



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Los incentivos fiscales a la inversión en el
Impuesto sobre sociedades

Autora

Ana Sanmartín Sánchez

Tutora

Asunción Arner Güerre

Grado en Administración y Dirección de Empresas

Facultad de Empresa y Gestión Pública

2015-2016

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar los incentivos fiscales a la inversión en el Impuesto sobre sociedades, que se ponen a disposición de las empresas para apoyar las políticas de capitalización privada de la economía española, así como para impulsar la investigación, desarrollo e innovación, las actuaciones medioambientales y la internacionalización de las empresas, como elementos de cambio del modelo de crecimiento económico español en un contexto de crisis global.

El trabajo se desarrolla a través del estudio de la legislación española, desde 1978 hasta la Ley actual 27/2014, analizando la evolución de esos incentivos en el contexto de la armonización europea del citado impuesto.

También analizando también la evolución de la recaudación del Impuesto sobre sociedades, el coste de los beneficios fiscales y otros datos de los ejercicios más recientes.

Por último, estudiando de manera diferenciada los incentivos fiscales a las empresas de pequeña y mediana dimensión (PYMES), por el papel fundamental que desarrollan en el tejido empresarial español.

ABSTRACT

This paper aims to examine the tax incentives for investment in corporate income tax, which are made available to businesses to support the policies of private capitalization of the Spanish economy and to boost research, development and innovation, environmental actions and internationalization of companies, as elements of change model of Spanish economic growth in a context of global crisis.

The work is developed through the study of the Spanish legislation, from 1978 to the current Law 27/2014, analyzing the evolution of these incentives in the context of European harmonization of that tax.

Also also analyzing the evolution of corporate income tax revenue, the cost of tax benefits and other data from the most recent years.

Finally, studying differentially tax incentives for businesses small and medium-sized (SMEs), by the fundamental role played in the Spanish business fabric.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN	6
CAPITULO I: LA ARMONIZACIÓN EUROPEA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	7
CAPITULO II: EVOLUCIÓN DE LOS INCENTIVOS A LA INVERSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMEN GENERAL.....	13
2.1. LEY 61/1978, DE 27 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	13
2.1.1. Incentivos en la base imponible.	14
2.1.2. Deducciones	15
2.1.2.1. <i>Deducción por inversiones</i>	15
2.1.2.2. <i>Límites para la aplicación de las deducciones</i>	18
2.2. LEY 43/1995, DE 27 DE DICIEMBRE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	19
2.2.1. Incentivos fiscales en base imponible	21
2.2.1.1. <i>Libertad de amortización</i>	21
2.2.1.2. <i>Exención por reinversión de beneficios extraordinarios</i>	22
2.2.2. Deducciones	23
2.2.2.1. <i>Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo (Artículo 33)</i>	23
2.2.2.2. <i>Deducción por actividades de exportación (Artículo 34)</i>	27
2.2.2.3. <i>Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros (Artículo 35)</i>	28
2.2.2.4. <i>Deducción por gastos de formación profesional (Artículo 36)</i>	29
2.2.2.5. <i>Deducción por inversiones en elementos nuevos de inmovilizado material (Disposición adicional duodécima)</i>	30
2.2.2.6. <i>Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (Artículo 36.ter)</i>	31

2.2.2.7. <i>Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de pensión social (Artículo 36.quarter)</i>	33
2.2.3. Límites para la aplicación de las deducciones	33
2.3. REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, DE 5 DE MARZO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	34
2.3.1. Deducciones	34
2.3.1.1. <i>Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores (Artículo 38)</i>	34
2.3.1.2. <i>Deducciones por inversiones medioambientales (Artículo 39)</i>	35
2.3.1.3. <i>Deducción por gastos de formación profesional (Artículo 40)</i>	36
2.3.1.4. <i>Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (Artículo 41)</i>	36
2.3.1.5. <i>Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (Artículo 42)</i>	36
2.3.2. Límite a las deducciones	36
2.4. LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES, SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y SOBRE EL PATRIMONIO	38
2.4.1. Tipo de gravamen.....	39
2.4.2. Incentivos fiscales	39
2.5. MEDIDAS ADOPTADAS POR EL GOBIERNO MOTIVADAS POR LA CRISIS ECONÓMICA.....	44
2.6. LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	49
2.6.1. Incentivos en la base imponible	50
2.6.1.1. <i>Correcciones de valor: amortizaciones (Artículo 12)</i>	50

2.6.1.2. Reserva de capitalización (Artículo 25).....	50
2.6.2. Deducciones	51
2.6.2.1. Deducción actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (Artículo 35).....	51
2.6.2.2. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (Artículo 36) ..	52
2.6.3. Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo (Artículo 39)	53
CAPITULO III: EVOLUCIÓN DE LOS INCENTIVOS A LA INVERSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN	
3.1. LEY 43/1995, DE 27 DE DICIEMBRE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	56
3.2. LEY 6/2000, DE 13 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBAN MEDIDAS FISCALES URGENTES DE ESTÍMULO AL AHORRO FAMILIAR Y A LA PEQUEÑA EMPRESA.....	57
3.2.1. Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión (Artículo 127).....	57
3.2.2. Fomento de las tecnologías de la información y la comunicación (Artículo 33 Bis)	58
3.2.3. Deducción por inversiones medioambientales	58
3.2.4. Límite de las deducciones	59
3.3. REAL DECRETO LEY 2/2003, DE 25 DE ABRIL, DE MEDIDAS DE REFORMA ECONÓMICA.....	59
3.4. REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, DE 5 DE MARZO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	59
3.4.1. Tipos de gravamen	59
3.4.2. Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (Artículo 36).....	60

3.5. LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS, SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y SOBRE EL PATRIMONIO	60
3.6. LEY 14/2013, DE 27 DE SEPTIEMBRE, DE APOYO A LOS EMPRENDEDORES Y SU INTERNACIONALIZACIÓN	60
3.6.1. Deducción por inversión de beneficios (Artículo 37)	60
3.7. LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	62
3.7.1. Reserva de nivelación (Artículo 105).....	63
CONCLUSIONES	65
BIBLIOGRAFIA.....	67

INTRODUCCIÓN

El volumen y las tasas de crecimiento del gasto en inversión, tanto privada como pública, tienen importantes repercusiones en el nivel de actividad económica de un país, tanto en el corto como en el largo plazo. La literatura económica en el último cuarto de siglo demuestra palmariamente que los efectos positivos de estas variables sobre crecimiento, productividad, estabilidad macroeconómica y empleo de calidad justifican la implementación de mecanismos de diferente perfil que contribuyan a fomentar la inversión empresarial¹.

6

Uno de los instrumentos que tienen los gestores públicos para intervenir es el establecimiento de incentivos fiscales en el Impuesto sobre sociedades a la inversión empresarial y a la investigación, desarrollo e innovación; así como al fomento de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación en el ámbito empresarial. Este trabajo se centra en el estudio de la evolución de esos incentivos fiscales en el contexto de la armonización europea del Impuesto sobre sociedades, junto con la evolución de esos incentivos por la situación de crisis en España.

El primer bloque analiza la literatura económica sobre el proceso de armonización del Impuesto sobre sociedades en el ámbito europeo, analizando el impacto que supondría para países y empresas la implantación de una base imponible común consolidada sobre el Impuesto sobre sociedades (BICIS). La segunda parte consiste en analizar la evolución de los incentivos fiscales a la inversión en el Impuesto sobre sociedades, a través del estudio de la legislación desde 1978 hasta la actualidad, estudiando de manera diferenciada los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, por la importancia que tienen las mismas en el tejido empresarial en España.

Estos incentivos se dirigen a incentivar la inversión empresarial. En otro caso, mediante estos incentivos se favorece la autofinanciación empresarial –vía reducción de coste-, y por tanto, la puesta en rentabilidad de proyectos de inversión necesarios para incentivar la demanda de inversión. A su vez, incentivan la realización de determinadas actividades fundamentales para el crecimiento de la productividad y la competitividad de la empresa como las actividades de investigación y desarrollo o las inversiones medioambientales. Los incentivos fiscales a la inversión empresarial se contemplan, a un doble nivel: en primer lugar, aquellos que operan en la base imponible y, en segundo lugar, aquellos que operan como deducciones de la cuota del mismo.

¹JJ.RUBIO, Cim.economía. Núm.16, pp.257-280

CAPITULO I: LA ARMONIZACIÓN EUROPEA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En la Unión Europea el Impuesto sobre sociedades es competencia de los estados miembros, en la actualidad 28, aunque se han hecho numerosos intentos de armonización en este sentido. Una de las dificultades para avanzar en la armonización fiscal es la resistencia de los Estados a transferir parte de su soberanía en el establecimiento y regulación de sus impuestos, cuyos ingresos se utilizan para alcanzar sus objetivos de política económica.

La armonización fiscal se entiende como un problema de estrategias de coordinación voluntaria de las políticas y administraciones fiscales. Los sistemas fiscales vigentes en Europa, basados en gran medida en el principio de gravamen en el país de residencia, no pueden considerarse completamente neutrales en las decisiones de localización financiera y real de las inversiones. La armonización fiscal surge entonces como un objetivo deseable que mejoraría la neutralidad del sistema en la asignación de recursos productivos².

Desde que se toman las primeras medidas hacia la armonización fiscal en Europa se ha diferenciado el concepto de armonización igualitaria, o igualación de los sistemas fiscales de forma que la base imponible y los tipos impositivos sean similares, y el concepto de armonización diferencial, que supone convergencia de los sistemas fiscales hasta que no se produzcan distorsiones importantes en la asignación de recursos, como consecuencia de decisiones autónomas. Algunos autores han diferenciado, en este sentido, tres estrategias de coordinación (Lasheras, M.A. y Monés, M.A., 1989):

- Coordinación implícita o competitiva: no se produce ninguna cesión de soberanía por parte de los Estados miembros. Implica la intensificación de las acciones destinadas a liberalizar el espacio económico europeo.
- Coordinación explícita o coordinación institucional: la coordinación se articula en torno a las propuestas de las instituciones europeas.
- Defensa o mantenimiento del status quo.

Las primeras actuaciones hacia la armonización fiscal en Europa se llevaron a cabo en los años sesenta. En Febrero de 1960 se creó la Comisión Fiscal y Financiera,

²Instituto de Estudios Económicos, 1991

que analizó en qué medida las disparidades fiscales existentes impedirían el buen funcionamiento del mercado común. Dicha Comisión publicó sus conclusiones en el Informe Neumark (1962), el cual proponía la armonización de los sistemas impositivos aplicados a las empresas de la Unión Europea, en la línea de una doble imposición en el Impuesto sobre sociedades con un tipo reducido para los beneficios no distribuidos. Entre los gobiernos nacionales, el Informe Neumark y otras iniciativas no han tenido mucho éxito. Los estados miembros consideran que el Impuesto sobre sociedades, y en concreto la competencia de fijar su tipo, es un elemento fundamental de su soberanía fiscal³.

8

La Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, sobre la liberalización de la circulación de capitales, tuvo por objeto fomentar la realidad de una empresa europea y de un mercado financiero y de capital integrado. En Octubre de 1990, se creó un Comité al objeto de revisar la necesidad de armonización fiscal del Impuesto de sociedades en el ámbito europeo, con respecto a los tipos impositivos a fin de garantizar la neutralidad fiscal. La revisión se materializó en la elaboración del denominado Informe Ruding (1992), que recomendaba un programa de actuación para eliminar la doble imposición, sugería una restricción de los tipos en una banda del 30% al 40% y garantizar la plena transparencia de las diversas ventajas fiscales concedidas por los Estados miembros para fomentar la inversión y evitar distorsiones. Estas propuestas tampoco fueron aceptadas por los Estados miembros de la UE⁴.

En consecuencia, el proceso de armonización fiscal del Impuesto sobre sociedades en el siglo pasado fue limitado. Lo máximo que logró en materia de coordinación es una serie de directivas que limitan el uso de la imposición en origen en las operaciones de pago de intereses, dividendos y derechos transfronterizos: la Directiva sobre fusiones (90/434/CEE, actual Directiva 2009/133/CE), sobre el tratamiento de las plusvalías que se producen en fusiones de sociedades; la Directiva sobre sociedades matrices y filiales (90/435/CEE, actual Directiva 2011/96/UE), que elimina la doble imposición de los pagos de dividendos transfronterizos a la sociedad matriz.

En relación con el gravamen de los beneficios de las empresas, las empresas que operan en más de un Estado miembro deben cumplir con la normativa fiscal de cada

³Institut d'Economia de Barcelona, 2015

⁴Universidad de Granada, 2013

país donde estén situadas. Esto supone conocer normativas distintas y tratar con autoridades tributarias diferentes, lo que sin duda puede representar unos costes de cumplimiento considerables, que podrían reducirse si se contara con sistemas fiscales más parecidos.

