

EVOLUCIÓN
EN LA
REGULACIÓN
DEL
IMPUESTO
SOBRE
SOCIEDADES



Universidad Miguel Hernández
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de
Orihuela
Grado en Administración y Dirección de
Empresas
Curso Académico 2019/2020

Trabajo de Fin de Grado:
Alumna: Silvia Sánchez Oltra
Tutora: María José Estevan
Gil

RESUMEN

A lo largo de este trabajo encontramos un análisis pormenorizado de la evolución que han sufrido a lo largo del tiempo las distintas deducciones y bonificaciones a las que se pueden acoger los contribuyentes que tributan en el Impuesto sobre Sociedades.

Con el objetivo de conocer las actividades que son fomentadas por parte del Estado y en qué sectores se ve retirado este apoyo y/o reducido a lo largo del tiempo. Este análisis también permite conocer la situación política y económico-social que atraviesa el país en cada momento.

Las distintas modificaciones que sufren estas deducciones o bonificaciones suponen bien un incentivo para las distintas empresas que tributan por este impuesto para invertir en actividades que les suponen un beneficio fiscal, o por el contrario desanimar a estas mismas empresas haciendo que retiren o reduzcan sus inversiones en estas actividades reduciendo o eliminando los beneficios fiscales a los que se acogían.

A través del estudio de distintas normativas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades vemos la evolución temporal de las distintas deducciones y bonificaciones que se contemplan en la actualidad (diferentes requisitos, distinto porcentaje o cantidad de deducción/bonificación...), así como las posibilidades de deducciones que, aunque actualmente no se contemplan, si lo hacían en normativas anteriores. En cambio, otras se han mantenido estables a lo largo de los años, también es necesario estudiarlas y analizarlas.

Todo esto se lleva a cabo para conocer los distintos motivos que pueden llevar a las distintas modificaciones y derogaciones, bien sea por una adaptación a las circunstancias económicas y sociales actuales, por la obsolescencia que sufren las diferentes actividades, por motivos fiscales o de recaudación y por la entrada en vigor de otras normativas que les influyan.

INDICE

RESUMEN.....	1
ABREVIATURAS.....	4
1. INTRODUCCIÓN.....	5
1.1. OBJETIVOS.....	5
1.2. METODOLOGÍA.....	6
2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES – MARCO LEGAL.....	7
2.1. NORMATIVA VIGENTE.....	7
2.2. NATURALEZA Y ÁMBITO DEL IMPUESTO.....	8
2.3. HECHO IMPONIBLE.....	9
2.4. CONTRIBUYENTES.....	9
2.5. PERIODO IMPOSITIVO Y DEVENGO DEL IMPUESTO.....	11
2.6. TIPO DE GRAVAMEN.....	12
2.7. BASE IMPONIBLE.....	14
2.8. CUOTA ÍNTEGRA.....	19
2.9. PRINCIPALES ARTÍCULOS A ANALIZAR.....	20
3. NORMATIVA ANTERIOR AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ACTUAL.....	21
3.1. LEY 43/1995, LEY IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	21
3.2. REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	22
4. EVOLUCIÓN DE LOS ARTICULOS QUE HAN SUFRIDO MODIFICACIONES.....	23
4.1. ARTÍCULO 23. REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES.	23
4.2. ARTÍCULO 24: OBRA BENEFICO – SOCIAL DE LAS CAJAS DE AHORRO Y FUNDACIONES BANCARIAS.....	25
4.3. ARTÍCULO 26. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.	27
4.4. ARTÍCULO 27. PERÍODO IMPOSITIVO.....	29
4.5. ARTÍCULO 29. EL TIPO DE GRAVAMEN.	30
4.6. ARTÍCULO 30. CUOTA ÍNTEGRA.	32
4.7. ARTÍCULO 31. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA: IMPUESTO SOPORTADO POR EL CONTRIBUYENTE.....	32
4.8. ARTÍCULO 32. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA INTERNACIONAL: DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS.	34
4.9. ARTÍCULO 33. BONIFICACIÓN POR RENTAS OBTENIDAS EN CEUTA Y MELILLA.	36
4.10. ARTÍCULO 34. BONIFICACIÓN POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES.	38
4.11. ARTÍCULO 35. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA.....	39

4.12	ARTÍCULO 36. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRAFÍCAS, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCENICAS Y MUSICALES.....	43
5.	ARTÍCULOS QUE SE HAN MANTENIDO ESTÁTICOS.....	51
5.1	ARTÍCULO 25. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN.....	51
5.2	ARTÍCULO 28. DEVENGO DEL IMPUESTO.....	51
5.3	ARTÍCULO 37. DEDUCCIONES POR CREACIÓN DE EMPLEO.....	52
5.4	ARTÍCULO 38. DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD.....	53
6.	DEDUCCIONES QUE HAN SIDO DEROGADAS.....	54
6.1.	DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA: DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS.....	54
6.2.	DEDUCCIÓN POR GASTOS DE FORMACIÓN PROFESIONAL.....	55
6.3.	DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE EXPORTACIÓN.....	55
6.4.	DEDUCCIÓN PARA EL FOMENTO DE LAS TECNOLOGIAS DE LA INFORMACIÓN Y LA COMUNICACIÓN.....	56
6.5.	DEDUCCIONES POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES.....	57
6.6.	DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS.....	59
6.7.	DEDUCCIÓN POR REINVERSION DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.....	60
7.	CONCLUSIÓN.....	61
8.	BIBLIOGRAFÍA.....	67
9.	WEBGRAFÍA.....	68

ABREVIATURAS

- AEAT Agencia Estatal de Administración Tributaria
- BOE Boletín Oficial del Estado
- CC Código de Comercio
- CCAA Comunidades Autónomas
- CE Constitución Española
- CEE Comunidad Económica Europea
- CNMV Comisión Nacional del Mercado de Valores
- EELL Entidades Locales
- I+D+i Investigación, desarrollo e innovación tecnológica
- INE Instituto Nacional de Estadística
- IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- IS Impuesto sobre Sociedades
- LIS Ley de Impuesto sobre Sociedades
- PIB Producto Interior Bruto
- RACEF Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras
- RIS Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
- RM Registro Mercantil
- TIC Tecnologías de la Información y la Comunicación
- TRLIS Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
- UE Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

1.1. OBJETIVOS

El objetivo de este trabajo es llevar a cabo un análisis pormenorizado de la evolución que han sufrido las normativas que regulan el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS), centrándonos en realizar una comparativa entre las distintas deducciones y bonificaciones reguladas en la ¹Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el ²Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, del texto refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) y la ³Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS). Esto nos permite tener una visión más concreta de cómo ha ido evolucionando la economía española estos años, que tipo de actividades han quedado obsoletas y que áreas han necesitado un refuerzo buscando las motivaciones que han podido provocarlo, como la situación socio-económica del país. A parte de ofrecernos una visión acerca del estado socioeconómico del país, el estudio de estos cambios también es una forma de conocer hacia qué sectores e inversiones se ha dirigido la actividad económica, que bien han sido incentivados mediante la obtención de beneficios fiscales por contribuyente o por el contrario desincentivados retirando y reduciendo los beneficios ya existentes.

No solo se llevará a cabo un análisis de artículos que hayan sufrido una evolución sino también de aquellos que se han derogado o de los que se han mantenido estáticos.

Además, también es posible conocer la situación política y económica que atraviesa el país analizando los distintos cambios que se van produciendo a lo largo de los años.

¹ Ley 43/1995, 27 de diciembre, de Impuesto sobre Sociedades, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-27752>

² Real Decreto Legislativo 4/2004, 5 marzo, texto refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4456>

³ Ley 27/2014, 27 noviembre, de Impuesto sobre Sociedades, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

1.2. METODOLOGÍA.

La información necesaria para llevar a cabo este trabajo se ha obtenido principalmente en el ⁴Boletín Oficial del Estado (en adelante BOE), consultando las dos leyes (Ley 43/1995 y LIS) y el TRLIS que ya han sido mencionados anteriormente, así como otras normativas que les influyan de forma directa.

También ha tenido un papel importante la ⁵Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), ya que como órgano recaudador del IS expone todas las normativas que lo regulan, publicadas en el BOE con anterioridad, y facilita información a los contribuyentes a cerca de las novedades que van surgiendo en torno a él.

Tal y como se expone en el apartado anterior, para llegar al objetivo de este trabajo es necesario realizar una comparativa entre la Ley 43/1995, el TRLIS y la LIS. Antes de realizar esta comparativa se exponen las características individuales de cada una de ellas, comenzando por exponer el marco legal de la LIS, vigente en la actualidad, que será la base sobre la que se realizarán las distintas comparaciones con las leyes antecesoras.

Una vez expuestas las características de estas normativas se analizarán de forma individual las distintas modificaciones que han ido sufriendo los artículos en los que se incluyen las reducciones, bonificaciones y deducciones contempladas en el IS, entre otros, incluyendo aquellos que se han mantenido estáticos e incluso los que han sido derogados, para llegar por último a la elaboración de las conclusiones.

⁴ Boletín Oficial del Estado <https://www.boe.es/>

⁵ Agencia Estatal de Administración Tributaria <https://www.agenciatributaria.es/>

2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES – MARCO LEGAL

2.1. NORMATIVA VIGENTE

La LIS entró en vigor el 1 de Enero de 2015, está compuesta de un total de ciento treinta y dos artículos, así como doce disposiciones adicionales, treinta y siete transitorias, una derogatoria y doce finales.

A pesar de haber mantenido intacta la estructura del IS del año 1996, esta Ley incluye importantes novedades que, como podemos observar en la ⁶exposición de motivos de la LIS, pretenden adaptar la normativa vigente del impuesto a un mundo actual mucho más globalizado y al derecho comunitario de la Unión Europea (en adelante UE).

Esta Ley entra en vigor en un momento en el que el país viene de una crisis económica, en la ⁷exposición de motivos de la LIS también podemos ver que esto hizo que la recaudación por el IS disminuyera cuantiosamente, por lo que otro de los propósitos para la creación de esta Ley es aumentar la recaudación ya que esta es un elemento clave en el sostenimiento de las cargas públicas.

Desde la publicación del texto original, esta Ley ha sufrido dieciocho modificaciones, habiéndose publicado la última el 6 de Mayo de 2020.

Dentro de la normativa vigente que regula este impuesto también encontramos el ⁸Real Decreto 634/2015, del 10 de Julio, en el que se aprobó el Reglamento del Impuesto de Sociedades (en adelante RIS) que desarrolla dicha Ley y que resulta de aplicación para poder aplicar de forma efectiva la LIS. El RIS entró en vigor el 12 de Julio de 2015, y está compuesto por un artículo único, una disposición adicional, una derogatoria y tres finales.

⁶ Ley 27/2014, 27 noviembre, de Impuesto sobre Sociedades, Preámbulo I, párrafo IV y V, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

⁷ Ley 27/2014, 27 noviembre, de Impuesto sobre Sociedades, Preámbulo I, párrafo VIII, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

⁸ Real Decreto 639/2015, del 10 de Julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771>

Además del RIS, hay otras normativas que también influyen de manera indirecta en la aplicación de la LIS. Dentro de estas cabe mencionar la ⁹Ley 16/2007, del 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, lo que influye a este impuesto, ya que como mencionaré más adelante consideraremos el concepto de renta como resultado contable corregido por normas fiscales.

2.2. NATURALEZA Y ÁMBITO DEL IMPUESTO

La naturaleza del IS viene regulada en el ¹⁰artículo 1 de la LIS en el que podemos encontrar que “El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal...”, esto quiere decir:

- De carácter directo: es una manifestación directa de la capacidad de pago del sujeto pasivo, es decir, se aplica sobre el beneficio neto que obtienen las empresas.
- De naturaleza personal: se estructura teniendo en cuenta las circunstancias del sujeto pasivo.
- Tributo sintético: grava la renta con independencia de su origen, toda renta obtenida por el sujeto pasivo con independencia de la fuente de la que procede es tratada de igual forma para determinar la base imponible.

Su ámbito de aplicación se regula en el artículo 2 de la LIS y abarca todo el territorio español, entendiéndose como tal, no solo el terreno y las aguas interiores que componen las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) de la península, Islas Baleares, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, si no también, aquellas zonas sobre las que España pueda ejercer los derechos que le otorga la legislación española y el derecho internacional, referido al suelo, subsuelo, aguas suprayacentes y recursos naturales. La aplicación de este impuesto se entiende sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio

⁹ Ley 16/2007, de 4 de Julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2007-13023>

¹⁰ Ley 27/2014, 27 de noviembre, de Impuesto sobre Sociedades, artículo 1.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328#a1>

económico en vigor en el País Vasco y Navarra; ni de lo dispuesto en tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno.

2.3 HECHO IMPONIBLE

El hecho imponible del IS se regula en el ¹¹ artículo 4 de la LIS, este establece que: “Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”.

Al ser un tributo que grava la obtención de renta, debemos tener claro que forma parte de esta. Tal y como expone ¹² Cencerrado Millán “... a diferencia del IRPF, la LIS no regula diferentes categorías de renta, con carácter general..., sino que la delimitación de los distintos componentes de la renta... queda remitida a la normativa contable, sin perjuicio de la existencia de normas específicas...”, es decir, define la renta como resultado contable corregido por normas fiscales.

Además en el punto 2 de este mismo artículo podemos encontrar que en el régimen de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas y de reuniones temporales de empresas la obtención de renta es considerada como la imputación de las bases imponibles, gastos o demás partidas, de las entidades que se acojan a él. Por último, este ¹³ apartado 2 establece que “en el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta la imputación en la base imponible de rentas positivas obtenidas por una entidad no residente”.

2.4 CONTRIBUYENTES

Para conocer quiénes son contribuyentes de este impuesto debemos remitirnos al ¹⁴ artículo 7 de la LIS, podemos encontrar que con carácter general

¹¹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de Impuesto sobre Sociedades, artículo 4, apartado 1
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328#a4>

¹² Cencerrado Millán, Emilio (2017), Ordenamiento tributario español: los impuestos. Pág. 160, 5to párrafo. Valencia. Editorial: Tirant lo Blanch

¹³ Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, de Impuesto sobre Sociedades, Artículo 4, apartado 2, 2do párrafo
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328#a4>

¹⁴ Ley 27/2014, 27 de noviembre, de Impuesto sobre Sociedades, artículo 7
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328#a7>

entendemos por contribuyentes todos aquellos que tengan la condición de tener personalidad jurídica como:

- Personas jurídicas de interés público (corporaciones, asociaciones y fundaciones) y personas jurídicas de interés privado (sociedades mercantiles, civiles con objeto mercantil y otras agrupaciones de personas).
- Sujetos pasivos especiales (sociedades agrarias de transformación, laborales, entidades públicas empresariales, agencias estatales, mutuas, mutualidades de previsión social, consorcios...)

También se consideran contribuyentes algunos sujetos pasivos sin personalidad jurídica como: los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas, los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado, de pensiones, los fondos de titulización (regulados en la ¹⁵Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial), de garantías de inversiones, las comunidades de montes vecinales en mano común, los grupos fiscales de sociedades y los Fondos de Activos Bancarios.

Otro requisito que deben cumplir los contribuyentes de este impuesto es ser residentes en territorio español, para ello deben cumplir una de las siguientes características:

- Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tengan su domicilio social en España.
- Que tengan su sede de dirección efectiva en España, lo que debe entenderse como que la dirección y control del conjunto de actividades de la entidad se encuentre en territorio español.

Además, existen exenciones a este impuesto reguladas en el artículo 9 de la LIS. Las vamos a dividir en plenas, es decir, que no contribuyen por el IS, por lo que no tienen la obligación de realizar una declaración y no están sujetas a retenciones o ingresos a cuenta por las rentas obtenidas, y parciales, estas si deben tributar.

