por la prestación de servicios personales y los beneficios en especie. Para la contribución por pensiones hay un límite de base de 17,330 HUF, sin embargo para el seguro de salud no. En el caso de trabajadores dependientes, los tipos son del 8,5% para las pensiones y del 7% para el seguro médico. En cuanto a la cotización por paro esta será del 1,5%.</p>
Polonia	<p>La base de cotización en el caso de autónomos será el importe declarado por el autónomo que, por mensualidad, no podrá ser inferior al 60% de la media del salario mensual fijado por el ministerio. Las cotizaciones serán deducibles a efectos del impuesto sobre la renta. Existe una cotización de carácter obligatorio para gastos médicos que asciende a 8,25%. Los autónomos contribuirán por vejez 19,52%, discapacidad 13%, salud y maternidad 2,45%, seguro de daños entre 0,97% y 3,86%. Trabajadores dependientes: vejez 9,76%, discapacidad 6,50% y seguro de daños entre 0,97% y 3,86%.</p> <p>En cuanto a los trabajadores por cuenta ajena, su base de cotización será su salario bruto. El empleador estará obligado a calcular, retener e ingresar el importe de las cotizaciones en nombre y por cuenta del empleado. El importe de las cotizaciones es deducible a efectos del impuesto sobre la renta. Existe una cotización obligatoria a pagar por los empleados del 8,25% para la cobertura de gastos médicos. Las cotizaciones pagadas por el empleador por cuenta del empleados son: 9,76% para la vejez, 6,50% n caso de incapacidad y 0,97%-3,86 otras contingencias.</p>
Rumanía	<p>Autónomos: La cotización en por salud el 6,5% de su renta. Existe además una cotización general al sistema de seguridad social de 29,25% de la renta asegurada que puede variar entre un cuarto del salario medio o 5 veces el salario medio. También se pueden hacer contribuciones voluntarias por desempleo al 2,5%.</p> <p>Trabajadores dependientes: El importe de la cotización se calcula sobre el salario bruto, sujeto a algunos límites. El tipo total entre el trabajador y el empleador es del 29,25% en condiciones normales de trabajo (9,5% el trabajador y 19,75%, 24,75% o 29,75% por el empleador. Además se tienen que hacer las siguientes contribuciones 0,5-4% (dependiendo del riesgo) por accidentes; 2,5% por desempleo;0,75% por medico y 0,25% o 0,75% por la Labour Chamber. Estas cotizaciones serán deducibles a efectos del impuesto sobre la renta.</p>
Bulgaria	<p>La base de cotización es el salario bruto con el límite de 1400 BGN por mes. Los trabajadores autónomos tienen que contribuir en concepto de pensiones y voluntariamente lo pueden hacer por enfermedad y maternidad. La base mensual para estos contribuyentes oscila entre 200 y 1400BGN. Los tipos son: Pensiones 23% o 18%, enfermedad y maternidad 3,5% y salud 6%.</p> <p>Trabajadores dependientes: Las cotizaciones por pensiones y salud son soportadas por el trabajador y por el empleador en un ratio de 65/55. Las cotizaciones por accidentes laborales y el fondo ocupacional son satisfechas exclusivamente por el empleador. Por su parte, los trabajadores deberán contribuir a otro fondo de salud, por cualificación profesional y por desempleo a unos tipos del 2,5% y 3% respectivamente.</p>

Las contribuciones a la seguridad social difieren en gran medida de unos países a otros. En términos generales, la contribución para trabajadores por cuenta ajena en España se ubica en un nivel intermedio, por porcentaje de contribución total.

En la tabla siguiente se ofrece un resumen de las contribuciones a la seguridad social, obtenidas bajo el punto de vista más generalista posible, y que serán los datos de partida en los análisis comparativos posteriores.

	Contingencias comunes	Enfermedad y maternidad	Accidentes laborales	Desempleo	Pensiones familiares	Totales
Alemania						
Empleado	9,75%	7,55%	0,00%	3,25%	0,00%	20,55%
Empresa	9,75%	6,65%	1,33%	3,25%	0,00%	20,98%
						41,53%
Francia						
Empleado	6,75%	0,75%	0,00%	2,40%	0,00%	9,90%
Empresa	9,90%	13,10%	2,26%	4,35%	5,40%	35,01%
		(+0,13% beneficios)				44,91%
Reino Unido						
Empleado	11%(7.542,2€ a 50.169,6€; 1% exceso)	Ya incluido	Ya incluido	Ya incluido	0,00%	---
Empresa	12,8% (más de 7.542,2€)	Ya incluido	Ya incluido	Ya incluido	0,00%	---
Italia						
Empleado	8,89%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	8,89%
Empresa	23,81%	1,94%	3,00%	0,00%	2,48%	31,23%
						40,12%
Portugal						
Empleado	11,00%	Ya incluido	0,00%	Ya incluido	Ya incluido	11,00%
Empresa	23,75%	Ya incluido	1,95%	Ya incluido	Ya incluido	25,70%
			Variable			36,70%
Rep. Checa						
Empleado	6,50%	5,60%	0,00%	0,40%	0,00%	12,50%
Empresa	21,50%	12,30%	1,95%	1,20%	0,00%	36,95%
			Variable			49,45%
Hungría						
Empleado	8,50%	4,00%	Ya incluido	1,00%	0,00%	13,50%
Empresa	18,00%	11,00%	Ya incluido	3,00%	0,00%	32,00%
		(+92€ por empleado al año)				45,50%
Polonia						
Empleado	16,26%	10,95%	0,00%	0,00%	0,00%	27,21%
Empresa	16,26%	0,00%	2,42%	2,45%	0,00%	21,13%
						48,34%
Rumania						
Empleado	9,50%	7,00%	0,00%	1,00%	0,00%	17,50%
Empresa	20,50%	7,75%	Ya incluido	5,00%	0,00%	33,25%
						50,75%
Bulgaria						
Empleado	8,05%	3,15%	0,00%	1,225%	0,00%	12,43%
Empresa	14,95%	5,85%	0,75%	2,275%	0,00%	23,83%
						36,25%

	Contingencias comunes	Enfermedad y maternidad	Accidentes laborales	Desempleo	Pensiones familiares	Fondo de Garantía Salarial	Formación profesional	Totales
España								
Empleado	4,70%	Ya incluido	0,00%	1,55%	0,00%	0,00%	0,10%	6,35%
Empresa	23,60%	Ya incluido	7,60%	5,75%	0,00%	0,20%	0,60%	37,75%
								44,10%

La diferencia más notable aparece en la distinción entre contribución a la seguridad social por parte del empleado y por parte del empleador. En este aspecto, en España, la contribución del trabajador se sitúa entre las más reducidas (más de 7 puntos por debajo de la media de los países valorados), especialmente frente a otros países importantes de la UE, mientras que la aportación del empresario se halla entre las más elevadas (hasta 7,8 puntos por encima del valor medio estimado).

	Valores medios (11 países)	España	Variación
Empleado	14,0%	6,35%	-7,65%
Empresa	29,9%	37,75%	7,85%
TOTAL	43,9%	44,1%	-0,2%

Así, según las diferentes fuentes consultadas, se puede concluir que la carga fiscal implícita sobre el trabajo en España es menor que en ciertos países de la UE-15 (Francia, Alemania, Italia), aunque la participación de estas cotizaciones en el total recaudado sí que se sitúa por encima de la media europea.

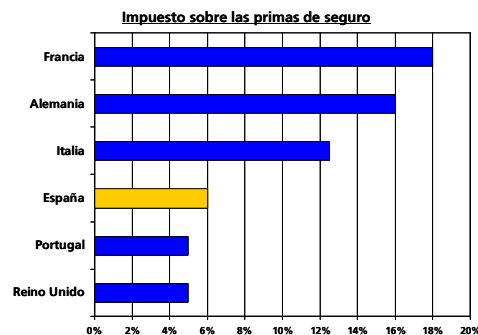
Asimismo, el impacto de la carga social en España se centra con mayor fuerza que otros miembros de la UE en la figura del empresario, en detrimento del papel del trabajador, tal y como se ha puesto de manifiesto con los datos aportados.

Otros impuestos:

	Prima de seguros	Combustible	Peajes
Alemania	16% de la prima de seguro.	Depende del contenido de sulfuro. Si el contenido es inferior a 10mg/kg el tipo aplicable será de 485€/1000kg. Si es superior a 10mg/kg el tipo aplicable será de 470,4€	Depende de los ejes del vehículo. Existen tarifas específicas en función del tipo de vehículo y de los ejes.
Francia	18% sobre el importe de la prima de seguro. Los vehículos utilitarios cuyo peso con carga no exceda de 3,5 toneladas están exentos.	Desde el 1 de enero de 2005, el tipo aplicable al gasoil es de 41,69€/hl. No obstante los profesionales del transporte pueden beneficiarse de determinadas devoluciones respecto del importe pagado por este impuesto en Francia y consumido durante un período de seis meses. Las compañías establecidas en la UE pueden beneficiarse de esta devolución siempre que se pueda justificar la compra del gasoil en Francia. El importe de la devolución será de 2,5€/hl.	N/A
Reino Unido	El tipo normal es del 5% y hay un tipo incrementado del 17,5% cuando esté incluido en la compra del vehículo.	Este impuesto va incluido en el precio del combustible en las estaciones de servicio. Para el carburante de alto octanaje (por ejemplo diesel) el impuesto asciende a 532,70 libras por 1000 litros.	N/A
Italia	12,5% de la prima de seguro.	363,95€ por 1000 litros.	Se exigirá por el uso de carreteras
Portugal	5% de la prima.	Para 2007 oscilará entre 302- 400€	Se exigirá por el uso de carreteras
Republica Checa	El tipo depende de la cilindrada del vehículo así como del proveedor de los servicios de seguro.	Gasolina sin plomo: 11,840 CKZ/1000 litros. Gasolina con plomo 13,710 CKZ/1000 litros. Diesel 9950 CKZ/1000 litros	Los camiones que pesen más de 12 toneladas están sujetos a peajes de autopista desde 2007 bajo algunas condiciones. La cuantía del mismo dependerá de los kilómetros que se recorran. Este impuesto reemplazará el impuesto sobre kilometraje para este tipo de vehículos.
Hungría	N/A	Depende del contenido de sulfuro. Si el mismo es inferior a 10mg/kg, el tipo aplicable será de 340€/1000kg. Si por el contrario es superior a 10mg/kg, el tipo aplicable será de 360€/1000kg.	En función del peso del vehículo se distinguen dos clases (D2 y D3). Para la primera si se paga anualmente asciende a 426€ y para la segunda a 636€.
Polonia	N/A	Depende del contenido de sulfuro: si el mismo es inferior a 0,001%, el tipo aplicable será de 290,45€/1000kg; si está entre 0,001% y 0,005%, el tipo aplicable será de 303,47€/1000kg y para los que tienen más de 0,005%, el tipo aplicable será 324,14€/1000kg.	Está basado en un sistema de pegatinas y es distinto para los vehículos comerciales que para los de uso privado. Para los vehículos de más de 12 toneladas y con un máximo de 3 ejes, los importes son: pegatina diaria 27 OLN; semanal 63PLN, mensual 190PLN, semestral 760 PLN y anual 1450 PLN.
Rumanía	N/A	307,59€ por tonelada o 259,91€ por 1000 litros.	N/A
Bulgaria	N/A	430BGN por 1000 litros.	Los pagos se pueden hacer anuales, mensuales o semanales. En función de la categoría del vehículo estos son: anual (782 BGN o 63), mensual (140 BGN o 12) y semanal (56BGN o 5).

En este apartado se han resumido algunos de los impuestos de relevancia que aparecen en la actividad de transporte por carretera y que, hasta el momento, no se habían detallado.

El primero de ellos, el impuesto sobre las primas de seguro, tiene una presencia irregular en el conjunto de países estudiados. La distribución de este impuesto, en los países que cuentan con él dentro del ámbito de estudio, es la representada en la figura adjunta.



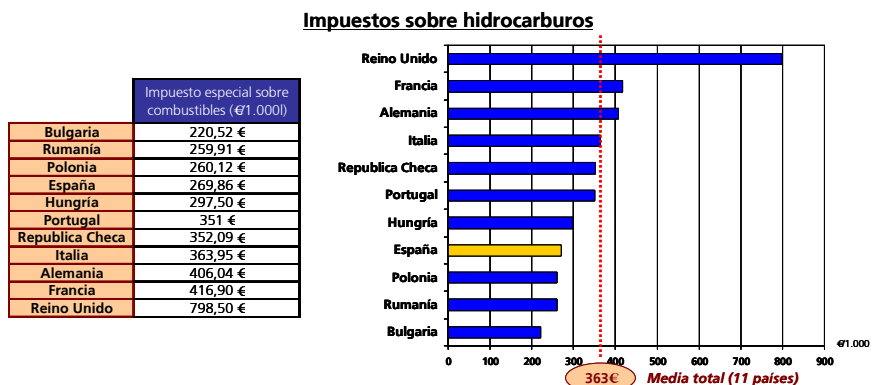
Allí donde aparece lo hace como un tipo fijo sobre el importe de la prima, situando a España en una posición relativa intermedia respecto al resto de naciones.

Por otro lado, como segundo punto de análisis de este apartado, la norma fiscal para los impuestos sobre hidrocarburos es variable en función de los países, con distintas monedas de referencia, según se haya adoptado ya el euro o no, distintas unidades básicas de cálculo (masa o volumen) y variaciones según el tipo de combustible o sus características, como el contenido en azufre.

Para poder valorar comparativamente el impuesto especial sobre hidrocarburos se plantean una serie de hipótesis:

- El combustible a analizar será el diesel, como norma general.
- La densidad estándar del diesel se acepta como de 0,85 kg/litro.
- Se tomarán valores medios del impuesto cuando existan varios casos en la escala vigente.
- Se empleará el euro como moneda de referencia, utilizando tipos de cambio actualizados, para establecer la comparativa en euros por cada 1.00 litros de combustible.

Bajo estas hipótesis y de forma general, se puede resumir la comparativa por países según lo presentado en la figura adjunta.



Este impuesto especial indirecto, asociado al consumo, sitúa a España en niveles aún alejados de la fiscalidad propia de potencias económicas europeas como Reino Unido, Francia o Alemania, con tasas muy superiores a la española.

De hecho, España se halla más próxima a la situación de los miembros de más reciente incorporación, con cerca de 100 euros de impuesto por cada 1.000 litros por debajo de la media estimada para los once países aquí analizados.

Ello es una nueva prueba, al igual que ya se pudo observar al tratar el caso del IVA, de que la fiscalidad indirecta o al consumo en España presenta parámetros situados en la banda baja de la UE, a cierta distancia de los niveles impositivos establecidos en los países de mayor peso económico.

Análisis comparativo: análisis por países y análisis por segmentos

Introducción

En los próximos apartados se plantean, a la luz de los datos ya aportados sobre la fiscalidad propia de los diferentes países objeto de estudio y sobre el impacto de la fiscalidad española sobre subsegmentos del sector del transporte por carretera, sendos análisis de evaluación comparativa.

En primer lugar, se establecerán las principales conclusiones desde las diferencias más importantes detectadas en materia fiscal dentro de los países de la Unión Europea sobre los que se ha centrado el estudio. Este análisis resultará de especial relevancia con vistas a la posterior valoración de la competitividad de las empresas españolas en el marco europeo y el impacto que sobre ello tiene la fiscalidad que soportan los agentes del mercado.

Cabe destacar que, con el fin de no desvirtuar el estudio y dotarle de la mayor generalidad posible, se han tomado para la comparativa de la fiscalidad entre países europeos las grandes líneas que definen el marco fiscal de cada país. Asimismo, se considerarán los casos más genéricos, obviando el detalle exhaustivo en el estudio, dada la gran variabilidad y casuística que, de forma natural, aparece en materia fiscal para cada país miembro.

El otro modelo de análisis comparativo que se propone es la valoración por subsegmentos dentro del sector del transporte por carretera. Los datos de partida que se van a emplear en esta tarea, y que ya han sido presentados en diferentes partes del presente estudio de fiscalidad, son:

- La segmentación del sector propuesta, basada en la naturaleza y realidad actual del tejido empresarial que lo compone, distinguiendo subsectores por la intersección de los siguientes criterios:
 - Naturaleza de la actividad (mercancías, servicios de viajeros regulares y discretionales).
 - Tamaño empresarial (pequeña, mediana y gran empresa de transporte por carretera).
 - Personalidad jurídica (persona física, persona jurídica o cooperativas).
 - Asimismo, se llevará a cabo una breve distinción entre el modelo fiscal general y los regímenes forales que contempla la normativa en ciertas autonomías.
- Los modelos teóricos y generalistas de estructuras de costes, basados en todo un conjunto de hipótesis realistas sobre el desarrollo de la actividad del sector, diferenciados, a su vez, según los subsegmentos antes definidos.
- El conjunto de elementos fiscales, ya presentados en detalle, que afectan al desarrollo de la actividad del transporte por carretera.

Para llevar a cabo este estudio, se proponen unos modelos cuantitativos que conjugan los aspectos antes mencionados y que marcan ejemplos válidos de impacto fiscal en función del subsegmento concreto que se esté analizando. Dichos modelos respetan las directrices fundamentales del marco

fiscal español de referencia para el sector, habiéndose realizado hipótesis y simplificaciones preliminares para lograr la mayor generalidad posible en la comparativa.

Análisis por países

A continuación, se plasman de forma conjunta los datos sobre los sistemas fiscales que afectan a los sectores del transporte por carretera de cada uno de los países objeto de estudio (Reino Unido, Francia, Alemania, Portugal, Italia, República Checa, Polonia, Hungría, Rumanía y Bulgaria). En el capítulo previo de descripción del marco tributario europeos se llevó a cabo una primera valoración a la vista de los valores de los diferentes tipos y tasas existentes. El objetivo del presente apartado es traducir esa información en modelos numéricos que permitan obtener una idea del impacto global de todos los elementos fiscales en un conjunto de empresas tipo del sector del transporte por carretera.

De este modo se tiene una imagen de la posición en que se ubica España frente a ellos. Esta situación será un condicionante a tener en cuenta en el posterior análisis de competitividad e impacto de la fiscalidad en las empresas de transporte por carretera.

Hipótesis de partida:

Los datos de partida del estudio ya han sido presentados en apartados anteriores sobre el marco tributario europeo. Además, resulta necesario resumir las principales hipótesis que se han establecido para llevar a cabo el posterior estudio comparativo:

- Los datos de partida necesarios para el modelo de fiscalidad para cada país serán, en su mayoría, idénticos a los empleados para el caso español. Es cierto que en materia de estructuras de costes, beneficio empresarial, etc., existen diferencias sensibles entre países, pero se no se considera la construcción de modelos individualizados para cada estado miembro, ante la complejidad del estudio y con el fin de evitar distorsiones y facilitar un análisis comparativo más directo.
- A partir de los datos económicos y operativos por segmentos ya definidos para España, se plantea el impacto fiscal de las distintas modalidades de impuestos que se han venido manejando a lo largo del desarrollo del trabajo. Para cada país se aplicarán sus tipos y tasas correspondientes, asumiéndose un valor estándar común para aquellos conceptos en los que a información pudiera ser incompleta, que, en ningún caso, afectan a elementos fiscales críticos.
- Además de la consideración del estudio por países, se llevará cabo una sencilla desagregación por segmentos, considerando una selección de los más relevantes en el panorama del sector.

Naturaleza	Subsegmento
Transporte de mercancías	1 vehículo, persona física 20 vehículos, persona jurídica
Transporte regular de viajeros	20 vehículos, persona jurídica
Transporte discrecional de viajeros	20 vehículos, persona jurídica

Serán objeto de estudio las grandes flotas, como agentes relevantes en el transporte por carretera a nivel europeo, especialmente el caso de las empresas. Por su presencia notable

en el segmento del transporte de mercancías, se considerará también el caso del profesional autónomo con un único vehículo.

- Como elemento de comparación en España, se tomará la carga fiscal correspondiente al régimen general del Estado, sin tener en cuenta los regímenes forales.
- El planteamiento para el cálculo numérico de la carga fiscal asociada a los diferentes impuestos se basará en la perspectiva más general posible, dentro del marco de cada país, aplicando las mismas hipótesis económicas y operativas por segmento que se emplearon para el caso de España.
- Debido a la heterogeneidad existente, la disponibilidad de información y la escasa relevancia, por simplificación, se opta por no considerar impuestos de circulación / impuestos sobre vehículos, las tasas de ITV y revisiones de tacógrafos, así como las autorizaciones o visados.

A pesar de que las directrices generales utilizadas aparecen en el resumen tributario europeo, resulta necesario realizar algunas precisiones sobre las hipótesis empleadas en el cálculo de los diferentes impuestos:

- IRPF: Desde los niveles de renta (ingresos menos gastos), ya definidos para cada segmento en el modelo español, se aplican las correspondientes escalas de gravamen y tipos impositivos, propios de cada país.

No se considerarán, como regla general, posibles deducciones individuales, por motivos de generalidad y simplicidad en el estudio. Para evitar que la situación de España, donde sí se han tenido en cuenta deducciones y el régimen simplificado del IRPF, pueda distorsionar la comparación con otros miembros de la UE, se ha optado por anualizar la fiscalidad, además de las estructuras de costes e ingresos, ya referidas a cada año. Por ello, cuando el IRPF da un resultado negativo, no se incluye en el sumatorio fiscal, dado que la cuota mínima del impuesto es cero, nunca negativa. Además, con la anualización de los inputs no existe posibilidad de compensación en ejercicios posteriores.