En 2001 la Comisión presentó un plan de actuación centrado en el estudio de dos grandes propuestas:

1. Introducir un sistema de tributación de acuerdo con las normas del país de origen.
2. Aprobar una base imponible común consolidada del Impuesto sobre sociedades (BICCIS).

La primera propuesta (COM/05/702) se centraba solamente en las pequeñas y medianas empresas que operaban en más de un Estado miembro, ya que los costes derivados de cumplir con varias normativas son proporcionalmente más elevados para ellas que para las grandes empresas. Se les permitiría, según la propuesta, determinar su base imponible de acuerdo con la normativa de su país de origen, de manera que no tenían que conocer la normativa de cada Estado.

El sistema se preveía voluntario tanto para las empresas, como para los países acogidos al mismo, y se fijaba un periodo de prueba de cinco años. Como había sucedido con otras propuestas, no fueron aceptadas, el problema de la imposición en origen es que la reducción de costes supondría una carga mucho mayor para las agencias tributarias nacionales.

Posteriormente, la Comisión se centro en la segunda propuesta, en concreto, en un acuerdo de 16 de marzo de 2011 (COM/2011/121). La Comisión propone crear una base imponible común consolidada en el Impuesto sobre sociedades, en adelante: “BICCIS”, de forma que las empresas que operen en más de un Estado miembro puedan, si así lo solicitan de manera voluntaria, determinar una única base imponible a efectos del Impuesto sobre sociedades de todos los países comunitarios.

La denominada propuesta BICCIS tiene cuatro elementos clave:

- 1) Armonización de la base imponible.
- 2) Presentación de cuentas consolidadas.

3) Fórmula para determinar como se asigna el beneficio de un grupo corporativo de la UE a cada Estado miembro a efectos de tributación. La fórmula propuesta es la siguiente:

Beneficio en cada Estado miembro =

$$\left[\frac{1}{m} \frac{Ventas^A}{Ventas_{Grupo}} + \frac{1}{n} \left(\frac{1}{2} \frac{Salarios^A}{Salarios_{Grupo}} + \frac{1}{2} \frac{Empleados^A}{Empleados_{Grupo}} \right) + \frac{1}{o} \frac{Activos^A}{Activos_{Grupo}} \right] \cdot CCCTB$$

donde $\frac{1}{m} + \frac{1}{n} + \frac{1}{o} = 1$

10

Donde CCCTB es la Common Consolidated Corporate Tax Base, es decir, Base Imponible Consolidada Común.

La fórmula tendría en cuenta las ventas, los trabajadores y los activos de la empresa que se puedan atribuir a cada estado miembro, de acuerdo con los siguientes criterios:

Ventas: el valor de los bienes vendidos se atribuye al lugar destino de los mismos, y en el caso de los servicios se considera que corresponden al lugar donde físicamente se ha prestado el servicio.

Trabajadores: este factor se obtiene de ponderar a partes iguales salarios y número de trabajadores, que en ambos casos se imputan en general al país desde donde se les atribuye.

Activos: se consideran solo los activos fijos tangibles, puesto que difícilmente son móviles, y se valoran por su precio histórico cuando no son amortizables, y por el valor medio anual a efectos fiscales cuando sí lo sean. Como norma general los activos se atribuyen a su “propietario económico”, lo que significa considerar tanto los activos en propiedad como en alquiler.

Una vez repartido el beneficio entre los Estados miembros, cada país aplicaría su tipo impositivo nacional a su cuota de beneficios.

4) Simplificación de las agencias tributarias mediante la llamada ventanilla única. Un grupo corporativo que tributa según la BICCIS únicamente debería interactuar con la agencia tributaria del país de su matriz.

Pese a sus ventajas, la BICCIS no ha recibido más apoyo de los Estados miembros de la UE que otras propuestas de armonización fiscal corporativa. Esto es debido a que es muy posible que surjan comportamientos para aprovecharse de la asignación del beneficio a los países con menores tipos impositivos.

El Gobierno español aprobó una minoración de la tributación del Impuesto sobre sociedades, con la reducción del tipo de gravamen del 30% al 28% en 2015 y al 25% en 2016. Con estos tipos, España seguiría estando por encima de la media de los países de la UE (22,15%) y de Europa (20,24%) y se situaría como el octavo país (al mismo nivel que Austria y Holanda) con el tipo de Sociedades más alto en la UE. En concreto, el tipo general de España se situaría por debajo de los países de nuestro entorno más cercano, como Alemania (29,65%), Bélgica (33,99%), Francia (33,33%), Italia (31,4%) y Luxemburgo (29,22%)⁵.

En todo caso, a la hora de realizar comparaciones válidas entre los distintos países, los tipos impositivos son sólo el punto de partida para los inversores extranjeros ya que, como se ha señalado, éstos también analizan el tipo efectivo, considerando los diferentes incentivos y las restricciones fiscales a la deducibilidad de gastos. La seguridad jurídica es, asimismo, un aspecto básico para que los inversores puedan realizar sus proyecciones y tomar decisiones de invertir.

Por su parte, los grupos societarios desarrollarán nuevas prácticas de planificación fiscal, con el objetivo de reducir la factura fiscal global del grupo. Ciertos Estados miembros con tipos impositivos bajos se beneficiarán de que las compañías declaren elevados beneficios en su territorio, a pesar de que su verdadera actividad, sus fábricas y puntos de venta se encuentran en otros lugares.

Finalmente, las distintas administraciones tributarias tendrán que asegurar el correcto cumplimiento de dos sistemas distintos, lo que sin duda representa un mayor coste. Este coste también lo tendrán las grandes empresas, ya que estimaran cuál de los dos sistemas les resulta más rentable, puesto que la base común es opcional.

La Comisión presentó en Junio de 2015 una estrategia para la reactivación en 2016 de la propuesta al objeto de relanzar las negociaciones en el seno del Consejo. Parece ser que la futura propuesta incluirá una BICCIS obligatoria que, por otra parte, podrá implantarse paulatinamente.

Las principales divergencias que se pueden observar en las bases imponibles de los impuestos sobre sociedades de los países comunitarios surgen fundamentalmente por:

⁵ www.kpmg.com

- Los diversos métodos de amortización, destacando las posibilidades de utilizar la amortización acelerada en distintos países.

- Los incentivos fiscales existentes para promover la inversión, especialmente con el estímulo de áreas geográficas o industrias determinadas, o de actividades concretas, como las exportaciones.

- El tratamiento fiscal de las ganancias y pérdidas de capital, tanto en su valoración como en los ajustes por inflación permitidos o los posibles mecanismos de diferimiento o exención existentes para los casos de reinversión.

- Las variadas posibilidades de compensación de pérdidas, en cuanto al número de años en que se permite tal compensación.

- La valoración de existencias.

Existen también divergencias contables importantes entre los Estados comunitarios que tienen un claro efecto en las bases imponibles societarias.

Por consiguiente, el proceso de armonización fiscal seguido hasta la actualidad en el seno de la UE puede calificarse de todo menos fácil y rápido, condicionado por el requisito de unanimidad.

CAPITULO II: EVOLUCIÓN DE LOS INCENTIVOS A LA INVERSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMEN GENERAL

El Impuesto de Sociedades es un tributo perteneciente al sistema tributario español, de carácter periódico, proporcional, directo y personal. Grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. El Impuesto de sociedades en España se estableció con la Ley 61/1978 y ha sido, posteriormente, objeto de reforma en cuatro ocasiones. En la actualidad está regulado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. El tipo de gravamen del Impuesto sobre sociedades en España desde 2016 es del 25% para todo tipo de empresas.

La evolución de la normativa española referida al Impuesto sobre sociedades en los últimos 25 años refleja la vocación armonizadora respecto de la norma europea, así como su estrecha vinculación con los cambios acaecidos en el ámbito contable. Los incentivos fiscales a la inversión empresarial, en el Impuesto sobre sociedades, se articulan a un doble nivel: en primero lugar, aquellos que operan en la base imponible y, en segundo lugar, aquellos que operan como deducciones de la cuota del mismo, así como el importe máximo con que pueden aplicarse.

2.1. LEY 61/1978, DE 27 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En la Ley 61/1978, los incentivos fiscales a la inversión operan en la base imponible, mediante la exención de las cantidades dotadas por la empresa al Fondo de Previsión para Inversiones y, a su vez, en las deducciones, que se concretan en una única deducción por inversiones. No obstante, la deducción alcanza prácticamente, a todos los ámbitos en que el Impuesto sobre sociedades ha contemplado deducciones de la cuota íntegra al objeto de incentivar dichas actividades desde su establecimiento. En particular, la deducción por inversiones que contempla la Ley 61/1978 se aplica por inversiones en activos fijos nuevos a condición de creación de empleo, producción de fondos editoriales, actividades exportadoras, programas de investigación o desarrollo de nuevos productos. En el período tan prolongado de vigencia de esta ley, la deducción se modifica para atender, inicialmente, a las necesidades de capitalización de la economía española en los primeros años ochenta en los que la política de reconversión industrial se plantea como solución a la crisis económica. Posteriormente, tras la incorporación de España en la CEE, responde a la exigencia de potenciar la capacidad de competir de las

empresas españolas mediante el fomento de la actividad exportadora y de una firme y continuada política en el área de la investigación y desarrollo tecnológico. En esta Ley no se regulan incentivos fiscales específicos para las empresas de reducida dimensión, no obstante, en los primeros años noventa se crea un régimen especial de protección a las pequeñas y medianas empresas.

2.1.1. Incentivos en la base imponible.

Fondo de Previsión para Inversiones

La Disposición Transitoria Primera. Uno, regula que las Sociedades y demás Entidades sujetas al Impuesto quedarán exentas del pago de la cuota correspondiente a las cantidades dotadas al Fondo de Previsión para Inversiones, siempre que, tales dotaciones sean efectivamente invertidas en los elementos de activo, a que se refiere la legislación vigente del Impuesto sobre sociedades durante los dos años siguientes a la entrada en vigor de esta Ley, o durante los cuatro años siguientes si durante el primero presentan un plan de inversiones a la Administración e invierten durante los dos primeros años, al menos, un veinticinco por ciento del total del Fondo.

También establece (Disposición Transitoria Primera. Dos) que quedarán igualmente exentas las cantidades del Fondo materializadas en cuenta corriente de efectivo en el Banco de España, siempre que, en el plazo de dos años a partir de la promulgación de esta Ley, se inviertan en la adquisición de los elementos de activo recogidos en el apartado anterior. La anterior exención se reducirá al sesenta y cinco por ciento para las inversiones realizadas en el tercer año, y al cincuenta por ciento para las efectuadas en el cuarto año, perdiéndose la exención para las realizadas en ejercicios posteriores.

En el caso particular de las cantidades materializadas en títulos de la Deuda del Estado y en los demás valores mobiliarios podrán (DT1ª.3):

a) Invertirse en las condiciones a que se refiere el número uno anterior.

b) Ser objeto de libre disposición a razón de un veinticinco por ciento anual como mínimo, a contar del segundo año de la entrada en vigor de esta Ley, salvo que los fondos que se obtengan por la realización de los valores mobiliarios se destinen a financiar inversiones de las previstas en el artículo veintiséis de la Ley, en cuyo caso la libre disposición se producirá con carácter inmediato.

No obstante, los incentivos fiscales a la inversión durante el prolongado período de vigencia de la Ley se modifican en distintos momentos, en particular a mediados de los años ochenta, permitiendo la amortización acelerada, y constituyen el desencadenante del fuerte proceso inversor de la economía española, tras la incorporación de España a la CEE, alcanzándose tasas de crecimiento del gasto en inversión del 14% y el 16% en 1986 y 1987.

Amortización acelerada

Mediante el Real Decreto Legislativo 2/1985, de 30 de Abril, sobre medidas de política económica, se aprueba un incentivo a la inversión, regulado en el artículo 1, que consiste en la libertad de amortización para las inversiones que comiencen en 1985 y 1986 en elementos de activo fijo material nuevos. Será aplicable desde el momento en que la inversión realizada entre en funcionamiento.

No será aplicable cuando las inversiones se financien con renta del inversor no integrada en la base imponible de su imposición general.

2.1.2. Deducciones

2.1.2.1. Deducción por inversiones

El artículo veintiséis regula la deducción por inversiones por la que, de acuerdo con el párrafo 1, los sujetos pasivos pueden deducir de la cantidad líquida que resulte de efectuar las deducciones por doble imposición y las bonificaciones, el diez por ciento del importe de las inversiones que efectivamente realicen en activos fijos nuevos, en la suscripción de valores mobiliarios de Sociedades que tengan cotización calificada en Bolsa y en los conceptos a que se refieren los apartados dos, tres y cuatro de dicho artículo.