¹⁵ Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de financiación empresarial.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-4607>

En el punto 1 del artículo 9 se encuentran las exenciones plenas, entre las que encontramos:

- El Estado, las CCAA, las Entidades Locales (en adelante EELL), los organismos de los entes públicos.
- El Banco de España, los fondos de garantía de depósitos y de inversiones.
- Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
- El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales.
- La Comisión Nacional de Mercado de Valores (en adelante CNMV) o la Agencia de Protección de Datos.

En los puntos 2 y 3 del artículo 9 se encuentran las exenciones parciales, entre las que encontramos:

- Entidades sin ánimo de lucro.
- Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Los colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales y sindicatos de trabajadores.
- Los fondos a los que se refiere el artículo ¹⁶22 de la Ley 27/1984, de 16 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
- Las Mutuas colaboradoras de la Seguridad Social.
- Las Entidades de Derecho Público Puertos de Estado y las respectivas de las Comunidades Autónomas y las Autoridades Portuarias.

2.5 PERIODO IMPOSITIVO Y DEVENGO DEL IMPUESTO.

El periodo impositivo del IS coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, sin exceder de los doce meses, haciéndolo coincidir con el ejercicio contable tal y como expone el artículo 27 de la LIS. Es posible que el período impositivo se acorte y concluya antes de finalizar los doce meses en las siguientes circunstancias:

- Extinción de la sociedad.
- La sociedad residente en territorio español cambie su residencia al extranjero.

¹⁶ Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1984-17004>

- Se transforme la forma jurídica de la sociedad y eso provoque que no esté sujeta al impuesto, o provoque la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto.

También es necesario conocer la existencia de los periodos impositivos quebrados, que tal y como expone ¹⁷Francis Lefebvre “Se denomina período impositivo quebrado a aquellos que no coinciden con el año natural...”, una de las principales características a tener en cuenta dentro de estos períodos impositivos, también expuestas por ¹⁸Francis Lefebvre, es la siguiente “...la aplicación de modificaciones legislativas que incidan sobre el impuesto, que pueden comenzar a regir con retraso para las entidades que las adopten”.

El devengo se producirá, con carácter general, el último día del periodo impositivo, esto es el 31 de diciembre en los casos en los que el año contable coincide con el año natural.

2.6 TIPO DE GRAVAMEN.

El tipo de gravamen se regula en el artículo 29 de la LIS, con carácter general es el 25%. Pero hay excepciones como las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas y que tributarán durante los dos primeros periodos impositivos en los que obtengan rentas positivas al 15%, a no ser que puedan acogerse a un tipo inferior.

Otras entidades que pueden acogerse a un tipo de gravamen inferior son las siguientes:

- Tipo del 20%: sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, aunque los resultados extra cooperativos tributan por el tipo general.
- Tipo del 10%: entidades acogidas al régimen fiscal de la Ley 49/2002, referida a las entidades sin fines lucrativos, ya que tal y como mencionamos anteriormente están acogidas a una exención parcial.
- Tipo del 1%:

¹⁷ Francis Lefebvre (Junio 2019), Memento Práctico Impuesto sobre Sociedades.

¹⁸ Francis Lefebvre (Junio 2019), Memento Práctico Impuesto sobre Sociedades.

- Sociedades de Inversión de Capital Variable (¹⁹Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva).
- Fondos de inversión de carácter financiero (Ley 35/2003).
- Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria, (Ley 35/2003), con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras. Su objeto debe ser la inversión en cualquier tipo de inmueble urbano para arrendarlo, y además, las viviendas, residencias estudiantiles y para la tercera edad deben representar conjuntamente como mínimo el 50% del total de activo. Para poder aplicar este tipo de gravamen, los bienes inmuebles no pueden enajenarse hasta que hayan transcurrido tres años desde su adquisición, a no ser que tengan autorización de la CNMV. Si esta última condición no se cumple tributarán por el tipo general y además se deberá ingresar el importe correspondiente a los periodos impositivos anteriores, a la diferencia entre el tipo general y el 1%, así como, los correspondientes intereses de demora, recargos y sanciones.
- Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria, (Ley 35/2003), que además de cumplir los requisitos del punto anterior, desarrollen la actividad de promoción exclusivamente de viviendas para destinarlas a su arrendamiento. Además, debe cumplir con otros tres requisitos adicionales: las inversiones en bienes inmuebles afectas a la actividad de promoción inmobiliaria no podrán superar el 20% del activo, la actividad de promoción inmobiliaria y de arrendamiento deben tener una contabilización separada para cada inmueble, los inmuebles derivados de la actividad de promoción deberán permanecer en arrendamiento al menos siete años.

¹⁹ Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-20331>

- El fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario, (20Ley 2/1981, de 25 de marzo, Regulación de Mercado Hipotecario).
- Tipo del 0%: Fondos de pensiones regulados en el 21Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, de texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.
- Tipo del 30%: las entidades de crédito y las que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, según la 22Ley 34/1998, del 7 de octubre, del sector de hidrocarburos.
- La parte de la base imponible correspondiente a operaciones realizadas en la zona especial canaria, tributarán al tipo de gravamen especial establecido en la 23Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Todo lo aquí expuesto y regulado en el artículo 29 de la LIS se analiza detenidamente más adelante, donde se realizará una comparativa entre los distintos cambios que ha sufrido el tipo de gravamen aplicable en el IS en las distintas normativas.

2.7 BASE IMPONIBLE

Es importante tener claro el concepto de base imponible ya que es el primer paso para el cálculo del IS y a ella se aplicarán algunas reducciones que veremos más adelante. El concepto de base imponible se encuentra regulado en el artículo 10 de la LIS. Es necesario conocer los métodos que se utilizan para calcularla y que forma parte de ella, para ello vamos a ver los pasos que hay que seguir para obtenerla.

²⁰ Ley 2/1981, de 25 de marzo, Regulación de Mercado Hipotecario.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1981-8598>

²¹ Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, de texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-24252>

²² Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-23284>

²³ Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1994-15794>

Primero es necesario recordar que el objeto imponible del IS es la renta generada por las entidades jurídicas, por ello, la base imponible se constituye por el importe de la renta obtenida durante el periodo impositivo reduciéndolo al compensar las bases imponibles negativas obtenidas en periodos impositivos anteriores.

Además tal y como expone el ²⁴apartado 2 del artículo 10 “La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”

Para desarrollar como se lleva a cabo el cálculo de la base imponible vamos a centrarnos en el de estimación directa, siguiendo este régimen la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable mediante los ajustes fiscales. Estos ajustes podemos dividirlos en:

- Ajustes en función del signo:
 - o Ajustes que aumentan la base imponible: Ingresos que deben tributar en el impuesto sobre sociedades pero que no han sido contabilizados y gastos que han sido contabilizados pero no son deducibles.
 - o Ajustes que reducen la base imponible: Ingresos que han sido contabilizados pero no tributan en el impuesto sobre sociedades y gastos que no son deducibles pero han sido contabilizados.
- Ajustes en función de la naturaleza de la discrepancia:
 - o Permanentes: existe discrepancia entre la normativa contable y fiscal en relación a la existencia del ingreso o del gasto o en relación a la valoración de los mismos. Se practica un único ajuste positivo o negativo, según el caso, y no es objeto de reversión.
 - o Temporales: la discrepancia entre las normativas contable y fiscal se debe únicamente al momento en el que debe computarse el ingreso o el gasto, esto hace que los ajustes que se realicen en un periodo impositivo deben revertirse con ajustes de signo contrario

²⁴ Ley 27/2014, 27 noviembre, Impuesto sobre Sociedades, Artículo 10, Apartado 2
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328#a10>

en los periodos impositivos siguientes, de manera que el saldo global de los ajustes debe ser cero.

Ahora bien, ¿Cuándo deben imputarse los gastos e ingresos a la base imponible?, a esta pregunta nos responde el artículo ²⁵11 de la LIS, con carácter general "...se imputarán durante el periodo impositivo en el que se produzca el devengo, con arreglo a la normativa contable...". Además tenemos que tener en cuenta que el artículo 19.3 de la LIS nos menciona ciertos casos en los que no se sigue el criterio establecido en la normativa contable, estos son los siguientes:

- Cuando se anticipan gastos o se retrasan ingresos deben imputarse en el periodo impositivo en el que se devengaros realizando los ajustes que sean necesario.
- Cuando se anticipan ingresos o se retrasan gastos deben imputarse en el periodo impositivo en el que han sido contabilizados, no se realizaría ningún ajuste.

Los cambios en los criterios contables se integrarán en el periodo impositivo en el que se realicen, en las operaciones a plazos se puede optar por imputar la renta a medida que se efectúa el cobro o hacerlo cuando se produce su devengo y las rentas negativas se integraran en el periodo impositivo en el que los elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance, sean transmitidos a terceros o en que las entidades dejen de formar parte del mismo grupo.

Si bien antes nos hemos centrado en diferenciar los distintos ajustes fiscales que se llevan a cabo para calcular la base imponible, estos se aplican sobre el resultado contable, así que es importante analizar cómo se determinan.

A continuación, voy a ir analizando de forma individual cada una de las partidas del gasto en la determinación del resultado contable, tales como, las amortizaciones, la pérdida de valor de los elementos patrimoniales, las provisiones, los gastos financieros y otros gastos contables que no son fiscalmente deducibles.

²⁵ Ley 27/2014, de 7 de diciembre, de Impuesto sobre Sociedades. Artículo 11, apartado 1.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328#a11>

Vamos a empezar con las amortizaciones, estas son una de las partidas del gasto dentro del resultado contable. Serán deducibles las cantidades que correspondan a una depreciación efectiva del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias que se produce por su funcionamiento o uso y por su obsolescencia técnica o comercial. Las amortizaciones permiten a las empresas la recuperación financiera de la inversión realizada en el elemento que se amortiza. Contablemente una amortización es un gasto del ejercicio. Los tipos de amortización que se pueden usar son:

- Sistema de coeficientes oficiales: es el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal que aparecen en el artículo 12 de la LIS.
- Sistema del porcentaje constante: es el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización. No se puede aplicar a edificios, mobiliario y enseres.
- Además, podrán amortizarse libremente: bienes de escaso valor, inversiones y gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible y por generación de empleo cuando se trata de empresas de reducida dimensión.

Otra corrección de valor es la pérdida de valor de los elementos patrimoniales, pero estos gastos tienen límites en cuanto a su deducción. Los requisitos a cumplir para que puedan ser deducibles son los siguientes:

- Estar contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- El deterioro se deduce en el periodo impositivo que le corresponda según lo establecido por el criterio de imputación temporal.
- Cuando desaparezca la causa del deterioro su importe debe ser contabilizado como ingreso en el ejercicio en el que este desaparece.

Otro ajuste a tener en cuenta es el causado por las provisiones, estas representan obligaciones actuales causadas por hechos pasados, y cuya extinción solo tendrá lugar si es posible que la empresa se desprenda de recursos. Si la provisión no tuvo efectos fiscales, la baja del balance tampoco influye fiscalmente porque el ingreso contable generado no afecta para

determinar la base imponible del impuesto. El artículo 14 de la LIS desglosa todas las provisiones que son deducibles y las que no.

También hay que tener en cuenta que hay determinados gastos contables que no son fiscalmente deducibles para determinar la base imponible del IS, es decir, es necesario hacer un ajuste positivo por el importe total del gasto contable. Los ajustes que se producen por gastos no deducibles son permanentes. A lo largo del artículo 15 de la LIS se van enumerando detalladamente que gastos contables entran dentro de esta definición y por tanto no son deducibles.

El artículo 16 de la LIS limita la cantidad que nos podemos deducir en concepto de gastos financieros. Dentro de los gastos financieros encontramos los intereses pagados por las deudas, por descuento de efectos, de obligaciones y bonos, las comisiones, gastos por actualización de provisiones, entre otros.

La normativa del IS regula como se valoran los elementos patrimoniales de las empresas a nivel fiscal. Como regla general se valoran de acuerdo a los criterios establecidos en el artículo ²⁶38 letra f) del Código de Comercio (en adelante CC), esto es por el coste de adquisición o coste de producción, sin embargo, algunos elementos patrimoniales que vienen enumerados en el artículo 17 de la LIS se valoran por su valor de mercado.

En artículo 18 de las LIS establece que como regla general las operaciones vinculadas deben valorarse por su valor de mercado. Este artículo tiene una finalidad anti abuso, para evitar que puedan pactar entre ellas precios distintos de los de mercado reduciendo o distorsionando su tributación en el Impuesto de Sociedades.

Al aplicar estas reglas damos con la base imponible previa, aunque aún tenemos que compensar las bases negativas de ejercicios anteriores, este es el último paso a seguir en el cálculo de la base imponible.

Para poder ver todos estos cálculos de una forma más visual y tener claro cuál es el esquema que sigue la base imponible, he confeccionado la siguiente tabla:

²⁶ Real Decreto, 22 agosto 1885, por el que se publica el Código de Comercio. Artículo 38, punto 1, letra f). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627#art38>

Tabla 1 Cálculo Base Imponible

CÁLCULO
RESULTADO CONTABLE
+ / - AJUSTES FISCALES
AMORTIZACIONES
PÉRDIDA DE VALOR DE ELEMENTOS PATRIMONIALES
PROVISIONES
GASTOS FINANCIEROS
GASTOS CONTABLES NO DEDUCIBLES
= BASE IMPONIBLE PREVIA
- BASE IMPONIBLE NEGATIVA
EJERCICIOS ANTERIORES
= BASE IMPONIBLE

Fuente: Elaboración propia

2.8 CUOTA ÍNTEGRA

Una vez se ha establecido que tipo de gravamen hay que aplicar, bien sea el tipo general del 25%, o cualquiera de los que se enumeran con anterioridad, este se aplica a la base imponible calculada anteriormente, esto dará como resultado la cuota íntegra, tal y como establece el artículo 30 de la LIS y que analizaremos más adelante. Por último, hay que tener en cuenta las distintas deducciones y bonificaciones que se le aplican y que dan lugar a la cuota íntegra ajustada positiva. En la siguiente tabla se puede ver los pasos a seguir hasta llegar a la cuota íntegra ajustada positiva:

Tabla 2 Cálculo Cuota Íntegra

CÁLCULO
BASE IMPONIBLE
X TIPO DE GRAVAMEN
= CUOTA INTEGRA
- DEDUCCIONES
- BONIFICACIONES
= CUOTA INTEGRA AJUSTADA POSITIVA

Fuente: Elaboración propia

2.9 PRINCIPALES ARTÍCULOS A ANALIZAR

Una vez está claro el funcionamiento de este impuesto y por qué normativas se rige actualmente es necesario concretar que artículos de la normativa son los que se van a analizar en este trabajo y los motivos.

Como ya comentaba anteriormente el objetivo de este trabajo es comprobar si con las distintas modificaciones en la legislación del IS a lo largo de los años se ha conducido de alguna manera la actividad económica y/o responden a algún suceso económico puntual, como una crisis económica o responden a la obsolescencia que tiene lugar como consecuencia del paso del tiempo y los avances tecnológicos y sociales.

Para ello en los siguientes apartados se estudiarán los cambios que se han producido en los artículos del 23 al 39 de la LIS ya que en ellos se exponen las distintas reducciones, bonificaciones y deducciones a aplicar, así como el tipo de gravamen que se aplica, el período impositivo, la cuota íntegra y el devengo del IS, así como la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas obtenidas en ejercicios económicos anteriores. Cualquier cambio producido en la regulación de estos artículos afecta de manera directa al cálculo tanto de la base imponible como de la cuota íntegra, y por lo tanto a la cuota líquida que tras reducir de ella las retenciones e ingresos a cuenta y pagos fraccionados da lugar a la cantidad a ingresar por el contribuyente.