- Impuesto de sociedades: Se han considerado los tipos generales para empresas (no pymes), sin valorar posibles deducciones. Tan sólo, en el caso de Francia, se ha tenido en cuenta el denominado impuesto de solidaridad (recargo del 0,16% sobre la cifra de ventas ajustada).
- Seguridad social: Dentro de la complejidad propia de las contribuciones a la seguridad social de cada país y su normativa asociada, se han seleccionado unos niveles medios de contribución estándar. Estos valores se reflejan en la tabla adjunta:

	Contingencias comunes	Enfermedad y maternidad	Accidentes laborales	Desempleo	Pensiones familiares	Totales
Alemania						
Empleado	9,75%	7,55%	0,00%	3,25%	0,00%	20,55%
Empresa	9,75%	6,65%	1,33%	3,25%	0,00%	20,98%
						41,53%
Francia						
Empleado	6,75%	0,75%	0,00%	2,40%	0,00%	9,90%
Empresa	9,90%	13,10%	2,26%	4,35%	5,40%	35,01%
		(+0,13% beneficios)				44,91%
Reino Unido						
Empleado	11%(7.542,2€ a 50.169,6€; 1% exceso	Ya incluido	Ya incluido	Ya incluido	0,00%	---
Empresa	12,8% (más de 7.542,2€)	Ya incluido	Ya incluido	Ya incluido	0,00%	---
Italia						
Empleado	8,89%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	8,89%
Empresa	23,81%	1,94%	3,00%	0,00%	2,48%	31,23%
						40,12%
Portugal						
Empleado	11,00%	Ya incluido	0,00%	Ya incluido	Ya incluido	11,00%
Empresa	23,75%	Ya incluido	Variable	Ya incluido	Ya incluido	25,70%
						36,70%
Rep. Checa						
Empleado	6,50%	5,60%	0,00%	0,40%	0,00%	12,50%
Empresa	21,50%	12,30%	1,95%	1,20%	0,00%	36,95%
			Variable			49,45%
Hungría						
Empleado	8,50%	4,00%	Ya incluido	1,00%	0,00%	13,50%
Empresa	18,00%	11,00%	Ya incluido	3,00%	0,00%	32,00%
		(+92€ por empleado al año)				45,50%
Polonia						
Empleado	16,26%	10,95%	0,00%	0,00%	0,00%	27,21%
Empresa	16,26%	0,00%	2,42%	2,45%	0,00%	21,13%
						48,34%
Rumanía						
Empleado	9,50%	7,00%	0,00%	1,00%	0,00%	17,50%
Empresa	20,50%	7,75%	Ya incluido	5,00%	0,00%	33,25%
						50,75%
Bulgaria						
Empleado	8,05%	3,15%	0,00%	1,225%	0,00%	12,43%
Empresa	14,95%	5,85%	0,75%	2,275%	0,00%	23,83%
						36,25%

	Contingencias comunes	Enfermedad y maternidad	Accidentes laborales	Desempleo	Pensiones familiares	Fondo de Garantía Salarial	Formación profesional	Totales
España								
Empleado	4,70%	Ya incluido	0,00%	1,55%	0,00%	0,00%	0,10%	6,35%
Empresa	23,60%	Ya incluido	7,60%	5,75%	0,00%	0,20%	0,60%	37,75%
								44,10%

Es importante señalar que en la obtención de estos resultados desde las leyes correspondientes se ha optado en todo caso por la opción más general y simplificada de contribución, evitando las particularizaciones excesivas. En aquellos casos en los que se desconocía un dato concreto se ha obtenido como media de los datos análogos correspondientes a otros países.

En este punto de costes sociales, aparece una diferencia notable en las hipótesis de partida. Es necesario considerar las variaciones salariales existentes entre países, de repercusión directa en este concepto fiscal, para no distorsionar el análisis comparativo. En este ámbito las diferencias son muy apreciables y se traducen en los siguientes porcentajes de corrección (según datos de Eurostat, 2005, para costes laborales de la actividad de transporte, almacenaje y comunicaciones):

- Alemania: 163,1% del salario español correspondiente.
- Francia: 151,3% del salario español correspondiente.
- Reino Unido: 162,3% del salario español correspondiente.
- Italia: 133,5% del salario español correspondiente (dato del año 2002).
- Portugal: 100,4% del salario español correspondiente.

- República Checa: 40,2% del salario español correspondiente.
 - Polonia: 36,4% del salario español correspondiente.
 - Hungría: 43,1% del salario español correspondiente.
 - Rumanía: 18,9% del salario español correspondiente.
 - Bulgaria: 13,0% del salario español correspondiente.
- Hidrocarburos: Sobre la base de recorridos anuales y consumos estimados para el caso español, se realiza el cálculo en base a las cargas fiscales medias estimadas previamente en euros por cada 1.000 litros de combustible consumidos (con las hipótesis de cálculo ya expuestas en este sentido). Se ofrece a modo de recordatorio la tabla adjunta con los valores a utilizar.

	Impuesto especial sobre combustibles (€/1.000l)
Bulgaria	220,52 €
Rumania	259,91 €
Polonia	260,12 €
España	269,86 €
Hungría	297,50 €
Portugal	351 €
Republica Checa	352,09 €
Italia	363,95 €
Alemania	406,04 €
Francia	416,90 €
Reino Unido	798,50 €

- Impuesto sobre la actividad: Allí donde existe este tipo de impuesto, se respetan las reglas ya introducidas, desde un punto de vista lo más general posible en su aplicación.
- IBI: En general, se utilizarán los mismos valores catastrales de bienes inmuebles por segmento que se emplearon en el caso español para Reino Unido, Francia, Italia o Alemania. Según datos del ICEX sobre costes de establecimiento en ciertos países y el precio del suelo industrial, se puede establecer un corrector aproximado sobre el valor catastral anterior de :
- 0,5 para Portugal, Hungría o Polonia.
 - 0,1 para República Checa, Rumanía, Bulgaria.

Asimismo, cuando se haga referencia al valor del alquiler de los bienes inmuebles, se aceptará éste como la décima parte del valor catastral. Por último, se utilizarán los valores medios de los rangos presentados para los tipos impositivos, si hubiere.

- Impuesto sobre las primas de seguro: En todos los casos se opta por aplicar a la cuantía de la prima, aceptando como válida la obtenida para el caso español, el tipo general del impuesto. Para el caso de la República Checa, sin datos concretos, se estima un tipo del impuesto en la media del resto de los observados en la UE (6%).
- Impuestos sobre los vehículos: La gran variabilidad que aparece en la tipología y cuantía a satisfacer por estos conceptos en el marco europeo, hace crecer la complejidad del análisis y posterior comparativa entre países.

Sin embargo, dado que sí se aprecian diferencias notables por países, cabe ofrecer algunas cifras orientativas al respecto, especialmente en referencia a los nuevos socios europeos:

- España: Se ha manejado un coste anual del IVTM de 148,3 euros anuales tanto para camiones (más de 9.999 kg de carga útil) como para autocares (más de 50 plazas).
- Alemania: El tipo aplicable variará según la tipología del vehículo (peso, nivel de emisiones de gases o ruido, etc.). Para cada escala se establecen unas cotas máximas de la cuantía total a satisfacer por este concepto. Por ello, se tomará como valor para el modelo cuantitativo la media de dichas cotas máximas, correspondientes a camiones de elevado peso, semejantes a los manejados a lo largo de todo el estudio (1.252,6 euros al año). Los autocares quedan exentos.
- Reino Unido: El impuesto de circulación varía, según la naturaleza del vehículo, entre 90,75 libras y 1.850 libras al año. Se acepta un valor intermedio de alrededor de 970 libras, es decir, en torno a 1.438 euros al año. A ello hay que añadir el denominado impuesto por vehículo pesado, que para camiones de gran tonelaje se sitúa en 230 libras, alrededor de 341 euros al año.
- Italia: Tanto autocares como camiones se hallan sujetos al pago de este impuesto, bajo unas tasas por unidad de potencia del motor del vehículo variables por regiones italianas. Para un valor supuesto de 420 CV para camión y autocar y con una tasa de alrededor de 1,96 euros/CV, se obtiene una cuantía a satisfacer de casi 825 euros al año por cada vehículo.
- Francia / Portugal: Ante la variabilidad existente en la fiscalidad asociada en estos dos países cabe realizar dos hipótesis generales que permitan la construcción del modelo cuantitativo de comparación:
 - En ambos países los autocares se hallan exentos del pago.
 - La cuantía a pagar por camión varía según la geografía o las características del vehículo (cilindrada, peso, número de ejes). Ante esta situación, se acepta como válido un orden de magnitud para el correspondiente impuesto de 500 euros anuales por camión, de acuerdo con ciertas fuentes.
- República Checa: Las tasas anuales a pagar se hallan tabuladas en función de la tipología del vehículo. Así, para autocares se puede estimar un coste medio de cerca de 96 euros anuales, mientras que para camiones (cuatro o más ejes), la cuantía media anual ronda los 931 euros.
- Hungría: La base de cálculo es el peso del vehículo descargado, más un 50% como máximo de carga permisible para los camiones (se acepta el dato de partida de una tara de 15.000 kg). Sobre ello, se aplica una tasa de 4,8 euros por cada 100 kg, lo que ofrece un valor medio estimable en alrededor de 720 euros, y hasta 1.080 euros al año para un camión de gran tonelaje.
- Polonia: Un camión de más de 12 toneladas pagará en 2007 un máximo de 645 euros al año, mientras que un autocar de más de 30 plazas se situará muy próximo a los 500 euros anuales.

- o Rumanía: Un camión de 10.000 centímetros cúbicos de cilindrada con un peso autorizado de 12 toneladas supone al año cerca de 69 euros, mientras que un autocar con idéntica cilindrada implica alrededor de 74 euros anuales.
- o Bulgaria: Un autocar (420 CV de potencia) supone un coste anual aproximado de 194 euros. Se asume esta cuantía también para vehículos de transporte de mercancías.

En esta situación, se acepta como aproximación válida la incorporación de un valor medio de este tipo de impuesto para cada país, ignorando la especificidad del mismo en cada caso, basada en características técnicas, tipologías del vehículo y demás aspectos asociados.

Valoración comparativa:

Desde el conjunto de datos e hipótesis de partida presentados, se procede a la relación pormenorizada de los resultados de carga fiscal por países para los segmentos empresariales considerados.

Transporte de mercancías, 1 vehículo (persona física)

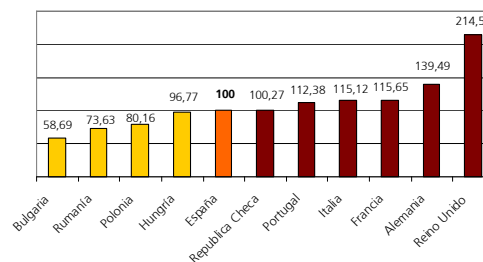
	España		Alemania		Francia		Reino Unido		Italia		Portugal	
IRPF (*)	-5.954,52	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	244,13	0,58%	561,50	2,51%	256,34	1,17%
Imp. Sociedades	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Seguridad Social	5.364,00	27,55%	5.884,06	21,67%	1.470,64	6,53%	2.551,12	6,11%	3.301,72	14,73%	4.590,29	20,98%
Hidrocarburos	13.576,33	69,73%	18.759,05	69,07%	19.260,78	85,53%	36.890,70	88,29%	16.814,49	75,01%	16.216,20	74,11%
IAE	0,00	0,00%	244,13	0,90%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	115,96	0,52%	0,00	0,00%
IVTM	148,30	0,76%	1.252,60	4,61%	640,00	2,84%	1.778,62	4,26%	825,00	3,68%	500,00	2,29%
IBI	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Primas de seguro	382,25	1,96%	1.019,34	3,75%	1.146,75	5,09%	318,54	0,76%	796,36	3,55%	318,54	1,46%
impuestos	19.470,88	100,00%	27.159,17	100,00%	22.518,17	100,00%	41.783,11	100,00%	22.415,03	100,00%	21.881,37	100,00%

(*): No se añade al sumatorio fiscal si tiene valor negativo

	España		Rep. Checa		Hungría		Polonia		Rumanía		Bulgaria	
IRPF (*)	-5.954,52	0,00%	292,96	1,50%	439,43	2,33%	463,85	2,97%	1.037,88	7,24%	284,77	2,49%
Imp. Sociedades	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Seguridad Social	5.364,00	27,55%	1.649,81	8,45%	3.529,89	18,73%	2.481,24	15,90%	1.216,22	8,48%	760,50	6,66%
Hidrocarburos	13.576,33	69,73%	16.266,56	83,32%	13.744,50	72,94%	12.017,54	76,99%	12.007,84	83,76%	10.188,02	89,16%
IAE	0,00	0,00%	0,00	0,00%	48,83	0,26%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	148,30	0,76%	931,00	4,77%	1.080,00	5,73%	645,60	4,14%	74,30	0,52%	194,00	1,70%
IBI	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Primas de seguro	382,25	1,96%	382,25	1,96%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
impuestos	19.470,88	100,00%	19.522,57	100,00%	18.842,65	100,00%	15.608,23	100,00%	14.336,23	100,00%	11.427,29	100,00%

(*): No se añade al sumatorio fiscal si tiene valor negativo

Valoración comparativa España-UE (Mercancías, persona física, 1 vehículo)



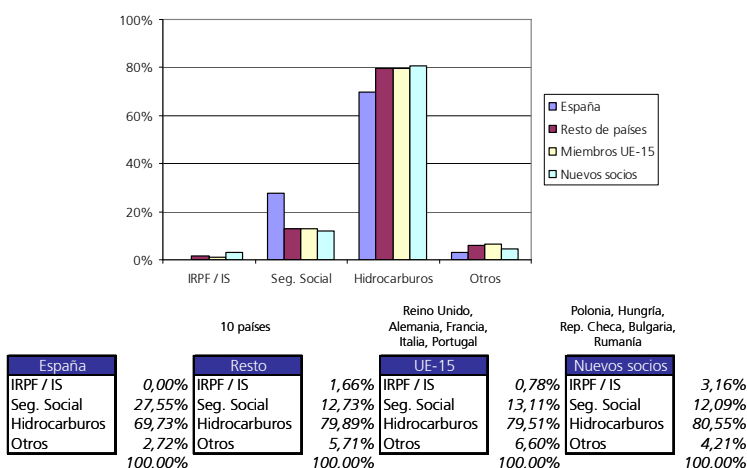
España se sitúa en niveles de carga fiscal semejantes a los de República Checa o Hungría, levemente por debajo del grupo de países miembros de la antigua UE-15. Francia y Alemania se ubican un escalón por encima en cuanto al total de impuestos soportados, quedando Reino Unido a gran distancia como el país con la fiscalidad más gravosa de los analizados, con alrededor del

doble de la cuantía correspondiente a nuestro país y especialmente debido a la notable carga asociada a los hidrocarburos.

La situación es, por tanto, favorable al transportista autónomo español con una presión similar también a la soportada en ciertos nuevos miembros de la ampliación de 2004. El resto de nuevas incorporaciones a la UE mantienen unas cargas fiscales totales sensiblemente inferiores a la española.

Asimismo, hay que tener en cuenta el efecto favorable que en el profesional tienen los regímenes simplificados a los que se puede acoger para ciertos impuestos (IRPF e IVA).

Valoración estructura fiscal España-UE (Mercancías. persona física. 1 vehículo)



En cuanto a la estructura de la fiscalidad, hay que destacar el notable peso proporcional en España de las contribuciones a la seguridad social, sobre todo, por parte de las empresas, frente a otros países como Reino Unido, Francia o las nuevas adhesiones de 2007 (Bulgaria y Rumanía).

Los impuestos relacionados con el consumo de hidrocarburos en España ofrecen un peso muy inferior a la media observable en otros países, como muestra del menor componente de fiscalidad indirecta que caracteriza nuestra estructura fiscal, en comparación con el resto de la UE.

La fiscalidad directa sobre este segmento empresarial es muy favorable al caso español, fundamentalmente por el régimen de módulos del IRPF al que los autónomos pueden acogerse, bajo ciertas condiciones.

Entre el resto de impuestos considerados, cabe destacar la reducida tasa anual del IVTM que corresponde al caso español y que se sitúa entre las menores del conjunto de países analizados.

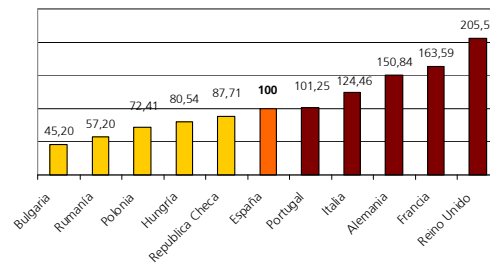
.....

Transporte de mercancías, 20 vehículos (persona jurídica)

	España		Alemania		Francia		Reino Unido		Italia		Portugal	
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	34.483,61	6,53%	25.990,79	3,26%	37.974,45	4,40%	29.557,38	2,72%	32.513,12	4,95%	24.631,15	4,61%
Seguridad Social	194.040,00	36,74%	298.035,89	37,41%	299.102,93	34,62%	134.059,69	12,35%	235.664,88	35,85%	162.125,92	30,32%
Hidrocarburos	271.526,64	51,41%	375.180,96	47,09%	385.215,60	44,59%	737.814,00	67,98%	336.289,80	51,16%	324.324,00	60,65%
IAE	5.421,19	1,03%	9.852,46	1,24%	10.395,00	1,20%	0,00	0,00%	4.679,92	0,71%	0,00	0,00%
IVTM	2.966,00	0,56%	25.052,00	3,14%	12.800,00	1,48%	35.572,40	3,28%	16.500,00	2,51%	10.000,00	1,87%
IBI	13.200,00	2,50%	45.210,00	5,68%	99.000,00	11,46%	142.890,00	13,17%	18.150,00	2,76%	8.250,00	1,54%
Primas de seguro	6.498,27	1,23%	17.328,71	2,18%	19.494,80	2,26%	5.415,22	0,50%	13.538,06	2,06%	5.415,22	1,01%
Σ impuestos	528.135,71	100,00%	796.650,82	100,00%	863.982,78	100,00%	1.085.308,69	100,00%	657.335,78	100,00%	534.746,30	100,00%

	España		Rep. Checa		Hungría		Polonia		Rumanía		Bulgaria	
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	34.483,61	6,53%	23.645,91	5,10%	15.763,94	3,71%	18.719,68	4,90%	15.763,94	5,22%	9.852,46	4,13%
Seguridad Social	194.040,00	36,74%	87.467,16	18,88%	86.378,20	20,31%	77.421,34	20,25%	42.203,70	13,97%	20.735,00	8,69%
Hidrocarburos	271.526,64	51,41%	325.331,16	70,23%	274.890,00	64,63%	240.350,88	62,85%	240.156,84	79,50%	203.760,48	85,35%
IAE	5.421,19	1,03%	0,00	0,00%	1.970,49	0,46%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	2.966,00	0,56%	18.620,00	4,02%	21.600,00	5,08%	12.912,00	3,38%	1.486,00	0,49%	3.880,00	1,63%
IBI	13.200,00	2,50%	1.650,00	0,36%	24.750,00	5,82%	33.000,00	8,63%	2.475,00	0,82%	495,00	0,21%
Primas de seguro	6.498,27	1,23%	6.498,27	1,40%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Σ impuestos	528.135,71	100,00%	463.212,49	100,00%	425.352,63	100,00%	382.403,90	100,00%	302.085,48	100,00%	238.722,94	100,00%

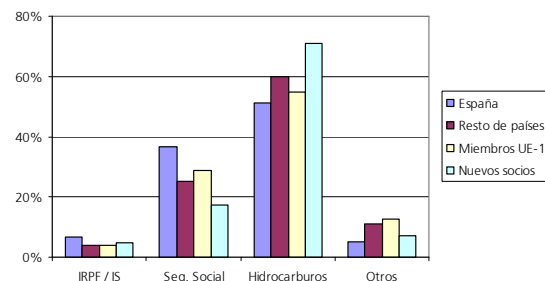
Valoración comparativa España-UE (Mercancías, persona jurídica, 20 vehículos)



En este subsegmento, España se ubica, en cuanto a su fiscalidad total soportada, de forma muy pareja al caso portugués. Por el contrario, las diferencias se acentúan con respecto a otros miembros de la UE.

Así, los nuevos miembros presentan unas presiones fiscales globales inferiores a la española, especialmente Rumanía y Bulgaria. Los países de la antigua UE-15 se distancian de España con cargas fiscales totales superiores de 20 (Italia) a más de 100 (Reino Unido) puntos porcentuales.

Valoración estructura fiscal España-UE (Mercancías, persona jurídica, 20 vehículos)



10 países		Reino Unido, Alemania, Francia, Italia, Portugal		Polonia, Hungría, Rep. Checa, Bulgaria, Rumanía	
España	Total	UE-15	Nuevos	España	Total
IRPF / IS	6,53%	IRPF / IS	3,83%	IRPF / IS	4,62%
Seg. Social	36,74%	Seg. Social	28,67%	Seg. Social	17,34%
Hidrocarburos	51,41%	Hidrocarburos	54,82%	Hidrocarburos	70,90%
Otros	5,32%	Otros	12,69%	Otros	7,14%
100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

La estructura de la fiscalidad asociada a este subsector difiere entre el caso español y otros modelos europeos. En concreto, las principales diferencias aparecen en:

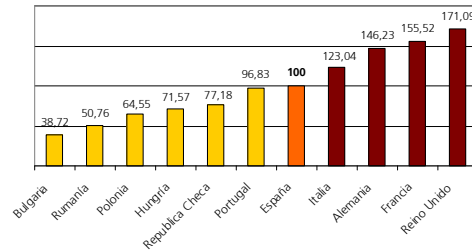
- La fiscalidad directa, en este caso el impuesto de sociedades, tiene en España un impacto proporcional mayor que en otros países. Si bien no se trata de cuantías muy elevadas, debido a los pequeños márgenes de beneficio que se han asimilado para este negocio, sí aparecen diferencias notables debido al elevado tipo que soportan las empresas españolas, el más alto de los países estudiados.
- La seguridad social aparece como una partida fiscal importante, con mayor peso proporcional que en otros países, especialmente los nuevos socios y Reino Unido. Francia, Italia o Alemania ofrecen un peso de este concepto semejante. La diferencia fundamental radica en la carga sobre el empresario que a ello se debe, superior en España a otros casos.
- Los hidrocarburos suponen una menor importancia sobre el total de impuestos a pagar por la baja tasa que existe en España y el peso de otros elementos fiscales sobre el total.
- Aparecen diferencias notables en otros impuestos por motivos diversos:
 - El peso en España del impuesto sobre primas de seguro es inferior en muchos casos por el menor tipo que se satisface.
 - Por su parte, el IBI resulta menos importante que en otras potencias europeas, a pesar del coste del suelo industrial en España, por el reducido porcentaje que se aplica. Los países del Este se benefician en este concepto del menor valor del suelo.
 - El IVTM y sus equivalentes en Europa varían, pudiéndose situar a España, por regla general, por debajo de la mayoría de países, incluso de nuevos miembros como Hungría, Polonia o República Checa.