La deducción será de aplicación a aquellas Sociedades que incrementen su plantilla de personal, siempre que dicho incremento se mantenga, al menos, durante dos ejercicios, calculándose el porcentaje de deducción sobre el importe de los sueldos, salarios y cargos sociales que por un periodo de dos años se abonen en relación con el nuevo personal. Esta deducción se aplicará en la cuota correspondiente al ejercicio en que se den por transcurridos los dos años indicados. Los porcentajes de deducción sobre la cuantía de la inversión y sobre los sueldos y salarios se aplicarán conjuntamente. Si el sujeto pasivo no reduce por decisión propia su plantilla de personal durante los dos ejercicios posteriores a contar desde aquel en que realice la inversión, el porcentaje señalado en el párrafo anterior será del quince por ciento.

Dos. También dan derecho a la deducción, las cantidades que las Empresas editoriales destinen a la creación, proyecto o diseño de libros y los prototipos que guarden directa relación con la actividad de edición de libros, siempre que dichas cantidades figuren contabilizadas como inversiones.

Tres. Igualmente dan derecho a la deducción las cantidades que las Sociedades exportadoras destinen a:

- a) La creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como la adquisición participaciones de Sociedades extranjeras o constitución de filiales, directamente relacionadas con la actividad exportadora, siempre que la participación sea, como mínimo, del veinticinco por ciento. del capital social de la filial.
- b) La satisfacción en el extranjero de los gastos de propaganda y publicidad de proyección extra anual para el lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados y las de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas.

Para el disfrute de esta exención las Sociedades exportadoras habrán de contabilizar estos pagos como inversiones.

Cuatro. También dan derecho a la deducción, a que se refiere el párrafo primero del apartado uno del artículo 26, las cantidades destinadas a llevar a cabo, programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procedimiento industriales y siempre que se contabilicen como tales inversiones.

Cinco. En ningún caso se considerarán activos fijos nuevos los terrenos.

La deducción por inversiones se modifica sustancialmente desde 1983. La deducción por inversiones deja de estar condicionada a la creación de empleo. Por la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, el párrafo primero del número 1 del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 26 de diciembre, queda redactado en los siguientes términos:

«Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de la cantidad líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones, el 10 por 100 del importe de las inversiones que, efectivamente, realicen en activos fijos nuevos y en los conceptos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo.»

Serán requisitos para el disfrute de la deducción por inversiones:

- a) Que se contabilicen dentro del inmovilizado las cantidades invertidas, salvo para la satisfacción en el extranjero de los gastos de propaganda y publicidad.

- b) Cuando se trate de activos fijos nuevos, los elementos permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, como mínimo.

A su vez, el porcentaje de deducción no deja de modificarse desde 1983. Mediante la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, se incrementa al 12%, mientras que es del 15 por 100 cuando se trate de inversiones en programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o nuevos procedimientos industriales. Adicionalmente, por la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983, se establece una deducción especial a la inversión neta del 5% de la inversión neta realizada. La base de la deducción se obtendrá minorando la inversión realizada en la suma de las amortizaciones máximas admitidas y las desinversiones efectuadas. En 1984 es deducible un 10% de la inversión neta realizada y el 25% de los costes de personal originados por creación de empleo.

La Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización contempla para las empresas que se acojan al proceso de reconversión industrial, que para las inversiones previstas en el plan y las de fomento de actividades exportadoras, a que se refiere el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que realicen las empresas para la consecución de los fines establecidos en el plan de reconversión, se deducirán, en todo caso, al tipo máximo autorizado en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, o en las Leyes de Presupuestos a estos efectos.

Con la Ley 50/1984, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, se incrementa el porcentaje de deducción al 15%, este porcentaje se mantiene desde 1985-1987, en 1988 es del 10% y en 1989 es del 5%. Desde 1990, se diferencia el porcentaje de deducción es del 5% por las inversiones en activos fijos nuevos y edición de libros y del 15%, creación de sucursales y gastos de publicidad. Este último porcentaje es del 20% desde 1992.

Desde 1985, se regula una deducción de 500.000 pesetas por cada hombre-año de incremento del promedio de plantilla experimentado, respecto de la plantilla media del ejercicio inmediato anterior, pasando a denominarse deducción por inversiones y creación de empleo. Está deducción se mantiene desde 1985-1992.

En 1986, la deducción a programas de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales, se excluye a cualquier tipo de gastos en tales conceptos no activables. Asimismo, es deducible el 10% de las inversiones en bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural de acuerdo con el artículo 69.2 de la Ley 6/1985, de 25 de junio del Patrimonio Histórico Español.

En 1988, la deducción por gastos de I+D se amplía al eliminar la condición de que tales gastos se activables. Desde 1990, se diferencia en dos conceptos. Es deducible el 15% de los gastos intangibles y el 30% del valor de adquisición de activos fijos aplicados a programas o gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales. Desde 1992, si los gastos realizados por este concepto exceden de los realizados en los dos años anteriores los porcentajes se incrementan al 30%/45%.

Con la Ley 5/1990, de 29 de Junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria. Se regula una nueva deducción por incremento del promedio de plantilla de trabajadores minusválidos, que será de 700.000 pesetas por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados, por tiempo indefinido. Está deducción se mantiene desde el año 1990-1995, aunque desde 1992 esta deducción se reserva sólo para la contratación por tiempo indefinido y a jornada completa.

Desde 1994, la deducción tiene por objeto promover un adecuado desarrollo empresarial mediante la creación de incentivos y la potenciación de una mayor capacitación de los trabajadores. En consecuencia, la deducción se amplía a los gastos de formación profesional en un 5% y se incrementa en un 5% el porcentaje de deducción por inversiones en el extranjero.

2.1.2.2. Límites para la aplicación de las deducciones

Los límites que contempla la Ley 61/1978 para la aplicación de estas deducciones son los siguientes:

La deducción por inversiones en activos fijos nuevos y la de las sociedades exportadoras se aplica por un importe máximo del veinte por ciento de la cuota que resulte después de efectuar las deducciones reguladas en el artículo veinticinco de la Ley, referidas a la doble imposición de dividendos. Cuando sea de aplicación el porcentaje de deducción del 15%, previsto en el número uno, el límite global será del veinticinco por ciento, y cuando lo sea lo previsto en el número cuatro, el límite global

será del treinta por ciento. La cantidad deducible que exceda de los límites sobre la cuota prevista en este artículo podrá deducirse sucesivamente de las cuotas correspondientes a los dos ejercicios siguientes, con respeto, en todo caso, de dichos límites.

Desde 1985, mediante el Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica, la deducción por creación de empleo se excluye de este límite es inicialmente del 30%. Para los ejercicios iniciados desde 1986 se fija en el 25% el límite para el resto de deducciones, mientras que la deducción por creación de empleo puede absorber el resto de la cuota líquida. Las cantidades no deducibles pueden deducirse en los cuatro ejercicios siguientes. En 1988, el límite es del 20% y las cantidades no deducibles pueden deducirse en los cinco ejercicios siguientes. En 1990, es del 25% y se amplía en 1994 al 35% de la cuota líquida.

En aplicación del Decreto de reconversión, la deducción por inversiones, a que tendrá el límite del 40 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sociedades. Cuando la cuantía de la deducción exceda de dicho límite el exceso podrá deducirse sucesivamente de las cuotas correspondientes a los cuatro ejercicios siguientes, computados éstos en la forma prevista en el apartado siguiente.

2.2. LEY 43/1995, DE 27 DE DICIEMBRE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Justificación de la reforma

Las causas que motivan la reforma del Impuesto sobre sociedades no ponen en cuestión su actual estructura, aunque sí determinan modificaciones de cierta importancia. Una de estas causas es la apertura de nuestra economía a los flujos transfronterizos de capitales. Ha de observarse que el anteriormente vigente Impuesto sobre sociedades estaba concebido sobre una economía cerrada, siendo así que nuestra economía está abierta a los movimientos internacionales de capital.

Probablemente sea ésta la causa que con mayor intensidad demandaba una reforma del Impuesto sobre sociedades que, en buena parte, ha sido anticipada en virtud de las medidas concedidas en la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, mediante la modificación de la deducción por doble imposición internacional y la incorporación, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre sociedades, de la denominada transparencia

fiscal internacional, cuyo objetivo es someter a tributación en sede de las personas o entidades residentes en España las rentas pasivas obtenidas a través de entidades no residentes que disfrutaran de un régimen fiscal privilegiado.

El establecimiento de unos *principios orientadores* de la reforma del Impuesto sobre sociedades constituye un elemento esencial de la tarea reformadora. Los principios aludidos son los siguientes: neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad.

1. El principio de neutralidad exige que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos, excepto que dicha alteración tienda a superar equilibrios ineficientes de mercado. Bien se comprende que el principio de neutralidad responde al objetivo económico de la eficacia en la asignación de los recursos económicos.

Medidas tales como la eliminación de la doble imposición de dividendos, el acercamiento entre la base imponible y el resultado contable, el carácter selectivo de los incentivos fiscales y su justificación con base en equilibrios ineficientes de mercado y la indiferencia del tipo de gravamen frente a la aplicación del beneficio responden, entre otras, al principio de neutralidad.

2. El principio de transparencia exige que las normas tributarias sean inteligibles y que de su aplicación se derive una deuda tributaria cierta. Este principio se desprende del más general de seguridad jurídica, y en él se inspiran, entre otras medidas, la inserción de los regímenes tributarios especiales en la presente Ley y la posibilidad de realizar acuerdos previos en materia de precios de transferencia. Algunas normas, sin embargo, reflejan la compleja realidad sobre la que se proyecta el Impuesto sobre Sociedades, si bien su perfecto entendimiento vendrá facilitado, en numerosos casos, por las normas de naturaleza contable referidas a dicha realidad.

3. El principio de sistematización reclama que exista la más adecuada coordinación entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades. El método de deducción por doble imposición de dividendos constituye la medida más relevante en orden a lograr dicha coordinación desde el punto de vista funcional.

4. El principio de coordinación internacional exige que se tomen en consideración las tendencias básicas de los sistemas fiscales de nuestro entorno. Este principio halla su fundamento en la internacionalización de nuestra economía. Medidas

tales como el no gravamen de los dividendos intersocietarios a partir de un cierto nivel de participación, la sustitución de la exención por reinversión por un sistema de diferimiento por reinversión aplicable a una amplia gama de activos, así como la elevación del plazo de compensación de pérdidas, son consecuencias de dicho principio.

5. El principio de competitividad pide que el Impuesto sobre Sociedades coadyuve y sea congruente con el conjunto de medidas de política económica destinadas al fomento de la competitividad. La deducción por la realización de gastos de formación profesional, la libertad de amortización en relación a las actividades de investigación y desarrollo, la deducción en la cuota correspondiente a dichas actividades, así como los incentivos a la internacionalización de las empresas en cuanto que de la misma se derive un incremento de las exportaciones, responden al mencionado principio.

2.2.1. Incentivos fiscales en base imponible

Por lo que se refiere a la base imponible, el aspecto a destacar es que la misma, en el régimen de estimación directa, se determinará mediante la corrección del resultado contable fijado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que las desarrollan, como resultado de abandonar las categorías de rentas (rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos del capital e incrementos y disminuciones de patrimonio) que mantenía la regulación anterior.

2.2.1.1. Libertad de amortización

La libertad de amortización, regulada en el artículo 11 de la referida Ley, permite convertir inversiones amortizables en gastos corrientes a efectos fiscales con el consiguiente diferimiento del Impuesto.

Podrán amortizarse libremente:

- a) Los elementos del inmovilizado material e inmaterial de las sociedades anónimas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- b) Los activos mineros en los términos establecidos en el artículo 111.
- c) Los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de diez años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

d) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

e) Los elementos de inmovilizado material o inmaterial de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de la misma.

2.2.1.2. Exención por reinversión de beneficios extraordinarios

Uno de los aspectos relevantes de la Reforma lo constituye la sustitución del sistema de exención de las cantidades dotadas al Fondo de Previsión para Inversiones, siempre que tales dotaciones sean efectivamente invertidas en los elementos de activo, por un sistema de diferimiento del gravamen de las ganancias obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales de inmovilizados y participaciones en capital, a condición de reinversión de las rentas obtenidas en la adquisición de los elementos patrimoniales citados, durante un período de siete años o bien del período de amortización de los bienes en los que se materializa la reinversión, a elección del sujeto pasivo. Este sistema se aplica, no sólo a los elementos de inmovilizado material, sino también a los de inmovilizado inmaterial así como a los de inmovilizado financiero bajo determinadas circunstancias.

El artículo 21.1. regula la exención por reinversión de beneficios extraordinarios al establecer que no se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos

patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

El importe de la renta no integrada en la base imponible, se sumará a la misma por partes iguales, en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo al que se refiere el apartado 1, o, tratándose de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo.

2.2.2. Deducciones

La Ley únicamente regula aquellos incentivos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades: investigación y desarrollo, inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones, bienes de interés cultural y formación profesional. También debe destacarse la incorporación de un conjunto de incentivos fiscales en favor de las empresas de reducida dimensión, que se comentan en el Capítulo III.