3. NORMATIVA ANTERIOR AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ACTUAL

3.1 LEY 43/1995, LEY IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La ²⁷Ley 43/1995, 27 diciembre, Ley de Impuesto sobre Sociedades entró en vigor en España el 1 de enero de 1996. Los principales motivos por los que fue necesaria esta reforma del IS fueron las reformas de la ²⁸Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades y la ²⁹Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, además la entrada en vigor del Tratado de Maastricht en el 1993, mediante el ³⁰Instrumento de Ratificación del Tratado de Maastricht, firmado en Maastricht el 7 de febrero de supuso la libre circulación de capitales entre los países que formaban parte de la Unión Europea por lo que era necesario adaptar la regulación de este impuesto a una nueva economía más abierta y por último esta Ley también se creó con el objetivo de concentrar en la legislación el régimen general del IS junto a los regímenes especiales.

Está constituida por ciento cuarenta y nueve artículos, catorce disposiciones adicionales, veintitrés disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y once disposiciones finales.

Esta es la Ley que tomaré de base para el análisis de la evolución del impuesto que se lleva a cabo a lo largo de este trabajo, se estudiarán las distintas modificaciones que se han producido en los artículos antes mencionados.

²⁷ Ley 43/1995, 27 diciembre, Ley Impuesto sobre Sociedades
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-27752>

²⁸ Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades
<https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1989-17832>

²⁹ Ley 18/1991, 6 junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1989-17832>

³⁰ Instrumento de Ratificación del Tratado de Maastricht, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1994-626>

3.2 REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Real Decreto Legislativo 4/2004, 5 marzo, por el que se aprueba el TRLIS entró en vigor el 12 de marzo de 2004. Tal y como podemos ver en el ³¹preámbulo del TRLIS uno de los principales motivos que llevaron a aprobarlo fue concentrar en una única normativa las disposiciones que afectan tanto al IS como al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) e Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

Consta de ciento cuarenta y cuatro artículos, ocho disposiciones adicionales, dieciocho disposiciones transitorias y cuatro finales.

Observando todas las modificaciones a este TRLIS que se han publicado en el BOE podemos concluir que se modificó un total de 54 veces publicándose la última modificación en diciembre de 2014 apenas unos meses antes de su derogación.

Al consultar el análisis de la Ley 43/1995 podemos conocer que el TRLIS la deroga parcialmente, pues tal y como se establece en dicho ³²análisis la Ley 43/1995 “SE DEROGA, salvo las disposiciones adicionales 13, finales 7, 2.4 y, en la forma indicada, la 2.2 y se declara la vigencia, en la forma indicada, de determinados preceptos, por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”. Su vigencia finalizó cuando la normativa actual, la L IS, entró en vigor.

Este TRLIS es el paso intermedio que se establece en la normativa española entre la Ley del 95 y la actual, por ello es necesario tenerlo en cuenta a la hora de poder analizar con exactitud los cambios de normativa que se han ido produciendo a lo largo de los años.

³¹ Real Decreto Legislativo 4/2004, 5 marzo, Texto refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, Preámbulo I <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4456#preambulo>

³² Ley 43/1995, 27 diciembre, Impuesto sobre Sociedades, Análisis, 1er párrafo <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-27752>

4. EVOLUCIÓN DE LOS ARTICULOS QUE HAN SUFRIDO MODIFICACIONES.

4.1 ARTÍCULO 23. REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES.

Este artículo aparece por primera vez en el TRLIS y aunque en la LIS se conservó ha sufrido distintas modificaciones desde entonces. Afecta a la cesión del derecho de uso o explotación de activos intangibles, quedando excluidos los siguientes: marcas, obras literarias, derechos personales y programas informáticos.

Si comparamos la última actualización que se publicó en el TRLIS en septiembre de 2013 con el texto de la LIS que se publicó en 2014, a simple vista podemos apreciar que la nueva Ley incluye dos artículos menos. Los principales cambios que nos encontramos son:

- Artículo 23.2: En la LIS se elimina el párrafo en el que se explica la consideración especial que tienen las rentas obtenidas por este tipo de activos que no están incluidas en el balance, ya que según el TRLIS la reducción se aplicaría sobre el 80% de estas rentas y no sobre el total. Por lo tanto, la Ley LIS aplica esta reducción a los activos intangibles independientemente de que estén incluidos en el balance o no.
- El apartado 4 del Real Decreto 4/2004 se elimina en el texto de la Ley 27/2014. Esto quiere decir que con la Ley 27/2014 las entidades que tributan en régimen de consolidación fiscal no están obligadas a documentar las operaciones que posibiliten la aplicación de esta reducción.
- El apartado 8 del Real Decreto 4/2004 se elimina en el texto de la Ley 27/2014. Esto significa que, aunque inicialmente la aplicación de la reducción desarrolladas en este artículo era incompatible con la deducción por reinversión la entrada en vigor de la Ley 27/2014 elimina esta incompatibilidad.

Ahora bien, una vez entra en vigor la Ley 27/2014 en enero del 2015 hasta la actualidad, se han producido dos modificaciones en la redacción de este artículo.

La primera modificación se publica en el BOE en octubre de 2015 y entra en vigor en julio de 2016. Podemos encontrar tres importantes cambios:

- Cambios que se producen en el artículo 23.1: Primero podemos observar el cambio de la cantidad y forma de calcular la reducción. Tras la aplicación de la ³³Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, cambia la forma de calcular la cantidad de la reducción y al hacerlo se reduce.
- En segundo lugar, se modifican los requisitos necesarios para poder acogerse a esta reducción: Se elimina el requisito de que haya creado los activos, al menos en un 25% de su coste. Los demás requisitos permanecen.
- Además, se eliminan como gastos deducibles para calcular la renta obtenida los que se integran en el artículo 13.3 de esta ley.

Finalmente, en julio de 2018 entra en vigor la última actualización de este artículo cuyas diferencias principales con el texto de 2015 son:

- Se modifican los activos intangibles que entran dentro de esta reducción. Se incluyen modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y productos fitosanitarios, actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (en adelante I+D+i) tecnológica y software. Se excluyen: los dibujos y modelos que no deriven de actividades de I+D+i, planos, formulas o procedimientos secretos y los derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- Además, en el texto actual se regula por primera vez el modo de actuación cuando se obtienen rentas negativas, la forma de actuar frente a estas rentas sería la siguiente: si la entidad ya se hubiese acogido a esta reducción en periodos impositivos anteriores en lugar de incluir ahora el total de las rentas negativas tendrá que incluir a la base imponible

³³ Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-11644>

únicamente el resultado de aplicar el porcentaje que le correspondiera tras aplicar el apartado uno sobre estas rentas. Además, cuando las rentas negativas superen la suma de las positivas integradas anteriormente, el valor del exceso se integra totalmente en la base imponible y una vez que se obtengan rentas positivas, estas deberán integrarse íntegramente hasta dicho importe.

Estas son sustancialmente las modificaciones que se han ido produciendo a lo largo del tiempo en las reducciones de rentas procedentes de determinados activos intangibles desde que empezó a aplicarse dicha reducción. Ahora bien, ¿Con qué fines y/o que resultados han traído consigo? Desde un punto de vista práctico podemos ver distintos tipos de medidas:

- Los cambios que incluye la LIS respecto al TRLIS facilitan la aplicación de esta reducción, reduciendo requisitos e incompatibilidades. Más adelante con la modificación de 2015 también se elimina un requisito para la aplicación de la reducción. Estos cambios hacen que más entidades puedan acogerse a esta reducción de forma más sencilla fomentando la inversión en activos intangibles.
- Ahora bien, a pesar de que se haya facilitado el modo de acogerse a ella tras la modificación de 2015 las entidades que puedan acogerse a esta reducción lo harán en una menor proporción que en años anteriores, esta medida junto con la regulación del tratamiento de las rentas negativas aumenta la recaudación fiscal por este impuesto y en definitiva la presión fiscal sobre el contribuyente.

4.2 ARTÍCULO 24: OBRA BENEFICO – SOCIAL DE LAS CAJAS DE AHORRO Y FUNDACIONES BANCARIAS

Este artículo ya existía en la Ley 43/1995, aunque entonces se encontraba regulado en el artículo número 22, trata de la reducción de la base imponible en las cantidades que las cajas de ahorro y fundaciones bancarias destinen de sus resultados a financiar obras benéfico – sociales.

El primer cambio que se produce viene con la redacción del TRLIS, en concreto con la modificación de diciembre de 2013 que se produce al entrar en vigor la

³⁴Ley 26/2013, 27 diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias y en la que podemos observar los siguientes cambios:

- Apartado 1 y 2: El TRLIS no solo limita esta deducción a las cajas de ahorro sino que también incluye a las fundaciones bancarias.
- El TRLIS añade la redacción de un nuevo apartado (numero 4), la creación de este apartado también viene provocada por la inclusión de las fundaciones bancarias y se centra en explicar cómo llevaran a cabo esta deducción.

Además, también se modifica el tratamiento que reciben los gastos de mantenimiento de la obra social, ya que aunque con el TRLIS no eran deducibles con la entrada en vigor de la LIS estos gastos si son fiscalmente deducibles, siempre que estando conformes a la normativa contable vigente se incluyan en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Durante la vigencia de la LIS, que comenzó en enero de 2015 y continua en la actualidad no se han producido más modificaciones en la redacción de este artículo.

Los cambios producidos en la redacción de este artículo al incluir a las fundaciones bancarias y no aplicar únicamente esta deducción a las cajas de ahorro se debe a una adaptación del sector a la nueva situación provocada por la crisis económica que atravesaba el país, tal y como expone ³⁵Juan Ramón Quintas Seoane en su artículo para la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras (en adelante RACEF), en el que analiza las causas de la desaparición de las cajas de ahorro podemos encontrar lo siguiente "...Una crisis económica global de duración, evolución e intensidad excepcionales actuó como detonante y catalizador de todo el proceso...". También podemos observar que según un artículo publicado en ³⁶Intereconomía, mientras en el año 2010 aún

³⁴ Ley 26/2013, 27 diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias
<https://www.boe.es/buscar/pdf/2013/BOE-A-2013-13723-consolidado.pdf>

³⁵ Quintas Seoane, Juan Ramón, Artículo denominado Cajas de ahorros españolas: Crónica de una muerte súbita, publicado en RACEF, Pág. 28, 4to párrafo.
https://racef.es/archivos/galeria/cajas_de_ahorros_espanolas_cronica_de_una_muerte_subita_v1-1.pdf

³⁶ Intereconomía (2017), ¿Po qué en España han desaparecido las cajas de ahorro y en Alemania sobreviven más de 400? <https://intereconomia.com/noticia/empresas/por-que-en-espana-han-desaparecido-las-cajas-de-ahorro-y-en-alemania-sobreviven-mas-de-400-20170119-2149/>

quedaban en España 45 cajas de ahorro en 2017 pasaron a ser únicamente 2, el resto o bien han desaparecido o se han transformado en entidades de otro tipo.

4.3 ARTÍCULO 26. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.

La posibilidad de compensar bases imponibles negativas aparece regulada en distintos artículos según la normativa que analicemos, podemos encontrarlo en el artículo número 23 de la Ley 43/1995, en el número 25 del TRLIS y en el número 26 de la LIS. Consiste en la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas objeto de liquidaciones o autoliquidaciones durante los periodos impositivos siguientes, estableciendo ciertos límites y condiciones.

Así podemos observar que, aunque el TRLIS mantiene intactos los apartados 1, 2 y 3 de la Ley 43/1995, añade dos apartados más que no aparecen en esta Ley. El primero establece que las entidades de nueva creación y que se dediquen a la explotación de autopistas, túneles y vías de peaje y obtengan rentas negativas empezaran a computar el plazo para su compensación a partir del primer año en que obtengan rentas positivas. El segundo obliga al sujeto pasivo que quiera compensarse bases imponibles negativas a acreditar su existencia.

Más adelante la LIS trajo importantes novedades que la diferencian del TRLIS y que entraron en vigor a partir de enero de 2015, estas son:

- Elimina el límite temporal para la compensación de bases imponibles negativas que el TRLIS establecía en 18 meses.
- Incorpora un límite cuantitativo a la cantidad de la compensación que se aplica en todo tipo de entidades, únicamente pueden compensarse en cada periodo impositivo el 70% de su base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, aunque se admite un importe mínimo de un millón de euros.
- Ahora vamos a comparar el apartado 25.2 del TRLIS y el 26.4 de la LIS, ambos exponen la limitación de compensación de bases imponibles negativas por parte de entidades que no realizan una actividad económica

pero se han producido cambios en su redacción, así la ley vigente pretende mejorar y facilitar su aplicación y comprensión.

- También, se amplía a 10 años el derecho de la Administración para comprobar las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensar. Una vez transcurrido este plazo el contribuyente debe acreditar la compensación de estas bases imponibles negativas mediante la autoliquidación y la contabilidad, además la LIS añade que debe acreditarse su depósito en el Registro Mercantil (en adelante RM).

La ³⁷disposición final 6.2 de la Ley 34/2015, 21 de septiembre, de modificación parcial de la ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria, modifica el apartado 5 de este artículo, aunque esta modificación es únicamente en la redacción del mismo haciéndolo más comprensible, por lo tanto no afecta a su aplicación en la práctica.

Así podemos ver que las modificaciones más importantes que se han realizado en la compensación de bases imponibles negativas se han producido con la entrada en vigor de la LIS, vigente en la actualidad. El límite que se establece a esta compensación en la redacción de la citada ley es posiblemente el cambio que más afecta de manera práctica al contribuyente ya que reduce en gran cantidad el importe deducible anualmente, esta es una medida que aumentaría la recaudación por el IS anual ya que a pesar de ser uno de los impuestos más importantes a nivel estatal durante la época de la crisis financiera había reducido considerablemente sus ingresos.

Podemos ver esta reducción en la recaudación de IS en una ³⁸noticia publicada en 2019 en la que se expone que mientras en el año 2007 España recaudó en concepto de IS un total de 44.823 millones de euros la recaudación del año 2013 descendió a 19.945 millones de euros, lo que supone una reducción del 44,5%.

³⁷ Ley 34/2015, 21 septiembre, de modificación parcial de la ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria, Disposición final sexta, apartado dos. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10143#dfsexta>

³⁸ Valera, Adrian Francisco, Business Insider (15 de mayo de 2019), Esto es lo que recauda exactamente el Estado con los principales impuestos: así han evolucionado desde 2007. <https://www.businessinsider.es/cuanto-recauda-estado-impuestos-irpf-iva-sociedades-417937>

4.4 ARTÍCULO 27. PERÍODO IMPOSITIVO

El periodo impositivo aparece definido en el artículo 24 de la Ley 43/1995, en el artículo 26 del TRLIS y en el artículo 27 de la LIS. Anteriormente se ha expuesto cual es el periodo impositivo vigente en la actualidad y que excepciones existen a la regla general.

Ahora bien, al comparar las tres normativas mencionadas podemos ver las siguientes diferencias:

El TRLIS aumenta los casos en los que se contempla un fin del período impositivo que no concuerde con la regla general respecto a los que ya establecía la Ley 43/1995 y que se siguen manteniendo. Se exponen las distintas diferencias en la siguiente tabla:

Tabla 3 Evolución período impositivo

PERÍODO IMPOSITIVO			
Regla general: Coincide con el ejercicio económico de la entidad			
Concluirá antes de tiempo en las siguientes circunstancias	Ley 43/1995	RD Legislativo 4/2004	Ley 23/2014
Quando la entidad se extinga	SI	SI	SI
Tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español	SI	SI	SI
Se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto	NO	SI	SI
Se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de si tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial	NO	SI	SI

Fuente: Elaboración propia.

