



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

**TRABAJO FIN DE GRADO**

**GRADO EN ECONOMÍA**

**EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN NAVARRA Y EN TERRITORIO COMÚN:  
UN ANÁLISIS COMPARADO.**

**María Álvarez Martínez de Espronceda**

**DIRECTOR**

**Idoia Zabaleta Arregui**

**CODIRECTOR**

**Pedro Maria Pascual Arzoz**

**Pamplona –Iruña**

**13 de Junio de 2014**

## **RESUMEN EJECUTIVO:**

Como bien indica el título escogido para mi trabajo, he centrado mi proyecto en temas de fiscalidad, más concretamente en el Impuesto de Sociedades. Y ya que pertenezco a una Comunidad Autónoma que tiene el carácter de Comunidad Foral, he decidido estudiar las diferencias y similitudes que posee Navarra frente al territorio común. Para comenzar y con el fin de centrar el tema para que pueda ser entendido por cualquier persona, aunque no tenga ningún conocimiento de él, haré una breve introducción en la que explicaré lo más básico del impuesto. Después me basaré en señalar las diferencias existentes entre Navarra y el Estado. Y para poner el broche final voy a poner algún caso práctico.

**CONCEPTOS CLAVE:** Impuesto de Sociedades, Régimen común, Régimen Foral.

## ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	<i>Pág. 4</i>
<b>2. PRINCIPALES ELEMENTOS DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES</b>	<i>Pág. 5-10</i>
2.1. ¿Qué es?	
2.2. ¿Dónde se aplicara dicho impuesto?	
2.3. ¿Quiénes están sujetos ha dicho impuesto?	
2.4. ¿Quiénes están obligados a presentar la declaración del Impuesto de Sociedades?	
2.5. ¿Cuál es el periodo impositivo y el devengo del impuesto?	
2.6. ¿Cuáles son los plazos para presentar la declaración del Impuesto de Sociedades?	
2.7. Esquema a seguir a la hora de realizar la declaración del Impuesto de Sociedades.	
<b>3. NOTICIAS RELACIONADAS CON EL IMPUESTO DE SOCIEDADES</b>	<i>Pág. 10-13</i>
<b>4. ESTUDIO COMPARATIVO.</b>	<i>Pág.13-41</i>
4.1. Diferencias principales entre los dos regímenes en los principales ajustes.	
4.2. Diferencias en los tipos impositivos entre los dos regímenes.	
4.3. Diferencias en las Bonificaciones y Deducciones.	
4.4. Diferencias en los distintos regímenes especiales.	
<b>5. PARTE PRÁCTICA</b>	<i>Pág. 41-43</i>
<b>6. CONCLUSIONES</b>	<i>Pág. 43-44</i>
<b>7. BIBLIOGRAFÍA</b>	<i>Pág. 45</i>

## 1. INTRODUCCIÓN

Quizás os preguntéis ¿por qué centro mi trabajo en el Impuesto de Sociedades? Y más concretamente ¿por qué me encargo en el trabajo de hacer una comparación del Impuesto de Sociedades en Navarra y el Estado? A continuación, voy a tratar de daros una explicación a ello. Lo primero de todo, cabe decir que me decidí por hacer un trabajo relacionado con Impuestos una vez impartida la asignatura conocida bajo el nombre de Economía Pública III. En esta asignatura estudiamos muy en profundidad el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, más conocido por sus siglas, el famoso IRPF. Y en menor medida nos encargamos de estudiar el Impuesto de Sociedades (IS), el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), el de Sucesiones y Donaciones (ISD), el de la Renta de No Residentes (IRNR) y los impuestos indirectos como el famoso Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Impuestos Especiales (IIEE) y el de Renta de Aduanas. Como está claro el más escuchado por todos nosotros es el IRPF, y de hecho es del que más conocimientos he adquirido a lo largo de mis estudios por eso decidí basarme en el estudio del segundo más oído, el Impuesto de Sociedades. Creo que es un Impuesto muy oído en nuestra vida cotidiana, ya que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas (asociaciones, fundaciones...) o de un ente sin personalidad jurídica que se considere sujeto pasivo (fondo de inversión, fondo de pensiones, etc.), y del cual no he adquirido gran conocimiento.

Y en cuanto a la pregunta de ¿por qué llevar a cabo una comparación de dicho impuesto para Navarra y el Estado? Debo decir que he optado por ello porque aunque las diferencias no sean muchas, o mejor dicho son mínimas, que mejor que comparar nuestra propia comunidad que como sabemos es una de las dos comunidades que por el hecho de ser Territorio Histórico junto con la Comunidad Autónoma del País Vasco posee el derecho a representar ciertas diferencias a la hora de llevar a cabo su declaración, frente al resto de Comunidades autónomas (el resto del Estado) las cuales llevan a cabo un tipo de declaración común para todas ellas.

## **2. PRINCIPALES ELEMENTOS DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES.**

### **2.1. ¿Qué es?**

Es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas (asociaciones, fundaciones...) o de un ente sin personalidad jurídica que se considere sujeto pasivo (fondo de inversión, fondo de pensiones, etc.).

Cabe definirlo como un tributo de carácter directo porque grava la renta como manifestación directa de la capacidad económica del sujeto pasivo y de naturaleza personal, debido a que tiene en cuenta determinadas circunstancias particulares de cada contribuyente a la hora de concretar la cuantía de la prestación tributaria que está obligado a satisfacer; que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. Además tiene carácter periódico, personal, proporcional y sintético.