Son deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades en la Ley 43/1995 las siguientes:

2.2.2.1. Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo (Artículo 33)

1. La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 20 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 40 por 100 sobre el exceso respecto de la misma.

El importe de los gastos de investigación y desarrollo a que se refieren los dos párrafos anteriores se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior se considerará investigación a la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de productos.

Se considerarán también gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo en cuanto estén directamente relacionados con la actividad de investigación y desarrollo efectuada en España y se hayan aplicado efectivamente a la realización de la misma, constanding específicamente individualizados por proyectos.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de actividades de investigación y desarrollo efectuadas en España, por encargo del sujeto pasivo individualmente o en colaboración con otras entidades.

La Ley 24/2001, de 27 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2002, modifica ampliando la deducción por actividades de I+D e introduciendo la deducción por actividades de innovación de la siguiente forma:

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial. Así como la concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software.

El porcentaje de deducción se incrementa del 20% al 30% y sobre el exceso pasa del 40% al 50%.

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores se practicará una deducción adicional del 10 por 100 del importe de los siguientes gastos del período:

a) Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

b) Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con Universidades, Organismos Públicos de investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación y Tecnología.

Es también objeto de deducción el 10 por 100 de las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

Deducción por actividades de innovación tecnológica.

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial. También se incluyen otras actividades de diagnóstico tecnológico.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

1. ° Proyectos cuya realización se encargue a universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el citado Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre.

2. ° Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto.

3. ° Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know-how y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 500.000 euros.

4. ° Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

Los porcentajes de deducción aplicables a la base de deducción serán del 15 por ciento para los conceptos previstos en su ordinal 1° y del 10 por ciento para los previstos en los ordinales restantes.

Los gastos de innovación tecnológica correspondientes a actividades realizadas en el exterior también podrán ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de innovación tecnológica principal se efectúe en España y no sobrepasen el 25 por ciento del importe total invertido.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Para determinar la base de la deducción el importe de los gastos de innovación tecnológica se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

La Ley 62/2003, de 30, Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, modifica el artículo 33, por el que se amplía la deducción adicional de gastos de personal en investigadores cualificados y proyectos de investigación contratados con organismos públicos del 10 al 20 por ciento; el límite de la base de deducción de los gastos correspondientes a la adquisición de tecnología avanzada se aumenta de 500.000 a un millón de euros; y se eleva el límite en la cuota de las deducciones correspondientes a estas actividades del 45 al 50 por ciento.

2.2.2.2. *Deducción por actividades de exportación (Artículo 34)*

1. La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

a) El 25 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25 por 100 de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos períodos impositivos precedentes.

A efectos de lo previsto en este apartado las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora.

b) El 25 por 100 del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

2. No procederá la deducción cuando la inversión o el gasto se realice en un Estado o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

3. La base de la deducción se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos a que se refiere el apartado 1.

4. La deducción prevista en este artículo no podrá exceder del 15 por 100 de la renta o del 4 por 100 de los ingresos que correspondan a la totalidad de las actividades exportadoras de bienes o servicios y de la contratación de servicios turísticos en España.

Las cantidades no deducidas podrán aplicarse respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

El cómputo del plazo para la aplicación de la deducción podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, produciéndose resultados positivos, la renta derivada de las actividades de exportación de bienes o servicios y de la prestación de servicios turísticos en España sea positiva.

2.2.2.3. Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros (Artículo 35)

1. Las inversiones en bienes de interés cultural darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100 de las inversiones que efectivamente se realicen en bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años. A estos efectos se considerarán como inversiones los gastos activables que correspondan al importe de las cantidades que se destinen a la adquisición, conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes declarados de interés cultural inscritos en el Registro.

2. Las inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción del 10 por 100.

3. Las inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción del 5 por 100.

4. La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

La Ley 24/2001, de 27 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2002, da nueva redacción al apartado 2 del artículo 35 que quedará redactado en los siguientes términos:

2. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una deducción del 20 por 100. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero.

El coproductor financiero que participe en una producción española de largometraje cinematográfico tendrá derecho a una deducción del 5 por 100 de la

inversión que financie, con el límite del 5 por 100 de la renta del período derivada de dichas inversiones.

A los efectos de esta deducción, se considerará coproductor financiero la entidad que participe en la producción de las películas indicadas en el párrafo anterior exclusivamente mediante la aportación de recursos financieros en cuantía que no sea inferior al 10 por 100 ni superior al 25 por 100 del coste total de la producción, a cambio del derecho a participar en los ingresos derivados de la explotación de las mismas. El contrato de coproducción en el que deberán constar las circunstancias indicadas, se presentará ante el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

El apartado 4 del artículo 35 quedará redactado de la siguiente forma:

Las inversiones realizadas en bienes del activo material 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 el cumplimiento o, en su caso, mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra de 10 por 100 de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

La deducción prevista en el párrafo anterior también se aplicará en el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, sólo para aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica.

2.2.2.4. Deducción por gastos de formación profesional (Artículo 36)

1. La realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 65 por 100 del importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades, e imputables como ingreso en el período impositivo.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional en el período impositivo sean mayores que la media de los

efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 10 por 100 sobre el exceso respecto de la misma.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior se considerará formación profesional el conjunto de acciones formativas desarrolladas por una empresa, directamente o a través de terceros, dirigido a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo. En ningún caso se entenderán como gastos de formación profesional los que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tengan la consideración de rendimientos del trabajo personal.

Con efectos en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, se añade un nuevo apartado 3 en el artículo 36 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, con la siguiente redacción:

3. La deducción también se aplicará por aquellos gastos efectuados por la entidad con la finalidad de habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías. Se incluyen entre dichos gastos los realizados para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a internet, así como los derivados de la entrega gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su "software" y periféricos asociados, incluso cuando el uso de los mismos por los empleados se pueda efectuar fuera del lugar y horario de trabajo. Los gastos a que se refiere este apartado tendrán la consideración, a efectos fiscales, de gastos de formación de personal y no determinarán la obtención de un rendimiento del trabajo para el empleado.

2.2.2.5. Deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material (Disposición adicional duodécima)

1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 5 por 100 del importe de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, que sean puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de dichos períodos impositivos.

2. La base de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción.

3. Será requisito para el disfrute de la deducción por inversiones que los elementos permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1 de esta Ley, que se aplique, fuera inferior.

El importe de la deducción no podrá exceder del 15 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, entendiéndose que esas cantidades están incluidas entre las deducciones a que se refiere el apartado 4 de la disposición transitoria undécima.

2.2.2.6. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (Artículo 36.ter)

Artículo introducido por la Ley 24/2001, de 27 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2002.

Se deducirá de la cuota íntegra el 17 por 100 del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente, e integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 127 bis de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y con los requisitos de este artículo. Esta deducción será del 7 por 100, del 2 por 100 o del 22 por 100 cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por 100, del 20 por 100 ó del 40 por 100, respectivamente.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

No se entenderán comprendidos en la presente letra los valores que no otorguen una participación en el capital social. A los efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afectos a actividades económicas.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de los mismos.

No se entenderán comprendidos en la presente letra los valores que no otorguen una participación en el capital social y los representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 de este artículo, que se haya integrado en la base imponible. A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

2.2.2.7. Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social (Artículo 36. quater)

Artículo introducido por la Ley 24/2001, de 27 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2002.

Son objeto de deducción las contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.

El sujeto pasivo podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo.

Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe reseñado en el párrafo anterior.

2.2.3. Límites para la aplicación de las deducciones

Las deducciones no podrán exceder conjuntamente del 35% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

El Real Decreto Ley 3/2000, de 23 de Junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, modifica el artículo 37 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, quedando redactado de la siguiente manera:

Artículo 37. Normas comunes a las deducciones previstas en el presente capítulo.

Las deducciones previstas en el presente capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los capítulos II y III de este Título.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 33 y 33 bis de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

El importe de las deducciones previstas en este capítulo a las que se refiere el presente apartado, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 45 por 100 cuando el importe de la deducción prevista en los artículos 33 y 33 bis, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

2.3. REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, DE 5 DE MARZO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Justificación de la reforma

Esta reforma tiene por objeto incrementar la claridad del sistema tributario mediante la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afectan a estos tributos, contribuyendo con ello a mejorar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y de los contribuyentes.

No obstante, el Real Decreto Legislativo 4/2004, incluye algunas modificaciones de particular relevancia en relación con que los incentivos a la inversión.

2.3.1. Deducciones

2.3.1.1. Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores (Artículo 38)

El porcentaje de deducción a aplicar sobre la cuota íntegra para las inversiones en *bienes de interés cultural* se modifica del 10% al 15%, para las *inversiones en producciones cinematográficas* pasa del 10% al 20%. Además, el coproductor financiero que participe en una producción española de largometraje cinematográfico tendrá derecho a una deducción del cinco por ciento de la inversión que financie, con el límite del cinco por ciento de la renta del período derivada de dichas inversiones.

Las nuevas inversiones con derecho a deducción son las siguientes:

- Las *inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos* vía satélite que se incorporen a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10 por ciento del importe de dichas inversiones.

- Las *inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas* o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera, darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10 por ciento del importe de dichas inversiones.

- Las *inversiones y gastos en locales homologados por la Administración pública competente para prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil* a los hijos de los trabajadores de la entidad, y los gastos derivados de la contratación de este servicio con un tercero debidamente autorizado, darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 10 por ciento del importe de dichas inversiones y gastos.

La base de la deducción se minorará en la parte del coste del servicio repercutido por la empresa a los trabajadores y en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para la prestación de dicho servicio e imputables como ingreso en el período impositivo. La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

2.3.1.2. Deducción por inversiones medioambientales (Artículo 39)

Deducción introducida por la Ley 24/2001, de 27 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2002. Regulado en el artículo 35.4.

2.3.1.3. Deducción por gastos de formación profesional (Artículo 40)

La deducción por gastos de formación profesional se amplía para aplicarla a los gastos efectuados por la entidad con la finalidad de habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías.

Se incluyen entre dichos gastos los realizados para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a internet, así como los derivados de la entrega gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su software y periféricos asociados, incluso cuando su uso por los empleados se pueda efectuar fuera del lugar y horario de trabajo. Los gastos a que se refiere este apartado tendrán la consideración, a efectos fiscales, de gastos de formación de personal y no determinarán, la obtención de un rendimiento del trabajo para el empleado.

36

2.3.1.4. Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (Artículo 41)

Se deducirá de la cuota íntegra la cantidad de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores minusválidos, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos del período inmediato anterior, contratados de acuerdo a la integración social de los minusválidos, por tiempo indefinido y que desarrollen jornada completa.

Los trabajadores que dan derecho a la deducción no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo.

2.3.1.5. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (Artículo 42)

Se amplía el porcentaje de deducción de 17% al 20%, de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales. Esta deducción será del 10 por ciento, antes del 7 por ciento, del 5 por ciento antes el 2 por ciento o del 25 por ciento antes el 22 por ciento, cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 40 por ciento, respectivamente.

2.3.2. Límite a las deducciones

- Se suprime la limitación a la deducción por actividades de exportación, del 15% de la renta o del 4% de los ingresos que correspondan a la totalidad de las actividades exportadoras de bienes o servicios y de la contratación de servicios turísticos en España.

- No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

La tabla 2.1 permite apreciar las variaciones de las deducciones establecidas en el Impuesto sobre sociedades desde 1978 hasta 2005.

Tabla 2.1. Cuadro resumen sobre vigencia de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

CUADRO RESUMEN SOBRE VIGENCIA DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

DEDUCCIONES DE LA CUOTA	1978-1982	1983-1984	1985-1987	1988	1989	1990	1991	1992-1993	1994-1995	1996	1997-1998	1999	2000-2001	2002	2003-2005
Activos fijos nuevos	10%	12%	15%	10%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	-----	-----	-----	-----	-----
Creación de empleo	-----	25%	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Incremento promedio de plantilla	-----	-----	500 mil ptas	500 mil ptas	500 mil ptas	500 mil ptas	500 mil ptas	500 mil ptas	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Incremento promedio de plantillas trabajadores minusválidos	-----	-----	-----	-----	-----	700 mil ptas	700 mil ptas	700 mil ptas	700 mil ptas	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Edición de libros	10%	10%	10%	10%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%
Producción cinematográfica	10%	10%	10%	10%	5%	5%	5%	5%	10%	10%	10%	20%	20%	20%	20%
Coprodutor financiero producc.cinematográficas	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	5%	5%	5%	5%
Protección medio ambiente	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	10%	10%	10%	10%	10%
Transporte por carretera	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	10%	10%	10%
Empresas exportadoras	10%	10%	10%	10%	5%	5%	5%	20%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%
Investigación y desarrollo	10%	10%	10%	10%	15% 30%	15% 30%	15% 30%	15% / 30% / 45%	15% / 30% / 45%	20% / 40%	20% / 40%	20% / 40%	30% / 50%	30% / 50%	30% / 50%
Investigación tecnológica	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	15% / 10%	15% / 10%	15% / 10%
Fomento tecnologías información y comunicación	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	10%	10%	15%
Bienes de interés cultural	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%	10%
Formación profesional	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	5%	5% / 10%	5% / 10%	5% / 10%	5% / 10%	5% / 10%	5% / 10%
Reinversión de beneficios extraordinarios	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	17%	20%
Contribuciones a planes de pensiones y patrim.proteg.	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	10%	10%
Servicios de guardería infantil	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	10%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal años 1992-2005.