Como podemos observar la Ley 43/1995 no incluía la opción de período impositivo corto en los casos en los que la modificación de la forma jurídica implicara la no sujeción al IS, la aplicación de un tipo de gravamen diferente y la

aplicación de un régimen tributario especial. Estas excepciones fueron incluidas en el TRLIS y se siguen manteniendo en la ley vigente en la actualidad.

4.5 ARTÍCULO 29. EL TIPO DE GRAVAMEN.

El tipo de gravamen aparece regulado por el artículo 26 de la Ley 43/1995, el artículo 28 del TRLIS y en el 29 de la LIS. Anteriormente se ha desarrollado los distintos tipos de gravamen a los que se someten las bases imponibles de cada entidad en función de sus características particulares en cumplimiento con la normativa vigente.

Ahora bien, ¿Cómo ha ido evolucionando en las distintas normativas?, en la siguiente tabla se muestra cual era el tipo de gravamen aplicable con cada una de ellas:



Tabla 4 Tipo de Gravamen

TIPO DE GRAVAMEN			
Tipo de gravamen aplicable según las distintas normativas en los siguientes casos:	Ley 43/1995	RD Legislativo 4/2004	Ley 27/2014
Tipo General	35%	35%	25%
Entidades dedicadas a la explotación, investigación y exploración de yacimientos de hidrocarburos	40%	40%	30%
Entidades de nueva creación (Primer periodo con beneficios y siguientes)	35%	35%	15%
Entidades de crédito	-	-	30%
Cooperativas fiscalmente protegidas	20%	20%	20%
Entidades acogidas a la Ley 30/1994	10%	-	-
Entidades acogidas a la Ley 49/2002	-	10%	10%
Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%	25%	25%
Entidades parcialmente exentas (sin fines lucrativos, colegios profesionales, mutuas...)	25%	25%	25%
SICAV Fondos de inversión Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria Fondo de regulación del mercado hipotecario	1%	1%	1%
Fondos de pensiones	0%	0%	0%

Fuente: Elaboración propia

Se observa una tendencia a la baja en el tipo de gravamen con la entrada en vigor de la LIS, además mientras que algunas entidades como las cooperativas de crédito y cajas rurales y las entidades parcialmente exentas recibían un trato favorable en las legislaciones anteriores con un tipo de gravamen por debajo del general, con la normativa vigente aunque se ha mantenido en el mismo valor se ha igualado al tipo general por lo que ya no obtienen ningún beneficio fiscal. Otro dato a tener en cuenta es que la LIS da un tratamiento especial a las entidades

de nueva creación que no existía ni en la Ley 43/1995 ni en el TRLIS en un intento de facilitar e incentivar el emprendimiento.

4.6 ARTÍCULO 30. CUOTA ÍNTEGRA.

La cuota íntegra viene definida en el artículo 27 de la Ley 43/1995, el artículo 29 del TRLIS y el artículo 30 de la LIS. Si bien todas estas normativas definen la cuota íntegra como el resultado de aplicar el tipo de gravamen adecuado sobre la base imponible calculada con anterioridad, concepto que no ha evolucionado a lo largo de los años, la normativa vigente añade una excepción que se aplicaría en entidades que haciendo uso del artículo 105 de esta Ley obtienen una base imponible minorada o incrementada.

Este tipo de modificación no es más que una adaptación del concepto de cuota íntegra a la nueva legislación que no se contemplaba en normativas anteriores y por tanto no era necesario incluirlo con anterioridad.

4.7 ARTÍCULO 31. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA: IMPUESTO SOPORTADO POR EL CONTRIBUYENTE

Esta deducción se regula en el artículo 29 de la Ley 43/1995, y en el 31 del TRLIS y de la LIS. El objetivo de esta deducción es evitar que la misma renta obtenida por el mismo contribuyente sea gravada por dos Estados distintos. En él se enumera que cantidad se deduce de la cuota íntegra y los requisitos y condiciones necesarias para poder acogerse a él.

Las novedades que se introdujeron en el TRLIS respecto a la Ley 43/1995 son las siguientes:

- Se añaden dos apartados para incluir el tratamiento que deben recibir las rentas negativas que se obtengan en el extranjero bien por establecimientos permanentes o por la transmisión de los mismos.
- Además, se amplía a diez años el periodo en el que una entidad puede seguir deduciéndose cantidades que le correspondían por periodos impositivos anteriores pero que por deficiencias en la cuota íntegra no ha sido posible hacerlo.

Otras novedades que podemos observar en la gestión de esta deducción al comparar el TRLIS con el texto original de la LIS son las siguientes:

- Una de las diferencias respecto al TRLIS es que las cantidades no deducidas por insuficiencia de la cuota íntegra se pueden deducir durante los siguientes periodos impositivos, es decir, se elimina el límite temporal.
- Además, la parte del impuesto pagado en el extranjero que no se pueda deducir de la cuota por la aplicación de este artículo y siempre que provenga de la realización de actividades económicas en el extranjero tendrá la consideración de gasto deducible en la base imponible.
- Se añade la prescripción del derecho de la Administración para comprobar deducciones pendientes a 10 años.

Desde la entrada en vigor de la LIS se han producido varias modificaciones a su texto original, estas son las siguientes:

Una de ellas se produjo en 2015 tras la aprobación de la Ley 34/2015, esta modificación hace referencia al apartado 7 donde hay un pequeño cambio en la redacción del artículo, aunque la base de este y su significado no cambian por lo que en la práctica no es una modificación que haya tenido una gran repercusión en la forma de gestionar este impuesto.

Otra modificación se produjo tras la aprobación del ³⁹Real Decreto Ley 3/2016, 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social y que da lugar a la redacción del artículo 31 de la LIS que analizamos en este punto del trabajo y se encuentra vigente en la actualidad.

- Mientras que tanto en el texto original de la LIS de 2014 como en la modificación que provocó la Ley 34/2015 mencionada anteriormente, se hace referencia a que esta deducción para evitar la doble imposición jurídica viene referido a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente y gravadas en el extranjero, en la última actualización en vigor desde diciembre de 2016, podemos ver una pequeña aunque

³⁹ Real Decreto Ley 3/2016, 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2016-11475>

significativa apreciación ya que ahora tan solo se aplica esta deducción a retas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero.

- En la última actualización publicada en la LIS para evitar esta doble imposición, se eliminan los dos últimos párrafos del apartado 4 debido a que se dedicaba a explicar el tratamiento de las rentas negativas y ahora que tal y como expone el párrafo anterior en esta deducción solo se contemplan las rentas positivas carece de sentido. lo que si se mantiene de este apartado 4 desde la creación de la LIS es el ⁴⁰primer párrafo en el que se determina que “La determinación de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se realizará de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 del artículo 22 de esta Ley”.
- Por otra parte, el apartado 5 en el que se explicaba el tratamiento de las rentas negativas procedentes de la transmisión de un establecimiento permanente, queda derogado en el texto actual ya que contradeciría el apartado 1 del mismo en el que se especifica que únicamente se tendrán en cuenta rentas positivas.

Como podemos observar la mayoría de los cambios que se han hecho a lo largo de los años en la deducción para evitar la doble imposición jurídica han sido para eliminar de él toda mención a las rentas negativas obtenidas y gravadas en el extranjero ya que no tienen cabida actualmente. Además, aunque inicialmente se decidió ampliar el periodo para poder deducirse cantidades pendientes finalmente se decide eliminar.

4.8 ARTÍCULO 32. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA INTERNACIONAL: DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS.

Esta deducción se regula en los artículos 30 de la Ley 43/1995, 32 del TRLIS y de la LIS. El objetivo de esta deducción es evitar la doble imposición que se da en caso de que una entidad perciba dividendos o participaciones en beneficios abonados por una entidad no residente en territorio español, en la redacción de

⁴⁰ Ley 27/2014, 27 noviembre, Impuesto sobre Sociedades, Artículo 31, Apartado 4
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328&b=46&tn=1&p=20161203#a31>

este artículo se exponen las condiciones y requisitos que se deben cumplir para poder tener acceso a ella.

Las diferencias que se observan entre la Ley 43/1995 y el TRLIS son las siguientes:

- Si comparamos el apartado número 5 de este artículo en ambas legislaciones podemos observar que, aunque en principio desarrollaba el tratamiento que debían recibir las pérdidas por deterioro de las participaciones con el TRLIS y tras varias modificaciones el objetivo inicial desaparece. En el TRLIS el objetivo es desarrollar cuando y en qué condiciones se puede llevar a cabo esta deducción en caso de que al no ser considerados ingresos estos dividendos o participaciones en beneficios no estén incluidos en la base imponible del Impuesto.
- Además, el TRLIS añade un nuevo apartado (número 6) en el que desarrolla el tratamiento que se debe dar dentro de esta deducción a las rentas negativas que provengan de la transmisión de la participación en una entidad no residente.

Más adelante, la entrada en vigor de la LIS introdujo las siguientes novedades:

- Se adaptan los requisitos a cumplir para poder optar a esta deducción, aunque el TRLIS exigía una participación mínima del 5% en el capital de la entidad, la legislación permite el incumplimiento de este requisito siempre y cuando el valor de adquisición de esa participación sea mayor a 20 millones de euros. El requisito de mantenimiento de la participación un mínimo de un año se mantiene aunque se remodelan las condiciones para el cómputo del mismo.
- La legislación vigente permite la aplicación de esta deducción a los dividendos o participaciones que provengan de valores representativos de capital o de fondos propios de entidades (sin necesidad de tener en cuenta su consideración contable).
- Se elimina la limitación temporal que el TRLIS impone a la deducción de las cantidades que no hayan sido deducidas en el periodo impositivo correspondiente por insuficiencia de la cuota íntegra.

- Mientras el TRLIS únicamente desarrollaba el tratamiento de rentas negativas que proviniesen de transmisiones de participaciones en entidades no residentes, la LIS también incluye el tratamiento de rentas negativas que provengan de transmisiones sucesivas de valores homogéneos y de la transmisión de participaciones en entidades previamente transmitidas por otra.
- Por último, a diferencia del TRLIS, la LIS contempla la posibilidad de comprobación de esta deducción por parte de la Administración, así como los plazos para su prescripción.

Desde la entrada en vigor de la LIS la redacción de este artículo ha sufrido diversas modificaciones, que al igual que en el punto anterior en el que se analizaba el artículo 31 de la LIS han venido derivadas de la Ley 34/2015 y del Real Decreto Ley 3/2016, estas modificaciones son las siguientes:

- La primera modificación que ha sufrido este artículo ha sido un pequeño ajuste a la hora de redactar el apartado número 8 del mismo, aunque el ajuste no cambia el significado y aplicación de este.
- Se derogaron los apartados 6 y 7, estos apartados determinaban el tratamiento que se debía dar a la obtención de rentas negativas por transmisiones de participaciones en una entidad previamente transmitida por otra (apartado 6), de participaciones en una entidad no residente y transmisiones sucesivas de valores homogéneos (apartado 7). Esta modificación elimina por completo cualquier referencia a la obtención de rentas negativas de este artículo.

4.9 ARTÍCULO 33. BONIFICACIÓN POR RENTAS OBTENIDAS EN CEUTA Y MELILLA.

Esta bonificación se puede encontrar regulada en el artículo 31 de la Ley 43/1995 y en el artículo 33 del TRLIS y de la LIS. Esta bonificación se sustenta principalmente en el artículo 144.b de la Constitución Española y más concretamente en la ⁴¹Ley Orgánica 1/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de

⁴¹ Ley Orgánica 1/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Ceuta
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-6358>

Autonomía de Ceuta y la ⁴²Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Melilla, otro motivo por el que se sustenta este tratamiento fiscal especial es su localización geográfica, así a la cuota íntegra que corresponda a rentas obtenidas en Ceuta o Melilla se le aplicara una bonificación del 50%.

Las novedades que aporta el TRLIS respecto a la Ley 43/1995 son las siguientes:

- Dentro de la clasificación de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla el TRLIS también incluye a los inmuebles que se hayan arrendado en estas comunidades.
- Se añade el apartado 3 que está destinado a desarrollar el modo de aplicación de esta bonificación, requisitos mínimos que deben cumplir las entidades que se acojan a ella y el límite máximo que se permite. Además, este mismo apartado expone los requisitos que se exigen a las entidades que superan el límite máximo anterior para poder aplicarse esta bonificación.
- Se añade el apartado 6 donde se desarrolla la posibilidad de que entidades con sede efectiva en estas comunidades y entidades no residentes en España con establecimiento permanente en estas comunidades de aplicarse esta bonificación por las rentas que hayan obtenido fuera de Ceuta o Melilla siempre que se cumpla el plazo estipulado de 3 años como mínimo operando desde dichos territorios y tengan la mitad de sus activos en los mismos. Esto no es posible en caso de rentas procedentes de arrendamiento de inmuebles fuera de estas comunidades.

En la redacción del artículo que da lugar a esta bonificación según la legislación vigente en la actualidad no encontramos discrepancias con el TRLIS.

Como consecuencia de esta bonificación numerosas empresas se ven atraídas a instalarse en Ceuta o Melilla, así como podemos ver en el siguiente gráfico extraído del ⁴³Instituto Nacional de Estadística (en adelante INE) no solo hay una tendencia ascendente en el total de empresas afincadas en Melilla en los últimos

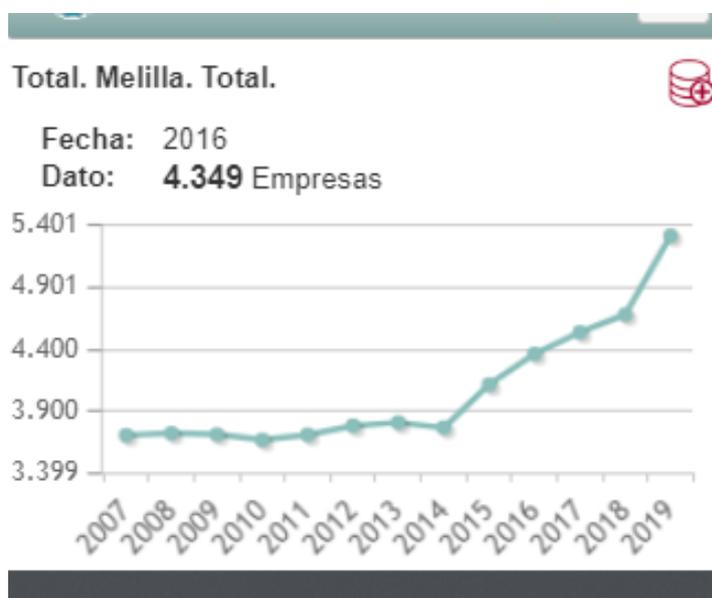
⁴² Ley Orgánica 2/1995, de 13 de marzo, de Estatuto de Autonomía de Melilla

<https://www.boe.es/buscar/pdf/1995/BOE-A-1995-6359-consolidado.pdf>

⁴³ Instituto Nacional de Estadística <https://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=302#!tabs-grafico>

años sino que además durante el periodo de crisis financiera comprendida entre los años 2008 y 2014 esta comunidad autónoma conseguía mantener una tendencia estable en el número de empresas.

Gráfico 1: Número de empresas afincadas en Melilla



Fuente: INE, Instituto Nacional de Estadística

4.10 ARTÍCULO 34. BONIFICACIÓN POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES.

Esta bonificación se puede encontrar regulada en el artículo 32 de la Ley 43/1995 y en el 34 del TRLIS y de la LIS y podemos afirmar que dicha bonificación ha sufrido una reestructuración total con la LIS. Tanto en la Ley 43/1995 como en el TRLIS contemplaban una bonificación por actividades exportadoras regulada junto a la que se analiza en este apartado y que queda eliminada al entrar en vigor la LIS, las actividades que se contemplaban dentro de esta bonificación las podemos encontrar en el ⁴⁴artículo 32.1 de la Ley 43/1995 "...la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquéllos, así como de cualquier manifestación editorial de carácter didáctico...".