Transporte de viajeros, servicio regular, 20 vehículos (persona jurídica)

	España		Alemania		Francia		Reino Unido		Italia		Portugal	
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	52.914,43	5,71%	39.882,36	2,94%	58.958,03	4,09%	45.355,22	2,86%	49.890,74	4,37%	37.796,02	4,21%
Seguridad Social	463.050,00	49,92%	711.222,02	52,44%	713.659,25	49,48%	315.835,52	19,90%	562.382,10	49,28%	386.891,40	43,08%
Hidrocarburos	386.674,51	41,69%	534.286,11	39,39%	548.576,20	38,03%	1.050.703,03	66,21%	478.902,15	41,96%	461.861,95	51,43%
IAE	4.746,31	0,51%	15.118,41	1,11%	10.395,00	0,72%	0,00	0,00%	7.181,24	0,63%	0,00	0,00%
IVTM	2.966,00	0,32%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	28.752,00	1,81%	16.500,00	1,45%	0,00	0,00%
IBI	13.200,00	1,42%	45.210,00	3,33%	99.000,00	6,86%	142.890,00	9,00%	18.150,00	1,59%	8.250,00	0,92%
Primas de seguro	3.957,31	0,43%	10.552,83	0,78%	11.871,94	0,82%	3.297,76	0,21%	8.244,40	0,72%	3.297,76	0,37%
Σ impuestos	927.508,56	100,00%	1.356.271,72	100,00%	1.442.460,42	100,00%	1.586.833,53	100,00%	1.141.250,64	100,00%	898.097,12	100,00%

	España		Rep. Checa		Hungría		Polonia		Rumanía		Bulgaria	
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	52.914,43	5,71%	36.284,18	5,07%	24.189,45	3,64%	28.724,97	4,80%	24.189,45	5,14%	15.118,41	4,21%
Seguridad Social	463.050,00	49,92%	208.728,45	29,16%	206.002,25	31,03%	184.755,48	30,86%	100.713,38	21,39%	49.481,25	13,78%
Hidrocarburos	386.674,51	41,69%	463.296,22	64,72%	391.464,19	58,97%	342.277,86	57,17%	342.001,53	72,65%	290.170,36	80,79%
IAE	4.746,31	0,51%	0,00	0,00%	3.023,68	0,46%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	2.966,00	0,32%	1.920,00	0,27%	14.400,00	2,17%	9.980,00	1,67%	1.380,00	0,29%	3.880,00	1,08%
IBI	13.200,00	1,42%	1.650,00	0,23%	24.750,00	3,73%	33.000,00	5,51%	2.475,00	0,53%	495,00	0,14%
Primas de seguro	3.957,31	0,43%	3.957,31	0,55%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Σ impuestos	927.508,56	100,00%	715.836,16	100,00%	663.829,57	100,00%	598.738,32	100,00%	470.759,36	100,00%	359.145,02	100,00%

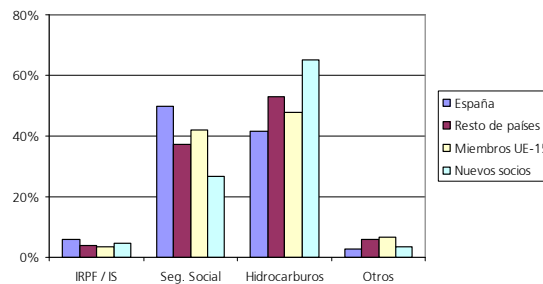
**Valoración comparativa España-UE
(Viajeros Serv. regular, persona jurídica, 20 vehículos)**



Las conclusiones generales para este subsegmento son muy similares a las de su análogo para transporte de mercancías, ya valorado anteriormente. De este modo, España se sitúa en niveles próximos a Portugal, levemente por encima en materia de carga fiscal total soportada.

Italia, Alemania, Francia o Reino Unido, presentan unas cargas fiscales superiores de forma sensible a la española. Por su parte, los nuevos miembros quedan aún a distancia, con presiones menores, con mayores diferencias incluso que las detectadas para el caso de transporte de mercancías.

**Valoración estructura fiscal España-UE
(Viajeros S. Regular, persona jurídica, 20 vehículos)**



10 países		Reino Unido, Alemania, Francia, Italia, Portugal		Polonia, Hungría, Rep. Checa, Bulgaria, Rumanía	
España	Total	UE-15	Nuevos	España	Total
IRPF / IS	5,71%	3,90%	3,61%	IRPF / IS	4,58%
Seg. Social	49,92%	37,25%	41,87%	Seg. Social	26,70%
Hidrocarburos	41,69%	53,11%	47,85%	Hidrocarburos	65,14%
Otros	2,68%	5,74%	6,67%	Otros	3,59%
	100,00%	100,00%	100,00%		100,00%

En cuanto a la estructura de la fiscalidad se repite el patrón ya observado en casos previos:

- La fiscalidad directa es una carga importante, proporcionalmente, para la empresa española. El alto tipo del impuesto de sociedades repercute negativamente en este aspecto.
- El peso de la fiscalidad derivada del consumo de hidrocarburos se mantiene en España por debajo de los niveles de peso proporcional sobre la fiscalidad total que se observan en el ámbito europeo. El peso de otras partidas fiscales y la tasa inferior que se satisface en nuestro país provocan este efecto.
- En otros impuestos, como la prima de seguros (con un tipo inferior en España al de muchos casos en Europa), el IVTM o el IBI, España suele colocarse con pesos inferiores a otras grandes potencias como Alemania, Francia o Reino Unido, y más próxima a otras como

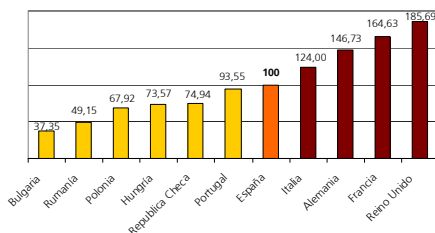
Italia o Portugal. La situación es desigual con respecto a los nuevos socios, si bien Rumanía y Bulgaria quedan normalmente por debajo.

Transporte de viajeros, servicio discrecional, 20 vehículos (persona jurídica)

	España		Alemania		Francia		Reino Unido		Italia		Portugal
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00
Imp. Sociedades	43.915,16	10,76%	33.099,49	5,53%	46.464,28	6,91%	37.641,57	4,97%	41.405,73	8,18%	31.367,97
Seguridad Social	185.220,00	45,37%	284.488,81	47,49%	285.548,20	42,48%	126.334,21	16,66%	224.952,84	44,43%	154.756,56
Hidrocarburos	154.276,50	37,79%	213.171,00	35,58%	218.872,50	32,56%	419.212,50	55,30%	191.073,75	37,74%	184.275,00
IAE	4.746,31	1,16%	12.547,19	2,09%	10.395,00	1,55%	0,00	0,00%	5.959,92	1,18%	0,00
IVTM	2.966,00	0,73%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	28.752,00	3,79%	16.500,00	3,26%	0,00
IBI	13.200,00	3,23%	45.210,00	7,55%	99.000,00	14,73%	142.890,00	18,85%	18.150,00	3,58%	8.250,00
Primas de seguro	3.957,31	0,97%	10.552,83	1,76%	11.871,94	1,77%	3.297,76	0,43%	8.244,40	1,63%	3.297,76
Σ impuestos	408.281,29	100,00%	599.069,31	100,00%	672.151,92	100,00%	758.128,04	100,00%	506.286,63	100,00%	381.947,29

	España		Rep. Checa		Hungría		Polonia		Rumanía		Bulgaria
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00
Imp. Sociedades	43.915,16	10,76%	30.113,26	9,84%	20.075,50	6,68%	23.839,66	8,60%	20.075,50	10,00%	12.547,19
Seguridad Social	185.220,00	45,37%	83.491,38	27,29%	82.456,10	27,45%	73.902,19	26,65%	40.285,35	20,08%	19.792,50
Hidrocarburos	154.276,50	37,79%	184.847,25	60,41%	156.187,50	52,00%	136.563,00	49,25%	136.452,75	68,00%	115.773,00
IAE	4.746,31	1,16%	0,00	0,00%	2.509,44	0,84%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00
IVTM	2.966,00	0,73%	1.920,00	0,63%	14.400,00	4,79%	9.980,00	3,60%	1.380,00	0,69%	3.880,00
IBI	13.200,00	3,23%	1.650,00	0,54%	24.750,00	8,24%	33.000,00	11,90%	2.475,00	1,23%	495,00
Primas de seguro	3.957,31	0,97%	3.957,31	1,29%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00
Σ impuestos	408.281,29	100,00%	305.979,20	100,00%	300.378,54	100,00%	277.284,85	100,00%	200.668,60	100,00%	152.487,69

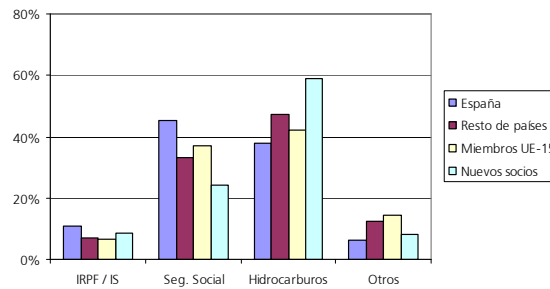
**Valoración comparativa España-UE
(Viajeros Serv. discrecional, persona jurídica, 20 vehículos)**



En este subsegmento España vuelve a situarse por delante de todos los nuevos socios europeos en cuanto a la carga fiscal total, aumentándose incluso la diferencia con Portugal, que en otros casos siempre se había situado muy próximo a nuestro país.

Por delante de España, como en todos los ejemplos analizados, quedan el resto de antiguos miembros de la UE-15.

**Valoración estructura fiscal España-UE
 (Viajeros S. Discrecional, persona jurídica, 20 vehículos)**



España		10 países		Reino Unido, Alemania, Francia, Italia, Portugal		Polonia, Hungría, Rep. Checa, Bulgaria, Rumanía	
IRPF / IS	10,76%	IRPF / IS	7,14%	IRPF / IS	6,51%	IRPF / IS	8,62%
Seg. Social	45,37%	Seg. Social	33,12%	Seg. Social	36,88%	Seg. Social	24,25%
Hidrocarburos	37,79%	Hidrocarburos	47,09%	Hidrocarburos	42,04%	Hidrocarburos	59,01%
Otros	6,09%	Otros	12,64%	Otros	14,56%	Otros	8,12%
	100,00%		100,00%		100,00%		100,00%

El principal efecto a destacar es el superior peso proporcional que en España presenta la fiscalidad directa, es decir, el impuesto de sociedades. Los nuevos miembros presentan un peso específico de este concepto semejante al español. Sin embargo, en su caso es debido a la menor cuantía de otros elementos fiscales y no al elevado tipo del impuesto de sociedades, como sucede en España. Cabe destacar, por último, el caso alemán con un IAE muy elevado, dado que va ligado al resultado empresarial anual, más destacado en este subsegmento.

La importancia de la partida de fiscalidad sobre hidrocarburos reduce mucho su peso en todos los países por el menor kilometraje asociado a los servicios discrecionales. Sin embargo, vuelve a tener en España una importancia inferior a la observable a nivel europeo.

La seguridad social en España nuevamente tiene mayor peso que en la mayoría de los países analizados, por porcentajes aplicables y diferencias salariales obvias entre países. Una vez más, la carga soportada por la empresa destaca en la estructura fiscal española.

El resto de impuestos considerados representan un menor peso en España, especialmente frente a la mayor parte de los antiguos miembros de la UE-15, por los motivos ya aparecidos en el análisis de subsegmentos precedentes (menores tipos del impuesto sobre las primas de seguro, menores tasas anuales de IVTM, etc.).

Análisis por segmentos

El impacto fiscal individualizado para cada segmento es el objeto elemental del presente apartado. En primer lugar, cabe presentar una relación de los subsegmentos que se han considerado en este estudio. El conjunto de los mismos se resume en la tabla adjunta.

	Mercancías	Viajeros servicio regular	Viajeros servicio discrecional	
1 vehículo	Persona física Persona jurídica	---	Persona física Persona jurídica	} Estado y regímenes forales (País Vasco y Navarra)
5 vehículos	Persona física Persona jurídica	Persona física Persona jurídica	Persona física Persona jurídica	
10 vehículos	Persona física Persona jurídica Cooperativa	Persona física Persona jurídica	Persona física Persona jurídica	
20 vehículos	Persona jurídica Cooperativa	Persona jurídica	Persona jurídica	

Es importante destacar que para todos los segmentos que se van a estudiar se llevará cabo la comparativa entre el Estado y los regímenes forales de País Vasco y Navarra. Ello supone que se acepta que, en los modelos relacionados con dichos regímenes forales, la empresa considerada presenta su domicilio fiscal en los correspondientes territorios forales.

Para cada uno de los subsegmentos antes mencionados se construirá una estructura impositiva teórica en la que poder valorar la presión fiscal que cada uno soporta.

Hay ciertas combinaciones de subsegmento que, por su escasa representatividad en la realidad sectorial, no se tendrán en cuenta en el estudio:

- o La persona física o autónomo aparecerá en aquellos segmentos con un tamaño de flota limitado. Por ello, para grandes flotas (20 vehículos o más) se considerará la figura de la persona jurídica como la que ha de ser objeto de consideración.
- o Por las características propias de los servicios regulares de transporte de viajeros, no es representativa la figura del autónomo o empresa con un único vehículo.
- o Para un cierto volumen de flota se tendrá en cuenta la figura de la cooperativa, especialmente aquellas con un cierto volumen. Asimismo, su relevancia es mínima en el transporte de viajeros, apareciendo de forma habitual en transporte de mercancías.

Hipótesis de partida

Las hipótesis sobre las características de las tipologías de empresa que se consideran (personal, técnicas, operativas...), que tienen una incidencia directa en los modelos de estructuras de coste sobre los que se construyen, a su vez, los modelos fiscales, ya han sido presentadas de forma exhaustiva en el apartado previo correspondiente.

Por lo tanto, tan sólo resta concretar las hipótesis sobre la fiscalidad aplicable a cada modelo en su elaboración. A continuación, se exponen las principales consideraciones y simplificaciones realizadas para el desarrollo del estudio.

➤ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):

Se aplicará de forma general el Régimen de Estimación Directa Ordinaria, dado que por los modelos planteados de estructuras de ingresos y costes, no ha lugar al caso de Estimación Directa Simplificada y cuando sería posible su aplicación, es preferible emplear el sistema de módulos o Estimación Objetiva.

Por su parte, podrán acogerse al Régimen de Estimación Objetiva aquellos sujetos pasivos, que siendo personas físicas, utilicen a lo largo del año 5 o menos vehículos en el desarrollo de su actividad y cuyo volumen de operaciones sea inferior a 450.000 euros (además de aquellas restricciones particulares de ciertos regímenes forales).

Aquellos que cumplan los requisitos, pueden renunciar a tributar por este régimen y acogerse al Régimen de Estimación Directa, si así lo desean. En este tipo de régimen también se permite deducción de la amortización del inmovilizado, así como la deducción de la cuota mínima personal de 3.400 euros, al igual que Estimación Directa.

A partir de la base imponible, obtenida mediante los diferentes regímenes de estimación, se determinan las correspondientes reducciones. En el análisis realizado, para lograr una mayor generalidad y evitar excesivas hipótesis para cada caso, sólo se ha tenido en cuenta la deducción del mínimo personal a la que todo sujeto pasivo tiene derecho.

➤ Impuesto de Sociedades:

Este impuesto sólo aparecerá con influencia sobre las personas jurídicas o empresas, dado que grava el beneficio empresarial anual.

En el análisis a efectuar se considerará el caso más general posible, no teniendo en cuenta eventuales variaciones patrimoniales en el ejercicio y suponiendo incluidas en el resultado contable las amortizaciones y depreciaciones.

Tampoco se considerarán, para lograr una mayor generalidad, posibles ajustes por impuestos anticipados o diferidos. Por igual motivo, se obviarán en el modelo cuantitativo las diferentes modalidades de bonificaciones y deducciones del impuesto de sociedades que la ley permite, para ajustar el análisis a un caso genérico alejado de la compleja casuística propia del sector.

Las diferencias observables vendrán definidas por el nivel de beneficios anuales planteado para cada subsegmento, así como por la tipología empresarial (general, pymes o cooperativas) o las variaciones por regímenes forales.

Los tipos del impuesto de sociedades empleados se resumen en la tabla adjunta.

Estado	Tipo IS	Observaciones
General	35%	---
Pymes	30-35%	El tipo del 30% es aplicable a los primeros 120.202,41 € de base imponible. El resto al 35%
Cooperativas fiscalmente protegidas	20%	La base imponible correspondiente a los resultados extracooperativos está sujeta al tipo general
País Vasco	Tipo IS	Observaciones
General	32,60%	---
Pymes	30-32,5%	El tipo del 30% es aplicable a los primeros 100.000 € de base liquidable. El resto al 32,5%
Cooperativas fiscalmente protegidas	21%	Aquellas cooperativas fiscalmente protegidas de reducida dimensión, según lo fijado en el artículo 49 de la Norma Foral para ser consideradas pequeñas empresas, aplicarán un tipo del 19% hasta 100.000 € y del 21% para el resto de la base liquidable.
Navarra	Tipo IS	Observaciones
General	35%	---
Pymes	32,50%	A partir del 1 de enero de 2005 será un tipo del 30% cuando el importe neto de la cifra de negocio del ejercicio anterior sea inferior a un millón de euros
Cooperativas fiscalmente protegidas	20%	---

Por generalidad, ante las particularidades especificadas, se considerará que en las cooperativas no existen resultados extracooperativos y que para el caso del Régimen Foral del País Vasco no se podrán ajustar al caso de empresas de reducida dimensión. Asimismo, para el Régimen Foral de Navarra se aplicará la variación vigente desde enero de 2005, en base a la cifra de negocios del año anterior, que se supondrá equivalente a la del ejercicio actual.

Las deducciones existentes en la tributación del impuesto de sociedades, sujeta a ciertos condicionantes o actividades específicas, no han sido tenidas en cuenta en el resultado cuantitativo, pero sí serán valoradas de forma cualitativa con posterioridad.

➤ Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA):

De forma general, se tributará bajo el Régimen General del IVA, pero será posible someterse al denominado Régimen Simplificado o por módulos.

Las condiciones necesarias para poder acogerse a este último sistema son análogas a las que se plantean para el caso del Régimen de Estimación objetiva del IRPF. Es decir, sólo será válido para personas físicas que cuenten a lo largo del año con 5 o menos vehículos en el desarrollo de su actividad y cuyo volumen de operaciones sea inferior a los 450.000 euros, junto con las condiciones más restrictivas que se dan en Navarra. Sí es posible renunciar a este método y tributar mediante el Régimen General del IVA.

En el análisis efectuado a continuación, debido a las restricciones de aplicación, sólo se ha considerado el Régimen Simplificado para los casos de autónomos (personas físicas) de un vehículo, correspondientes a las actividades de transporte de mercancías y servicios discrecionales de transporte de viajeros por carretera.

En el resto de casos, se aplicará el Régimen General del IVA, con lo que al final del ejercicio, con la regularización del IVA, el impacto del impuesto será nulo, compensándose las diferencias existentes en el año entre IVA repercutido y soportado con Hacienda.

Sin embargo, el Régimen Simplificado permite una situación excepcional en este sentido, que justifica además su existencia. Con el objeto de favorecer a los autónomos, se permite el cálculo de la cuota a satisfacer a Hacienda por IVA por este método, pudiéndose ser ésta inferior a la que

resultaría de aplicar el Régimen General. Ello significa un “ingreso adicional” de origen fiscal para el autónomo, que no aparece en el resto de modelos.

A continuación, en la tabla adjunta, se resume la situación unitaria por vehículo del IVA soportado durante el año, mientras que el IVA repercutido irá directamente ligado a los ingresos o cifra de negocio anual total, sin olvidar que el tipo impositivo para transporte de mercancías es el 16% y para viajeros del 7%.

Se aportan, por tanto, los montantes soportados en el año por IVA para aquellos conceptos sujetos a ello. Cabe destacar que en el capítulo de costes indirectos, se ha estimado que sólo sobre un tercio de los mismos se aplique un tipo de IVA del 16%, dada su heterogeneidad y diverso origen (consumibles, gastos comerciales, administración, suministros, gastos financieros, etc.).