2.4. LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES, SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y SOBRE EL PATRIMONIO

Justificación de la reforma

38

La Ley 35/2006 considera que, en los últimos años, se ha producido una mayor aproximación entre las normas fiscales de cálculo de la base imponible y el resultado contable, manteniendo una estabilidad en los tipos nominales de gravamen e incorporando numerosos incentivos fiscales. Al mismo tiempo, se ha ampliado sustancialmente el ámbito de aplicación del régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas.

No obstante, la creciente globalización de la economía ha supuesto una importante preocupación por la productividad y el crecimiento económico. Esta tendencia ha ido, a su vez, acompañada de nuevas tendencias en la fiscalidad internacional, en las que se destacan la reducción de tipos nominales para empresas y personas físicas, la simplificación de tarifas e incentivos fiscales, así como la búsqueda de una disminución en la tributación del factor trabajo. Al mismo tiempo cabe señalar, el intento de lograr una mayor homogeneidad en el tratamiento fiscal del ahorro, vinculado sin duda a la creciente libertad de circulación de capitales, y una mayor importancia relativa de la imposición medioambiental.

La reforma parcial de Impuesto sobre sociedades que se aborda en 2006 se inscribe en este marco. En consecuencia, se profundiza en la modernización del sistema tributario español con una visión estratégica e integral al objeto de contribuir a la mejora del modelo de crecimiento y de la competitividad, planteamiento que se adecua a la realidad social y económica de España. Las novedades que se proponen se incorporan manteniendo en lo posible la estructura de los textos vigentes y el contenido que se considera adecuado. Por otra parte, es de destacar la dimensión temporal de la reforma relativa al Impuesto sobre sociedades, ya que está prevista su implantación gradual.

En definitiva, la reforma del Impuesto sobre sociedades en 2006 responde a la necesidad de defender la posición competitiva de nuestras empresas en el ámbito comunitario, alcanzar una mayor coordinación fiscal con los países de nuestro entorno,

simplificar la estructura del mismo y lograr una mayor neutralidad en su aplicación, fomentando la creación de empresas y se efectúa de forma gradual.

El principio de coordinación internacional exige que se tomen en consideración las tendencias básicas de los sistemas fiscales de nuestro entorno, más aún en el contexto de un Mercado Único europeo. Este principio se fundamenta en la internacionalización de nuestra economía.

39

Medidas tales como la reducción de tipos de gravamen, reducción que se ha ido produciendo paulatinamente en los diferentes Estados, y la simplificación de los incentivos fiscales son consecuencias de dicho principio. Los aspectos mencionados constituyen la primera fase de la reforma prevista en el Impuesto que se completa, en sus aspectos sustanciales, una vez se haya producido el desarrollo de la adecuación de la normativa contable a las Normas Internacionales de Contabilidad, dada su relación con el Impuesto sobre sociedades (Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre).

2.4.1. Tipo de gravamen

El tipo general de gravamen del Impuesto sobre sociedades se reduce en cinco puntos, del 35 al 30% por ciento, de forma gradual en dos años, de forma que a partir del año 2007 quede fijado en un 32,5 por ciento y un 30 por ciento en el año 2008. Igualmente en dos ejercicios se reduce en cinco puntos porcentuales el tipo de gravamen incrementado, aplicable a las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, desde el 40% hasta situarse en un 35 por ciento en el año 2008.

Asimismo, la reforma presta especial atención a la pequeña y mediana empresa, como elemento dinamizador de la actividad económica, de manera que la reducción de cinco puntos de sus tipos impositivos se realiza en un solo ejercicio, por lo que su tipo impositivo, para aquella parte de su base imponible que no supere una determinada cuantía, quedará fijado en un 25 por ciento a partir del ejercicio 2007, mientras que el exceso sobre la misma tributará al tipo del 30 por ciento a partir de ese mismo año.

2.4.2. Incentivos fiscales

Por lo que respecta a los incentivos fiscales, éstos han de justificarse con base en desequilibrios del mercado ya que el principio de neutralidad exige que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos y la localización de las inversiones, excepto que dicha alteración tienda a superar dichos desequilibrios.

En muchos casos, los estímulos fiscales a la inversión son poco eficaces, presentan un elevado coste recaudatorio, complican la liquidación y generan una falta de neutralidad en el tratamiento fiscal de distintos proyectos de inversión.

Por ello, la eliminación de los incentivos tiene por objeto simplificar significativamente la aplicación del tributo y facilitar su gestión por parte de la Administración tributaria, satisfaciendo así el principio de transparencia, que exige que las normas tributarias sean inteligibles y precisas y que de su aplicación se derive una deuda tributaria cierta. En definitiva, la reducción del tipo impositivo va acompañada de la progresiva eliminación de determinadas bonificaciones y deducciones que provocan efectos distorsionadores, manteniendo las deducciones que persiguen eliminar una doble imposición, logrando así una mayor equidad en el tributo. Por otra parte, se mantiene la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios estableciendo limitaciones al objeto de asegurar la inversión en actividades productivas.

La mayoría de las deducciones se van reduciendo paulatinamente hasta su completa desaparición a partir del año 2011. Esta reducción gradual se prolonga hasta el 2014 respecto de la bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas y de libros, y de las deducciones por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros. Mención especial merece la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, cuya aplicación se mantiene otros cinco años, conservando esta deducción la estructura actual si bien se reducen los porcentajes de deducción en la misma proporción en que se minoran los tipos de gravamen, al objeto de que las empresas puedan adaptar sus políticas de inversión al nuevo marco de ayudas públicas de impulso a estas actividades, dado que se introduce un nuevo instrumento, alternativo al fiscal, incentivador de estas mismas actividades, consistente en una bonificación de las cotizaciones a la Seguridad Social a favor del personal investigador.

Asimismo, desaparece también la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero en el año 2007 dado que el Impuesto contiene otras fórmulas incentivadoras de la internacionalización de las empresas.

La Disposición adicional décima establece la reducción de las siguientes deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre sociedades, mediante la aplicación de coeficientes reductores (Tabla 2.2).

Tabla 2.2. Resumen de la evolución de los coeficientes reducción.

TABLA RESUMEN DE LA EVOLUCIÓN DE LOS COEFICIENTES REDUCCIÓN		COEFICIENTES						
DEDUCCIONES DE LA CUOTA	%	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Tecnologías de información y comunicación (art.36 TRLIS)	10%	0,8	0,6	0,4	0,2	--	--	--
Sistemas de navegación y localización de vehículos (art.38.4 TRLIS)	10%	0,8	0,6	0,4	0,2	--	--	--
Adaptación de vehículos para discapacitados (art.38.5 TRLIS)	10%	0,8	0,6	0,4	0,2	--	--	--
Guarderías para hijos de trabajadores (art.38.6 TRLIS)	10%	0,8	0,6	0,4	0,2	--	--	--
Inversiones medioambientales (art.39 TRLIS)	10%	0,8	0,6	0,4	0,2	--	--	--
Formación profesional (art.40 TRLIS)	5% 10%	0,8	0,6	0,4	0,2	--	--	--
Aportaciones a planes de pensiones o a mutualidades de previsión (art.43 TRLIS)	10%	0,8	0,6	0,4	0,2	--	--	--
Gastos de I+D (art.35.1 TRLIS Y LIS)	30% 50%	0,92	0,85	--	--	--	--	--
Personal investigador (art.35.1 TRLIS Y LIS)	20%	0,92	0,85	--	--	--	--	--
Inversiones en I+D (art.35.1 TRLIS Y LIS)	10%	0,92	0,85	--	--	--	--	--
Innovación tecnológica (art.35.2 TRLIS Y LIS)	10% 15%	0,92	0,85	--	--	--	--	--
Actividad exportadora (art.37 TRLIS) (regulada en %)	25%	12%	9%	6%	3%	--	--	--
Inversión en bienes de interés cultural (art.38.1 TRLIS)	15%	0,875	0,750	0,625	0,500	0,375	0,250	0,125
Producciones cinematográficas (art.38.2 TRLIS)	20%	0,875	0,750	0,625	0,500	0,375	0,250	0,125
Edición de libros (art.38.3 TRLIS)	5%	0,875	0,750	0,625	0,500	0,375	0,250	0,125

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 35/2006.

En definitiva, con esta Ley se logra una mayor coordinación fiscal y convergencia en el ámbito del Impuesto sobre sociedades, aproximando nuestro tipo impositivo al de los países de nuestro entorno y reduciendo los incentivos fiscales selectivos, cada vez en más desuso. Además, se avanza en la reducción de las distorsiones generadas por la diversidad de tipos en la Unión Europea. Con la importante reducción del tipo impositivo y la eliminación de las bonificaciones y deducciones se pretende que la fiscalidad no distorsione la libertad de movimiento de capitales, bienes y servicios, y que al lograr una mayor coordinación fiscal internacional mejore nuestra situación competitiva en el entorno internacional.

La Ley 35/2006 introduce, además, las siguientes modificaciones en relación con las demás deducciones:

1) Se establece el siguiente régimen para la deducción por gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información:

1. Los gastos e inversiones efectuados durante los años 2007, 2008, 2009 y 2010, para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización sólo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo, tendrá el siguiente tratamiento fiscal (Disposición adicional vigésima quinta):

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: dichos gastos e inversiones tendrán la consideración de gastos de formación en los términos previstos en el artículo 42.2.b) de esta Ley.

b) Impuesto sobre sociedades: dichos gastos e inversiones darán derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 40 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, ver detalle en el punto 2.3.1.2.

Entre los gastos e inversiones a que se refiere esta disposición adicional se incluyen, entre otros, las cantidades utilizadas para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a Internet, así como los derivados de la entrega, actualización o renovación gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su software y periféricos asociados.

2) La Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (Artículo 42) se mantiene con las modificaciones de porcentajes de deducción sobre la cuota íntegra que pasan del 20% al 12%. La deducción será del 7% antes el 10%, del 2% antes el 5% o del 17% antes el 25% cuando la base imponible tribute a los tipos del 25%, del 20% o del 35% antes 40%.

3) Se eliminan también las deducciones por inversiones en cumplimiento de los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público, reguladas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, modificándose la deducción por gastos de propaganda y publicidad de dichos acontecimientos, al objeto de adecuarlos a actuaciones de mecenazgo.

La tabla 2.3. permite apreciar las variaciones de las deducciones establecidas en el Impuesto sobre sociedades desde 2006 hasta 2015.