⁴⁴ Ley 43/1995, del 27 de diciembre, de Impuesto sobre Sociedades, Artículo 32, Apartado 1, 1er párrafo <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-27752>

Con la entrada en vigor de la LIS en el año 2015 las empresas que se beneficiaban de la bonificación explicada con anterioridad dejaron de poder hacerlo, supuso un gran desincentivo fiscal a la inversión en las actividades que incluía el artículo 32.1 de la Ley 43/1995 y el 34.1 del TRLIS.

Por lo tanto, actualmente esta bonificación únicamente es aplicable a entidades que presten servicios públicos locales y estén regulados por la ⁴⁵Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, excepto cuando se presten por empresas mixtas o íntegramente privadas.

4.11 ARTÍCULO 35. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA.

Esta deducción se encuentra regulada en el artículo 35 del TRLIS y de la LIS, además podemos encontrar su análoga en el artículo 33 de la Ley 43/1995. La base de esta deducción está constituida por el importe de los gastos del periodo en I+D+i, debido a que se regulan de forma independiente por un lado las actividades de investigación y desarrollo y por otro las de innovación tecnológica, diferenciando así que actividades pertenecen a cada grupo y cuál es el porcentaje de deducción aplicable en cada caso, es importante conocer la definición de cada actividad.

- El concepto de investigación podemos verlo definido según ⁴⁶Tamayo y Tamayo (2003) de la siguiente manera: “un proceso que, mediante la aplicación del método científico, procura obtener información relevante y fidedigna, para entender, verificar, corregir o aplicar el conocimiento”.
- El concepto de desarrollo podemos encontrarlo definido en la ⁴⁷Confederación de Empresarios de Andalucía (2013) de la siguiente manera “...la aplicación de ese conocimiento científico y tecnológico para la creación o mejora de productos y procesos de interés para el mercado”.

⁴⁵Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-5392>

⁴⁶ Tamayo y Tamayo, Mario (2003) “El proceso de la Investigación científica”, Pág. 37, 1er párrafo. Editorial: Limusa Noriega Editores.

⁴⁷ Confederación de Empresarios de Andalucía (2013)

- El concepto de innovación lo definía de la siguiente forma ⁴⁸Cotec (1998), citado posteriormente por Castro Martínez y Fernández de Lucio en 2001 “La innovación es el complejo proceso que lleva las ideas al mercado en forma de nuevos o mejorados productos o servicios. Este proceso está compuesto por dos partes no necesariamente secuenciales y con frecuentes caminos de ida y vuelta entre ellas. Una está especializada en el conocimiento y la otra se dedica fundamentalmente a su aplicación para convertirlo en un proceso, un producto o un servicio que incorpore nuevas ventajas para el mercado”

Esta deducción sufrió una remodelación total con la entrada en vigor del TRLIS ya que la Ley 43/1995 no contemplaba la innovación tecnológica como una actividad con derecho a deducción y se centraba únicamente en la regulación de las actividades de investigación y desarrollo, esta inclusión ha sido el cambio más relevante que ha sufrido esta deducción a lo largo de los años. Ahora bien, esta no es la única diferencia que encontramos al comparar ambas legislaciones, respecto a la regulación de la investigación y el desarrollo a pesar de haberse mantenido ha sufrido modificaciones como las siguientes:

- El TRLIS añade como actividad de investigación y desarrollo la concepción de software avanzado que supongan novedades, no quedan incluidas aquellas habituales, aunque estén relacionadas con software.
- Los porcentajes de deducción se amplían en el texto refundido, pasando de un 20% a un 30% el correspondiente a los gastos del periodo impositivo por estas actividades, de un 40% a un 50% sobre el importe de dichos gastos que supere los que se efectuaron durante los dos años anteriores, añade además la posibilidad de deducir un 10% de gastos en inmovilizado material intangible afecto exclusivamente a la realización de estas actividades.

Las actividades que quedan excluidas para la aplicación de esta deducción se tratan de forma conjunta (investigación, desarrollo e innovación tecnológica) en el apartado 3 del TRLIS, además se desarrolla el modo de aplicación de la

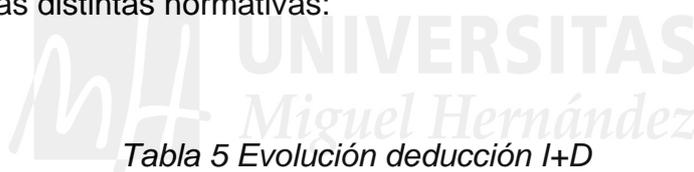
⁴⁸ Castro Martínez, E. y Fernández de Lucio, I. (2001) “Innovación y Sistemas de Innovación” pág. 3, 6to párrafo. Lo encontramos en: <http://metaforum.es/wp-content/uploads/2015/10/00300-Innovacion-y-Sistemas-de-Innovacion.pdf>

deducción en el apartado 4 desarrollando que documentación es necesario presentar y ante que organismos.

La legislación vigente (LIS) añade algunas novedades respecto al TRLIS:

- Mientras que, tanto en el TRLIS como en la Ley 43/1995 se minoraba la base de la deducción un 65% de las subvenciones recibidas para llevar a cabo estas actividades, con la LIS se minoran el 100% de estas subvenciones.
- Dentro de las actividades de innovación tecnológica la legislación vigente incluye los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto de animación y videojuegos.
- Los porcentajes de la deducción sufren una reducción respecto a los aplicables según el TRLIS, situándose aun así por encima de los aplicables según la Ley 43/1995.

Para ver más claramente todos estos cambios he realizado una tabla diferenciando las distintas normativas:



EVOLUCIÓN DEDUCCIÓN EN I+D			
Porcentajes de deducción aplicable en cada normativa en los siguientes casos	Ley 43/1995	RD Legislativo 4/2004	Ley 27/2014
Gastos efectuados en el período impositivo	20%	30%	25%
Gastos en el período impositivo mayores que la media de los dos años anteriores, % anterior hasta el importe de la media y el siguiente tipo sobre el exceso	40%	50%	42%
Gastos del personal adscrito en exclusiva a estas actividades	-	20%	17%
% en que se minoró la base de la deducción en caso de que se hayan recibido subvenciones	65%	65%	100%

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 6 Evolución deducción innovación tecnológica

EVOLUCIÓN DEDUCCIÓN EN INNOVACIÓN TECNOLÓGICA			
Porcentajes de deducción aplicable en cada normativa en los siguientes casos	Ley 43/1995	RD Legislativo 4/2004	Ley 27/2014
Gastos efectuados en el período impositivo	-	12%	12%
Incluye proyectos de demostración inicial o proyectos piloto relacionados con la animación o los videojuegos	-	NO	SI
% en que se minorra la base de la deducción en caso de que se hayan recibido subvenciones	-	65%	100%

Fuente: Elaboración propia.

El objetivo de esta deducción es el fomento de todas las actividades que se incluyen en ella. En los últimos años hemos podido observar un aumento de la inversión privada en actividades relacionadas con la I+D+i, tal y como publicaba ⁴⁹El País (Junio 2019) “La inversión en investigación, desarrollo e innovación (I+D+i) en España suma el tercer año consecutivo de crecimiento y alcanza los 14.052 millones de euros en 2017, un 6% más que el pasado año...Este crecimiento no tuvo como principal contribuyente a las administraciones públicas, sino que fueron las empresas quienes impulsaron el avance del gasto en investigación al aumentar un 8,2% su inversión, según el último informe de Cotec, la Fundación para la Innovación, elaborado con datos de 2017”.

Asimismo, cabe mencionar la inclusión de algunas actividades relacionadas con la animación y los videojuegos dentro de la deducción por innovación tecnológica en la LIS, en un intento de adaptar la normativa a la creciente importancia del sector del videojuego en España. El siguiente artículo publicado ⁵⁰El País (Marzo 2020) se muestra un importante crecimiento en la producción de videojuegos en los últimos años “...El sector productor de videojuegos españoles facturó en 2018 (año del que se extraen los datos) 813 millones de euros, un 14% más que en 2016...”.

⁴⁹ El País (Junio 2019): La inversión en I+D crece un 6% en España hasta los 14.052 millones https://elpais.com/economia/2019/06/06/actualidad/1559825298_164366.html

⁵⁰ El País (Marzo 2020): La facturación del videojuego en España crece un 14% en dos años. https://elpais.com/cultura/2020/02/28/actualidad/1582891109_200806.html

Pese a la reducción en los porcentajes de deducción que trajo consigo la LIS, si observamos con una perspectiva global desde la Ley 43/1995 si se ha visto aumentado, además se han incluido nuevas actividades que inicialmente no se contemplaban, por lo que podemos ver un aumento en el fomento de las actividades de I+D+i. Ahora bien, ¿han servido para situar al país en un lugar visible y competitivo internacionalmente?, a pesar del aumento de inversión en I+D+i expuesta con anterioridad la inversión española sigue situándose muy por debajo de nuestro vecinos europeos, tal y como muestra el Informe ⁵¹Cotec de 2019 “La comparación del comportamiento de España en la inversión en I+D con el resto de países de la UE28 muestra que, junto con Finlandia y Portugal, son los únicos países que no han recuperado los niveles de inversión en I+D previos a la crisis”. En conclusión, se observa una necesidad de apoyo por parte del Estado para aumentar la inversión en I+D+i por parte del sector privado.

Otro cambio apreciable que realizó el TRLIS y que se ha mantenido con la legislación vigente es en su estructuración y redacción separando los distintos tipos de actividades y dentro de ellas diferenciando el porcentaje de deducción, la base de la deducción, la detallada definición de estas actividades así como cuales quedan excluidas, esto clarifica el modo de aplicación de la deducción, lo hace más accesible y comprensible a los contribuyentes.

4.12 ARTÍCULO 36. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCENICAS Y MUSICALES.

Esta deducción se encuentra regulada en el artículo 36 de la LIS, además podemos encontrar su análoga regulada en el artículo 35 de la Ley 43/1995 y el 38 del TRLIS. Esta deducción se ha ido reestructurando y redefiniendo hasta llegar al concepto actual.

⁵¹ COTEC (2019): Informe Cotec 2019, Innovación en España. Pág. 21.
http://informecotec.es/media/INFORME-COTEC-2019_versionweb.pdf

Las actividades que entran dentro de esta deducción han ido evolucionando con las distintas normativas, en la siguiente tabla se compara que actividades se contemplan en cada normativa:

Tabla 7 Deducciones contempladas en las distintas normativas

DISTINTAS DEDUCCIONES CONTEMPLADAS			
En cada normativa es posible aplicarse las siguientes deducciones	Ley 43/1995	RD Legislativo 4/2004	Ley 27/2014
Por inversiones en bienes de interés cultural	SI	SI	NO
Por inversiones en producciones cinematográficas	SI	SI	SI
Por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores	NO	SI	NO
Por inversiones en series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	NO	NO	SI

Fuente: Elaboración propia

Ahora bien, dentro de las actividades que se contemplan tanto en la Ley 43/1995 como en el TRLIS, ¿Cuáles son las diferencias de regulación entre ambas normativas?

- Respecto a las inversiones en bienes de interés cultural se produce un aumento del porcentaje de la deducción, además el TRLIS entre las actividades que se consideran de interés cultural añade la rehabilitación de edificios, mantenimiento y reparación de fachadas siempre cumplan con los requisitos en él expuestos.
- Respecto a las inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales mientras que en la Ley 43/1995 únicamente se contempla una deducción de 10% el TRLIS no solo aumenta el valor de la misma si no que añade otra del 5% aplicable al coproductor. A pesar de este aumento en las cuantías de las deducciones aplicables el TRLIS también incluye límites a ambas, ofreciendo la posibilidad de deducir el resto en

periodos impositivos siguientes y además específica en qué periodo impositivo se pueden practicar la deducción.

- La deducción por inversión en edición de libros se mantiene estática en ambas normativas.
- Además, aunque el TRLIS añade la posibilidad de deducción por inversión en sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores, los apartados en los que vienen regulados la misma quedan derogados por la disposición derogatoria 2.2 de la Ley 35/2006.

En la siguiente tabla podemos observar cual ha sido la evolución producida entre la Ley 43/1995 y el TRLIS:

Tabla 8 Comparativa entre Ley 43/1995 y TRLIS

Diferencias entre Ley 43/1995 y TRLIS		
En las siguientes deducciones	Ley 43/1995	RD Legislativo 4/2004
Deducción por inversiones en bienes de interés cultural	10%	15%
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas	10%	18% Productor
		5% Coproductor
Deducción por inversiones en edición de libros	5%	5%
Por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores	-	10% (Se derogó)
Por inversiones en series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	-	NO

Fuente: Elaboración propia

La normativa vigente (LIS) ha sufrido varias modificaciones, por lo que primero es necesario comparar las novedades que introdujo su texto original, que entró en vigor en enero de 2015, respecto al TRLIS:

- Se eliminan las deducciones a inversiones en bienes de interés cultural y en edición de libros.

- Respecto a las inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales el TRLIS únicamente contempla las producciones españolas y la legislación vigente añade además la opción de productores que estén inscritos en el Registro de Empresas Cinematográficas de Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y ejecuten producciones extranjeras. Respecto a las producciones españolas la LIS aumenta el porcentaje de la deducción en el primer millón de la base de la deducción pero lo mantiene en el exceso sobre ese importe y además no contempla un porcentaje de deducción fijo para el coproductor si no que lo supedita al porcentaje de participación del productor. Además, la LIS incluye una serie de requisitos a cumplir para poder aplicarse esta deducción.
- Se añade la posibilidad de una deducción por inversión en espectáculos en vivo, especificando su porcentaje de deducción, el límite máximo permitido y los requisitos a cumplir.

En la siguiente tabla se observa la evolución entre el TRLIS y el texto original de la LIS, que acabamos de comparar:

Tabla 9 Comparativa entre TRLIS y LIS

Diferencias entre TRLIS y LIS		
En las siguientes deducciones	RD Legislativo 4/2004	Ley 27/2017
Deducción por inversiones en bienes de interés cultural	15%	-
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas	18% Productor	20% (Sobre el 1º millón)
	5% Coproductor	18% (Sobre el exceso)
Deducción por inversiones en edición de libros	5%	-
Por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores	10% (Se derogó)	-
Por inversiones en series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	-	20%
Deducción por inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales (Producción extranjera)	-	15% (Gastos en España)

Fuente: Elaboración propia.

Ahora se lleva a cabo la comparativa entre las distintas modificaciones que se han publicado respecto a esta deducción desde la entrada en vigor de la LIS:

- Los porcentajes de deducción de inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales han aumentado tanto en las producciones españolas como en las extranjeras, este aumento se produce por la entrada en vigor de la ⁵²Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017.
- Respecto a la deducción de inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales de producción extranjera la ⁵³Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, se añade una serie de obligaciones a asumir por los productores que se acojan a esta deducción.

Tabla 10 Distintas modificaciones producidas en la LIS

DISTINTAS MODIFICACIONES PUBLICADAS EN LA LIS				
Porcentajes aplicables en cada modificación:	Ley 27/2014 Original	Ley 27/2014 Modif. 2017	Ley 27/2014 Modif. Julio 2018	Ley 27/2014 Modif. Diciembre 2018
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales y series audiovisuales (Producciones españolas)	20% (El 1º millón base)	25% (El 1º millón base)	25% (El 1º millón base)	25% (El 1º millón base)
	18% (Sobre el exceso)	20% (Sobre el exceso)	20% (Sobre el exceso)	20% (Sobre el exceso)
Deducción por inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales (Ejecución de una producción extranjera)	15% Gastos en España	20% Gastos en España	20% Gastos en España	20% Gastos en España

⁵² Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2017-7387&tn=2>

⁵³ Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018
https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-9268

Deducción por inversión en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%	20%	20%	20%
--	-----	-----	-----	-----

Fuente Elaboración propia.