Cuotas anuales de IVA soportado (en euros) por tipología de servicio								
Transporte de mercancías por carretera			Transporte regular de viajeros por carretera			Transporte discrecional de viajeros por carretera		
Concepto	Coste anual	IVA	Concepto	Coste anual	IVA	Concepto	Coste anual	IVA
Total amortización	13.602,33	2.176,37	Total amortización	15.917,08	2.546,73	Total amortización	15.917,08	2.546,73
Costes fiscales (ITV+revisión tacógrafo)	109,59	17,53	Costes fiscales (ITV+revisión tacógrafo)	109,59	17,53	Costes fiscales (ITV+revisión tacógrafo)	109,59	17,53
Carburante del vehículo de tracción	43.659,00	6.021,93	Carburante del vehículo de tracción	62.614,53	8.636,49	Carburante del vehículo de tracción	24.982,13	3.445,81
Neumáticos	7.824,24	1.251,88	Neumáticos	8.405,87	1.344,94	Neumáticos	3.353,80	536,61
Mantenimiento	1.900,00	288,00	Mant./Rep.	23.064,90	3.690,38	Mant./Rep.	9.202,50	1.472,40
Reparaciones	3.192,00	510,72	Costes indirectos	24.359,36	1.299,17	Costes indirectos	11.481,64	612,35
Costes indirectos	17.631,45	940,34	Total		17.535,24	Total		8.631,44
Total		11.206,78						

Desde estos datos, válidos para cada segmento englobado en los anteriores y obtenidos desde los modelos de estructura de costes que se vienen manejando a lo largo de todo el estudio, cabe destacar la aparición del mencionado “ingreso adicional” para aquellos autónomos que se acojan al sistema de tributación por módulos.

Dicha cantidad, dada su diferente naturaleza con respecto al resto de cargas impositivas, no aparecerá recogida en el detalle de las estructuras impositivas por subsegmento, que posteriormente serán presentadas. Sin embargo, se trata de un concepto a tener en cuenta a la hora de evaluar la presión fiscal general que afecta y, en este caso, favorece al autónomo en comparación con la persona jurídica.

Transporte de mercancías (persona física, 1 vehículo)	Diferencia entre IVA repercutido y soportado	Cuota de IVA a ingresar por módulos (Estado)	Ingreso adicional (Estado)	Cuota de IVA a ingresar por módulos (País Vasco)	Ingreso adicional (País Vasco)	Cuota de IVA a ingresar por módulos (Navarra)	Ingreso adicional (Navarra)
		10.811,74	3.168,87	7.642,87	3.168,87	7.642,87	1.152,41

Transporte de viajeros serv. discrecional (persona física, 1 vehículo)	Diferencia entre IVA repercutido y soportado	Cuota de IVA a ingresar por módulos (Estado)	Ingreso adicional (Estado)	Cuota de IVA a ingresar por módulos (País Vasco)	Ingreso adicional (País Vasco)	Cuota de IVA a ingresar por módulos (Navarra)	Ingreso adicional (Navarra)
		410,35	145,12	265,23	145,12	265,23	6,36

La diferencia entre IVA soportado y repercutido en el año por la empresa, base para la regularización del impuesto, se asume común para todos los casos (Estado, País Vasco, Navarra). Las diferencias radican en los módulos aplicables, análogos entre el País Vasco y el resto del estado, y mucho más ventajosos en el caso de Navarra.

➤ Contribuciones a la Seguridad Social:

Dependiendo del subsegmento que se considere, el sujeto pasivo cotizará a la Seguridad Social por medio del Régimen General o bien a través del Régimen Especial de Autónomos. Este último modelo se aplicará a los transportistas que jurídicamente operan como personas físicas con vehículos propios.

Se parte de la hipótesis, ya fijada en la elaboración de los modelos de estructuras de coste, de que a igualdad de tipología y tamaño empresarial, el autónomo y el asalariado perciben el mismo sueldo anual. Las variaciones en este concepto serán debidas a la tipología del servicio (mercancías y viajeros) y al tamaño empresarial, que favorece mayores sueldos conforme aumenta el volumen. El resumen de los sueldos anuales que se consideran es el recogido en la tabla adjunta.

Mercancías			
Costes directos	1-2 camiones	3-10 camiones	Más de 10 camiones
Personal	18.000 €/año	20.000 €/año	22.000 €/año

Viajeros servicio discrecional			
Costes	1-2 autocares	3-10 autocares	Más de 10 autocares
Personal	17.500 €/año	19.000 €/año	21.000 €/año

Viajeros servicio regular			
Costes	1-2 autocares	3-10 autocares	Más de 10 autocares
Personal	17.500 €/año	19.000 €/año	21.000 €/año

Además, no se considerarán en ningún caso horas extraordinarias y los trabajadores autónomos tributarán en el Régimen Especial de Autónomos con protección por incapacidad temporal.

El resto de los casos cotizarán bajo el Régimen General, de acuerdo con los tipos fijados por la ley vigente, descritos en apartados anteriores.

Asimismo, en todo caso, incluyendo autónomos, se cotizará sobre el salario bruto anual antes definido para cada caso.

- Impuesto sobre Hidrocarburos e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Hidrocarburos:

En este apartado, resultan clave las características técnicas de los vehículos, que definen el nivel de consumo de los mismos y el recorrido anual medio que quedó prefijado en las hipótesis previas sobre los vehículos para los modelos considerados. De este modo, se obtendrá un volumen total anual de combustible requerido para cada segmento.

Dado que estas cargas impositivas son proporcionales al volumen en litros que se consume (se paga una cantidad fija por litro), a partir de estas características técnicas y operativas, que definen el consumo anual, se obtiene el total a satisfacer por este concepto.

A modo de resumen, se ofrecen en la tabla adjunta los datos que condicionarán la cuantía de este tipo de impuestos, es decir, el kilometraje anual y el consumo del vehículo.

	Consumo (l/100km)		Recorrido anual (km)
Camión	38,5	T. Mercancías	120.000
Autocar	35	T. Reg. Viajeros	187.978
		T. Disc. Viajeros	75.000

La base imponible, por tanto, será el consumo en litros de los vehículos a lo largo del año, a la que aplicar la carga impositiva del impuesto de hidrocarburos y el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Para el presente análisis se aplicará la escala estatal, obviando las particularidades autonómicas del impuesto sobre las ventas minoristas.

	Euros/1000 litros
Imp. sobre Hidrocarburos	269,86
Imp. sobre ventas minoristas hidroc.	24

➤ Impuesto de Actividades Económicas (IAE):

La cuantía de este impuesto se obtiene en base al ámbito de actuación y ciertos parámetros, como el número de vehículos y la carga útil o número de plazas de que disponga cada uno. Su tributación se justifica por el mero ejercicio de la actividad de transporte por carretera y quedan exentos las personas físicas y sociedades con facturación de hasta 1 millón de euros.

En este caso, suponiendo un ámbito de actuación nacional, se tributa sólo esta cuota, prescindiendo de cuotas municipales o provinciales, de acuerdo con lo establecido por ley.

IAE		
Cuota nacional		
Viajeros (más de 40)	Mercancías, más de 10 tons de carga (hasta 10 vehículos)	Mercancías, más de 10 tons de carga (20 vehículos siguientes)
237,3156395	280,8589665	261,2599618

IAE			IAE		
Régimen foral del País Vasco			Régimen foral de Navarra		
Viajeros (más de 40)	Mercancías, más de 10 tons de carga (hasta 10 vehículos)	Mercancías, más de 10 tons de carga (20 vehículos siguientes)	Viajeros (más de 40)	Mercancías, más de 10 tons de carga (hasta 10 vehículos)	Mercancías, más de 10 tons de carga (20 vehículos siguientes)
244,437633	289,285156	269,10317	229,286118	239,80383	201,940067

➤ Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM):

La normativa fiscal lo define como un impuesto de titularidad municipal y cuya gestión corresponde a los ayuntamientos. Las tarifas se establecen en función de la potencia y clase de los vehículos.

Dadas las características técnicas consideradas en las hipótesis iniciales de cada modelo de empresa (autocares de 64 plazas y camiones de 25 toneladas de carga útil), el baremo muestra una tasa de 148,3 euros, tanto para el transporte de mercancías como para el de viajeros.

Asimismo, para evitar pérdidas de generalidad en el análisis, no se considerará ningún tipo de bonificación por tipo de carburante o motor y su incidencia en el medio ambiente.

➤ Autorizaciones y visado:

Suponiendo que la actividad se desarrolla en el ámbito nacional, es necesaria la expedición de la correspondiente autorización de transporte por carretera y su visado/renovación regular cada dos años.

Ante este hecho, se valora el coste imputable por vehículo en base al dato que ofrece el Ministerio de Fomento en el Observatorio de Costes. Asimismo, se asume que el coste de este concepto es equivalente para vehículos de transporte de mercancías y de viajeros, basado fundamentalmente en el tamaño del vehículo (ligeros, pesados, etc.).

➤ Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI):

Se ha considerado que, en función del volumen empresarial, será necesario disponer o no de unos ciertos activos inmobiliarios. Sobre este patrimonio la empresa deberá tributar por IBI.

En la tabla adjunta se resumen los valores catastrales de dichos activos por segmento empresarial y que constituirán la base imponible sobre la que calcular el montante del impuesto.

Nº vehículos de la empresa	Valor catastral en euros de bienes inmuebles		
	Mercancías	Viajeros regular	Viajeros discrecional
1	0	0	0
5	0	660.000	0
10	1.100.000	1.100.000	1.100.000
20	3.300.000	3.300.000	3.300.000

Bajo estas hipótesis de disponibilidad de activos inmobiliarios, se ha supuesto, por simplicidad, que se tribute por el tipo mínimo legal para inmuebles urbanos, situado en el 0,4% del valor catastral, antes referido.

➤ Inspección Técnica de Vehículos (ITV) y revisiones de tacógrafo:

Las tasas a satisfacer por estos dos conceptos vienen definidas por el Observatorio de Costes del Ministerio de Fomento para el caso del transporte de mercancías por carretera.

En cuanto al coste de la revisión de tacógrafo, se admite que es análogo para transporte de viajeros y de mercancías, con un valor de 34,01 euros por vehículo, obtenido desde el mencionado Observatorio de Costes.

El coste de la inspección técnica de vehículos para transporte de mercancías, estimado por el Ministerio de Fomento en una media de 75,58 euros por vehículo, sufre importantes variaciones geográficas. A pesar de ello, éste será el valor de referencia empleado en el estudio.

Para el caso del transporte de viajeros, se puede asumir como equivalente el coste de la inspección, con las diferencias existentes por naturaleza de vehículo (camión o autobús), las características técnicas del mismo o el lugar donde se lleve a cabo. Por simplificación y generalidad, para no distorsionar el análisis con excesivas particularizaciones, se aceptan los valores referidos para ambos casos, mercancías y viajeros.

➤ Impuesto sobre Primas de Seguro:

Este impuesto se basa en la cuantía que suponen para la empresa las pólizas de seguro contratadas.

En base a este concepto, ya detallado para cada segmento empresarial dentro del estudio de estructuras de costes realizado en apartados previos, se define la base imponible sobre la que aplicar un tipo fijo del 6%.

Modelos de fiscalidad por subsegmentos del sector del transporte por carretera

A continuación, se van a exponer de manera pormenorizada los modelos de carga fiscal para cada modelo de empresa.

Antes de la exposición de cada uno de los casos cabe establecer una serie de condiciones preliminares bajo las cuales ha de entenderse la información cuantitativa que se va a aportar:

- Se trata de modelos teóricos y generalistas que tratan de sintetizar posibles estructuras de carga fiscal por subsegmento dentro del sector.
- La amplia casuística y heterogeneidad del sector del transporte por carretera hace que en la realidad surjan comportamientos dispares alejados de los modelos propuestos.

- o En todos los casos se ha optado por las hipótesis y condiciones más generalistas, reduciendo el número de condicionantes a tener en cuenta y evitar así restricciones excesivas que distorsionarían el análisis.
- o Por idéntico motivo, la norma fiscal aplicable en los modelos queda simplificada de forma importante, optándose por el caso más general posible de tributación.
- o Las estructuras de ingresos y costes son un elemento clave de partida en el estudio y se hallan, por su parte, sujetas a la misma limitación asociada a la heterogeneidad del sector.

Transporte de mercancías, 1 vehículo

Persona física			
Datos generales			
Nº vehículos	1	Carga útil	25
Ingresos/vehículo anuales	137.615,78	Ingresos totales anuales	137.615,78
Beneficio/vehículo anual	2.441,30	Beneficio total anual	2.441,30
Consumo comb //100km	38,50	Consumo total combustible (l/año)	46.200,00
Kilómetros por año y vehículo	120.000,00	Conductores	1
Sueldo anual	18.000,00		

	Estado	País Vasco	Navarra
IRPF	-5.954,52	-5.954,52	-11.560,01
Imp. Sociedades	0,00	0,00	0,00
Seguridad Social	5.364,00	5.364,00	5.364,00
Hidrocarburos	13.576,33	13.576,33	13.576,33
IAE	0,00	0,00	0,00
IVTM	148,30	148,30	148,30
Autorizaciones y visado	26,46	26,46	26,46
IBI	0,00	0,00	0,00
ITV y tacógrafo	109,59	109,59	109,59
Primas de seguro	382,25	382,25	382,25
Σ impuestos	13.652,41	13.652,41	8.046,92
% impuestos/ingresos	9,92%	9,92%	5,85%

Se debe tener en cuenta que existe además un "ingreso adicional" asociado a la aplicación del Régimen Simplificado del IVA (módulos)

Persona jurídica			
Datos generales			
Nº vehículos	1	Ingresos totales anuales	137.615,78
Ingresos/vehículo anuales	137.615,78	Beneficio total anual	2.441,30
Beneficio/vehículo anual	2.441,30	Consumo total combustible (l/año)	46.200,00
Consumo comb //100km	38,50	Conductores	1
Kilómetros por año y vehículo	120.000,00		
Sueldo anual	18.000,00		

	Estado	%	País Vasco	%	Navarra	%
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	732,39	3,20%	732,39	3,20%	732,39	3,20%
Seguridad Social	7.938,00	34,64%	7.938,00	34,64%	7.938,00	34,64%
Hidrocarburos	13.576,33	59,25%	13.576,33	59,25%	13.576,33	59,25%
IAE	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	148,30	0,65%	148,30	0,65%	148,30	0,65%
Autorizaciones y visado	26,46	0,12%	26,46	0,12%	26,46	0,12%
IBI	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
ITV y tacógrafo	109,59	0,48%	109,59	0,48%	109,59	0,48%
Primas de seguro	382,25	1,67%	382,25	1,67%	382,25	1,67%
Σ impuestos	22.913,32		22.913,32		22.913,32	
% impuestos/ingresos	16,65%		16,65%		16,65%	

Transporte de mercancías, 5 vehículos

Persona física			
Datos generales			
Nº vehículos	5	Ingresos totales anuales	639.146,94
Ingresos/vehículo anuales	127.829,39	Beneficio total anual	11.990,40
Beneficio/vehículo anual	2.398,08	Consumo total combustible (l/año)	231.000,00
Consumo comb l/100km	38,50		
Kilómetros por año y vehículo	120.000,00		
Sueldo anual	20.000,00	Conductores	5

	Estado	%	País Vasco	%	Navarra	%
IRPF	1.687,15	1,65%	864,45	0,85%	2.154,12	2,09%
Imp. Sociedades	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Seguridad Social	29.800,00	29,06%	29.800,00	29,29%	29.800,00	28,92%
Hidrocarburos	67.881,66	66,19%	67.881,66	66,72%	67.881,66	65,89%
IAE	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	741,50	0,72%	741,50	0,73%	741,50	0,72%
Autorizaciones y visado	132,30	0,13%	132,30	0,13%	132,30	0,13%
IBI	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
ITV y tacógrafo	547,95	0,53%	547,95	0,54%	547,95	0,53%
Primas de seguro	1.767,91	1,72%	1.767,91	1,74%	1.767,91	1,72%
Σ impuestos	102.558,47		101.735,77		103.025,44	
% impuestos/ingresos	16,05%		15,92%		16,12%	

Persona jurídica			
Datos generales			
Nº vehículos	5	Ingresos totales anuales	639.146,94
Ingresos/vehículo anuales	127.829,39	Beneficio total anual	11.990,40
Beneficio/vehículo anual	2.398,08	Consumo total combustible (l/año)	231.000,00
Consumo comb l/100km	38,50		
Kilómetros por año y vehículo	120.000,00		
Sueldo anual	20.000,00	Conductores	5

	Estado	%	País Vasco	%	Navarra	%
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	3.597,12	3,03%	3.597,12	3,03%	3.597,12	3,03%
Seguridad Social	44.100,00	37,13%	44.100,00	37,13%	44.100,00	37,13%
Hidrocarburos	67.881,66	57,15%	67.881,66	57,15%	67.881,66	57,15%
IAE	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	741,50	0,62%	741,50	0,62%	741,50	0,62%
Autorizaciones y visado	132,30	0,11%	132,30	0,11%	132,30	0,11%
IBI	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
ITV y tacógrafo	547,95	0,46%	547,95	0,46%	547,95	0,46%
Primas de seguro	1.767,91	1,49%	1.767,91	1,49%	1.767,91	1,49%
Σ impuestos	118.768,44		118.768,44		118.768,44	
% impuestos/ingresos	18,58%		18,58%		18,58%	

Transporte de mercancías, 10 vehículos

Persona física			
Datos generales			
Nº vehículos	10	Ingresos totales anuales	1.278.293,88
Ingresos/vehículo anuales	127.829,39	Beneficio total anual	23.980,79
Beneficio/vehículo anual	2.398,08	Consumo total combustible (l/año)	462.000
Consumo comb l/100km	38,50		
Kilómetros por año y vehículo	120.000		
Sueldo anual	20.000	Conductores	10

	Estado	%	País Vasco	%	Navarra	%
IRPF	5.438,02	2,57%	4.412,03	2,10%	6.757,27	3,17%
Imp. Sociedades	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Seguridad Social	59.600,00	28,17%	59.600,00	28,31%	59.600,00	27,99%
Hidrocarburos	135.763,32	64,17%	135.763,32	64,48%	135.763,32	63,77%
IAE	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	1.483,00	0,70%	1.483,00	0,70%	1.483,00	0,70%
Autorizaciones y visado	264,60	0,13%	264,60	0,13%	264,60	0,12%
IBI	4.400,00	2,08%	4.400,00	2,09%	4.400,00	2,07%
ITV y tacógrafo	1.095,90	0,52%	1.095,90	0,52%	1.095,90	0,51%
Primas de seguro	3.535,82	1,67%	3.535,82	1,68%	3.535,82	1,66%
Σ impuestos	211.580,66		210.554,67		212.899,91	
% impuestos/ingresos	16,55%		16,47%		16,66%	

Persona jurídica			
Datos generales			
Nº vehículos	10	Ingresos totales anuales	1.278.293,88
Ingresos/vehículo anuales	127.829,39	Beneficio total anual	23.980,79
Beneficio/vehículo anual	2.398,08	Consumo total combustible (l/año)	462.000,00
Consumo comb l/100km	38,50		
Kilómetros por año y vehículo	120.000,00		
Sueldo anual	20.000,00	Conductores	10

	Estado	%	País Vasco	%	Navarra	%
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	7.194,24	2,94%	7.194,24	2,94%	7.793,76	3,18%
Seguridad Social	88.200,00	36,04%	88.200,00	36,03%	88.200,00	36,01%
Hidrocarburos	135.763,32	55,47%	135.763,32	55,45%	135.763,32	55,43%
IAE	2.808,59	1,15%	2.892,85	1,18%	2.398,04	0,98%
IVTM	1.483,00	0,61%	1.483,00	0,61%	1.483,00	0,61%
Autorizaciones y visado	264,60	0,11%	264,60	0,11%	264,60	0,11%
IBI	4.400,00	1,80%	4.400,00	1,80%	4.400,00	1,80%
ITV y tacógrafo	1.095,90	0,45%	1.095,90	0,45%	1.095,90	0,45%
Primas de seguro	3.535,82	1,44%	3.535,82	1,44%	3.535,82	1,44%
Σ impuestos	244.745,47		244.829,73		244.934,44	
% impuestos/ingresos	19,15%		19,15%		19,16%	

Cooperativa			
Datos generales			
Nº vehículos	10	Ingresos totales anuales	1.278.293,88
Ingresos/vehículo anuales	127.829,39	Beneficio total anual	23.980,79
Beneficio/vehículo anual	2.398,08	Consumo total combustible (l/año)	462.000,00
Consumo comb l/100km	38,50		
Kilómetros por año y vehículo	120.000,00		
Sueldo anual	20.000,00	Conductores	10

	Estado			País Vasco			Navarra		
	Cooperativa	Cooperativistas	Total	Cooperativa	Cooperativistas	Total	Cooperativa	Cooperativistas	Total
IRPF	0,00	-59.545,20	-59.545,20	0,00	-59.545,20	-59.545,20	0,00	-115.600,10	-115.600,10
Imp. Sociedades	4.796,16	0,00	4.796,16	5.035,97	0,00	5.035,97	4.796,16	0,00	4.796,16
Seguridad Social	0,00	53.640,00	53.640,00	0,00	53.640,00	53.640,00	0,00	53.640,00	53.640,00
Hidrocarburos	0,00	135.763,32	135.763,32	0,00	135.763,32	135.763,32	0,00	135.763,32	135.763,32
IAE	140,43	0,00	140,43	144,64	0,00	144,64	119,90	0,00	119,90
IVTM	0,00	1.483,00	1.483,00	0,00	1.483,00	1.483,00	0,00	1.483,00	1.483,00
Autorizaciones y visado	0,00	264,60	264,60	0,00	264,60	264,60	0,00	264,60	264,60
IBI	4.400,00	0,00	4.400,00	4.400,00	0,00	4.400,00	4.400,00	0,00	4.400,00
ITV y tacógrafo	0,00	1.095,90	1.095,90	0,00	1.095,90	1.095,90	0,00	1.095,90	1.095,90
Primas de seguro	0,00	3.822,51	3.822,51	0,00	3.822,51	3.822,51	0,00	3.822,51	3.822,51
Σ impuestos			145.860,72			146.104,74			89.785,29
% impuestos/ingresos			11,41%			11,43%			7,02%