Tabla 2.3. Cuadro resumen sobre vigencia de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

DEDUCCIONES DE LA CUOTA	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gastos de I+D (art.35.1 TRLIS Y LIS)	30% 50%	27% 46%	25% 42%	25% 42%	25% 42%	25% 42%	25% 42%	25% 42%	25% 42%	25% 42%
Personal investigador (art.35.1 TRLIS Y LIS)	20%	18%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%	17%
Inversiones en I+D (art.35.1 TRLIS Y LIS)	10%	9%	8%	8%	8%	8%	8%	8%	8%	43% 8%
Innovación tecnológica (art.35.2 TRLIS Y LIS)	10% 15%	9% 13%	8%	8%	8%	8% 12%(1)	12%	12%	12%	12%
Tecnologías de información y comunicación (art.36 TRLIS)	15%	12%	9%	6%	3%	--	--	--	--	--
Actividad exportadora (art.37 TRLIS)	25%	12%	9%	6%	3%	--	--	--	--	--
Inversión de beneficios (art.37 nuevo TRLIS)(2)	--	--	--	--	--	--	--	10%-5%	10%-5%	--
Inversión en bienes de interés cultural (art.38.1 TRLIS)	15%	14%	12%	10%	8%	6%	4%	2%	--	--
Producciones cinematográficas (art.38.2 TRLIS y 36.1 LIS)	20%	18%	18%	18%	18%	18%	18%(3)	18%(3)	18%(3)	18%-20%
Coprodutor financiero (art.38.2 TRLIS)	5%	5%	5%	5%	5%	5%	5%(3)	5%(3)	5%(3)	--
Producciones cinematográficas internacionales (art.36.2 LIS)	--	--	--	--	--	--	--	--	--	15%
Espectáculos en vivo (art.36.3 LIS)	--	--	--	--	--	--	--	--	--	20%
Edición de libros (art.38.3 TRLIS)	5%	5%	4%	4%	3%	2%	2%	1%	--	--
Sistemas de navegación y localización de vehículos (art.38.4 TRLIS)	10%	8%	6%	4%	2%	--	--	--	--	--
Adaptación de vehículos para discapacitados (art.38.5 TRLIS)	10%	8%	6%	4%	2%	--	--	--	--	--
Guarderías para hijos de trabajadores (art.38.6 TRLIS)	10%	8%	6%	4%	2%	--	--	--	--	--
Protección del medio ambiente (art.39.1 TRLIS)	10%	8%	6%	4%	2%	2% 8%(4)	8%	8%	8%	--
Vehículos de transporte por carretera (art.39.2 TRLIS)	12%	10%	8%	5%	3%	--	--	--	--	--
Aprovechamiento de energías renovables (art.39.3 TRLIS)	10%	8%	6%	4%	2%	--	--	--	--	--
Formación profesional (art.40 TRLIS)	5% 10%	4% 8%	3% 6%	4% 2%	1% 2%	1%(5) 2%	1%(5) 2%	1%(5) 2%	1%(5) 2%	--
Trabajadores con discapacidad (art.41 TRLIS y 38 LIS)	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	9.000/ 12.000(6)	9.000/ 12.000(6)
Reinversión de beneficios extraordinarios (tipo gravamen general) (art.42 TRLIS)	20%	14,50%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	12%	--
Aportaciones a planes de pensiones y patrimonios protegidos (art.43 TRLIS)	10%	8%	6%	4%	2%	--	--	--	--	--
Deducción por creación de empleo (art.43 TRLIS y 37 LIS) (7)	--	--	--	--	--	--	--	3.000/ 50%(7)	3.000/ 50%(7)	3.000/ 50%(7)

(1) Aplicable a las actividades de innovación tecnológica realizadas en los períodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011 (Ley 2/2011, de 4 marzo).

(2) Deducción introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, que da nueva redacción al artículo 37 del TRLIS, aplicable en el ámbito de las empresas de reducida dimensión.

(3) Prorrogado con carácter indefinido (RD-Ley 8/2011, Ley 2/2012, de 29 de junio, Ley 17/2012, de 27 de diciembre y Ley 16/2013, de 29 de octubre).

(4) Aplicable a las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente realizadas en los períodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011 (Ley 2/2011, de 4 de marzo).

(5) Aplicable sólo a los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación realizadas en 2011,2012,2013 y 2014 (Ley 39/2010, de 22 de diciembre, RD-Ley 20/2011, Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y Ley 22/2013, de 23 de diciembre).

(6) Modificación introducida por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, que da nueva redacción al artículo 41 de TRLIS.

(7) Deducción introducida por la Ley 3/2012, de 6 de junio, que da nueva redacción al artículo 43 del TRLIS. 50% de la prestación por desempleo. A partir de 2014, deducción proporcional a la jornada contratada.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal años 2006-2015.

2.5. MEDIDAS ADOPTADAS POR EL GOBIERNO MOTIVADAS POR LA CRISIS ECONÓMICA

De los grandes impuestos, Renta, Sociedades e IVA, incluso si consideramos los impuestos especiales, el de Sociedades es el que ha tenido un peor comportamiento en esta situación económica, naturalmente ligado a la reducción de beneficios de las entidades. Tabla 2.4. muestra la evolución de la recaudación total del Estado por el Impuesto de sociedades en el período de crisis.

44

Tabla 2.4. Recaudación del Impuesto sobre sociedades 2007-2014

RECAUDACIÓN TOTAL DEL ESTADO (MILLONES DE EUROS)	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	A07-14	A13-14
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	44823	27301	20188	16198	16611	21435	19945	18713	-58,25%	-6,18%

Fuente: AEAT

Si en Renta e IVA las medidas normativas han conseguido paliar la sangría recaudatoria y en 2014 se han llegado a superar, en términos nominales, los ingresos de 2007, en Sociedades el importe recaudado el año 2014 se ha reducido en más de la mitad respecto al de 2007 y, además, se ha perdido recaudación respecto a 2013, ello a pesar de que, si bien no se han incrementado los tipos impositivos, como se hizo en los otros tributos, sí se han regulado medidas para ampliar las bases, limitando gastos deducibles, poniendo topes a la compensación de bases imponibles negativas o incrementando el importe de los pagos fraccionados.

En un primer momento, con el objetivo de impulsar el crecimiento de la economía española y, con él, la creación de empleo, y de hacerlo sobre unas bases más sólidas y sostenibles, por el RD Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, el Gobierno aprobó una serie de medidas que pretendían reforzar la capacidad de nuestro tejido productivo y garantizar a su vez, el apoyo efectivo de las instituciones públicas a este crecimiento. En última instancia, las medidas tenían por objeto alcanzar la recuperación económica. Las medidas que se reflejaron en el Impuesto sobre sociedades fue la ampliación del régimen de libertad de amortización a condición de mantenimiento del empleo.

La disposición adicional undécima del TRIS permitía, para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, la aplicación del régimen de libertad de amortización. Los requisitos para su aplicación es que dichos activos fueran puestos a disposición del

sujeto pasivo en los periodos iniciados dentro de los años 2009 y 2010 y durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entraran en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantuviese respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.

Otras medidas aprobadas durante el período de crisis, han sido las siguientes:

- El RD Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, modifica la disposición adicional undécima, de manera que se podía aplicar la libertad de amortización sin mantenimiento de empleo para las inversiones realizadas de 2011 a 2015.

- El RD Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público tiene como prioridad el aumento los ingresos fiscales procedentes del Impuesto sobre sociedades con el fin de corregir el desequilibrio presupuestario. En consecuencia, se eliminó la libertad de amortización regulada en la disposición adicional undécima de la Ley del Impuesto sobre sociedades, cuyo mantenimiento, en ausencia total de requisitos vinculados al empleo, resultaba claramente inviable, así que la libertad de amortización sin mantenimiento de empleo se mantuvo desde el 1 de enero de 2011 hasta el 30 de marzo de 2012.

La tabla 2.5 muestra la información referente a la cuantía de los beneficios fiscales presupuestados, para los ejercicios 2013-15. En 2014, los beneficios fiscales habrían lastrado la recaudación de 2014 en 3.310 millones de euros, las partidas más importantes son los beneficios regulados para pymes, como la inversión de beneficios y los tipos reducidos, seguidos por la deducción de saldos pendientes de los incentivos a la inversión de ejercicios anteriores.

Tabla 2.5. Beneficios fiscales presupuestados para 2013-2015

Concepto	2013	2014	2015	%
Ajuste B.I: Libertad amortización y amort. Especiales	108.990,00	94.470,00	88.070,00	2,19%
Reducción del tipo para actividades de nueva creación		176.000,00	338.830,00	8,41%
Ajuste B.I: Reserva para inversiones en Canarias	155.780,00	112.590,00	113.520,00	2,82%
Ajuste B.I: Incentivos fiscales al mecenazgo	1.890,00	11.420,00	2.490,00	0,06%
Ajuste B.I: Rég. espec. ent. navieras en función tonelaje	42.390,00	28.030,00	37.130,00	0,92%
Ajuste B.I: Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	8.210,00	5.230,00	9.390,00	2,19%
Tipos reducidos: Tipo del 25% para PYME	657.940,00	495.530,00	573.310,00	14,23%
Reducc. tipo PYME por mantenimiento o creación empleo	487.280,00	365.760,00	348.810,00	8,66%
Sociedades de inversión	75.070,00	52.430,00	65.780,00	1,63%
Tipos reducidos: Restantes entidades	186.500,00	161.850,00	164.830,00	4,09%
Bonificaciones: Cooperativas especialmente protegidas	21.370,00	15.410,00	14.910,00	0,37%
Bonificaciones: Empresas navieras de Canarias	18.610,00	26.230,00	10.990,00	0,27%
Bonificaciones: Venta de bienes corporales producidos Canarias	51.760,00	59.170,00	64.610,00	1,60%
Bonificaciones: Entidades dedicadas al arrendamiento viviendas	20.230,00	21.870,00	19.130,00	0,47%
Bonificaciones: Operaciones financieras	30.800,00	14.210,00	60.530,00	1,50%
Bonificaciones: Entidades que operan en Ceuta y Melilla	36.560,00	22.500,00	22.630,00	0,56%
Bonificaciones: Actividades export. y prest. serv. pub. loc.	31.390,00	28.840,00	115.800,00	2,87%
Deducciones: Producciones cinematográficas	7.990,00	5.890,00	2.630,00	0,07%
Deducciones: Patrimonio Histórico	70,00	20,00		
Deducciones: Formación profesional	2.900,00	490,00	320,00	0,01%
Deducciones: Edición de libros	1.040,00	590,00		
Deducciones: Creación de empleo para trabaj. con discapac.	2.120,00	3.110,00	2.360,00	0,06%
Creación de empleo por contrato de apoyo a los emprendedores		40.270,00	23.900,00	0,59%
Deducciones: Inversiones en Canarias	119.280,00	107.620,00	108.150,00	2,68%
Deducciones: Reinversión de beneficios extraordinarios	189.200,00	174.150,00	148.760,00	3,69%
Inversión de beneficios de PYME		547.000,00	496.310,00	12,32%
Deducciones: Donaciones	91.660,00	67.340,00	68.980,00	1,71%
Deducciones: Acontecimientos de excepcional interés público	98.840,00	77.190,00	93.440,00	2,32%
Deducc: Saldos ptes. incentivos inver. ejercicios anteriores	349.050,00	339.020,00	303.240,00	7,53%
Deducciones: Protección del medio ambiente	6.810,00	12.450,00	10.980,00	0,27%
Deducciones: Actividades de I+D e innovación tecnológica	281.090,00	243.270,00	639.910,00	15,88%
Total	3.084.820,00	3.309.950,00	3.949.740,00	100,00%

Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. Año 2014.

Cifras en miles de €.

- La Ley 3/2012, de 6 de Julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, en la disposición final decimoséptima, establece con efectos desde el 12 de febrero de 2012, una nueva deducción por creación de empleo, por la que se da una nueva redacción al artículo 43 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

Artículo 43. Deducciones por creación de empleo.

1. Las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral, que sea menor de 30 años, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de

la Ley de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo regulada en el Título III del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, podrán deducir de la cuota íntegra el 50 por ciento del menor de los siguientes importes:

a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.

b) El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que, en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

3. Las deducciones previstas en los apartados anteriores se aplicarán en la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos señalados en este artículo determinará la pérdida de la deducción, que se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta Ley.

No obstante, no se entenderá incumplida la obligación de mantenimiento del empleo cuando el contrato de trabajo se extinga, una vez transcurrido el periodo de prueba, por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.

El trabajador contratado que diera derecho a una de las deducciones previstas en este artículo no se computará a efectos del incremento de plantilla establecido en los artículos 108, apartado 1, párrafo segundo, y 109, ambos de esta Ley.

- El Real Decreto Ley 16/2013, de 20 de Diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores, mediante la disposición final cuarta, añade un apartado 4 al artículo 43, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado de la siguiente manera:

4. En el supuesto de contratos a tiempo parcial, las deducciones previstas en este artículo se aplicarán de manera proporcional a la jornada de trabajo pactada en el contrato.

- La Ley 16/2012, de 27 de Diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, se introduce una medida de carácter temporal, tendente a limitar parcialmente, para grandes empresas, la amortización fiscalmente deducible correspondiente a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 con el objeto de conseguir un incremento recaudatorio en esta figura impositiva.

- La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, modifica el artículo 41, ampliando la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos a 9.000 euros y siendo de aplicación para trabajadores con discapacidad entre un 33% y un 65%.

Límite deducciones

La Ley 2/2011, de 4 de Marzo, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, en su artículo 65. 2, establece que el límite de las deducciones del capítulo IV del del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades será del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones en relación con las deducciones aplicadas en los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012, 2013, 2014 o 2015. No obstante, dicho límite será del 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Asimismo, desde 2012 dicho límite se aplica a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

2.6. LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Justificación de la reforma

La pertenencia a un mundo globalizado cada vez más interactivo enmarcado de manera muy destacada por el entorno de la Unión Europea, la necesidad de competir en mercados internacionales, la adaptación de la norma al derecho comunitario o el incremento de la necesaria lucha contra el fraude fiscal, son razones fundadas para proceder a esta revisión general del Impuesto sobre sociedades. A su vez, la excepcional crisis que ha sufrido la recaudación de este Impuesto, más allá de la propia crisis económica que ha venido aconteciendo en los últimos años, crisis recaudatoria que exige una reacción del legislador para volver a situar a este Impuesto como elemento clave en su contribución al sostenimiento de las cargas públicas.

Por otra parte la reforma actual, presta particular atención a la pequeña y mediana empresa, que constituyen un elemento característico en la configuración de nuestro tejido empresarial y que requiere normas más sencillas y neutrales, que permitan impulsar su crecimiento, consolidando la competitividad de nuestra economía.