Por último, es importante tener en cuenta las modificaciones que esta deducción ha sufrido debido a la situación actual sufrida por el COVID-19, que han tenido lugar por la aprobación del ⁵⁴Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y que considero necesario analizar individualmente. A continuación se comparara la modificación publicada en la LIS a este artículo 36 en diciembre de 2018 con la última actualización publicada en mayo de 2020:

- La medida más importante que podemos ver es que se aumentan los porcentajes de deducción aplicable a las inversiones en producciones cinematográfica y series audiovisuales de producción española y de ejecución de una producción extranjera, el límite de esta deducción se situaba en 3 millones de euros, actualmente ha aumentado hasta los 10 millones. También aumenta el límite que se establece en la LIS para aplicar esta deducción conjuntamente con otras ayudas percibidas.
- Por el contrario, podemos ver que la deducción por inversión en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales sigue manteniéndose estática, a pesar de esta nueva situación.

A continuación se muestran las diferencias que ha traído consigo esta última modificación de una forma más visual:

⁵⁴ Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19. Disposición final primera. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-4832#df>

Tabla 11 Cambios introducidos por la nueva situación provocada por el COVID-19

MODIFICACIÓN REALIZADA EN 2020		
Porcentajes aplicables en cada modificación:	Ley 27/2014 Modif., Julio 2018	Ley 27/2014 Actual, Mayo 2020
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales (Producciones españolas)	25% (El 1º millón base)	30% (El 1º millón base)
	20% (Sobre el exceso)	25% (Sobre el exceso)
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas Y series audiovisuales (ejecución de una producción extranjera)	20% Gastos en España	30% (El 1º millón base)
		25% (Sobre el exceso)
Deducción por inversión en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%	20%

Fuente: Elaboración propia.

El objetivo principal de esta deducción es fomentar la inversión en las actividades que en ella se contemplan. Hemos visto una evolución desde el 1995 hasta la actualidad donde la única deducción que se conserva de la Ley 43/1995 es la de inversión en producciones cinematográficas, a pesar de que esta se ha diversificado y adaptado a un entorno más global diferenciando así entre producciones españolas y extranjeras. La deducción por inversión en edición de libros ha desaparecido con el paso del tiempo respondiendo así a la creciente tendencia a la venta de libros electrónicos; según el ⁵⁵Informe del 2018 de la Evolución del Mercado Digital (ebooks y audiolibros) en España y América Latina expone que las editoriales en España han aumentado un 52% las ventas de ebooks en el año 2017 respecto al 2016.

Además, la LIS apuesta por fomentar estas inversiones bien aumentando el porcentaje de deducción, que sufre dos aumentos considerables respecto al

⁵⁵ Evolución del mercado digital (ebooks y audiolibros) en España y América latina Informe 2018. <http://www.dosdoce.com/wp-content/uploads/2018/03/Informe-Bookwire-sobre-la-evolucion-de-ebooks-y-audiolibros-2018.pdf>

TRLIS (producciones cinematográficas y audiovisuales); como incluyendo una nueva deducción que a pesar de haberse mantenido estable desde la entrada en vigor de la ley no se contemplaba en normativas anteriores (espectáculos en vivo).

Por último, la última modificación realizada a esta deducción responde a la necesidad de ayuda gubernamental debido a la inédita situación que se atraviesa internacionalmente por el COVID-19. El sector audiovisual se ha visto afectado económicamente y paralizado de forma repentina por una situación que no ha sido previsible, tal y como podemos ver en una noticia publicada en el portal digital ⁵⁶El Economista donde se estima pérdidas de 2.500 millones de euros este año, por lo que estas medidas van orientadas a intentar mitigar las mismas.



⁵⁶ El Economista (Abril 2020): El coronavirus golpea al cine: el sector se enfrenta a pérdidas de hasta 2.500 millones. <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/10471830/04/20/El-coronavirus-golpea-al-cine-el-sector-se-enfrenta-a-perdidas-de-hasta-2500-millones-.html>

5. ARTÍCULOS QUE SE HAN MANTENIDO ESTÁTICOS.

5.1 ARTÍCULO 25. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN.

Este artículo entró en vigor con la LIS, ya que ni en la Ley 43/1995 ni en el TRLIS se encontraba regulado y a pesar de que ha traído importantes novedades en la legislación del IS no ha sido modificado desde su redacción, por ello se encuentra entre los que se han mantenido estáticos.

Introduce la Reserva de Capitalización, con su aplicación las entidades no tributan la parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, además no establece ningún requisito para la inversión de esta reserva en algún activo en concreto. Su principal objetivo es potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto para así incentivar el saneamiento de las entidades. Como ya sabemos en el momento en el que entró en vigor la LIS España viene de una crisis financiera importante que provoco la quiebra y desaparición de un gran número de empresas, como podemos ver en una noticia publicada por ⁵⁷El País en el año 2012 donde se especificaba que “Un 20% de las empresas españolas se han visto obligadas a cerrar cada año desde el inicio de la crisis en España en 2008...”, la creación de esta reserva de capitalización responde a un intento de ayudar a las empresas a recuperar sus niveles anteriores a esta crisis y volver a posicionarlas en un lugar estable y seguro.

5.2 ARTÍCULO 28. DEVENGO DEL IMPUESTO.

En las tres normativas que se comparan el devengo del IS se mantiene el último día del periodo impositivo. Sin embargo, en octubre de 2009 el TRLIS publicó un nuevo apartado en el que establecía un devengo distinto del general para las entidades que se acogieran al régimen fiscal de la ⁵⁸Ley 11/2009, de 26 de octubre, por las que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. Finalmente, este apartado se derogó en diciembre

⁵⁷ El País (2012): Un 20% de empresas desaparecen cada año en España desde el inicio de la crisis. https://elpais.com/economia/2012/08/14/actualidad/1344952474_293726.html

⁵⁸ Ley 11/2009, de 26 de octubre, por las que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-17000>

de 2012 y la redacción de este artículo se reestableció, manteniéndose así el mismo criterio vigente en la Ley de 1995 en la actualidad.

5.3 ARTÍCULO 37. DEDUCCIONES POR CREACIÓN DE EMPLEO.

Esta deducción se encuentra regulada en el artículo 43 del TRLIS y en el 37 de la LIS. En normativas anteriores no se contemplaba este tipo de deducción. A pesar de estar entre los artículos que se han mantenido estáticos ya que la LIS ha mantenido intacta la última actualización publicada en el TRLIS, esta deducción no se contemplaba según el texto original del TRLIS si no que apareció en el año 2012, por la ⁵⁹Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, anteriormente el artículo 43 del TRLIS contemplaba otro tipo de deducción que quedó derogada (Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad).

El principal objetivo es fomentar la creación de empleo entre los menores de 30 años y los desempleados ofreciendo dos tipos de deducciones diferenciadas (apartados 1 y 2) aunque compatibles entre sí.

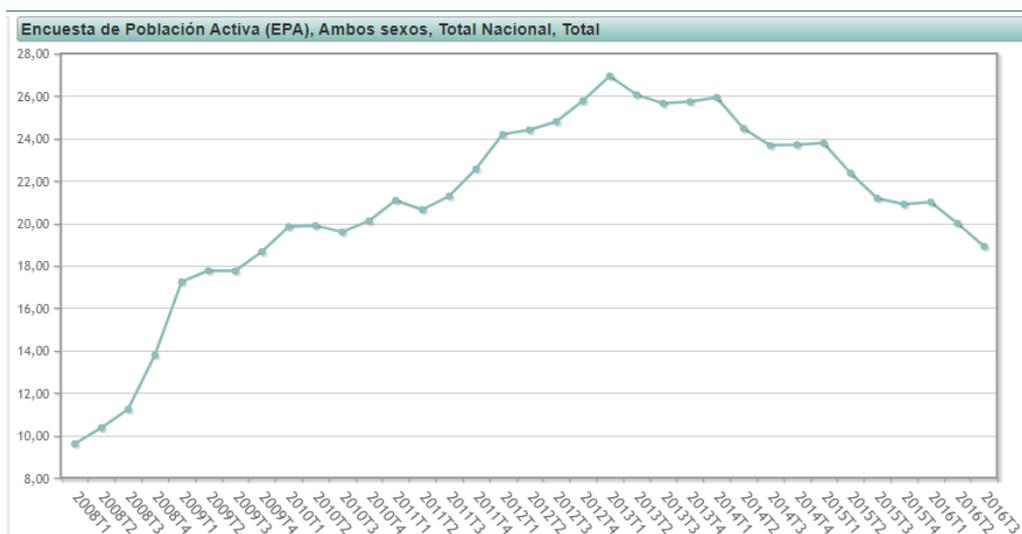
El momento en el que aparece esta deducción en España se registra un pico en la tasa de desempleo que había sido ascendente desde el año 2010 y que no comienza un desescalada hasta el 2014, tal y como podemos ver en el siguiente gráfico, extraído del ⁶⁰INE y que muestra la tasa de paro nacional entre los años 2008 y 2016 y donde se observa que la tendencia ascendente de la tasa de paro se rompe a partir del primer trimestre del año 2013 donde alcanza la cota máxima (26,94):

⁵⁹ Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.

<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-9110>

⁶⁰ Instituto Nacional de Estadística (INE) <https://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=4247#!tabs-grafico>

Ilustración 1 Tasa de paro en España entre los años 2008-2016



Fuente: Instituto Nacional de Estadística, INE

5.4 ARTÍCULO 38. DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD.

Esta deducción se encuentra regulada en el artículo 41 del TRLIS y en el 38 de la LIS. En normativas anteriores no se regula esta deducción. La redacción de la legislación vigente se mantiene desde la última actualización que se publicó sobre el TRLIS.

El objetivo es aumentar el empleo entre personas con discapacidad diferenciando diferentes cantidades de deducción dependiendo del grado de discapacidad de la persona contratada.

Esta no solo es una medida para reducir la tasa de desempleo del país que como ya hemos visto en el apartado anterior sufría una tendencia ascendente durante los años en los que entró en vigor esta deducción, si no también facilitar la inclusión social de personas que encuentran más dificultades a la hora de enfrentarse al mercado laboral. A pesar de ser una medida que beneficia económicamente a las empresas, es más una medida de respaldo social que busca aumentar la empleabilidad y con esto la calidad de vida, reduciendo el riesgo de exclusión social de las personas con discapacidad.

6. DEDUCCIONES QUE HAN SIDO DEROGADAS.

6.1. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA: DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS.

Esta deducción se encuentra regulada en el artículo 28 de la Ley 43/1995 y en el 30 del TRLIS, la LIS no contempla este tipo de deducción. Se practica cuando se obtienen por el sujeto pasivo dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes en España.

El TRLIS nombra a esta deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna; y a pesar de mantener la mayoría de aspectos regulatorios de la Ley 43/1995 añade novedades como las siguientes:

- El apartado 3 contempla otros supuestos en los que también es posible acogerse a esta deducción a parte de los dividendos y participaciones en beneficios; el TRLIS elimina los dividendos de beneficios de periodos impositivos anteriores al que se adquiere la participación.
- Por el contrario, el apartado 4 expone las rentas sobre las que no es posible practicar esta deducción; el TRLIS añade los dividendos o participaciones en beneficios que no son considerados ingresos, los dividendos o participaciones de entidades de la Zona Especial Canaria que tributen por el tipo de gravamen especial correspondiente.
- Añade un apartado dedicado a la regulación de una deducción aplicada a las rentas que se derivan de la transmisión de valores representativos de capital o de fondos propios de entidades residentes en España que tributen por el tipo general; esta deducción no se contemplaba en la Ley 43/1995.
- Añade un apartado dedicado a la regulación de la obtención de rentas negativas por este tipo de actividades.

El TRLIS endurece los casos en los que se pueden acoger a esta deducción que ya contemplaba la Ley 43/1995, sin embargo añade una nueva posibilidad para acogerse a ella. La LIS no contempla esta deducción, sin embargo bajo ciertas circunstancias y requisitos considera exentas este tipo de rentas aplicable a

entidades residentes y no residentes en territorio español, por lo que mejora la regulación anterior.

6.2. DEDUCCIÓN POR GASTOS DE FORMACIÓN PROFESIONAL.

Esta deducción se encuentra regulada en el artículo 36 de la Ley 43/1995 y en el 40 del TRLIS. Esta deducción era aplicable en los periodos impositivos iniciados hasta el 31 de diciembre de 2014, tras la entrada en vigor de la LIS dejó de serlo ya que no queda incluida en el texto de la misma.

En comparación con la Ley 43/1995, el TRLIS añade un apartado que contempla la posibilidad de aplicar esta deducción sobre los gastos ocasionados por habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías.

Mientras el TRLIS no solo mantenía esta deducción, sino que además añadía nuevas posibilidades como consecuencia de una adaptación al entorno más globalizado y a un auge del uso de nuevas tecnologías que se había producido; la LIS la elimina por completo lo que perjudica a las entidades preocupadas por la actualización constante de sus empleados al retirarle los beneficios fiscales de los que gozaban.

6.3. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE EXPORTACIÓN.

Esta deducción se contempla en el artículo 34 de la Ley 43/1995, el TRLIS la incorporó en su texto original pero finalmente se deroga por la disposición derogatoria ⁶¹2.2 de la Ley 35/2006 para los periodos impositivos que iniciasen a partir del 1 enero de 2011. Permitía un 25% de deducción de:

- Las inversiones realizadas en creación de sucursales y establecimientos permanentes en el extranjero, la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras, constitución de filiales relacionadas con la actividad exportadora.

⁶¹ 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. Disposición derogatoria segunda, Apartado 2.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764#ddsegunda>

- Los gastos en publicidad para el lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero.

Su principal objetivo era fomentar la internacionalización de empresas españolas. España se adhirió al espacio Schengen en el año 1991, pero fue en marzo de 1994 cuando entro en vigor el ⁶³Convenio de aplicación del acuerdo Schengen por el que se suprimían los controles fronterizos entre los países que estaban adheridos a él. Esta deducción aparece en un momento de integración en las políticas y acuerdos de la UE y es necesaria para fomentar y ayudar a empresas Españolas a expandirse internacionalmente y a invertir en el extranjero. Con el TRLIS desaparece más por un motivo de obsolescencia que por un motivo recaudatorio ya que la globalización empezó ya a ser algo real y tangible y no solo un acuerdo firmado en un papel, a pesar de las facilidades de invertir en países dentro de la Unión Europea debido no solo al espacio Schengen sino también a la utilización de una misma moneda, no han sido los únicos ya que el avance de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (en adelante TIC) han facilitado la apertura a nuevos mercados, ya no hay pequeño y remoto lugar en el mundo que nos quede lo suficientemente lejos. Es por todo ello por lo que la necesidad de fomentar actividades que por otro lado ya son más que cotidianas es innecesario.

6.4. DEDUCCIÓN PARA EL FOMENTO DE LAS TECNOLOGIAS DE LA INFORMACIÓN Y LA COMUNICACIÓN.

Esta deducción entro en vigor en marzo de 2004 y quedaba incluida en el artículo 36 del TRLIS, finalmente y tras algunas modificaciones fue derogada por la Ley 35/2006, con efecto para los periodos impositivos que se iniciasen a partir del 1 de enero de 2011. Tenían la posibilidad de aplicarse esta deducción las entidades que cumpliendo los requisitos establecidos que inviertan en mejorar su acceso a internet su presencia en internet, el comercio electrónico y la

⁶³ Instrumento de ratificación del Acuerdo de Adhesión del Reino de España al Convenio de aplicación del Acuerdo de Schengen de 14 de junio de 1985 entre los Gobiernos de los Estados de la Unión Económica Benelux, de la República Federal de Alemania y de la República Francesa, relativo a la supresión gradual de los controles en las fronteras comunes, firmado en Schengen el 19 de junio de 1990, al cual se adhirió la República Italiana por el Acuerdo firmado en París el 27 de noviembre de 1990, hecho el 25 de junio de 1991 <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1994-7586>

incorporación de las TIC en los procesos empresariales, mediante la adquisición de software, la formación de sus empleados e instalación de sistemas.