Transporte de mercancías, 20 vehículos

Persona jurídica			
Datos generales			
Nº vehículos	20	Ingresos totales anuales	2.532.766,37
Ingresos/vehículo anuales	126.638,32	Beneficio total anual	98.524,61
Beneficio/vehículo anual	4.926,23	Consumo total combustible (l/año)	924.000,00
Consumo comb l/100km	38,50		
Kilómetros por año y vehículo	120.000,00		
Sueldo anual	22.000,00	Conductores	20

	Estado	%	País Vasco	%	Navarra	%
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	34.483,61	6,50%	32.119,02	6,08%	34.483,61	6,51%
Seguridad Social	194.040,00	36,55%	194.040,00	36,70%	194.040,00	36,62%
Hidrocarburos	271.526,64	51,15%	271.526,64	51,36%	271.526,64	51,25%
IAE	5.421,19	1,02%	5.583,88	1,06%	4.417,44	0,83%
IVTM	2.966,00	0,56%	2.966,00	0,56%	2.966,00	0,56%
Autorizaciones y visado	529,20	0,10%	529,20	0,10%	529,20	0,10%
IBI	13.200,00	2,49%	13.200,00	2,50%	13.200,00	2,49%
ITV y tacógrafo	2.191,80	0,41%	2.191,80	0,41%	2.191,80	0,41%
Primas de seguro	6.498,27	1,22%	6.498,27	1,23%	6.498,27	1,23%
Σ impuestos	530.856,71		528.654,81		529.852,96	
% impuestos/ingresos	20,96%		20,87%		20,92%	

Cooperativa			
Datos generales			
Nº vehículos	20	Ingresos totales anuales	2.532.766,37
Ingresos/vehículo anuales	126.638,32	Beneficio total anual	98.524,61
Beneficio/vehículo anual	4.926,23	Consumo total combustible (l/año)	924.000,00
Consumo comb l/100km	38,50		
Kilómetros por año y vehículo	120.000,00		
Sueldo anual	22.000,00	Conductores	20

	Estado			País Vasco			Navarra		
	Cooperativa	Cooperativistas	Total	Cooperativa	Cooperativistas	Total	Cooperativa	Cooperativistas	Total
IRPF	0,00	-119.090,40	-119.090,40	0,00	-119.090,40	-119.090,40	0,00	-231.200,20	-231.200,20
Imp. Sociedades	19.704,92	0,00	19.704,92	20.690,17	0,00	20.690,17	19.704,92	0,00	19.704,92
Seguridad Social	0,00	107.280,00	107.280,00	0,00	107.280,00	107.280,00	0,00	107.280,00	107.280,00
Hidrocarburos	0,00	271.526,64	271.526,64	0,00	271.526,64	271.526,64	0,00	271.526,64	271.526,64
IAE	271,06	0,00	271,06	279,19	0,00	279,19	220,87	0,00	220,87
IVTM	0,00	2.966,00	2.966,00	0,00	2.966,00	2.966,00	0,00	2.966,00	2.966,00
Autorizaciones y visado	0,00	529,20	529,20	0,00	529,20	529,20	0,00	529,20	529,20
IBI	13.200,00	0,00	13.200,00	13.200,00	0,00	13.200,00	13.200,00	0,00	13.200,00
ITV y tacógrafo	0,00	2.191,80	2.191,80	0,00	2.191,80	2.191,80	0,00	2.191,80	2.191,80
Primas de seguro	0,00	7.645,02	7.645,02	0,00	7.645,02	7.645,02	0,00	7.645,02	7.645,02
Σ impuestos		306.224,24				307.217,62			194.064,25
% impuestos/ingresos		12,09%				12,13%			7,66%

Transporte de viajeros, servicio regular, 5 vehículos

Persona física			
Datos generales			
Nº vehículos	5	Ingresos totales anuales	1.069.008,46
Ingresos/vehículo anuales	213.801,69	Beneficio total anual	22.502,63
Beneficio/vehículo anual	4.500,53	Consumo total combustible (l/año)	328.961,50
Consumo comb l/100km	35,00		
Kilómetros por año y vehículo	187.978,00		
Sueldo anual	19.000,00	Conductores	12,50

	Estado	%	País Vasco	%	Navarra	%
IRPF	5.024,13	2,82%	3.998,15	2,26%	6.343,39	3,54%
Imp. Sociedades	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Seguridad Social	70.775,00	39,76%	70.775,00	40,00%	70.775,00	39,47%
Hidrocarburos	96.668,63	54,31%	96.668,63	54,63%	96.668,63	53,91%
IAE	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	741,50	0,42%	741,50	0,42%	741,50	0,41%
Autorizaciones y visado	132,30	0,07%	132,30	0,07%	132,30	0,07%
IBI	2.640,00	1,48%	2.640,00	1,49%	2.640,00	1,47%
ITV y tacógrafo	925,85	0,52%	925,85	0,52%	925,85	0,52%
Primas de seguro	1.076,62	0,60%	1.076,62	0,61%	1.076,62	0,60%
Σ impuestos	177.984,03		176.958,04		179.303,28	
% impuestos/ingresos	16,65%		16,55%		16,77%	

Persona jurídica			
Datos generales			
Nº vehículos	5	Ingresos totales anuales	1.069.008,46
Ingresos/vehículo anuales	213.801,69	Beneficio total anual	22.502,63
Beneficio/vehículo anual	4.500,53	Consumo total combustible (l/año)	328.961,50
Consumo comb l/100km	35,00		
Kilómetros por año y vehículo	187.978,00		
Sueldo anual	19.000,00	Conductores	12,50

	Estado	%	País Vasco	%	Navarra	%
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	6.750,79	3,14%	6.750,79	3,14%	7.313,35	3,40%
Seguridad Social	104.737,50	48,75%	104.737,50	48,74%	104.737,50	48,63%
Hidrocarburos	96.668,63	44,99%	96.668,63	44,98%	96.668,63	44,88%
IAE	1.186,58	0,55%	1.222,19	0,57%	1.146,43	0,53%
IVTM	741,50	0,35%	741,50	0,35%	741,50	0,34%
Autorizaciones y visado	132,30	0,06%	132,30	0,06%	132,30	0,06%
IBI	2.640,00	1,23%	2.640,00	1,23%	2.640,00	1,23%
ITV y tacógrafo	925,85	0,43%	925,85	0,43%	925,85	0,43%
Primas de seguro	1.076,62	0,50%	1.076,62	0,50%	1.076,62	0,50%
Σ impuestos	214.859,76		214.895,37		215.382,18	
% impuestos/ingresos	20,10%		20,10%		20,15%	

Transporte de viajeros, servicio regular, 10 vehículos

Persona física			
Datos generales			
Nº vehículos	10	Ingresos totales anuales	2.138.016,92
Ingresos/vehículo anuales	213.801,69	Beneficio total anual	45.005,26
Beneficio/vehículo anual	4.500,53	Consumo total combustible (l/año)	657.923,00
Consumo comb l/100km	35,00		
Kilómetros por año y vehículo	187.978,00		
Sueldo anual	19.000,00	Conductores	25,00

	Estado	%	País Vasco	%	Navarra	%
IRPF	15.724,79	4,36%	13.388,13	3,74%	17.267,27	4,77%
Imp. Sociedades	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Seguridad Social	141.550,00	39,24%	141.550,00	39,49%	141.550,00	39,07%
Hidrocarburos	193.337,25	53,59%	193.337,25	53,94%	193.337,25	53,36%
IAE	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	1.483,00	0,41%	1.483,00	0,41%	1.483,00	0,41%
Autorizaciones y visado	264,60	0,07%	264,60	0,07%	264,60	0,07%
IBI	4.400,00	1,22%	4.400,00	1,23%	4.400,00	1,21%
ITV y tacógrafo	1.851,70	0,51%	1.851,70	0,52%	1.851,70	0,51%
Primas de seguro	2.153,24	0,60%	2.153,24	0,60%	2.153,24	0,59%
Σ impuestos	360.764,58		358.427,93		362.307,07	
% impuestos/ingresos	16,87%		16,76%		16,95%	

Persona jurídica			
Datos generales			
Nº vehículos	10	Ingresos totales anuales	2.138.016,92
Ingresos/vehículo anuales	213.801,69	Beneficio total anual	45.005,26
Beneficio/vehículo anual	4.500,53	Consumo total combustible (l/año)	657.923,00
Consumo comb l/100km	35,00		
Kilómetros por año y vehículo	187.978,00		
Sueldo anual	19.000,00	Conductores	25,00

	Estado	%	País Vasco	%	Navarra	%
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	13.501,58	3,15%	13.501,58	3,15%	14.626,71	3,40%
Seguridad Social	209.475,00	48,85%	209.475,00	48,84%	209.475,00	48,73%
Hidrocarburos	193.337,25	45,08%	193.337,25	45,08%	193.337,25	44,97%
IAE	2.373,16	0,55%	2.444,38	0,57%	2.292,86	0,53%
IVTM	1.483,00	0,35%	1.483,00	0,35%	1.483,00	0,34%
Autorizaciones y visado	264,60	0,06%	264,60	0,06%	264,60	0,06%
IBI	4.400,00	1,03%	4.400,00	1,03%	4.400,00	1,02%
ITV y tacógrafo	1.851,70	0,43%	1.851,70	0,43%	1.851,70	0,43%
Primas de seguro	2.153,24	0,50%	2.153,24	0,50%	2.153,24	0,50%
Σ impuestos	428.839,53		428.910,75		429.884,37	
% impuestos/ingresos	20,06%		20,06%		20,11%	

Transporte de viajeros, servicio regular, 20 vehículos

Persona jurídica			
Datos generales			
Nº vehículos	20	Ingresos totales anuales	4.315.845,66
Ingresos/vehículo anuales	215.792,28	Beneficio total anual	151.184,07
Beneficio/vehículo anual	7.559,20	Consumo total combustible (l/año)	1.315.846,00
Consumo comb l/100km	35,00		
Kilómetros por año y vehículo	187.978,00		
Sueldo anual	21.000,00	Conductores	50,00

	Estado	%	Pais Vasco	%	Navarra	%
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	52.914,43	5,68%	49.286,01	5,31%	52.914,43	5,68%
Seguridad Social	463.050,00	49,70%	463.050,00	49,88%	463.050,00	49,71%
Hidrocarburos	386.674,51	41,50%	386.674,51	41,66%	386.674,51	41,51%
IAE	4.746,31	0,51%	4.888,75	0,53%	4.585,72	0,49%
IVTM	2.966,00	0,32%	2.966,00	0,32%	2.966,00	0,32%
Autorizaciones y visado	529,20	0,06%	529,20	0,06%	529,20	0,06%
IBI	13.200,00	1,42%	13.200,00	1,42%	13.200,00	1,42%
ITV y tacógrafo	3.703,40	0,40%	3.703,40	0,40%	3.703,40	0,40%
Primas de seguro	3.957,31	0,42%	3.957,31	0,43%	3.957,31	0,42%
Σ impuestos	931.741,16		928.255,18		931.580,57	
% impuestos/ingresos	21,59%		21,51%		21,59%	

Transporte de viajeros, servicio discrecional, 1 vehículo

Persona física			
Datos generales			
Nº vehículos	1	Plazas	64
Ingresos/vehículo anuales	106.322,41	Ingresos totales anuales	106.322,41
Beneficio/vehículo anual	2.987,66	Beneficio total anual	2.987,66
Consumo comb l/100km	35,00	Consumo total combustible (l/año)	26.250,00
Kilómetros por año y vehículo	75.000,00	Conductores	1,00
Sueldo anual	17.500,00		

	Estado	Pais Vasco	Navarra
IRPF	-5.712,33	-8.487,32	-12.790,11
Imp. Sociedades	0,00	0,00	0,00
Seguridad Social	5.215,00	5.215,00	5.215,00
Hidrocarburos	7.713,83	7.713,83	7.713,83
IAE	0,00	0,00	0,00
IVTM	148,30	148,30	148,30
Autorizaciones y visado	26,46	26,46	26,46
IBI	0,00	0,00	0,00
ITV y tacógrafo	185,17	185,17	185,17
Primas de seguro	232,78	232,78	232,78
Σ impuestos	7.809,21	5.034,22	731,43
% impuestos/ingresos	7,34%	4,73%	0,69%

Persona jurídica			
Datos generales			
Nº vehículos	1	Ingresos totales anuales	106.322,41
Ingresos/vehículo anuales	106.322,41	Beneficio total anual	2.987,66
Beneficio/vehículo anual	2.987,66	Consumo total combustible (l/año)	26.250,00
Consumo comb l/100km	35,00		
Kilómetros por año y vehículo	75.000,00		
Sueldo anual	17.500,00	Conductores	1,00

	Estado	%	Pais Vasco	%	Navarra	%
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	896,30	5,30%	896,30	5,30%	896,30	5,30%
Seguridad Social	7.717,50	45,61%	7.717,50	45,61%	7.717,50	45,61%
Hidrocarburos	7.713,83	45,59%	7.713,83	45,59%	7.713,83	45,59%
IAE	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	148,30	0,88%	148,30	0,88%	148,30	0,88%
Autorizaciones y visado	26,46	0,16%	26,46	0,16%	26,46	0,16%
IBI	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
ITV y tacógrafo	185,17	1,09%	185,17	1,09%	185,17	1,09%
Primas de seguro	232,78	1,38%	232,78	1,38%	232,78	1,38%
Σ impuestos	16.920,34		16.920,34		16.920,34	
% impuestos/ingresos	15,91%		15,91%		15,91%	

Se debe tener en cuenta que existe además un "ingreso adicional" asociado a la aplicación del Régimen Simplificado del IVA (módulos)

Transporte de viajeros, servicio discrecional, 5 vehículos

Persona física			
Datos generales			
Nº vehículos	5	Ingresos totales anuales	517.617,81
Ingresos/vehículo anuales	103.523,56	Beneficio total anual	28.520,74
Beneficio/vehículo anual	5.704,15	Consumo total combustible (l/año)	131.250,00
Consumo comb l/100km	35,00		
Kilómetros por año y vehículo	75.000,00		
Sueldo anual	19.000,00	Conductores	5,00

	Estado	%	Pais Vasco	%	Navarra	%
IRPF	6.709,20	8,77%	5.683,22	7,53%	5.683,22	7,53%
Imp. Sociedades	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Seguridad Social	28.310,00	37,02%	28.310,00	37,53%	28.310,00	37,53%
Hidrocarburos	38.569,13	50,44%	38.569,13	51,13%	38.569,13	51,13%
IAE	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	741,50	0,97%	741,50	0,98%	741,50	0,98%
Autorizaciones y visado	132,30	0,17%	132,30	0,18%	132,30	0,18%
IBI	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
ITV y tacógrafo	925,85	1,21%	925,85	1,23%	925,85	1,23%
Primas de seguro	1.076,62	1,41%	1.076,62	1,43%	1.076,62	1,43%
Σ impuestos	76.464,60		75.438,61		75.438,61	
% impuestos/ingresos	14,77%		14,57%		14,57%	

Persona jurídica			
Datos generales			
Nº vehículos	5	Ingresos totales anuales	517.617,81
Ingresos/vehículo anuales	103.523,56	Beneficio total anual	28.520,74
Beneficio/vehículo anual	5.704,15	Consumo total combustible (l/año)	131.250,00
Consumo comb l/100km	35,00		
Kilómetros por año y vehículo	75.000,00		
Sueldo anual	19.000,00	Conductores	5,00

	Estado	%	Pais Vasco	%	Navarra	%
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	8.556,22	9,31%	6.769,24	7,51%	8.556,22	9,31%
Seguridad Social	41.895,00	45,59%	41.895,00	46,49%	41.895,00	45,59%
Hidrocarburos	38.569,13	41,97%	38.569,13	42,80%	38.569,13	41,97%
IAE	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	741,50	0,81%	741,50	0,82%	741,50	0,81%
Autorizaciones y visado	132,30	0,14%	132,30	0,15%	132,30	0,14%
IBI	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
ITV y tacógrafo	925,85	1,01%	925,85	1,03%	925,85	1,01%
Primas de seguro	1.076,62	1,17%	1.076,62	1,19%	1.076,62	1,17%
Σ impuestos	91.896,62		90.109,64		91.896,62	
% impuestos/ingresos	17,75%		17,41%		17,75%	

Transporte de viajeros, servicio discrecional, 10 vehículos

Persona física			
Datos generales			
Nº vehículos	10	Ingresos totales anuales	1.035.235,62
Ingresos/vehículo anuales	103.523,56	Beneficio total anual	57.041,48
Beneficio/vehículo anual	5.704,15	Consumo total combustible (l/año)	262.500,00
Consumo comb l/100km	35,00		
Kilómetros por año y vehículo	75.000,00		
Sueldo anual	19.000,00	Conductores	10,00

	Estado	%	Pais Vasco	%	Navarra	%
IRPF	27.291,07	15,94%	24.416,73	14,51%	29.465,82	17,00%
Imp. Sociedades	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Seguridad Social	56.620,00	33,07%	56.620,00	33,64%	56.620,00	32,66%
Hidrocarburos	77.138,25	45,06%	77.138,25	45,83%	77.138,25	44,49%
IAE	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
IVTM	1.483,00	0,87%	1.483,00	0,88%	1.483,00	0,86%
Autorizaciones y visado	264,60	0,15%	264,60	0,16%	264,60	0,15%
IBI	4.400,00	2,57%	4.400,00	2,61%	4.400,00	2,54%
ITV y tacógrafo	1.851,70	1,08%	1.851,70	1,10%	1.851,70	1,07%
Primas de seguro	2.153,24	1,26%	2.153,24	1,28%	2.153,24	1,24%
Σ impuestos	171.201,86		168.327,53		173.376,62	
% impuestos/ingresos	16,54%		16,26%		16,75%	

Persona jurídica			
Datos generales			
Nº vehículos	10	Ingresos totales anuales	1.035.235,62
Ingresos/vehículo anuales	103.523,56	Beneficio total anual	57.041,48
Beneficio/vehículo anual	5.704,15	Consumo total combustible (l/año)	262.500,00
Consumo comb l/100km	35,00		
Kilómetros por año y vehículo	75.000,00	Conductores	10,00
Sueldo anual	19.000,00		

	Estado	%	País Vasco	%	Navarra	%
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	13.954,40	7,45%	16.038,48	8,46%	18.538,48	9,66%
Seguridad Social	83.790,00	44,71%	83.790,00	44,20%	83.790,00	43,66%
Hidrocarburos	77.138,25	41,16%	77.138,25	40,69%	77.138,25	40,19%
IAE	2.373,16	1,27%	2.444,38	1,29%	2.292,86	1,19%
IVTM	1.483,00	0,79%	1.483,00	0,78%	1.483,00	0,77%
Autorizaciones y visado	264,60	0,14%	264,60	0,14%	264,60	0,14%
IBI	4.400,00	2,35%	4.400,00	2,32%	4.400,00	2,29%
ITV y tacógrafo	1.851,70	0,99%	1.851,70	0,98%	1.851,70	0,96%
Primas de seguro	2.153,24	1,15%	2.153,24	1,14%	2.153,24	1,12%
Σ impuestos	187.408,35		189.563,65		191.912,14	
% impuestos/ingresos	18,10%		18,31%		18,54%	

Transporte de viajeros, servicio discrecional, 20 vehículos

Persona jurídica			
Datos generales			
Nº vehículos	20	Ingresos totales anuales	2.040.193,46
Ingresos/vehículo anuales	102.009,67	Beneficio total anual	125.471,90
Beneficio/vehículo anual	6.273,59	Consumo total combustible (l/año)	525.000,00
Consumo comb l/100km	35,00		
Kilómetros por año y vehículo	75.000,00	Conductores	20,00
Sueldo anual	21.000,00		

	Estado	%	País Vasco	%	Navarra	%
IRPF	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%
Imp. Sociedades	43.915,16	10,65%	40.903,84	9,99%	43.915,16	10,65%
Seguridad Social	185.220,00	44,90%	185.220,00	45,21%	185.220,00	44,92%
Hidrocarburos	154.276,50	37,40%	154.276,50	37,66%	154.276,50	37,41%
IAE	4.746,31	1,15%	4.888,75	1,19%	4.585,72	1,11%
IVTM	2.966,00	0,72%	2.966,00	0,72%	2.966,00	0,72%
Autorizaciones y visado	529,20	0,13%	529,20	0,13%	529,20	0,13%
IBI	13.200,00	3,20%	13.200,00	3,22%	13.200,00	3,20%
ITV y tacógrafo	3.703,40	0,90%	3.703,40	0,90%	3.703,40	0,90%
Primas de seguro	3.957,31	0,96%	3.957,31	0,97%	3.957,31	0,96%
Σ impuestos	412.513,89		409.645,00		412.353,30	
% impuestos/ingresos	20,22%		20,08%		20,21%	

Valoración comparativa

Los resultados anteriores permiten extraer una serie de conclusiones en función del tipo de empresa de transporte por carretera de que se trate. Para organizar el balance final del presente análisis se propone estructurarlo en base a las grandes tipologías de actividad dentro del sector, basadas en la naturaleza de su operativa: transporte de mercancías, transporte regular de viajeros y transporte discrecional de viajeros. Dentro de cada uno de estos tres grandes grupos se presentarán las principales conclusiones del análisis comparativo por segmentos empresariales.

Para el análisis a realizar, se plantearán las valoraciones acerca de la situación para el caso de la generalidad del Estado, destacándose, donde proceda, las variaciones importantes asociadas a los regímenes forales.

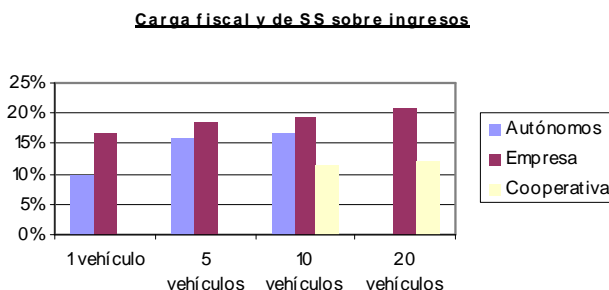
Los ámbitos de estudio sobre los que se va a centrar el siguiente desarrollo serán la carga fiscal y de seguridad social sobre ingresos, como primer indicador de relevancia del nivel de carga fiscal que

soportan las empresas del sector, la estructura impositiva, que discriminará la tipología y naturaleza del montante total que se soporta, y la variabilidad geográfica, como aspecto complementario acerca de las diferencias fiscales que aparecen dentro de España.