Adaptación de la norma al derecho comunitario.

El entorno comunitario constituye, hoy en día, un elemento indispensable a tener en cuenta en cualquier reforma del sistema tributario español. En este sentido, dentro de las medidas que buscan esta adaptación, requiere una especial consideración el tratamiento del sistema de eliminación de la doble imposición establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades, que había sido cuestionado por la Comisión Europea, de manera que esta Ley pretende dar cumplimiento al ordenamiento comunitario, equiparando el tratamiento de las rentas internas e internacionales. Igualmente, las modificaciones realizadas en los regímenes especiales de consolidación fiscal y reestructuraciones pretenden, entre otros objetivos, favorecer el cumplimiento

de la indispensable compatibilidad con el ordenamiento comunitario. En definitiva, esta Ley procura ser especialmente rigurosa desde la perspectiva de su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal

La caída recaudatoria del Impuesto sobre sociedades en los últimos años ha hecho necesaria la adopción de medidas al objeto de paliar el déficit de recursos, con el objeto de alcanzar la estabilidad necesaria que la sostenibilidad del sector público requiere. En este sentido, se adoptan medidas que tratan de ampliar la base imponible del Impuesto, como es el caso de la extensión de la no deducibilidad del deterioro de valor a todos los elementos patrimoniales del inmovilizado empresarial, o las modificaciones introducidas en la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, así como la eliminación de determinadas deducciones.

Las principales novedades introducidas por la Ley 27/2014 han sido la eliminación de la deducción por inversiones medioambientales, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, contemplada en el capítulo III, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización regulado en el artículo 25 Ley 27/2014, constituyendo de nuevo un incentivo en la base imponible. El resto de deducciones se comentan en el apartado 2.6.2.

Esta medida conjuntamente con la limitación de gastos financieros neutraliza en mayor medida el tratamiento que tiene en el Impuesto sobre sociedades la financiación ajena frente a la financiación propia, objeto primordial tras la crisis económica y en consonancia con las recomendaciones de los organismos internacionales.

2.6.1. Incentivos en la base imponible

2.6.1.1. Correcciones de valor: amortizaciones (Artículo 12)

Se introduce en el artículo 12 el apartado e): Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo.

2.6.1.2. Reserva de capitalización (Artículo 25)

El artículo 25 de la Ley 27/2014 regula la Reserva de capitalización por la que no se somete a tributación aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta

reserva en algún tipo concreto de activo, mediante una reducción de la base imponible. Con esta medida se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad.

En concreto, los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen del 25 por ciento, las entidades de nueva creación y las entidades que tributan al 30 por ciento, tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- El importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

- Se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en el artículo 25.1 podrá superar el importe del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley (dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de determinados deudores) y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

2.6.2. Deducciones

2.6.2.1. Deducción actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (Artículo 35)

Se modifican los porcentajes de deducción, en relación con la Ley 35/2006, que pasan del 30% al 25% de los gastos efectuados en el período impositivo. En el caso que los gastos en el período superen la media de los efectuados en los dos años anteriores, el

porcentaje pasa del 50% al 42% sobre el exceso. La deducción adicional por los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y tecnología pasa del 20% al 17%. En las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo pasa del 10% al 8%.

Por otra parte, se amplía el concepto de innovación tecnológica incluyendo los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, los relacionados con la animación y los videojuegos y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

2.6.2.2. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (Artículo 36)

El tratamiento del sector cinematográfico y de las artes escénicas requiere un apartado especial, recogiendo en el artículo 36 de esta Ley un incremento sustancial en los incentivos fiscales vinculados al mismo.

Por una parte, con el objeto de beneficiar el desarrollo de la industria cinematográfica española, se incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales al 20 por ciento para el primer millón de euros, lo que, unido a la referida reducción del tipo de gravamen potencia sustancialmente la deducción destinada al cine y a las series audiovisuales. Si la producción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción del 18 por ciento. Asimismo, se introduce un requisito de territorialización, que garantiza la aplicación del incentivo en producciones realizadas sustancialmente en España.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros. También se introduce un nuevo incentivo fiscal en el supuesto de espectáculos en vivo de las artes escénicas y musicales.

Por otra parte, para el caso de grandes producciones internacionales se establece una deducción del 15 por ciento de los gastos realizados en territorio español siempre que éstos sean de, al menos, de 1 millón de euros, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones que tienen un alto impacto económico y, en especial, turístico.

2.6.3. Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo (Artículo 39)

Se mantienen las normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, contenidas en la regulación anterior, con la novedad de que el derecho de la Administración para comprobar estas deducciones prescribirá a los 10 años.

Asimismo, se introduce como novedad (artículo 39.2) el mecanismo de monetización previsto para la deducción de I+D+i, la posibilidad de aplicar sin límite en la cuota y obtener el abono, con un descuento del 20 por ciento del importe de la deducción y un importe anual máximo de 2 millones de euros adicionales a los 3 millones ya existentes, en aquellas deducciones que se generen en períodos impositivos en que el gasto por I+D exceda del 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

Con el objeto de garantizar la aplicación práctica de la deducción prevista para productores que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales, se establece un mecanismo de monetización, contenido en el artículo 39.3 de la Ley 27/2014, similar al anterior para la deducción por I+D+i.

CAPITULO III: EVOLUCIÓN DE LOS INCENTIVOS A LA INVERSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

En un trabajo que aborda los incentivos fiscales a la inversión no podemos dejar de lado la importancia que los gobiernos de España han concedido y conceden a la inversión efectuada por las empresas de pequeña y mediana dimensión (PYMES). Este tipo de empresas desempeña un papel fundamental en el tejido empresarial español.

Según el Directorio Central de Empresas (DIRCE, 2015), de las 3.182.321 Pymes existentes en nuestro país, 88.590 son sociedades anónimas (2,8%), 1.143.732 son sociedades limitadas (35,9%), 20.616 son sociedades cooperativas (0,6%) y 187.223 adoptan otras formas jurídicas (5,9%). Las restantes Pymes adoptan la forma de empresas individuales o Comunidades de bienes que tributan en el IRPF por actividades empresariales o por el régimen de atribución de rentas.

Tabla 3.1. Distribución de las empresas españolas según condición jurídica, porcentaje sobre el total y tasa de crecimiento anual.

	Persona física	Sociedad anónima	Sociedad limitada	Comunidad de bienes	Sociedad cooperativa	Otras formas jurídicas*	Total
Nº Empresas	1.626.334	88.590	1.143.732	115.826	20.616	187.223	3.182.321
%	51,1%	2,8%	35,9%	3,6%	0,6%	5,9%	100,0%
% Variación anual	3,3%	-3,7%	0,8%	3,8%	-0,2%	3,5%	2,2%

Fuente: INE, DIRCE 2015, (datos a 1 de enero de 2015). *Incluye las siguientes formas: Sociedad colectiva; Sociedad comanditaria; Asociaciones y otros tipos y Organismos autónomos y otros.

Durante 2015, la PYME española mantiene una particular importancia en su contribución a la generación de empleo empresarial, ocupando al 66% del total de trabajadores, cifra similar a la de la media UE. Sin embargo, respecto a la media de la UE, el porcentaje aportado por las microempresas es claramente superior en España.

Tabla 3.2. Empleo empresarial según estrato de asalariados y porcentaje sobre el total en España, y porcentaje en la UE27.

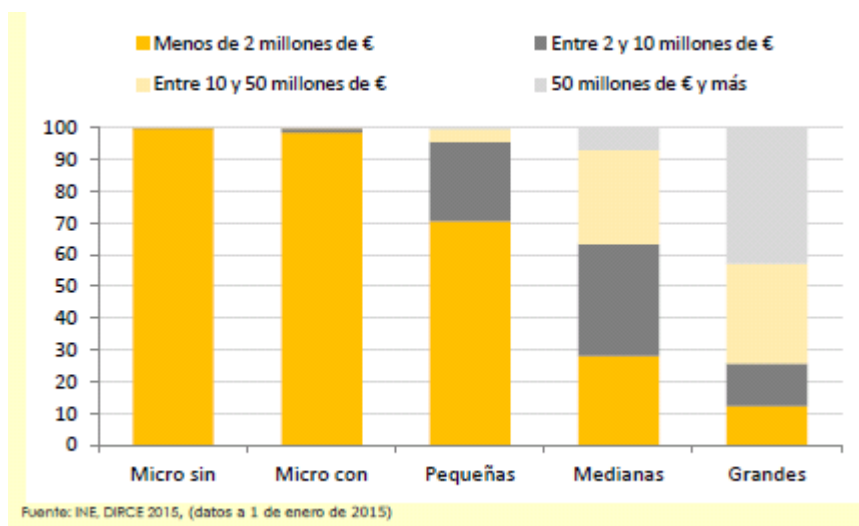
	Micro-empresas 0-9	Pequeñas 10-49	Medianas 50-249	PYME 0-249	Grandes 250 y más	Total
Número Asalariados	4.452.423	2.630.534	2.060.848	9.143.805	4.703.439	13.847.244
%	32,1	19,0	14,9	66,0	34,0	100
UE %	29,2	20,4	17,4	67,0	33,0	100

Fuente: Ministerio de Empleo y Seguridad Social (datos a 31 de diciembre de 2015) y Comisión Europea, Eurostat, DIWecon, DIW, London Economics. Estimaciones para 2015.

El ámbito de aplicación de los incentivos en el Impuesto sobre sociedades para las entidades de reducida dimensión se regula por el importe neto de la cifra de negocios, con la actual Ley 27/2014, el límite es de 10 millones de euros.

El 97,8% de las empresas ingresaron menos de 2 millones de euros. Un 1,7% ingresan entre 2 y 10 millones. Las que tienen ingresos comprendidos entre 10 y 50 millones representan el 0,5%, y sólo el 0,1% ingresaron más de 50 millones de euros en 2014. En el siguiente gráfico se observa la distribución del volumen de ingresos según el tamaño de las empresas.

Gráfico 3.1. Distribución del volumen de ingresos por tamaño de empresa



Su menor dimensión les hace vulnerables a una problemática específica en su que hacer diario que exige especial protección. De toda ella, y en el momento actual de crisis económica caracterizada por un componente de crisis financiera con racionamiento de la oferta de crédito, uno de los problemas más acuciantes es la menor

capacidad para financiar proyectos de inversión, fruto, en gran medida, de las imperfecciones y abusos de los mercados de capital que han contribuido a esa limitación de crédito.

Los incentivos a las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre sociedades se materializan en la extensión de la libertad de amortización a todo tipo de inversiones, aunque a condición de incremento y mantenimiento del empleo, la generalización de la amortización acelerada de equipos mediante la aplicación de un coeficiente multiplicador de los coeficientes de amortización lineal, así como las amortización de las inversiones de escaso valor. Las deducciones de la cuota íntegra propuestas tienen particular incidencia en la inversión, inicialmente con carácter particular, destinadas al fomento de las tecnologías de la información y comunicación, y posteriormente de forma generalizada a todo tipo de inversiones de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias. Finalmente, en relación con el tratamiento de bases imponibles negativas. A su vez, la reforma del Impuesto ha ampliado el ámbito de aplicación de los incentivos a las empresas de reducida dimensión al incrementar la cifra de negocios que determina la exclusión a la aplicación de dichos incentivos.

Se introducen en la Ley 43/1995 y se modifican en sus sucesivas reformas. No obstante, por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, se crea un régimen especial de protección a las pequeñas y medianas empresas, que permite una bonificación del 95% de la cuota del impuesto en los períodos impositivos que se inicien durante 1994, 1995 y 1996, para las sociedades que se constituyan, cumpliendo el requisito de mantenimiento de empleo que se especifica en la Ley, la realización de una inversión superior a 15 millones de pesetas con anterioridad a 1 de enero de 1995.

3.1. LEY 43/1995, DE 27 DE DICIEMBRE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Ley 43/1995 incorpora un conjunto de incentivos fiscales en favor de las empresas de reducida dimensión. Considera como empresas de reducida dimensión aquellas que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 250 millones de pesetas (Art. 122). El tipo de gravamen será el 35%, según lo establecido en el artículo 26 de la Ley 43/1995.

Los incentivos a las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre sociedades se materializan en la extensión de la libertad de amortización a todo tipo de inversiones, aunque a condición de incremento y mantenimiento del empleo, la generalización de la amortización acelerada de equipos mediante la aplicación de un coeficiente multiplicador de los coeficientes de amortización lineal, así como las amortizaciones de las inversiones de escaso valor.