En noviembre de 2005 entra en vigor una modificación que provoca el aumento del porcentaje de deducción que pasa de un 10% a un 15%.

El creciente acceso a este tipo de tecnologías y su rápida innovación ha hecho que incentivar invertir en ellas sea innecesario, todas las entidades en la actualidad tienen acceso a las TIC y realizan sus actividades diarias en soportes tecnológicos con acceso a internet. Otro de las principales actividades que se pretendía fomentar con esta deducción era el comercio electrónico, sin embargo en la actualidad es prácticamente innecesario incentivarlo, ya que actualmente existen numerosas plataformas donde la mayoría de las empresas ofrecen sus productos al mundo entero a golpe de clic, además la facilidad para tener presencia en redes sociales ofrece la oportunidad de darte a conocer ante millones de personas incluso para las pequeñas empresas o microempresas. Podemos ver este auge del comercio electrónico en los últimos años en un artículo publicado en ⁶⁴La Vanguardia publicado en enero de 2020 donde se analiza el crecimiento del comercio electrónico en España y donde se publica que el sector creció el último año un 28% y se encuentra presente en múltiples sectores. Otra tendencia que ha aparecido los últimos años es la creación de entidades que únicamente existen de forma online, no solo portales de venta si no también agencias de viajes etc. las nuevas tecnologías han irrumpido en nuestras vidas para quedarse y han ofrecido numerosas formas nuevas de invertir, consumir y publicitarse que ya están al alcance de casi todos; la necesidad de fomentar e incentivar su uso empresarial ha desaparecido.

6.5. DEDUCCIONES POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES.

Se encuentra regulada en el artículo 39 del TRLIS, en legislaciones anteriores no aparecía y en posteriores no se incluye. Mientras estuvo en vigor sufrió distintas modificaciones; inicialmente se permitía una deducción del 10% de la cuota íntegra por las inversiones en bienes del activo material destinadas a la

⁶⁴ La Vanguardia (2020): El comercio electrónico llega hasta los 12.000 millones y se anota otro record. <https://www.lavanguardia.com/economia/20200104/472683449884/comercio-electronico-espana-ecommerce-datos.html>

protección del medioambiente, por la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera y por las inversiones realizadas en nuevos bienes del activo material destinados al aprovechamiento de las fuentes de energía renovables, todo ello cumpliendo los criterios y requisitos que establece la normativa.

Ahora vamos a ver las distintas novedades que se fueron introduciendo hasta su desaparición:

- En julio de 2006 entro en vigor una modificación que aumentaba al 12% la deducción por la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera.
- Este artículo de deroga por la disposición derogatoria 2.2 de la Ley 35/2006.
- Más adelante el artículo ⁶⁵92.4 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, modifica la disposición derogatoria mencionada anteriormente y únicamente deroga los apartados 2 y 3 no la totalidad del artículo. Esto elimina la posibilidad de una deducción por adquisición de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera y por inversión en bienes del activo material destinados al aprovechamiento de energías renovables. Se produce para los periodos impositivos que se inicien a partir de enero de 2011.
- Además, el artículo 92.1 de la Ley 2/2011 también modifica el apartado 1 de esta deducción provocando una reducción del porcentaje de la deducción de un 10% a un 8%.

Durante los años en que esta deducción estuvo vigente todas las modificaciones que se fueron produciendo fueron eliminando posibilidades de deducción y reduciendo por porcentajes aplicables para la deducción. En una época en la que la concienciación por los efectos que está produciendo el cambio climático, y la necesidad de reducir emisiones que el Estado decida reducir e incluso eliminar los beneficios fiscales que se ofrecían a empresas que llevaban a cabo políticas de protección de medioambiente no parece la decisión más acertada

⁶⁵ Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. Artículo 92, Apartado dos.
<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-4117#a92>

y/o adaptada a las necesidades de la sociedad. Así podemos observar que según el informe publicado en Mayo de 2018 por la ⁶⁶Eurostat respecto a las emisiones de CO2 emitidas en el año 2017 respecto al anterior en España se produjo un aumento del 7,4%, además España representa un 7,7% del total de las emisiones producidas en la UE durante el año 2017. Con estos datos podemos considerar que un apoyo por parte de Estado hacia las empresas para que decidan invertir en tecnologías que ayuden a frenar las emisiones es totalmente necesario, sobre todo teniendo en cuenta que según los datos publicados en el ⁶⁷Inventario Nacional de Emisiones a la Atmosfera publicado en marzo de 2020 por el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico solo teniendo en cuenta sectores como la industria y la agricultura suponen el 32% (20% y 12% respectivamente) del total de emisiones producidas en 2018.

6.6. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS.

Esta deducción se encuentra regulada en el artículo 37 del TRLIS, este artículo anteriormente contenía la deducción por actividades de exportación pero tras su derogación y la aprobación de la ⁶⁸Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización entra en vigor esta deducción que surte efecto para los beneficios que se generen en periodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero de 2013.

Se permite una deducción de la cuota íntegra del 10% de los beneficios (antes de impuestos) que se utilicen en inversiones en nuevos inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectas a la actividad económica, siempre que reúnan los requisitos y consideraciones expuestos en el Real Decreto.

⁶⁶ Eurostat (4 Mayo 2018): In 2017, CO2 emissions in the EU estimated to have increased compared with 2016. <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/8869789/8-04052018-BP-EN.pdf/e7891594-5ee1-4cb0-a530-c4a631efec19>

⁶⁷ Inventario Nacional de Emisiones a la Atmosfera. Emisiones de gases de efecto invernadero, serio 1990 – 2018. Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico. https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/sistema-espanol-de-inventario-sei/resumen-inventario-gei-ed2020_tcm30-486322.pdf

⁶⁸ Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores https://boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-10074

La LIS, redactada con posterioridad no incluye esta deducción. A pesar de que esta medida pretendía ser un incentivo fiscal debido a su corta duración en el tiempo ya que solo fue factible durante dos ejercicios fiscales, no supuso por sí sola un estímulo. Ya que fue introducida por una ley orientada a reducir la destrucción masiva de empresas que había provocado la crisis financiera en España entre los años 2008 y 2012, tal y como podemos observar en la ⁶⁹exposición de motivos de la Ley 14/2013, no se puede decir que esta deducción haya posibilitado el cumplimiento de este objetivo, para poder comprobarlo habría que hacer un estudio aparte de la evolución y consecuencias que trajo consigo la Ley 14/2013. Para estudiar el impacto que provoco esta deducción aisladamente tendría que haber tenido una mayor vigencia.

6.7. DEDUCCIÓN POR REINVERSION DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.

Esta deducción se encuentra regulada en el artículo 42 del TRLIS. En él se permite una deducción de la cuota íntegra del 20% sobre las rentas positivas obtenidas por la transmisión onerosa de elementos patrimoniales (detallados en la redacción del artículo) que se hayan incluido en la base imponible sometida al tipo de gravamen general, con la condición de reinvertir. Cuando la base imponible tribute por tipos de gravamen distintos del general el porcentaje de la deducción variara. En este artículo se encuentran regulados los requisitos, condiciones y plazos a cumplir por la entidad que quiera acogerse a esta deducción, así como toda la información necesaria para poder practicarla. Modificaciones posteriores redujeron el porcentaje de deducción de un 20% a un 12%, así como el resto de los porcentajes adaptados a las bases imponibles que tributan por un tipo de gravamen distinto que también sufrieron una reducción. Además, se producen cambios entre los bienes objeto de reinversión y de transmisión. También comienza a exigirse a los bienes objeto de reinversión tanto el requisito de afectación como la entrada en funcionamiento dentro del plazo de reinversión establecido. Tras la entrada en vigor de la LIS se suprime esta deducción.

⁶⁹ Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores. Preámbulo I, 1er párrafo.
https://boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-10074

7. CONCLUSIÓN

Durante el desarrollo de este trabajo se han estudiado las distintas modificaciones y novedades que se han introducido en las bonificaciones y deducciones que contempla la regulación del IS, para ello se ha estudiado la Ley vigente de Impuesto sobre Sociedades (LIS), su inmediata anterior (Ley 43/1995) y el TRLIS (Real Decreto Legislativo 4/2004) que supuso el paso intermedio entre ambas legislaciones. Antes de pasar a analizar con que fines y que consecuencias han acarreado las distintas modificaciones para las entidades que tributan por este impuesto (contribuyentes) y la sociedad, es necesario conocer en qué contexto socioeconómico se encontraba la sociedad española durante la entrada en vigor de las distintas normativas.

Ley 43/1995: durante la época en que se aprobó y entro en vigor esta Ley, España pasaba una buena situación económicamente hablando. A pesar de haber atravesado una crisis económica en el año 1993 que situó el Producto Interior Bruto (en adelante PIB) un 1% por debajo del año anterior, tal y como publica ⁷⁰El País en el año 1994, la economía española pasó por una fase expansiva que se inició en 1995 y duró hasta 2007. Y además, tal y como hemos mencionado anteriormente, fue en marzo de este año cuando entró en vigor el acuerdo de Schengen. Estos fueron los acontecimientos históricos más importantes que se produjeron a lo largo del año 1995.

Real Decreto Legislativo 4/2004: la economía española se encontraba en una época de crecimiento que, según podemos extraer de la ⁷¹memoria sobre situación económica y laboral en España en 2004, vino apoyado por el importante crecimiento que el sector de la construcción mostró durante ejercicios precedentes y que se suavizó un poco respecto al año 2003. Desde un punto de vista social, buscando ⁷²noticias de acontecimientos reseñables ocurridos en

⁷⁰ El País (Marzo 1994): España sufrió en 1993 la peor recesión económica registrada en los últimos 30 años. https://elpais.com/diario/1994/03/04/economia/762735606_850215.html

⁷¹ Economía Trabajo y sociedad. España 2004, Memoria sobre la situación socioeconómica y laboral. Consejo económico y social. <http://www.ces.es/documents/10180/61228/MEMORIA2004/b9ed3f20-e8be-4b32-909a-51ecf8a9991c>

⁷² Principales Acontecimientos en España durante el año 2004. <https://www.diariocritico.com/noticia/50631/noticias/principales-acontecimientos-en-espana-durante-el-ano-2004.html>

España durante el 2004 podemos decir que fue un año marcado por el terrorismo.

Ley 27/2014 (LIS): esta es la ley que se encuentra vigente y regula el IS en la actualidad. Tras una fuerte crisis financiera internacional que afectó fuertemente a la economía española y que se produjo entre los años 2008 y 2014, a la que ya nos hemos referido con anterioridad, en el año 2014 se registró una ligera muestra de recuperación. La ⁷³memoria sobre la situación socioeconómica y laboral del año 2014 señala que se produce un crecimiento del 1,4% y que los ocupados aumentan en 277.900, mientras que el año anterior se habían reducido, a pesar de ello no se sitúa en los niveles anteriores a la crisis. Tal y como he comentado en repetidas ocasiones a lo largo de este trabajo, la evidente contracción económica que sufrió España durante esos años provocó que la recaudación de IS se redujera considerablemente, siendo este uno de los principales motivos para la elaboración de una nueva legislación.

Teniendo en cuenta todo esto, he decidido separar los distintos cambios y avances producidos en la legislación del IS y clasificarlos según sus fines principales en distintas categorías:

Adaptación a un nuevo entorno social y económico: aquí se sitúan las modificaciones, adaptaciones, derogaciones e incluso las que se han mantenido estables y que han tenido como causa principal la adaptación a un entorno distinto, más globalizado, con un avance tecnológico que no solo ha avanzado mucho desde 1995 si no que sigue avanzando con gran rapidez, y con una economía si bien en crecimiento, tratando de recuperarse lentamente de la debacle que supuso la crisis financiera y que provocó la necesidad continua de las entidades de adaptarse y reinventarse para sobrevivir. Por todo ello, se encuentran clasificadas dentro de esta categoría las siguientes bonificaciones y/o deducciones:

- Obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias: que debió adaptarse a la desaparición de prácticamente la totalidad de las

⁷³ Economía, Trabajo y Sociedad. Memoria sobre la situación socioeconómica y laboral, España 2014. Consejo Económico y Social de España.
http://www.ces.es/documents/10180/2772085/Memoria_Socioeconomica_CES2014.pdf

- cajas de ahorro españolas, ya que en 2010 se produjo un proceso de concentración y reestructuración del sector.
- Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: se adapta a la continua innovación que se produce en el sector tecnológico añadiendo la innovación tecnológica a esta deducción, así como considerando dentro de ella algunos proyectos relacionados con la animación y los videojuegos. Se opta por fomentar los sectores que invierten en I+D, ya que, aunque se puede observar una pequeña contracción del porcentaje de la deducción en la LIS, aun así supone un incremento respecto a la Ley 43/1995 y además tienen en cuenta los gastos de personal adscrito a estas actividades dentro de la regulación de esta deducción.
 - Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales: podemos ver la adaptación a un entorno más globalizado ya que se añade dentro de esta deducción las inversiones cinematográficas y audiovisuales de producción extranjera, también se adapta a la evolución que la tecnología ha aportado al sector ya que elimina la posibilidad de deducción por inversión en edición de libros. También se incluyen los espectáculos en vivo. Se refuerzan las inversiones en este tipo de actividades produciéndose un aumento del porcentaje de la deducción aplicable en alguna de ellas. Por último, otra muestra de su adaptación al entorno es la modificación provocada para ayudar al sector a hacer frente a la situación económica que ha provocado el COVID-19 en mayo de este mismo año.
 - Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación: fue derogada al decidir no incluirla en la LIS. Responde a una adaptación al entorno ya que el acceso actual a estas tecnologías y los avances que se han producido en ellas hace innecesario fomentar su uso.
 - Deducciones orientadas a la creación de empleo (por creación de empleo y por creación de empleo para trabajadores con discapacidad): estas deducciones aparecen en un momento en el que es necesario apoyar a las entidades que crean empleo, debido a la destrucción de empleo que supuso la crisis económica y que tan lentamente se está recuperando, es

por ello que suponen una adaptación a la situación económica y laboral que atraviesa el país.

- Creación de la reserva de capitalización que pretende ayudar a que entidades castigadas por la crisis financiera puedan sanearse y reducir así la destrucción de empresas.
- Bonificación por prestación de servicios públicos locales: esta bonificación ha sufrido una completa reestructuración ya que inicialmente se denominaba bonificación por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales y actualmente esta primera parte ha quedado eliminada, la facilidad actual en las exportaciones no hace necesaria incentivarlas.
- Deducción por actividades de exportación: cuyo objetivo principal era fomentar estas actividades y que ya no se considera necesario debido al actual mundo globalizado, al acuerdo Schengen que elimina las fronteras en la UE y la rapidez y facilidad de la posibilidad de contactar con cualquier persona en cualquier lugar del mundo, hacerle llegar tus productos o servicios y viceversa

Adaptación a legislaciones posteriores: La entrada en vigor de nuevas Leyes y Reales-Decretos ha provocado que se hayan tenido que modificar el artículo que regula la Cuota Íntegra para que concuerde con lo establecido en dichas normativas que anteriormente no existían.