➤ Transporte de mercancías por carretera.

Carga fiscal y de seguridad social sobre ingresos

Desde los datos expuestos de impuestos que ha de satisfacer una empresa de transporte de mercancías por carretera en cada uno de los modelos, se puede ofrecer el resumen que recoge la gráfica adjunta sobre el peso que supone la carga fiscal y de seguridad social sobre los ingresos anuales.



A la vista de estos datos se comprueba cómo la persona física se ve favorecida por el tratamiento fiscal, especialmente en los casos de menor volumen empresarial, cuyo máximo exponente es el del vehículo único.

De hecho, la ventaja comparativa en materia fiscal del autónomo se reduce de forma notable conforme se consideran flotas y volúmenes mayores. Por otro lado, la presión fiscal crece con el tamaño empresarial, asociado a mayores costes de seguridad social por plantilla, mayor volumen de negocio y margen, etc. En cualquier caso, salvo en el modelo de autónomo con un vehículo las variaciones no son especialmente significativas (en torno a 3 puntos porcentuales de diferencia) en la carga fiscal sobre ingresos anuales.

A la positiva situación del autónomo contribuye el especial tratamiento favorable que percibe gracias a la tributación por módulos, a la que tienen acceso los negocios de menor entidad.

A partir de ahí, se mantiene, aunque de forma leve, la ventaja para la personalidad física, basada fundamentalmente en un escaso peso de los impuestos directos por el reducido margen del negocio y en las menores contribuciones a la seguridad social desde el régimen especial de trabajadores autónomos. Estos dos factores son los decisivos para explicar el comportamiento observado.

Sí es importante destacar la figura de la cooperativa fiscalmente protegida, que aparece en las flotas de transporte de mercancías como asociación de trabajadores autónomos.

Las cooperativas se benefician de las ventajas fiscales de sus cooperativistas (trabajadores autónomos) y producen costes fiscales en materia de impuesto sobre sociedades, IAE e IBI. En cualquier caso, el tratamiento fiscal que reciben es ventajoso en materia de IAE e impuesto de sociedades.

Sin embargo, la ventaja fiscal que mantiene el trabajador autónomo en cada caso analizado es una ayuda coherente con la problemática que, en líneas generales, tiene. Por tanto, la fiscalidad no es un incentivo hacia la personalidad física en detrimento de la jurídica, sino un apoyo que facilite la situación económico-financiera del numeroso colectivo de autónomos del sector en España.

Asimismo, las ventajas que ofrece la cooperativa, son un incentivo a la asociación por parte de los trabajadores autónomos del sector para lograr otro tipo de ventajas con las que normalmente sí que cuenta una empresa de transporte, como es el mayor tamaño empresarial, las economías de escala, las ventajas en precios, el superior poder de negociación, etc.

Estructura impositiva

En términos generales, el mayor peso dentro de la estructura impositiva completa en el transporte de mercancías por carretera corresponde al impuesto sobre hidrocarburos (impuesto especial impuesto especial a la venta minorista) con un porcentaje sobre el total de tributos que oscila, según subsegmento, entre el 50% y el 65%. La importancia relativa de este impuesto decrece según aumenta el tamaño empresarial.

En segundo lugar, como siguiente partida fiscal en importancia, aparecen las contribuciones a la seguridad social. Este concepto representa dentro del total tributado una horquilla entre el 35% y 38%, en cuanto a personas jurídicas, y en el entorno del 28% para personas físicas.

Por detrás de las componentes anteriores, destacan los principales impuestos directos analizados, es decir, el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto de sociedades, según se haga referencia a personas físicas o jurídicas, respectivamente.

Así, el IRPF, en aquellos casos en los que realmente supone un carga fiscal (en el modelo, al aplicar módulos de IRPF se obtiene un ingreso para el contribuyente), ocupa alrededor de un 1-2%.

En cuanto al impuesto de sociedades, representa alrededor de un 3% para pequeñas y medianas empresas, con una importancia ligeramente superior, en torno al 6%, para empresas de mayor tamaño.

El resto de cargas impositivas contempladas (primas de seguro, IAE, IVTM, etc.) representan conceptos de menor entidad, con unos pesos que en escasas ocasiones superan el umbral del 2% de importancia sobre el total de los impuestos.

Transporte de mercancías por carretera	
Impuesto	Peso
Impuestos sobre hidrocarburos	50-65%
Seguridad Social	28-38%
Impuestos directos	1-6%
Otros impuestos	<2% cada uno

Variabilidad geográfica

Para un mismo segmento empresarial (tipología de servicio, tamaño empresarial y personalidad jurídica) las diferencias geográficas, según se aplique el régimen del general del estado o los regímenes forales, se presentan en materia de IRPF, impuesto sobre sociedades, IVA e IAE.

No obstante, las diferencias cuantitativas en términos de montante total a satisfacer y presión fiscal sobre ingresos son muy semejantes, con leves variaciones según el régimen por el que se tribute.

Sin embargo, sí se detectan importantes variaciones al analizar los casos donde es aplicable la tributación por módulos (Régimen de Estimación Objetiva del IRPF y Régimen Simplificado del IVA), es decir, para autónomos con pequeño volumen de negocio.

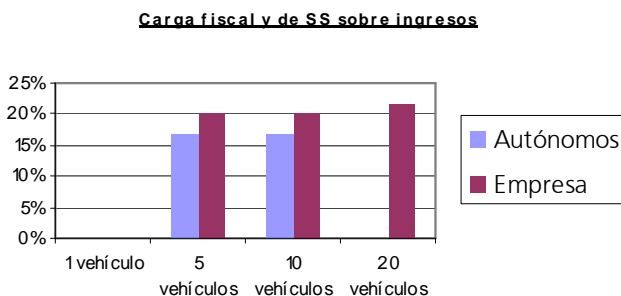
En estos casos, las diferencias en materia de IRPF e IVA sí son apreciables según el ámbito geográfico. Así, entre el País Vasco y el resto del país no hay variación dado que los módulos aplicables son idénticos para ambos.

Por el contrario, el régimen foral de Navarra presenta unos valores unitarios de sus módulos para la estimación objetiva muy inferiores a los anteriores, lo cual produce, al deducir amortizaciones y otros conceptos, que el montante a pagar por el contribuyente sea menor o que la cantidad a ingresar por el contribuyente sea mayor. Este hecho se traduce en una reducción de la presión fiscal sobre ingresos para el caso de Navarra de alrededor de 4 puntos porcentuales, con un 6% frente al 10% aproximadamente de los otros casos.

➤ Transporte de viajeros por carretera. Servicios regulares.

Carga fiscal y de seguridad social sobre ingresos

El primer parámetro a analizar para los segmentos considerados dentro del transporte regular de viajeros por carretera es la carga fiscal y de seguridad social sobre los ingresos totales anuales para cada caso. A partir de los datos cuantitativos expuestos previamente, se presenta el resultado expuesto en la gráfica adjunta.



Se aprecia cómo la carga fiscal sobre ingresos aumenta con el tamaño empresarial, por costes de seguridad social mayores, mayores beneficios y márgenes, etc. Asimismo, como ayuda a la situación económico-financiera del trabajador autónomo se obtienen unos resultados más favorables que para el caso de la empresa.

Esta ventaja de la persona física en materia fiscal sobre la jurídica decrece al aumentar el tamaño empresarial y no resulta especialmente significativa (en torno a 3-4 puntos porcentuales de diferencia en carga fiscal sobre ingresos), dado que, por su escasa representatividad real, no se contempla el trabajador autónomo con un vehículo, caso en el que sí podrían aparecer diferencias notables en el tratamiento fiscal con respecto a la persona jurídica.

En cualquier lugar, la empresa soporta unos costes superiores de seguridad social. Además, por el reducido nivel de margen y beneficio de este tipo de negocio, los impuestos directos son más favorables para tributar por IRPF que por impuesto de sociedades.

Estructura impositiva

Dada la intensividad en mano de obra de esta modalidad de transporte por carretera de viajeros, con unos recorridos y jornadas medias anuales superiores, el peso de la componente de seguridad social es especialmente destacado, a pesar del mayor consumo de combustible observable.

De hecho, dentro de las personas jurídicas, cuya cotización es superior al caso del régimen de autónomos de la seguridad social (hasta 15 puntos mayor), el peso de este concepto ronda el 48-50% del total tributado. Por detrás, se sitúan los impuestos sobre los hidrocarburos (especial y sobre la venta minorista), con alrededor del 41-46%, decreciendo su importancia según aumenta el tamaño empresarial.

Si se analiza el caso de las personas físicas, el orden de importancia se invierte. Es decir, en torno a un 39% del coste fiscal total se atribuye a las cotizaciones a la seguridad social, mientras que los impuestos sobre hidrocarburos suponen algo más del 53%, representando la partida más destacada.

Tras los conceptos ya expuestos se hallan los impuestos directos, como el IRPF o el impuesto sobre sociedades, según proceda de acuerdo a la personalidad jurídica de que se trate. Así, el IRPF sobre el total de impuestos que satisface la persona física supone alrededor del 2-4%. Por su parte, el impuesto de sociedades implica un peso sobre el total tributado de las empresas del 3-6%.

El resto de impuestos normalmente no presentan pesos porcentuales superiores al 1%, salvo ciertos casos del impuesto de bienes inmuebles para grandes empresas.

Transporte de viajeros por carretera (serv. regulares)	
Impuesto	Peso
Impuestos sobre hidrocarburos	41-54%
Seguridad Social	39-50%
Impuestos directos	2-6%
Otros impuestos	≤1% cada uno

Variabilidad geográfica

En igualdad de condiciones de tipología de servicio, tamaño empresarial y personalidad jurídica, las diferencias según el régimen que se aplique, ya sea el general del estado o los regímenes forales, aparecen en el IRPF, el impuesto sobre sociedades, el IVA y el IAE.

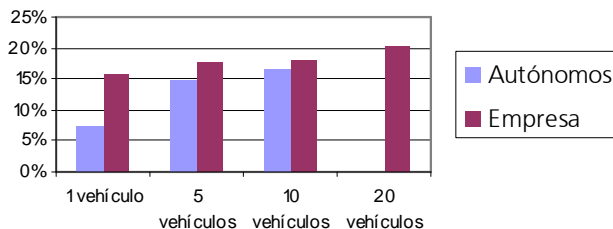
En cualquier caso, para la mayoría de los subsegmentos considerados dentro de los servicios regulares de transporte de viajeros por carretera las diferencias son muy poco relevantes. En este caso, al no haberse contemplado el modelo del trabajador autónomo con un único vehículo y un volumen empresarial y de cifra de negocio limitado, no se presentan las notables variaciones que la tributación por módulos podría ofrecer.

➤ **Transporte de viajeros por carretera. Servicios discrecionales.**

Carga fiscal y de seguridad social sobre ingresos

El primer parámetro que da una idea sobre el nivel impositivo que soportan las empresas y agentes del sector es la carga fiscal y de seguridad social sobre ingresos totales anuales. Desde la información ya presentada de cada uno de los subsegmentos se presenta el resumen de este parámetro en la gráfica adjunta.

Carga fiscal y de SS sobre ingresos



En este subsector del transporte discrecional de viajeros por carretera se aprecia un comportamiento muy semejante al del transporte regular, si cabe con una menor presión fiscal total asociada a un margen levemente superior y al peso más reducido de partidas significativas como el impuesto sobre hidrocarburos, debido al menor kilometraje.

La ventaja o ayuda fiscal que percibe el autónomo se mantiene, por el la opción de tributación por módulos. En general, la diferencia entre la carga total soportada en el caso de persona física y jurídica se difumina con el tamaño empresarial, apareciendo un diferencial notable únicamente en el caso del autónomo.

Estructura impositiva

En el análisis de este subsector resulta clave tener en cuenta la propia naturaleza de los servicios discretos que induce un menor recorrido y jornada media anual, lo cual afecta de forma directa a la carga por impuesto de hidrocarburos o a una menor contribución a la seguridad social, por menor requerimiento de mano de obra.

Debido al efecto del mayor margen empresarial y volumen de beneficio, el peso de las cargas directas es algo mayor que en otros casos. De hecho, el IRPF, allí donde efectivamente es una carga y no un ingreso (tributación por módulos), supone alrededor del 7-17% del total satisfecho en concepto de impuesto al año.

Por su parte, el impuesto de sociedades, aplicable a la persona jurídica, tiene un peso relativo similar, que varía desde el 5% en las empresas de menor tamaño hasta cerca del 10% sobre el total tributado. Ello se debe a la cuantía creciente de margen y beneficio empresarial según aumenta el tamaño empresarial.

Por este mismo motivo, el peso en la empresa del impuesto de sociedades es menor que el del IRPF en la persona jurídica, al ser superior el tipo mayor del IRPF (45%) al tipo general del impuesto de sociedades (35%).

Aparecen como los conceptos más importantes, según el caso, los impuestos sobre hidrocarburos y las contribuciones a la seguridad social. Los primeros abarcan una horquilla entre el 37-51% y las cargas sociales representan entre el 44-46% para las empresas y alrededor del 33-37% para la persona física, debido al menor tipo correspondiente al régimen especial de trabajadores autónomos de la seguridad social.

El resto de cargas impositivas consideradas en el estudio representan porcentajes menores que como máximo suponen en torno a un 2% para ciertos casos de impuesto de bienes inmuebles en empresas de cierta entidad.

Transporte de viajeros por carretera (serv. discrecionales)	
Impuesto	Peso
Impuestos sobre hidrocarburos	37-51%
Seguridad Social	30-46%
Impuestos directos	5-17%
Otros impuestos	<2% cada uno

Variabilidad geográfica

Tal y como ya se ha mencionado en los subsectores anteriores, las diferencias que aparecen de acuerdo al marco fiscal de los regímenes forales y del estado, se centran en el IRPF, el impuesto sobre sociedades, el IVA o el IAE, exclusivamente.

Asimismo, las diferencias asociadas a esta variabilidad son cuantitativamente muy poco significativas, en la mayor parte de los casos.

Sin embargo, aparece nuevamente el modelo de autónomo con un único vehículo y un volumen de empresarial y de cifra de negocio reducido, como el caso donde sí que existen discrepancias geográficas apreciables. Ello es debido a la tributación por módulos, a la que este subsegmento del transporte de viajeros se puede acoger, y a los distintos módulos que se hallan definidos en cada caso.

En este caso, los valores de los módulos unitarios definidos para el estado son superiores a los del régimen foral del País Vasco y estos últimos, a su vez, son aún superiores a los del régimen foral de Navarra. Este hecho provoca que al aplicar las deducciones al rendimiento neto resultante de la estimación objetiva, la cantidad a satisfacer por parte del contribuyente (o percibir) sea menor (mayor) en el País Vasco y aún más favorable en el caso de Navarra.

Por ello, la presión fiscal sobre ingresos, ya de por sí reducida (alrededor del 7% para el caso estatal), disminuye hasta el 4-5% en el País Vasco o menos del 1% en Navarra.

➤ **Comentarios generales.**

Una vez analizados de forma separada las tres grandes tipologías del transporte por carretera, cabe extraer una serie de comentarios generales sobre la comparación por subsegmentos dentro del sector:

- o Para los agentes de menor entidad, es decir, aquellos que operan con 1-2 vehículos, el régimen fiscal que se ofrece al autónomo (tributación por módulos, fundamentalmente) hace que esta forma de personalidad jurídica se vea claramente favorecida, tratando de compensar así las desventajas comerciales o empresariales que presenta.
- o En numerosos modelos, desde el punto de vista fiscal, resulta más favorable la persona física. Ello es debido, principalmente, a que a beneficios reducidos, como es el caso de este sector por sus pequeños márgenes, es más favorable el tipo impositivo del IRPF que el del impuesto de sociedades, además del mayor impacto de las cargas sociales en la empresa.

- En líneas generales, cuando aparecen diferencias a favor de la persona física, éstas se acortan al crecer el tamaño empresarial.
- La empresa de cierto volumen es atractiva por las mayores posibilidades de generar cifra de negocio y beneficio a través de economías de escala, ventajas en precios, poder de negociación y otros aspectos. Cuando esto sucede y se manejan márgenes superiores el tipo del impuesto de sociedades es más favorable que el del IRPF, diluyéndose así la ventaja fiscal comparativa de la persona física sobre la jurídica.

Por otra parte, las diferentes deducciones existentes en el impuesto sobre sociedades (innovación tecnológica, protección del medio ambiente, creación de empleo para minusválidos, sistemas de localización de vehículos, reinversión de resultados extraordinarios en inmovilizado material afecto a la actividad) serán más comunes en las empresas de transporte por carretera de mayor volumen. Estos agentes serán más proclives a la realización de inversiones, que conllevan deducciones de diversa cuantía, que los trabajadores autónomos. En cualquier caso, estas deducciones actúan como incentivos a la inversión que mejoran las condiciones, productividad o equipamiento de las empresas del sector, para adaptarlas a los requerimientos actuales.

- En la búsqueda de ventajas por parte del autónomo, la figura de la cooperativa resulta favorable desde diferentes puntos de vista. En primer lugar, la adquisición de volumen y estructura empresarial es ventajoso a nivel comercial, de negociación, de compras y otros aspectos claves en la evolución del resultado económico-financiero. Además de ello, en cuanto a su fiscalidad, la cooperativa se halla posicionada favorablemente en cierta forma, pues se beneficia de las ventajas de sus miembros (autónomos), así como de otros conceptos que disminuyen la presión fiscal sobre ella.
- En general, atendiendo a la cuantía que representan, los principales impuestos que aparecen en el transporte por carretera son el de hidrocarburos (impuesto especial e impuesto sobre la venta minorista) y las contribuciones a la seguridad social.

Los impuestos directos (impuesto sobre sociedades e IRPF) cobran importancia cuando el beneficio empresarial o la renta obtenida son elevados, algo que no sucede de forma general en el sector, por los márgenes limitados que aparecen.

Las diferencias fiscales entre formas jurídicas (persona física y empresa) son múltiples, pero se apoyan mayoritariamente en las cuotas a la seguridad social (mayores en empresas que en autónomos) o en el impuesto directo que satisface (escala del IRPF o tipo del impuesto de sociedades).

- Las diferencias entre regímenes forales y el general del estado son mínimas, sólo resultando destacable el caso de la tributación por módulos (IRPF e IVA), donde sí que aparecen variaciones importantes a favor de la tributación en Navarra, especialmente.

Impacto de la fiscalidad en la competitividad de las empresas

Introducción

Las políticas fiscales son, de forma natural, uno de los elementos sobre los que es posible actuar con el fin de mejorar la competitividad empresarial o de la economía, en general, de un país. De hecho, dentro del marco en el que hoy día se halla España, se trata de un punto clave en este aspecto.

El ingreso de España en la Unión Europea y la adecuada incorporación a la Unión Monetaria Europea han marcado dos hitos fundamentales en la historia reciente de nuestro país. Sin embargo, las obvias ventajas de estas incorporaciones para España tienen, en contrapartida, un efecto de restricción en el abanico de herramientas con las que un país puede competir con sus vecinos.

Sin fronteras económicas y con un tipo de cambio fijo para el conjunto de los socios europeos, apenas quedan dos políticas propias con las que llevar a cabo la diferenciación, y posterior competencia, con el resto de los países miembros. Se trata de las políticas tecnológicas, asociadas a la investigación y el desarrollo, para fomentar la evolución de actividades de mayor valor en el propio territorio, o las políticas fiscales, que incentiven de forma adecuada el ahorro o la inversión.

Esta realidad refleja la importancia de abordar el posible impacto de la fiscalidad en la competitividad de la economía y, en particular, en cómo afecta al sector del transporte por carretera.

Competitividad en el marco global de la economía nacional

Existe la opinión, generalmente aceptada, de que uno de los problemas fundamentales de la economía española se encuentra en su progresiva pérdida de competitividad, con las múltiples variables que ello conlleva.

Las vías para afrontar este hecho son muy diversas, pero la estructura impositiva es uno de los principales instrumentos con que cuenta el gobierno para solventar la situación de la economía y las empresas españolas. Además, dado que las necesidades y soluciones han de ser inmediatas en materia de competitividad, las actuaciones fiscales permiten tomar parte en el corto y medio plazo.

Existen ciertas magnitudes económicas que muestran las necesidades más acuciantes para España en este sentido. Así, a pesar de que el Producto Interior Bruto español crece cada año, de forma estable y por encima de la media del resto de miembros de la Unión Europea, ciertos indicadores muestran el desgaste de nuestra economía en términos de su competitividad y posicionamiento ante otros países vecinos, máxime ahora que se han acometido y se van a acometer importantes ampliaciones en la Unión Europea.