3.2. LEY 6/2000, DE 13 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBAN MEDIDAS FISCALES URGENTES DE ESTÍMULO AL AHORRO FAMILIAR Y A LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA

En esta Ley se manifiesta una decidida apuesta por el apoyo a las pequeñas y medianas empresas y a las iniciativas de innovación e internacionalización empresarial, como fórmula para mejorar su competitividad. Estas medidas de fomento se justifican para garantizar el crecimiento estable de la economía española y evitar el afloramiento de presiones inflacionistas. La consecución de este objetivo hizo imprescindible la aplicación de estas medidas con carácter inmediato, lo que se efectuó mediante el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. La Ley 6/2000 tiene su antecedente inmediato en dicho Real Decreto-ley.

A su vez, la Ley amplía significativamente el ámbito de aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, cuyo importe de la cifra de negocios del período impositivo anterior sea inferior a 3 millones de euros (499.158.000 pesetas), con lo que un gran número de empresas podrán disfrutar de los incentivos fiscales establecidos, y se mejora el régimen de la reinversión de beneficios empresariales.

3.2.1. Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión (Artículo 127)

1. Los elementos del inmovilizado material afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, también afectos a explotaciones económicas, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

2. Cuando el importe invertido sea superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización a la que se refiere el apartado anterior se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

3. La deducción del exceso de cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3.2.2. Fomento de las tecnologías de la información y la comunicación (Artículo 33.bis)

Las entidades de reducida dimensión tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 del importe de las inversiones y de los gastos del período relacionados con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de internet, así como con la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación.

3.2.3. Deducción por inversiones medioambientales

Se introduce por la La Ley 24/2001, de 27 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. El Texto Refundido lo contempla en el artículo 39.

Asimismo, las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 122 de esta Ley tendrán derecho a una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100 del importe de las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades definidas a continuación:

a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.

b) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.

c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.

d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel).

3.2.4. Límite de las deducciones

El importe de las deducciones, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 45 por 100 cuando el importe de la deducción prevista en los artículos 33 y 33 bis, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

59

3.3. REAL DECRETO LEY 2/2003, DE 25 DE ABRIL, DE MEDIDAS DE REFORMA ECONÓMICA

Establece con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de este real decreto-ley, se modifica el apartado 1 del artículo 122 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que queda redactado de la siguiente manera:

1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 6 millones de euros."

Se aumenta el número de empresas que podrá acceder a las ventajas fiscales de las entidades de reducida dimensión, al fijar el límite de entrada en una cifra neta de negocios inferior a los 6 millones de euros, cuando hasta la fecha el umbral se establecía en 5 millones de euros.

3.4. REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, DE 5 DE MARZO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

3.4.1. Tipos de gravamen

El tipo de gravamen para las empresas de reducida dimensión será:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 90.151,81 euros, el tipo del 30%.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 35%.

3.4.2. Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (Artículo 36)

La Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad, con el fin de potenciar las nuevas tecnologías en el ámbito de las pequeñas y medianas empresas, se incrementa en cinco puntos el porcentaje aplicable a la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, que pasa del 10 al 15 por ciento.

60

3.5. LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES, SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y SOBRE EL PATRIMONIO

La reforma presta especial atención a la pequeña y mediana empresa, como elemento dinamizador de la actividad económica, de manera que la reducción de cinco puntos de sus tipos impositivos se realiza en un solo ejercicio, por lo que su tipo impositivo, para aquella parte de su base imponible que no supere 120.202,41 euros, quedará fijado en un 25 por ciento a partir del ejercicio 2007, mientras que el exceso sobre la misma tributará al tipo del 30 por ciento a partir de ese mismo año.

3.6. LEY 14/2013, DE 27 DE SEPTIEMBRE, DE APOYO A LOS EMPRENDEDORES Y A SU INTERNACIONALIZACIÓN

Se establece, en primer lugar, con el objeto de fomentar la capitalización empresarial y la inversión en activos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, una nueva deducción por inversión de beneficios para aquellas entidades que tengan la condición de empresas de reducida dimensión, vinculada a la creación de una reserva mercantil de carácter indisponible.

Esta medida supone una tributación reducida para aquella parte de los beneficios empresariales que se destine a la inversión, respecto de los que sean objeto de distribución, por cuanto los primeros quedarán sometidos, con carácter general, a un tipo de gravamen del quince por ciento.

3.6.1. Deducción por inversión de beneficios (Artículo 37)

1. Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 108 tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre sociedades, que se

inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siempre que cumplan las condiciones establecidas en este artículo.

Esta deducción será del 5 por ciento en el caso de entidades que tributen de acuerdo con la escala de gravamen prevista en la disposición adicional duodécima de esta Ley.

61

En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, la inversión podrá efectuarla cualquier entidad que forme parte del grupo.

2. La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas deberá realizarse en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo.

3. La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión.

4. La base de la deducción resultará de aplicar al importe de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre sociedades, objeto de inversión un coeficiente determinado por:

a) En el numerador: los beneficios obtenidos en el ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre sociedades, minorados por aquellas rentas o ingresos que sean objeto de exención, reducción, bonificación, deducción del artículo 15.9 de esta Ley o deducción por doble imposición, exclusivamente en la parte exenta, reducida, bonificada o deducida en la base imponible, o bien que haya generado derecho a deducción en la cuota íntegra.

b) En el denominador: los beneficios obtenidos en el ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre sociedades.

El coeficiente que resulte se tomará con dos decimales redondeado por defecto.

En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el coeficiente se calculará a partir de los beneficios que resulten de la cuenta de pérdidas y ganancias a que se refiere el artículo 79 de esta Ley y se tendrán en cuenta los ajustes a que se refiere la anterior letra a) que correspondan a todas las entidades que forman parte del grupo fiscal, excepto que no formen parte de los referidos beneficios.

5. Las entidades que apliquen esta deducción deberán dotar una reserva por inversiones, por un importe igual a la base de deducción, que será indisponible en tanto que los elementos patrimoniales en los que se realice la inversión deban permanecer en la entidad.

La reserva por inversiones deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio cuyo importe es objeto de inversión.

En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, esta reserva será dotada por la entidad que realiza la inversión, salvo que no le resulte posible, en cuyo caso deberá ser dotada por otra entidad del grupo fiscal.

6. Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio de la entidad, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior.

No obstante, no se perderá la deducción si se produce la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de inversión antes de la finalización del plazo señalado en el párrafo anterior y se invierte el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, en los términos establecidos en este artículo.

7. Esta deducción es incompatible con la aplicación de la libertad de amortización, con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y con la Reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

3.7. LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La reforma del Impuesto sobre sociedades en 2014 considera que la pequeña y mediana empresa constituye un elemento característico en la configuración de nuestro tejido empresarial y que requiere normas más sencillas y neutrales, que permitan impulsar su crecimiento, consolidando la competitividad de nuestra economía. En este sentido, se amplía la cifra de negocios para la aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión a 10 millones de euros. A su vez, destaca la eliminación de la escala de tributación que venía acompañando a este régimen fiscal, siendo el tipo aplicable hasta 300.000 euros el 25% y al resto de base imponible el 28%. Desde 2016, se equipara el tipo de gravamen con el resto de empresas que tributan al

25%. Esta minoración del tipo de gravamen se ve acentuada mediante la novedosa reserva de nivelación de bases imponibles negativas, que supone una reducción de la misma hasta un 10 por ciento de su importe. Por otra parte, es objeto de eliminación la deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose junto con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por la denominada reserva de capitalización.

Con destino exclusivo para la pequeña y mediana empresa la creación de una reserva de nivelación de bases imponibles constituye un segundo incentivo en la base imponible. Esta medida difiere del comúnmente denominado «carry back» en relación con el tratamiento de las bases imponibles negativas, debido permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando, así, en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas.

De no generarse bases imponibles negativas en ese período, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida. Esta medida pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5 por ciento, y, adicionada a la reserva de capitalización anteriormente señalada, incide nuevamente en la equiparación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia.

3.7.1. Reserva de nivelación (Artículo 105)

Las entidades de reducida dimensión, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe.

En todo caso, la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros.

Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración a que se refiere el apartado 1 de este artículo, que será indisponible hasta el período

impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial por fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social.
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

El incumplimiento de lo dispuesto en este artículo determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, además de los intereses de demora.

CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo se ha abordado el estudio de la evolución de los incentivos a la inversión en el Impuesto de sociedades en el ámbito de la armonización europea del Impuesto sobre sociedades, a través de la revisión de la legislación desde la Ley 61/ 1978 hasta la actual Ley 27/2014 de Impuesto sobre sociedades. La ley 61/1978 se modifica en los primeros años 80 con el objetivo de incentivar la inversión empresarial, como medida que favorezca la recuperación económica después de la crisis de los años setenta y para favorecer la incorporación de las empresas españolas al mercado comunitaria. Posteriormente, los incentivos se dirigen a la realización de determinadas actividades fundamentales para incrementar la productividad y competitividad de las empresas españolas. La evolución normativa española referida al Impuesto sobre sociedades desde 2006 refleja en mayor medida la vocación armonizadora respecto a la norma europea mediante la reducción del tipo de gravamen y la eliminación de incentivos fiscales.

Con la última reforma de la ley de Impuesto de sociedades en 2015 se adoptan medidas que tratan de ampliar la base imponible del impuesto, como es el caso de la extensión de la no deducibilidad del deterioro de valor a todos los elementos patrimoniales del inmovilizado empresarial, o las modificaciones introducidas en la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, así como la eliminación de determinadas deducciones. Se centra también en la pequeña y mediana empresa por la importancia que tiene en el tejido empresarial en la economía española y que requiere normas más sencillas y neutrales que permitan impulsar el crecimiento, consolidando la competitividad de nuestra economía.

En junio de 2015 la Comisión Europea presentó la estrategia para la reactivación en 2016 de la propuesta de BICCIS (base imponible común consolidada del Impuesto sobre sociedades), con carácter obligatorio y con implantación paulatina. Las últimas medidas adoptadas con la desaparición de deducciones y otros gastos para ampliar la base imponible, van dirigidas hacia la adaptación a la base imponible común consolidada del Impuesto sobre sociedades.

Del análisis llevado a cabo respecto al Impuesto sobre sociedades en España, nos hace ver que a pesar de ser uno de los países con los tipos más altos no recauda lo que cabría esperar. Esto se ha debido a la crisis económica que se ha producido en España desde el año 2008 a la actualidad, por lo que se han tenido que adoptar a lo largo de

estos años medidas para conseguir un incremento de los ingresos fiscales por dicho impuesto y la recuperación económica. Con la reforma fiscal de 2015 que tiene como aspectos principales unos tipos más bajos, cambios en los deterioros, las amortizaciones y ampliaciones de las deducciones se pretende, además de armonizar el Impuesto sobre sociedades a la norma europea, obtener una mayor recaudación por el Impuesto sobre sociedades.

BIBLIOGRAFÍA

AEAT: www.aeat.es

AGENCIA TRIBUTARIA (2014). “Principales novedades tributarias introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades”.

ALBI IBAÑEZ, EMILIO (2001). “Armonización Fiscal Europea: Balance de situación”, Papeles de Economía Española, nº 87, 2001 pp.33-43.

CUENCA GARCIA, EDUARDO, NAVARRO PABSDORF, MARGARITA, MIHI RAMIREZ, ANTONIO, BARRILAO, PEDRO.E. (2013). “La armonización fiscal en la Unión Europea”, Universidad de Granada.

DURAN CABRE, JOSE MARIA (2014). “La armonización fiscal en la Unión Europea: Evolución y prioridades actuales”, Papeles de Economía Española, nº 141, 2014 p.p.99-111.

DURAN-CABRE, JOSE MARIA (2015). “El largo camino de la armonización fiscal en la Unión Europea: prioridades actuales”, Institut d’Economia de Barcelona. IEB Report.

ESTELLER-MORE, ALEJANDRO (2015). “La Unión Fiscal Europea: el proceso de armonización fiscal”, Institut d’Economia de Barcelona. IEB Report.

FICHAS TECNICAS SOBRE LA UNION EUROPEA 2016. “Los impuestos directos: la fiscalidad de las personas físicas y de las sociedades”.

FUEST, CLEMENS (2015). “La armonización del Impuesto sobre sociedades en Europa”, Institut d’Economia de Barcelona. IEB Report.

INE: www.ine.es

INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS (1991)

KPMG: www.kpmg.com

LASHERAS MERINO, M.A. y MONES, M.A. (1989): “La fiscalidad del ahorro en España ante la liberalización de capitales y la integración monetaria europea”. En Papeles de Trabajo, nº 16/89. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE FISCAL. Años 1992-2000.

NOTICIAS JURÍDICAS: www.noticias.juridicas.com

RUBIO GUERRERO, JUAN JOSE (2010). “Incentivos fiscales a la inversión empresarial en el Impuesto de Sociedades”, *Clm.economía*.Núm.16, p.p.257-280.

ZABALZA, ANTONI (2014). “Retos actuales de la Hacienda Pública española”, *Papeles de Economía Española*, nº 134, 2014, p.p.2-20.