Aumentar la recaudación del IS: algunas modificaciones que se han producido lo han hecho con el fin de recuperar los niveles de ingresos que el Estado obtenía de la recaudación de este impuesto y que se habían visto mermados durante ejercicios anteriores, estas son las siguientes:

- Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles: reduciendo la proporción que se pueden reducir las entidades de estas rentas.
- Compensación de bases imponibles negativas: se incluye un límite a la cantidad reducible anualmente por este concepto.
- Tipo de gravamen: a pesar de que se produce una reducción del tipo de gravamen aplicable, se eliminan las consideraciones especiales que

obtienen algunas entidades que ahora tributan al tipo general como las entidades parcialmente exentas.

- Deducciones para evitar la doble imposición: adaptando las deducciones para evitar la doble imposición jurídica – impuesto soportado por el contribuyente y deducciones para evitar la doble imposición económica internacional – dividendos y participaciones en beneficios y eliminando la deducción para evitar la doble imposición interna – dividendos y participaciones en beneficios.
- Eliminación de algunas deducciones que tenían efectos positivos sobre la sociedad, que no habían quedado obsoletas y que ayudaban a las empresas a poder invertir más en estas actividades como las deducciones por inversiones medioambientales y por gastos de formación profesional.
- Eliminación de algunas deducciones que suponían una ayuda financiera y fiscal para las entidades como las deducciones por inversión de beneficios y por reinversión de beneficios extraordinarios.

Aquí se encuentran clasificadas las principales deducciones que se contemplan en las tres regulaciones estudiadas, hayan sufrido modificaciones o no e incluso si han sido derogadas, según las razones que hay tras de ello teniendo en cuenta la situación que atravesaba España en esos momentos.

Además de una herramienta para adaptar la regulación del IS a las necesidades del Estado y de la sociedad, estas modificaciones también son una de las múltiples formas que tiene el Estado de conducir la inversión privada hacia ciertas actividades o sectores, ofreciendo incentivos fiscales a las entidades. Así podemos observar como a lo largo del tiempo han aparecido nuevas actividades como la innovación tecnológica, los espectáculos en vivo y la creación de empleo, mientras otras como las orientadas a la protección del medioambiente, la formación profesional, las TIC o las actividades de exportación han desaparecido. El TRLIS realiza una fuerte apuesta para incentivar a las empresas para la realización de determinadas inversiones que no solo les resultan beneficiosas a ellas sino también al conjunto de la sociedad, aumentando la mayoría de los porcentajes de deducción aplicables a deducciones ya existentes y reguladas en legislaciones anteriores y creando nuevas como las orientadas a la creación de empleo, a la inversión en la

formación del personal, a la protección del medioambiente y al fomento del uso empresarial de las TIC. Sin embargo, la legislación vigente ha optado por la austeridad, reduciendo el número de deducciones permitidas y el porcentaje de deducción de las que ha mantenido.

Durante la realización de este trabajo ha surgido una nueva situación que afecta internacionalmente y que está siendo provocada por el COVID-19. Como ya hemos visto, a pesar de ser reciente esto ya ha afectado a la regulación de la LIS. Aunque los efectos reales de esta enfermedad sobre la economía y por lo tanto sobre la legislación del IS están por llegar, nos encontramos actualmente en una situación de completa incertidumbre y tal y como se expone en ⁷⁴La Vanguardia “La última estimación del Banco de España prevé una contracción del PIB..., que podría llegar a caer alrededor del 12%”. Es por ello que es necesario preguntarse qué efectos tendrá el COVID-19 sobre la economía, el mercado laboral y que repercusiones tendrá en la viabilidad de las empresas debido a que todo esto se materializará en cambios en la legislación estudiada hasta ahora.

Teniendo en cuenta no solo todo lo estudiado hasta ahora si no también la situación global que vivimos en la actualidad debido al COVID-19, somos conscientes de que vivimos en un entorno rápidamente cambiante y estos cambios se materializan no solo en el estilo de vida de la población si no que repercute también en la gestión y rentabilidad de las empresas y por ende en la regulación del IS.

⁷⁴ La Vanguardia (Mayo 2020): ¿Por qué a España le ira peor en la economía?
<https://www.lavanguardia.com/economia/20200519/481252702595/espana-economia-crisis-coronavirus-peor-otros-paises-video-seo-lv.html>

8. BIBLIOGRAFÍA

Aliaga Agulló, E. B. (2017). *Ordenamiento Tributario Español: Los Impuestos*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

Argente Álvarez, J. A. (2018). *Fiscalidad Basica CISS*. Wolter Kluwer.

Castro Martinez, E. (Junio 2001). *Innovación y Sistemas de Innovación*. Valencia. Obtenido de <http://metaforum.es/wp-content/uploads/2015/10/00300-Innovacion-y-Sistemas-de-Innovacion.pdf>

Lefebvre, F. (2020). *Memento de Autos. Impuesto sobre Sociedades*. Francis Lefebvre.

Rodriguez Relea, F. (2018). *Impuesto sobre Sociedades. Fiscalidad Práctica 2018*. Thomson Reuters.

Tamayo y Tamayo, M. (2003). *El Proceso de la Investigación Científica*. Limusa Noriega Editores.



9. WEBGRAFÍA

- Agencia Tributaria.* (2000). Obtenido de Informes Anuales de Recaudacion Tributaria:
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2000/is.pdf
- Agencia Tributaria.* (2010). Obtenido de Informes Anuales de Recaudacion Tributaria:
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2010/Impuesto_sobre_Sociedades.pdf
- Agencia Tributaria.* (2018). Obtenido de Bonificaciones Por Rentas Obtenidas en Ceuta y Melilla:
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2018/_Ayuda_Modelo_200/07_Bonificaciones_y_deducciones_doble_imposicion__Cuota_integra_positiva/7_01_Bonificaciones_en_cu
- Boletín Oficial del Estado.* (1984). Obtenido de Ley 27 1984 de 26 Julio de Reconversion y Reindustrializacion:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1984-17004>
- Boletín Oficial del Estado.* (1989). Obtenido de Ley 19 1989 25 Julio Reforma y Adaptacion de la Legislacion Mercantil a las Directivas de la CEE: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1989-17832>
- Boletín Oficial del Estado.* (1991). Obtenido de Ley 18 1991 de 6 Junio Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1991-14391>
- Boletín Oficial del Estado.* (2016). Obtenido de Real Decreto Ley 3 2016 de 2 Diciembre Consolidacion de las Finanzas Publicas:
https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2016-11475
- Boletín Oficial del Estado.* (2017). Obtenido de Ley 3 2017 de 27 Junio Presupuestos Generales del Estado 2017:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-7387>
- Boletín Oficial del Estado.* (1885). Obtenido de Real Decreto 22 Agosto 1885 aprueba elCodigo de Comercio:
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627>
- Boletín Oficial del Estado.* (1981). Obtenido de Ley 2 1981 de 25 Marzo de Regulacion del Mercado Hipotecario:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1981-8598>
- Boletín Oficial del Estado.* (1985). Obtenido de Ley 7 1985 de 2 Abril Reguladora de las Bases del Regimen Local:
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-5392#a25>

- Boletín Oficial del Estado.* (1994). Obtenido de
Instrumento_de_Ratificacion_del_Tratado_de_la_Union_Europea_Maastricht_7_Febre
ro_1992: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1994-626>
- Boletín Oficial del Estado.* (1995). Obtenido de
Ley_43_1995_de_27_Diciembre_Impuesto_sobre_Sociedades:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-27752>
- Boletín Oficial del Estado.* (1995). Obtenido de
Ley_Organica_1_1995_de_13_Marzo_Estatuto_de_Autonomia_de_Ceuta:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-6358>
- Boletín Oficial del Estado.* (1995). Obtenido de
Ley_Organica_2_1995_de_13_Marzo_Estatuto_de_Autonomia_de_Melilla:
<https://www.boe.es/buscar/pdf/1995/BOE-A-1995-6359-consolidado.pdf>
- Boletín Oficial del Estado.* (1995). Obtenido de
Acuerdo_de_Adhesion_del_Reino_de_España_al_Convenio_de_Aplicacion_del_Acuer
do_Schengen: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1994-7586>
- Boletín Oficial del Estado.* (1998). Obtenido de
Ley_34_1998_de_7_Octubre_del_Sector_de_Hidricarburos:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-23284>
- Boletín Oficial del Estado.* (2002). Obtenido de Real_Decreto_Legislativo_2_2002:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2002-24252>
- Boletín Oficial del Estado.* (2003). Obtenido de
Ley_35_2003_de_4_Noviembre_de_Instituciones_de_Inversion_Colectiva:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-20331>
- Boletín Oficial del Estado.* (2004). Obtenido de Real_Decreto_Legislativo_4_2004:
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4456#a33>
- Boletín Oficial del Estado.* (2006). Obtenido de Ley_35_2006_de_28_Noviembre:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2006-20764>
- Boletín Oficial del Estado.* (2009). Obtenido de
Ley_11_2009_de_26_Octubre_Regula_las_Sociedades_Anonimas_Cotizadas_de_Inver
sion_en_el_Mercado_Inmobiliario: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2009-17000>
- Boletín Oficial del Estado.* (2011). Obtenido de
Ley_2_2011_de_4_Marzo_de_Economia_Sostenible:
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-4117>
- Boletín Oficial del Estado.* (2012). Obtenido de
Ley_3_2012_de_6_Julio_Medidas_Urgentes_para_la_Reforma_del_Mercado_Laboral:
<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-9110>
- Boletín Oficial del Estado.* (2013). Obtenido de
Ley_14_2013_de_27_Septiembre_de_Apoyo_a_los_Emprendedores_y_su_Internacio
nalizacion: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2013-10074>

- Boletín Oficial del Estado.* (2013). Obtenido de Ley_26_2013_de_27_Diciembre_de_Cajas_de_Ahorros_y_Fundaciones_Bancarias: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2013/BOE-A-2013-13723-consolidado.pdf>
- Boletín Oficial del Estado.* (2014). Obtenido de Ley_27_2014_de_27_Noviembre_Impuesto_Sobre_Sociedades: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>
- Boletín Oficial del Estado.* (2015). Obtenido de Ley_5_2015_de_27_Abril_Fomento_de_la_Financiacion_Empresarial: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-4607>
- Boletín Oficial del Estado.* (2015). Obtenido de Ley_48_2015_de_29_Octubre_Presupuestos_Generales_del_Estado_2016: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-11644>
- Boletín Oficial del Estado.* (2015). Obtenido de Real_Decreto_639_2015_de_10_Julio_Reglamento_del_Impuesto_sobre_Sociedades: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771>
- Boletín Oficial del Estado.* (2018). Obtenido de Ley_6_2018_de_3_Julio_Presupuestos_Generales_del_Estado_2018: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2018-9268>
- Boletín Oficial del Estado.* (2020). Obtenido de Real_Decreto_Ley_17_2020_de_5_Mayo_medidas_de_Apoyo_al_Sector_Cultural_y_Caracter_Tributario_por_Impacto_Economico_y_Social_COVID-19: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2020-4832>
- Bookwire.* (2018). Obtenido de Evolucion_del_Mercado_Digital_en_España_y_America_Latina: <http://www.dosdoce.com/wp-content/uploads/2018/03/Informe-Bookwire-sobre-la-evolucion-de-ebooks-y-audiolibros-2018.pdf>
- BusinessInsider.* (2019). Obtenido de Cuanto_Recauda_Estado_Principales_Impuestos: <https://www.businessinsider.es/cuanto-recauda-estado-impuestos-irpf-iva-sociedades-417937>
- Consejo Económico y Social.* (2004). Obtenido de Memoria_Sobre_la_Situacion_Socioeconomica_y_Laboral: <http://www.ces.es/documents/10180/61228/MEMORIA2004/b9ed3f20-e8be-4b32-909a-51ecf8a9991c>
- Consejo Económico y Social.* (2014). Obtenido de Memoria_Sobre_la_Situacion_Socioeconomica_y_Social: http://www.ces.es/documents/10180/2772085/Memoria_Socioeconomica_CES2014.pdf
- Diario Critico.* (2004). Obtenido de Principales_Acontecimientos_en_España_año_2004: <https://www.diariocritico.com/noticia/50631/noticias/principales-acontecimientos-en-espana-durante-el-ano-2004.html>
- El Economista.* (2020). Obtenido de El_Coronavirus_Golpea_al_Cine: <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/10471830/04/20/El->

coronavirus-golpea-al-cine-el-sector-se-enfrenta-a-perdidas-de-hasta-2500-millones-.html

- El País*. (1994). Obtenido de Recesion_Economica_España_1993:
https://elpais.com/diario/1994/03/04/economia/762735606_850215.html
- El País*. (2008). Obtenido de Crecimiento_Economico_España_2007:
https://elpais.com/diario/2008/02/15/economia/1203030002_850215.html
- El País*. (2012). Obtenido de Un_20%_de_Empresas_Desaparecen_cada_Año_en_España:
https://elpais.com/economia/2012/08/14/actualidad/1344952474_293726.html
- El País*. (2019). Obtenido de Inversion_en_I+D_Crece_en_España:
https://elpais.com/economia/2019/06/06/actualidad/1559825298_164366.html
- El País*. (2020). Obtenido de Facturacion_del_Videojuego_en_España:
https://elpais.com/cultura/2020/02/28/actualidad/1582891109_200806.html
- Eurostat*. (2018). Obtenido de CO2_Emissions_in_the_EU:
<https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/8869789/8-04052018-BP-EN.pdf/e7891594-5ee1-4cb0-a530-c4a631efec19>
- Fiscal Impuestos*. (2014). Obtenido de Primeras_Reflexiones_Ley_27_2014: <https://www.fiscal-impuestos.com/primeras-reflexiones-ley-27-2014-27-noviembre-impuesto-sociedades.html#punto1>
- Fiscal Impuestos*. (2020). Obtenido de Deducciones_Evitar_Doble_Imposicion_Internacional:
<https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-4-is-deducciones-evitar-doble-imposicion-internacional-bonificaciones>
- Fiscal Impuestos*. (2020). Obtenido de Deducciones_Incentivar_Determinadas_Actividades:
<https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-4-is-deducciones-incentivar-determinadas-actividades>
- Informe COTEC*. (2019). Obtenido de Innovacion_en_España:
http://informecotec.es/media/INFORME-COTEC-2019_versionweb.pdf
- Instituto Nacional de Estadística*. (2016). Obtenido de Tasa_de_Paro_España_2008_2016:
<https://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=4247#!tabs-grafico>
- Instituto Nacional de Estadística*. (2016). Obtenido de Numero_de_Empresas_Afincadas_en_Melilla:
<https://www.ine.es/jaxiT3/Datos.htm?t=302#!tabs-grafico>
- Intereconomía*. (2017). Obtenido de Por_Que_en_España_Han_Desaparecido_las_Cajas_de_Ahorro:
<https://intereconomia.com/noticia/empresas/por-que-en-espana-han-desaparecido-las-cajas-de-ahorro-y-en-alemania-sobreviven-mas-de-400-20170119-2149/>
- La Vanguardia*. (2020). Obtenido de Comercio_Electronico_España:
<https://www.lavanguardia.com/economia/20200104/472683449884/comercio-electronico-espana-ecommerce-datos.html>

La Vanguardia. (2020). Obtenido de Por_Que_a_España_le_Ira_Peor_Crisis_Coronavirus:
<https://www.lavanguardia.com/economia/20200519/481252702595/espana-economia-crisis-coronavirus-peor-otros-paises-video-seo-lv.html>

Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico. (2020). Obtenido de Inventario_Nacional_de_Emisiones_a_la_Atmosfera:
https://www.miteco.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/sistema-espanol-de-inventario-sei-/resumen-inventario-gei-ed2020_tcm30-486322.pdf

Seoane, J. R. (s.f.). *Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras*. Obtenido de Cajas_de_Ahorros_Españolas_Cronica_de_una_Muerte_Anunciada:
https://racef.es/archivos/galeria/cajas_de_ahorros_espanolas._cronica_de_una_muerte_subita_v1-1.pdf