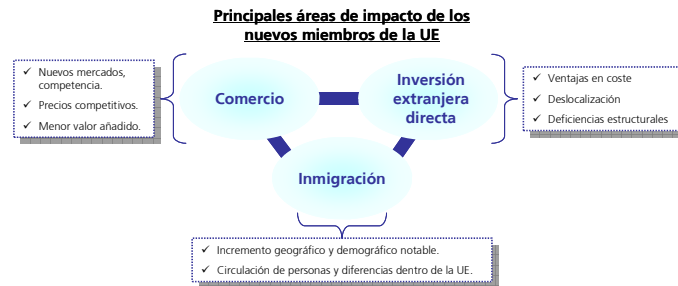
Países miembros de la Unión Europea y candidatos a la incorporación



La incorporación en 2004 de los denominados PECO (Países de Europa Central y Oriental) y la adhesión de nuevos candidatos, como Rumanía y Bulgaria en 2007, y otros que llegarán posteriormente, hacen que la posición competitiva española acuse un empeoramiento ante sus potenciales rivales a nivel comercial o de captación de inversión extranjera directa. Para comprender este impacto, cabe resumir las principales características que presentan estos nuevos socios, en concreto, el grupo de diez países que entraron en la UE en 2004:

- La incorporación supone alrededor de un 20% de aumento en términos de superficie y población.
- En 2004 acceden a la Unión casi 75 millones de nuevos ciudadanos.
- La Unión aumenta con ello tan sólo alrededor de un 4,6% atendiendo al valor del producto que estas economías generan.
- Se puede aproximar una reducción de la renta per cápita media de la UE del 12,7%, puesto que el PIB per cápita de estos diez nuevos miembros se sitúa por debajo del 50% de la media de la UE-15.
- Se trata de economías que llegaban lastradas por un sector agrario muy importante (aproximadamente, 13% de la población activa y 4% del PIB).
- Productividad y salarios inferiores a la mitad de los existentes en la UE-15.
- Escaso desarrollo del sector financiero.
- Elevadas tasas de paro.
- Importantes deficiencias institucionales y de infraestructuras.

En este contexto, la influencia de esta ampliación y las siguientes que se efectuarán en los próximos años, se focaliza en tres ámbitos principales:



- Comercial: nuevos mercados y competidores, comercio bilateral, productos sustitutivos, etc.
- Inversión extranjera directa: fenómenos de deslocalización, redireccionamiento de inversiones, etc.
- Inmigración: capital humano, intensificación de flujos, control de los mismos, etc.

La situación de España frente a los países de Europa del Este en este apartado puede resumirse, de forma general, en:

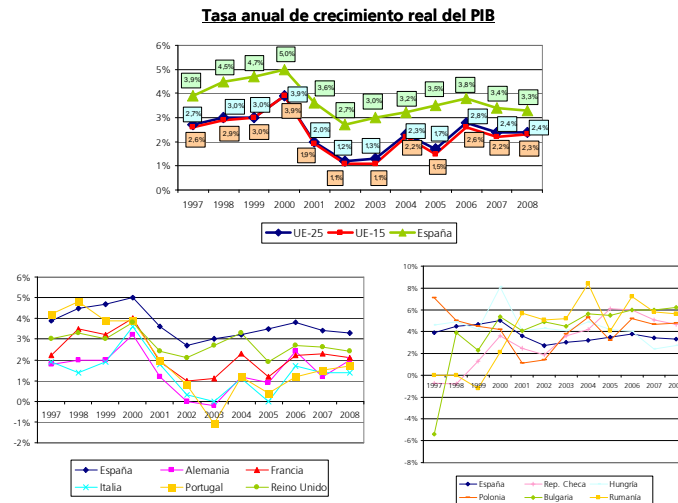
- Unos costes laborales elevados en el caso de España, ligados al diferencial de inflación del país con la UE, que los sitúan muy por encima que los de los nuevos miembros y candidatos a la UE. Como prueba de ello, se puede recordar el dato de que en 2003 el coste laboral medio mensual en los PECO fue el 35,6% del español.
- Ello provoca procesos de deslocalización productiva hacia los países del Este.
- La productividad en España se sitúa por debajo de la media de la UE y las previsiones son a la baja. Sin embargo, sí es superior a la de cualquier país de Europa del Este.
- La dotación en capital humano de los PECO es aceptable.
- Estos nuevos miembros presentan importantes deficiencias en esas otras variables clave mencionadas, como infraestructuras, garantías legales y de competencia, estabilidad política o debilidad financiera.

En este escenario, donde el fenómeno de la globalización es una realidad a la que toda economía ha de habituarse y donde las posibles amenazas vienen desde fuera del ámbito más próximo (economías asiáticas emergentes, China, India, Magreb, etc.) y también desde dentro de él (países de Europa del Este y nuevas ampliaciones de la UE), cobra especial importancia el planteamiento de soluciones a la situación de la competitividad de la economía y las empresas españolas.

En el desarrollo anterior, ya han aparecido o se han intuido los principales elementos que se relacionan de diversa forma con el empeoramiento de la posición competitiva de nuestra economía:

- Inflación.
- Déficit exterior.
- Productividad.

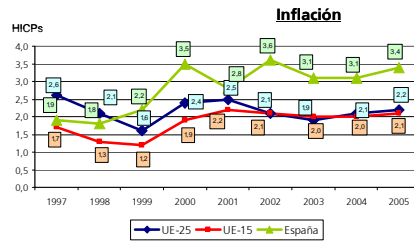
En primer lugar, se observa cómo el PIB español es uno de los que ha experimentado mayor evolución en los últimos tiempos dentro de la UE. De hecho, el PIB per cápita español, como indicador de riqueza interna nacional, se ha situado en el 98,6% del valor correspondiente a la actual UE-25 en 2005, por el 87% que presentaba este parámetro en 1997. Este despegue es sólo comparable al de algunas economías recientemente incorporadas, como Eslovenia o Hungría (del 70,6% al 80,6% y del 49,5% al 61,4%, respectivamente, en ese periodo), y a evoluciones espectaculares de otras economías ya consolidadas, como la de Irlanda (111,7% a 137,5% sobre el valor medio de la UE-25 en PIB per cápita).



Fuente: Eurostat

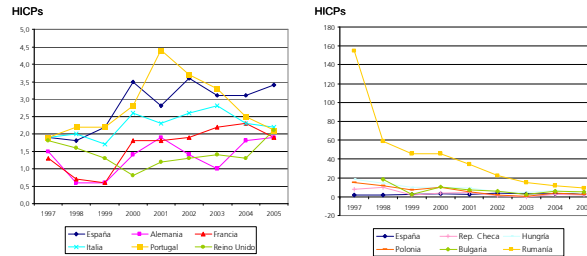
Las estadísticas muestran cómo el crecimiento del PIB español se sitúa por encima de otros países miembros destacados de la antigua UE-15. Sin embargo, al realizar la comparativa frente a los nuevos socios o los países candidatos, se observa que estos últimos, dada su desaventajada posición inicial, ofrecen unas tasas de crecimiento superiores.

En cualquier caso, la evolución de nuestra economía es muy positiva en este sentido y se halla entre las más destacadas de la UE. Sin embargo, otros indicadores señalan ciertos riesgos en este crecimiento, que inciden de forma directa en la competitividad de nuestras empresas.



Fuente: Eurostat

NOTA: Valores expresados en HIPC's (Harmonised Indices of Consumer Prices), como unidad empleada en comparaciones internacionales en materia de inflación.

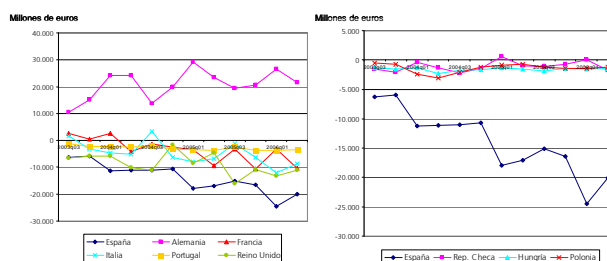


La inflación supone una importante diferencia en el comportamiento de nuestra economía frente a otros países. De hecho, al comprobar nuestra situación ante otros miembros de la antigua UE-15 se observa cómo, salvo el caso de Portugal, nuestro diferencial de inflación es superior año a año al del resto de países. Con ello, la histórica ventaja competitiva en precios de nuestro país se va diluyendo progresivamente.

La inflación de los nuevos socios o de los candidatos a ello, debido a su proceso de expansión económica, resulta superior a la española, de forma natural. No obstante, la ventaja en costes de estos países sigue siendo un hecho frente a miembros como España, que de este modo acusan pérdidas notorias de competitividad en cierto tipo de actividades y presencian fenómenos claros de deslocalización.

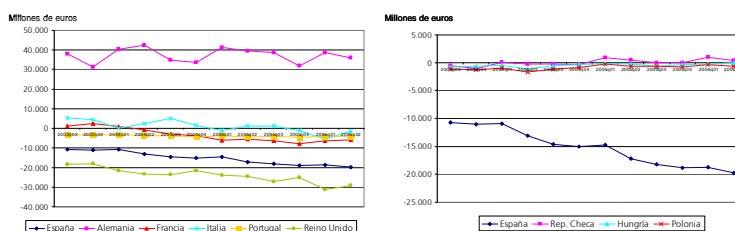
Por otro lado, y como prueba clara de la pérdida de competitividad de la economía española ante otros países más o menos emergentes, aparece el enorme déficit comercial español. De hecho, la balanza de pagos española sitúa a nuestro país como el segundo país de la UE más deficitario en este aspecto y el sexto dentro de la OCDE.

Balanza cuenta corriente



Fuente: Eurostat

Balanza comercial



Fuente: Eurostat

El resultado español en materia de déficit de la balanza por cuenta corriente y, especialmente, al hacer referencia a la balanza comercial, es el más negativo de los países considerados, a excepción del Reino Unido y su balanza comercial.

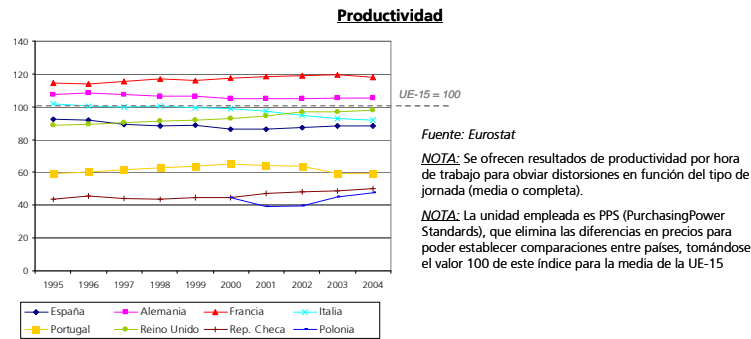
El sector exterior constituye una de las grandes lacras de la economía nacional, que, además, muestra evoluciones recientes muy negativas.

A la pérdida de competitividad vía precios y costes (inflación) hay que añadir un elemento clave que justifica la mejorable situación de nuestra economía, además de por la evolución de los precios relativos. Se trata del nivel de productividad. Competitividad y productividad son dos conceptos diferentes aunque relacionados que, en ciertas ocasiones, se tienden a confundir.

De hecho, la competitividad hace referencia a la capacidad de un país de posicionarse en el escenario internacional de forma ventajosa en términos de mercado y de mejorar sus condiciones de vida. La productividad se refiere a la capacidad de una economía de mejorar sus procesos en términos de producción, ahorros, etc.

Así, una mejora de la productividad no necesariamente conlleva una mejora en la competitividad, pero sí que se hallan relacionadas en ocasiones, como muestra de la bonanza económica y adecuado posicionamiento de un país y sus empresas cuando ambas progresan gracias a la investigación y desarrollo, la inversión en capital humano, etc. En realidad, la competitividad es el resultado de un gran conjunto de factores propios de una determinada economía, entre los que se sitúa la productividad como aspecto notable.

Frente a grandes economías europeas, como Alemania o Francia, la situación es negativa, hallándose España por debajo de la media europea en productividad laboral por hora trabajada. Incluso otras economías, como la italiana o la británica, que tampoco alcanzan dicho valor medio, presentan una situación levemente mejor. Además, es importante señalar que, tanto España como otros países como Italia, no muestran signos claros de mejora en este parámetro, sino un estancamiento o caída en el mismo.



En cualquier caso, la productividad española, por coyuntura general o nivel tecnológico, entre otros motivos, aún ofrece una situación mucho mejor que la de otras economías menos potentes, como Portugal o los nuevos miembros de la ampliación de 2004. Sin embargo, el claro margen de mejora que estos últimos presentan hace que su tendencia a futuro sea hacia el incremento de sus ratios de productividad.

Como última consideración general sobre el nivel de competitividad de nuestra economía, cabe reflejar los resultados de la valoración realizada por el World Economic Forum sobre índices de competitividad. Bajo múltiples criterios, dicho organismo establece un ranking de países en función del nivel de competitividad de su economía, cuyos resultados más recientes se ofrecen en la tabla adjunta.

Índice de Competitividad Global (World Economic Forum)				
Pais	GCI 2006 Rank	GCI 2005 Rank	GCI 2004 Rank	Δ 04-06
Suiza	1	4	8	+7
Finlandia	2	2	1	-1
Suecia	3	7	3	0
Dinamarca	4	3	5	+1
Singapur	5	5	7	+2
Estados Unidos	6	1	2	-4
Japón	7	10	9	+2
Alemania	8	6	13	+5
Países Bajos	9	11	12	+3
Reino Unido	10	9	11	+1
Hong Kong SAR	11	14	21	+10
Noruega	12	17	6	-6
Taiwan, China	13	8	4	-9
Islandia	14	16	10	-4
Israel	15	23	19	+4
Canadá	16	13	15	-1
Austria	17	15	17	0
Francia	18	12	27	+9
Australia	19	18	14	-5
Bélgica	20	20	25	+5
Irlanda	21	21	30	+9
Luxemburgo	22	24	26	+4
Nueva Zelanda	23	22	18	-5
Rep. de Corea	24	19	29	+5
Estonia	25	26	20	-5
Malasia	26	25	31	+5
Chile	27	27	22	-5
España	28	28	23	-5

Fuente: Global Competitiveness Report, World Economic Forum

Los resultados de la valoración global anterior sitúan a España en el puesto 28 a nivel mundial por competitividad económica, lejos de otras economías de la UE-15 y de otros países europeos, especialmente, los nórdicos, siempre con unos notables resultados en este sentido.

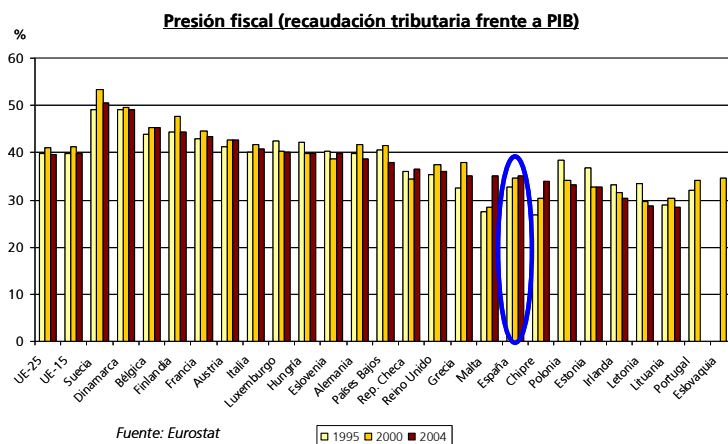
Ante esta situación económica general de aparente pérdida de competitividad de España, la política fiscal cobra una relevancia extraordinaria como elemento sobre el que han de pivotar las reformas necesarias para resolver la problemática actual. Si bien es cierto que el PIB español crece de forma sostenida, la pérdida de competitividad que plasman los diferenciales de inflación y el gran déficit exterior, unido a la difícil situación de nuestra productividad, han de acometerse como objetivos finales de las políticas fiscales y tributarias.

Fiscalidad y competitividad global en España

La competitividad de un país o de cualquier sector o empresa de su economía ha de ser entendida de forma relativa ante la posición que se ocupa respecto al resto de países o agentes. En el presente apartado, se propone una reflexión a nivel del global de la economía nacional sobre la situación fiscal y sus posibles efectos sobre la competitividad, que posteriormente será particularizada para el sector del transporte por carretera.

Por ello, para valorar en qué modo afectan las políticas fiscales en este sentido, cabe plantear un análisis comparativo general entre las economías de los países europeos. Normalmente, uno de los primeros parámetros que se suele valorar es la presión fiscal, definido como recaudación impositiva total sobre Producto Interior Bruto. Se trata de un indicador que presenta ciertas deficiencias intrínsecas, dado que no contempla las diferencias en las estructuras impositivas de cada país, pero que resulta válido como primera aproximación al estudio.

La presión fiscal española ha experimentado un ligero repunte en los últimos tiempos, pasando del 32,8% del PIB en 1995 al 35% del PIB en 2004. A pesar de ello, la presión fiscal española aún queda lejos de la media europea, que, para la UE-15, muestra un valor del 39,8% del PIB en 2004. Por su parte, los nuevos estados miembros, reducen dicho parámetro en dos puntos hasta el 36% del PIB en idéntico periodo.



De todos modos, la presión fiscal no es el único factor determinante de los niveles de competitividad nacional, como demuestra el hecho de que los países nórdicos presenten elevadas presiones fiscales y altos niveles de competitividad o que otros, como Estados Unidos o Japón, ofrezcan presiones fiscales sobre PIB inferiores al 30% y se hallen entre las economías más competitivas a nivel mundial, con notables mejoras continuadas en su productividad.

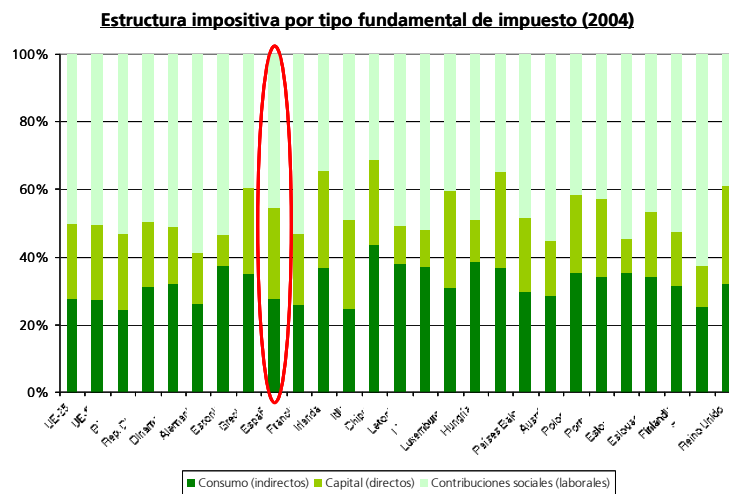
Por tanto, se puede observar que la economía española está sometida, de forma global, a una menor carga fiscal que la media europea. Sin embargo, cabe realizar algunos matices a esta afirmación:

- Este hecho ha colaborado a la existencia del largo periodo de crecimiento que mantiene España, basado fundamentalmente en la demanda y el consumo interno.
- Aunque la presión fiscal total es menor en su conjunto, resulta ser más elevada dentro del ámbito de la empresa, situando a España a la cabeza de Europa en este campo.

- Por tanto, resulta importante la cuantía de la recaudación fiscal, pero aún es más trascendente la estructura de la misma, especialmente en cuanto a la competitividad de las empresas.
- Ha de tenerse presente que las decisiones económicas se toman en base a incentivos, en parte determinados por la carga tributaria que grava las diferentes opciones. Por ello, el impacto de la fiscalidad variará según la estructura tributaria.

A continuación, cabe incidir en los rasgos fundamentales que caracterizan la estructura tributaria española, en comparación con las grandes líneas que definen dicha composición en otros países de la Unión Europea.

Para ello, se ofrece un breve apunte sobre la aportación de las diferentes tipologías de tributación a la recaudación total, reflejado en la gráfica adjunta.



NOTA: Las estructuras impositivas de Portugal y Eslovaquia corresponden a 2003

Fuente: Eurostat

Proporcionalmente, se puede comprobar que:

- La fiscalidad indirecta, especialmente asociada al consumo, tiene una incidencia menor en nuestro país que en otros de la UE, algo que resulta destacado cuando España ha sostenido un crecimiento económico basado en la demanda interna y el consumo.
- La carga fiscal implícita sobre el trabajo es menor en España que la media de la UE, aunque su peso en términos de recaudación total es superior a la situación general en Europa.
- El factor capital y la recaudación por impuestos directos sí ofrecen una contribución en España superior a la de la media europea, sustentada, por ejemplo, en un tipo del impuesto de sociedades que se halla entre los más elevados de la UE.
- Los valores de los diferentes tipos impositivos, ya mencionados, sitúan a España en la banda superior en el caso del impuesto de sociedades y en la horquilla inferior en cuanto a impuestos al consumo, como es el caso del IVA.

Conclusiones preliminares

Tras este breve prólogo sobre la competitividad y la estructura fiscal general que sobre ella actúa, es posible realizar una serie de comentarios previos al detalle del impacto en materia de competitividad sobre el sector del transporte por carretera.

- La valoración de la competitividad de un país es un análisis eminentemente comparativo.
- La fiscalidad, en un marco de unión económica y monetaria, se convierte en un elemento decisivo a la hora de poder actuar sobre la competitividad de una economía.
- El aspecto verdaderamente importante, además de la apreciación de la situación del global de la presión fiscal, es la estructura de la misma.
- La importancia de la fiscalidad como medida correctora de la competitividad radica en su carácter incentivador para aspectos clave en materia de competitividad, como son la inversión, la investigación o el desarrollo.
- El razonamiento y exposición que se han venido desarrollando resultan válidos a nivel del total de la economía nacional, así como en su particularización para las empresas y sectores económicos, en concreto, para el caso del transporte por carretera.
- La evaluación del impacto de la fiscalidad en la competitividad, exclusivamente, en base a la carga fiscal total que soportan los agentes es un análisis en exceso simplista. Por tanto, será más adecuado incorporar valoraciones anexas de otros conceptos, como el reparto según modalidad impositiva, las deducciones a ciertos impuestos como el impuesto de sociedades, etc. Desde este enfoque más global, sí es posible obtener una opinión adecuada sobre la incidencia de la fiscalidad en la competitividad de las empresas españolas de transporte por carretera.

Requerimientos generales del marco fiscal para la mejora de la competitividad nacional

Las soluciones al problema de competitividad han de pasar por una serie de aspectos clave que permitan corregir magnitudes negativas a día de hoy, como el nivel de inflación o el enorme déficit exterior, no corregible ya por medio del turismo o la balanza de capital. Baste como dato representativo el hecho de que la economía española es la más desequilibrada del mundo desarrollado en términos de déficit exterior. El déficit comercial de los Estados Unidos es del 6% del PIB, mientras que en 2006 el español superará el 10% del PIB. Desde diversos organismos internacionales se pide y aconseja a España un menor gasto, más ahorro público y privado y la mejora de la productividad mediante la inversión empresarial.

Dichos elementos para el cambio de tendencia negativa en materia de competitividad de nuestra economía son:

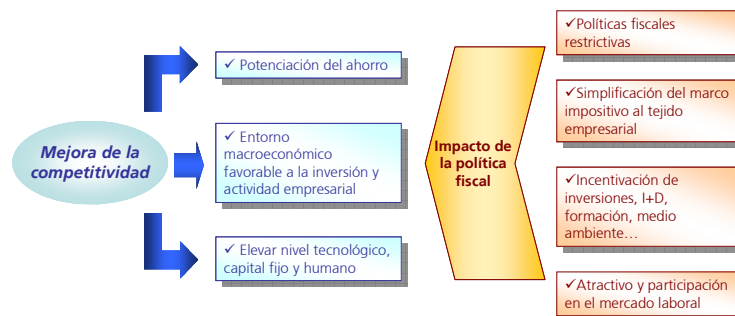


- Política fiscal restrictiva que produzca la incentivación del ahorro para reducir la demanda interna, causa directa del sostenido crecimiento económico español de los últimos tiempos, pero también del alza de precios y el auge del déficit de la balanza comercial nacional.
- Mantener un entorno macroeconómico favorable a la inversión y a la actividad empresarial, favoreciendo la flexibilidad e iniciativa en este ámbito. De este modo, la política económica y fiscal debe contribuir a mejorar la competitividad mediante la reducción de la fiscalidad empresarial, por ejemplo a través del impuesto de sociedades.
- Se ha de elevar el nivel tecnológico y de capital humano que se concreta, principalmente, en aumentar el nivel educativo de la sociedad y en la inversión en capital fijo (infraestructuras) y tecnológico (tecnologías de la información e investigación y desarrollo). En este campo, la fiscalidad puede ser una herramienta útil que incentive las inversiones en estos aspectos, fundamentales para la mejora de la productividad y de la competitividad de nuestro país.

Queda patente, por tanto, el importante papel que la política fiscal puede desempeñar en la evolución económica y en la corrección de algunos de los principales problemas señalados, como el de la pérdida de competitividad.

La mejora de la competitividad, de acuerdo a todo lo expuesto anteriormente, no ha de basarse en una disminución sistemática de los impuestos, sino en una reorganización de la estructura impositiva, que cree los incentivos necesarios para ello.

De hecho, la fiscalidad incide en tres elementos clave, como son el ahorro, la inversión y la oferta de trabajo. La competitividad y el crecimiento de una economía se basan en la dotación y gestión de factores, junto con la inversión que se realiza para aumentar la dotación y la eficiencia en el uso de los mismos (productividad). La fiscalidad facilita mecanismos de utilidad para:



- Fomentar el ahorro y así corregir la demanda interna y la inflación, como causas directas de la pérdida de competitividad.
- Fomentar la inversión, por ejemplo mediante la potenciación de deducciones como las destinadas a incentivar la investigación y desarrollo o las tecnologías respetuosas con el medio ambiente, entre otros conceptos.

Es una opinión generalmente aceptada desde numerosos foros que la inversión es uno de los factores clave en la mejora de la competitividad, pues representa una apuesta a futuro en materia de capital humano, físico o investigación y desarrollo. Esta iniciativa se verá traducida en mejoras de productividad o llegada de inversión extranjera directa, entre otros efectos claramente favorables para la competitividad de una economía. La fiscalidad puede incentivar la inversión y mejorar el atractivo de un determinado país ante sus potenciales competidores en el mercado internacional.

- Aumentar la participación en el mercado de trabajo, mediante unos sistemas impositivos sobre las rentas del trabajo y de cotización a la seguridad social adecuados y atractivos, que promuevan la incorporación de la población al mercado laboral en lugar del ocio.

El marco fiscal que garantice que se alcancen los mencionados objetivos ha de cumplir con una serie de características fundamentales:

- Los requerimientos más clásicos, centrados en conceptos tradicionales y necesarios de equidad, suficiencia, eficiencia, etc.
- Simplicidad del sistema tributario, para que todo contribuyente pueda entenderlo y asimilarlo fácilmente. En comparación con el resto de países industrializados, España tiene una de las fiscalidades más complejas.

De hecho, según un reciente estudio del Banco Mundial sobre el número de horas anuales necesarias para la cumplimentación de las obligaciones fiscales de las empresas (sobre 18 países europeos, Estados Unidos, Canadá, Japón, Nueva Zelanda y Australia), España se sitúa entre las naciones con un peor resultado. Así, nuestras empresas, con alrededor de 600 horas anuales de dedicación, presentan junto con República Checa e Italia los resultados más negativos. Por el contrario, destacan por su sencillez los marcos impositivos de países como Suiza (68 horas anuales), Irlanda (76 horas anuales), Nueva Zelanda y los países nórdicos.

Es un hecho que la excesiva complejidad en los trámites y en el cumplimiento de las obligaciones fiscales puede actuar como factor disuasorio en la atracción y realización efectiva de inversiones en un cierto país.

- Mínimo coste de cumplimiento, directamente asociado a la sencillez o complejidad del modelo tributario, reflejado en el coste en tiempo y dinero que ello supone para todo el sistema.
- Transparencia, que, ligada a la simplicidad anterior, permita a los contribuyentes una toma de decisiones más fiable en cuanto al impacto fiscal que percibirán.
- No contradicción, para evitar incentivar o penalizar actividades contrarias y otros fenómenos semejantes que, en ocasiones, se producen.

- Neutralidad, para evitar distorsiones y asignaciones de recursos inadecuadas.
- Eficiencia recaudatoria, facilitada por un sistema tributario transparente y sencillo que no propicie la evasión fiscal con una excesiva casuística, entre otras causas.

Con estas condiciones generales para un marco fiscal adecuado y las necesidades concretas que permitan incidir en la mejora de la competitividad nacional, se plantea el modelo requerido para solventar la situación de posicionamiento internacional actual de España. A partir de ello, a continuación, se valoran las características de la fiscalidad general y específica del sector del transporte por carretera en España con respecto a otros países de nuestro entorno más próximo.

Valoración del marco fiscal español y de otros países para el sector del transporte por carretera

En el presente apartado se conjuga la información aportada sobre los tipos impositivos de los diferentes impuestos en los países considerados en el análisis comparativo internacional y los principios generales de impacto de la fiscalidad en la competitividad, presentados anteriormente.

Las principales conclusiones que se extrajeron en el análisis comparativo por países, realizado en capítulos previos, se pueden resumir en:

Presión fiscal total:

Por regla general, la presión o cuantía total de los impuestos a satisfacer por las empresas españolas de transporte por carretera no se halla entre las más importantes.

De hecho, en los subsegmentos representativos analizados España presenta siempre una mayor presión, con gran diferencia, que los países incorporados en 2007 (Bulgaria y Rumanía) y también, aunque en menor medida, que las adhesiones de 2004 (PECO).

Portugal es el país que presenta una fiscalidad global más semejante a la española.

Los países de mayor peso, antiguos miembros de la UE-15, ofrecen una fiscalidad global superior, entre un 9% más que el caso de España, en los casos más ajustados, hasta el 104% que Reino Unido llega a ofrecer.

Por tanto, España se sitúa en un nivel intermedio en cuanto a fiscalidad global, levemente superior al de Portugal y sin alcanzar las cotas de Italia, el miembro de la antigua UE-15 más próximo en este parámetro a nuestro país. Los miembros de más reciente incorporación aún soportan cuantías fiscales totales alejadas del dato español. El resto de países de la UE-15 considerados (Alemania, Francia, Reino Unido) soportan niveles fiscales globales muy superiores al caso de España.

Estructura de la fiscalidad:

Tal y como ya se ha comentado, resulta aún más importante la estructura impositiva que el volumen total de impuestos satisfechos a la hora de valorar el impacto en términos de competitividad.

La estructura de la fiscalidad que soportan las empresas del sector del transporte por carretera en España, en comparación con otros países europeos analizados, presenta una serie de puntos débiles que pueden resultar negativos para la competitividad de nuestras empresas:

- El peso de la fiscalidad directa, proporcionalmente sobre el total tributado por las empresas españolas, es superior a lo observable en otros países europeos. En concreto, el elevado tipo del impuesto de sociedades y la progresiva desaparición de ciertas deducciones al mismo lastran el impacto de la fiscalidad en las empresas de nuestro país.
- Este hecho además conlleva un cierto carácter desincentivador de la inversión en el sector, lo cual puede resultar negativo en el objetivo de mejorar la competitividad española.
- La carga social, proporcionalmente al total tributado por las empresas, se halla por encima de los valores medios observables en la UE. En este sentido, ha de tenerse en cuenta el elevado peso que en ello tiene, además, la contribución por parte de la empresa, no del empleado. Ello es una carga fiscal notable para la empresa en España, con la que no se encuentran en otros mercados.
- La competitividad de las empresas españolas se ve mermada por el efecto de la inflación y el aumento de costes laborales frente a otras regiones. En este marco, cobra importancia el notable auge de la demanda interna, que provoca un importante crecimiento económico y, por otro lado, una tendencia inflacionista y un creciente déficit exterior. En esta situación, se observan unos niveles de tributación indirecta por debajo de lo existente en otros países. Así, la inferior fiscalidad sobre hidrocarburos o un IVA moderado, hace que este tipo de impuestos tenga un menor peso proporcional que en otros países.

Incentivos generados:

Es un hecho que la fiscalidad actúa como un importante incentivo para las empresas a la hora de acometer inversiones. Por otro lado, la inversión es uno de los pilares sobre los que ha de sustentarse la mejora de la competitividad de un país, tal y como ya se ha argumentado.

Por tanto, el nivel de la fiscalidad directa (impuesto sobre la renta de las personas físicas o impuesto de sociedades), que aplica a la obtención de resultados en el desarrollo de la actividad, es un parámetro clave y que incidirá en el atractivo para el inversor de una economía y, desde ello, en su competitividad económica y empresarial.

En el caso español, ya se ha comprobado cómo en su estructura impositiva el peso de este tipo de impuestos es superior al nivel general del resto de la UE, con pesos muy elevados por causa, por ejemplo, del alto tipo del IS. Ante ello, las deducciones en estos conceptos constituyen un factor decisivo para incentivar la inversión, ante la situación del impuesto básico.

En el marco fiscal español, existen diferentes deducciones al impuesto de sociedades, como tributo clave en este sentido. En concreto, entre las deducciones a aplicar por inversiones realizadas que pueden afectar a empresas asociadas al transporte cabe destacar las siguientes:

- Deducción por actividades de innovación tecnológica.
- Deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente.
- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.
- Deducción por inversiones en localización de vehículos.
- Deducción por reinversión de resultados extraordinarios en inmovilizado material afecto a la actividad.

La relevancia de estas deducciones puede resultar de importancia para reducir la carga fiscal soportada y, como consecuencia, favorecer la competitividad empresarial.

A continuación, se ofrece una estimación de los potenciales ahorros en fiscalidad que una empresa de transporte por carretera puede obtener por medio de las deducciones expuestas. En concreto, se va a realizar un primer acercamiento a la deducción que por adquisición de nuevos vehículos puede recibir el empresario en su IS, dada la relativa recurrencia de este proceso en el sector.

Se partirá de los datos aproximados que ya se tomaron en la creación de los modelos de estructuras de coste iniciales del estudio, en cuanto a precio de adquisición y vida útil de los vehículos. Se planteará el impacto anual de la deducción a lo largo de la vida del vehículo, si bien en la realidad es una reducción aplicable a un ejercicio concreto.

La ley prevé una deducción base del 10% en las inversiones destinadas a protección medioambiental. De ello se deriva una deducción del 12% por adquisición de vehículos industriales o comerciales, nuevos y de acuerdo a las limitaciones de emisiones de gases. La base de deducción es el resultado de aplicar al precio de adquisición del bien un cierto porcentaje (45% para camiones y 35% para autocares, que se verán incrementados en 45 puntos porcentuales si se incorporan motores Euro 3, Euro 4 o Euro 5). En todo caso, la deducción no podrá superar el 35% de la cuota íntegra, minorada en su caso por las deducciones para evitar la doble imposición societaria. Dicho límite pasará a ser del 50% cuando el importe de las inversiones realizadas en actividades de I+D+I y de fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación exceda del 10% de la cuota íntegra.

Bajo estas premisas, se puede estimar el siguiente modelo, para el caso de un vehículo:

Deducción por inversión en vehículos		
Camión		
Coste adquisición vehículo+remolque	120.000 €	
Vida útil	6 años	
Base normal de deducción (45% precio adq)	54.000 €	<i>Al año</i>
<i>Deducción (12%)</i>	<i>6.480 €</i>	<i>1.080 €</i>
Base de deducción si Euro 3-4-5 (90% precio adq)	108.000 €	<i>Al año</i>
<i>Deducción (12%)</i>	<i>12.960 €</i>	<i>2.160 €</i>
Autocar		
Coste adquisición vehículo	200.000 €	
Vida útil	10 años	
Base normal de deducción (35% precio adq)	70.000 €	<i>Al año</i>
<i>Deducción (12%)</i>	<i>8.400 €</i>	<i>840 €</i>
Base de deducción si Euro 3-4-5 (80% precio adq)	160.000 €	<i>Al año</i>
<i>Deducción (12%)</i>	<i>19.200 €</i>	<i>1.920 €</i>

De acuerdo a la situación fiscal en 2006, que es la representada anteriormente, y repartiendo la ventaja fiscal adquirida durante la vida útil del bien, se obtienen los impactos favorables expuestos por vehículo, siempre sujetos a la limitación del 35% de la cuota íntegra (o 50%) como máximo.

Las cuantías reflejadas en concepto de deducción del impuesto de sociedades pueden suponer, en muchos casos, la reducción de la cuota hasta el máximo permitido por la ley. Ha de tenerse en cuenta que en muchos de los subsegmentos del sector, la cuota a satisfacer no es muy elevada, dado el bajo margen de beneficio de la actividad en muchas ocasiones.

Es cierto que el peso del IS sobre la fiscalidad global del transporte por carretera en España no es muy elevado (hasta un 6% de la fiscalidad en transporte de mercancías y regular de viajeros), salvo

en aquellas actividades como el transporte discrecional de viajeros (por encima del 30% de la fiscalidad total), con mayores márgenes.

A ello hay que unir otras posibles fuentes de deducción, cuyo impacto aproximado se puede estimar según la tabla adjunta.

Sistemas de navegación / localización	
Precio adquisición medio aproximado	500 €
Deducción (10%)	50 €

Trabajador minusválido	
Deducción por persona y año	6.000 €

En cualquier caso, todos estos conceptos, entre otros, suponen una importante ayuda para la situación económica empresarial y un notable incentivo para acometer inversiones.

Sin embargo, está previsto en la normativa española la progresiva supresión de estas deducciones, hasta su desaparición con horizonte 2010.

Evolución prevista de algunas deducciones del IS					
Concepto	2006	2007	2008	2009	2010
Deducción por sistemas de localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de empleados	10%	8%	6%	4%	2%
Deducción por inversiones medioambientales:					
– Deducción en inversiones medioambientales	10%	8%	6%	4%	2%
– Adquisición de vehículos nuevos	12%	10%	8%	5%	3%

La repetición del cálculo anualizado, a lo largo de la vida útil de un único vehículo, para los diferentes porcentajes de deducción por compra de nuevos vehículos hasta 2010, muestra la paulatina pérdida del beneficio asociado para el empresario.

Deducción				
12%	10%	8%	5%	3%
2006	2007	2008	2009	2010
Al año				
1.080 €	900 €	720 €	450 €	270 €
Al año				
2.160 €	1.800 €	1.440 €	900 €	540 €

Deducción				
12%	10%	8%	5%	3%
2006	2007	2008	2009	2010
Al año				
840 €	700 €	560 €	350 €	210 €
Al año				
1.920 €	1.600 €	1.280 €	800 €	480 €

Este efecto es análogo para las otras categorías de deducciones presentadas anteriormente.

Ante esta realidad, la competitividad de las empresas españolas de transporte por carretera se verá resentida en lo que al impacto de estos aspectos se refiere y la consiguiente pérdida de ventajas fiscales para el empresario y la desaparición del incentivo necesario para la inversión y el desarrollo del sector.

Resumen de la situación de la competitividad del sector español bajo el marco fiscal:

A modo de conclusión de lo expuesto en este capítulo, se plantea el siguiente resumen sinóptico sobre los puntos fuertes y débiles que presenta la economía y empresas del sector españolas en cuanto a su competitividad, en función de la situación de la fiscalidad soportada por el transporte por carretera.

RESUMEN DE LA VALORACIÓN DEL IMPACTO DE LA FISCALIDAD SOBRE EL TRANSPORTE POR CARRETERA EN TÉRMINOS DE SU COMPETITIVIDAD

PUNTOS FUERTES

- ✓ Menor presión fiscal total que grandes potencias de la UE.
- ✓ Menor peso de la fiscalidad específica que en otras potencias europeas (IVTM, etc.).
- ✓ Menor peso de la fiscalidad indirecta (IVA e hidrocarburos).
- ✓ Ventajas por aplicación de regímenes simplificados.

PUNTOS DÉBILES

- ✗ Mayor presión fiscal total que nuevos miembros de la UE.
- ✗ Mayor peso relativo de impuestos directos y de contribuciones a la Seguridad Social.
- ✗ Estructura fiscal desfavorable para la empresa:
 - ✗ Elevado tipo del IS.
 - ✗ Elevada contribución a la SS por parte de la empresa.
- ✗ Repercusión en déficit exterior, inflación y costes por fiscalidad indirecta menor.
- ✗ Desaparición de incentivos a la inversión.
- ✗ Complejidad del sistema tributario.

Tendencias en la fiscalidad del transporte

Cabe observar una tendencia dispar en la evolución de la imposición directa y la indirecta que recaen sobre la actividad del transporte por carretera: en tanto se está registrando una suavización de la primera, la segunda tiende a acentuarse.

Imposición directa

Por lo que hace a la tributación directa, buena parte de los países europeos, así como otros países pertenecientes a la OCDE, han iniciado o incluso culminado ya procesos de reforma fiscal orientados a reducir la presión fiscal sobre las rentas, en general, y sobre las derivadas de actividades empresariales, en particular.

Así, en la última década los tipos impositivos aplicables en los impuestos sobre los beneficios de las sociedades han disminuido en muchos países desarrollados, en ocasiones de forma más acentuada para las empresas de reducida dimensión. No obstante, también es habitual que estas reducciones de tipos nominales vengán acompañadas de supresión de deducciones, bonificaciones y otros beneficios fiscales, por lo que el efecto neto sobre la carga fiscal no ha sido, en conjunto, tan acusado como la mera evolución de tipos nominales podría indicar.

Respecto a los transportistas que son empresarios individuales, los impuestos sobre la renta de las personas físicas han experimentado una evolución similar: reducción de las escalas de gravamen y, con ello, atenuación de la progresividad nominal, acompañada de simplificación de deducciones y exenciones.

Otros impuestos directos que recaen sobre los transportistas se han visto igualmente afectados por esta tendencia, caso de los que gravan el mero ejercicio de una actividad empresarial, el patrimonio empresarial o la transmisión gratuita de empresas (mediante donación o sucesión).

Imposición indirecta

Como se adelantaba más arriba, los impuestos indirectos han sufrido una tendencia opuesta a la de los directos, tanto los que gravan el consumo con carácter general como los que recaen sobre consumos específicos.

En cuanto al IVA, en la actualidad ya todos los países de la OCDE excepto Estados Unidos emplean esta figura tributaria, con tendencia, en particular en Europa, a la elevación de los tipos impositivos, en ocasiones para financiar la rebaja de los tributos directos o la reducción de las cotizaciones sociales.

Más acusada aún, principalmente en Europa, es la tendencia al incremento de la fiscalidad específica sobre determinados consumos especialmente significativos para los transportistas, como es el caso de los hidrocarburos, en especial en el caso de países que parten de unos tipos de gravamen más reducidos. Se persiguen con ello objetivos diversos, desde la protección del medio

ambiente hasta el fomento de la eficiencia energética, la reducción de la dependencia respecto a terceros países o la simple convergencia de sistemas fiscales. El efecto negativo sobre el transporte por carretera se ha visto paliado cada vez con mayor frecuencia con el establecimiento de regímenes singulares de tributación, como los consistentes en el desarrollo de la figura del gasóleo profesional.

Consideraciones medioambientales podrían aconsejar sustituir los tributos sobre la adquisición y mera tenencia de vehículos por otros que recaigan en mayor medida sobre su utilización. En nuestro continente, la Comisión Europea sí viene recomendando la atenuación y hasta supresión de los gravámenes sobre la compra de vehículos, con vistas a la atenuación de las distorsiones existentes en este mercado, derivadas en gran medida de la excesiva disparidad de tipos de gravamen, que generan barreras nacionales y, en consecuencia, compartimentan el mercado único. Ese mismo organismo defiende, sin embargo, la potenciación de los tributos sobre la tenencia de vehículos, al menos los de uso particular, eso sí, teniendo en cuenta, si no su uso efectivo, sí su potencial efecto contaminante.

En cuanto a los gravámenes sobre el uso de los vehículos, además de lo ya dicho sobre la fiscalidad de los hidrocarburos, hay que destacar la aparición o extensión de las figuras que persiguen reducir el tráfico de las grandes ciudades mediante tasas de acceso. En el tráfico general interurbano, el modelo de las denominadas euroviñetas se encuentra en retroceso, siendo cada vez más frecuente la exigencia de tasas individuales en función del uso de las vías públicas o de peajes por la utilización de determinadas infraestructuras.