Las leyes que sigue dicho impuesto son, la Ley del IS4/2004 de 5 de Marzo, en el caso del Estado español y en el caso de nuestra Comunidad Foral de Navarra, la Ley Foral 24/1996 , de 30 de Diciembre del Impuesto de Sociedades.

### **2.2. ¿Dónde se aplicará dicho impuesto?**

Se aplicará en todo el territorio español, presentando ciertas diferencias en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. Como bien nos muestra el título, mi trabajo lo centraré en destacar las diferencias que presenta nuestra Comunidad Foral de Navarra a la hora de llevar a cabo la declaración de dicho impuesto con respecto al resto del Estado.

### **2.3. ¿Quiénes estas sujetos ha dicho impuesto?**

Están sujetos a dicho impuesto los residentes en territorio español, considerándose residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los tres requisitos siguientes:

- Haberse constituido conforme a las leyes españolas.

- Tener su domicilio social en territorio español.
- Tener la “sede de dirección efectiva” en territorio español. Esto es, que radique en dicho territorio la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La Administración puede presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación o un paraíso fiscal tiene su residencia en territorio español cuando:

- Sus activos principales directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en un territorio español.
- Su actividad principal se desarrolle en España, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio.

El domicilio fiscal de una sociedad residente en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En caso contrario, se atenderá al lugar en el que se realice dicha gestión o dirección.

Si no es posible establecer el lugar del domicilio social con los criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Están sujetas al Impuesto sobre Sociedades:

- Toda clase de entidades, cualquiera que sea su forma o denominación, siempre que tengan personalidad jurídica propia, excepto las sociedades civiles.

Se incluyen, entre otras:

- Las sociedades mercantiles: anónimas, de responsabilidad limitada, colectivas, laborales, etc.
- Las sociedades estatales, autonómicas, provinciales y locales.
- Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.
- Las sociedades unipersonales.
- Las agrupaciones de interés económico.
- Las agrupaciones europeas de interés económico.

- Las asociaciones, fundaciones e instituciones de todo tipo, tanto públicas como privadas.
  - Los entes públicos (Administraciones del Estado, Administración de las Comunidades Autónomas, Corporaciones locales, Organismos Autónomos, etc.)
- Además, las siguientes entidades, carentes de personalidad jurídica propia:
- Los fondos de inversión mobiliaria y los fondos de inversión en activos del mercado monetario y los fondos de inversión inmobiliaria.
  - Las uniones temporales de empresas.
  - Los fondos de capital-riesgo.
  - Los fondos de pensiones.
  - Los fondos de regulación del mercado hipotecario.
  - Los fondos de titulización hipotecaria.
  - Los fondos de titulización de activos.
  - Los fondos de garantía de inversiones.
  - Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común

#### **2.4. ¿Quiénes están obligados a presentar la declaración del Impuesto de Sociedades?**

La Agencia tributaria nos dice que están obligados a ello todos los sujetos pasivos del mismo, con independencia de que hayan desarrollado o no actividades durante el período impositivo y de que se hayan obtenido o no rentas sujetas a dicho impuesto.

Únicamente se presentan las siguientes excepciones a la hora de declarar el Impuesto de Sociedades:

- Entidades totalmente exentas:
- El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales.
  - Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público.
  - El Banco de España, los Fondos de garantía de depósitos y los Fondos de garantía

de inversiones.

- Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social.
  - El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquel y las instituciones de las comunidades autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
  - Los restantes organismos públicos de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.
- Entidades parcialmente exentas: Federaciones deportivas, Comité Olímpico Español, uniones, federaciones, colegios profesionales, asociaciones, cámaras oficiales, sindicatos, mutuas, Puertos....

## **2.5. ¿Cuál es el periodo impositivo y el devengo del impuesto?**

Coincide con el ejercicio económico de cada entidad., aunque nos podemos encontrar con ocasiones especiales en las que aunque no haya finalizado el ejercicio económico, el período impositivo se da por concluido. Esto tendría lugar en los siguientes casos:

- Cuando la entidad se extinga. Se entiende producida la extinción cuando tenga lugar el asiento de cancelación de la sociedad en el Registro Mercantil, estando, en consecuencia, obligada a presentar su declaración en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a dicho asiento de cancelación.
- Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.
- Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción al Impuesto sobre Sociedades de la entidad resultante.
- Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.
- Lo que debe quedar claro es que en ningún caso, el periodo impositivo puede exceder de doce meses.



## 2.6. ¿Cuáles son los plazos para presentar la declaración del Impuesto de Sociedades?

A diferencia de lo que ocurre con el resto de los Impuestos, la declaración del Impuesto sobre Sociedades no tiene un plazo de presentación único para todos los contribuyentes, sino que cada sujeto pasivo tiene su propio plazo, en función de la fecha en que concluya su período impositivo. Eso sí la presentación de la declaración deberá efectuarse dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Una vez concluido un pequeño análisis de lo que es y cómo funciona dicho impuesto voy a centrar mi trabajo en la comparación de cómo se realiza la declaración de dicho impuesto en nuestra comunidad Foral Navarra que como ya he comentado con anterioridad presenta ciertas diferencias respecto al Territorio Común.

## 2.7. El esquema a seguir a la hora de llevar a cabo la declaración del Impuesto de Sociedades es el siguiente:

Gráfico 1



Fuente: Elaboración propia.

La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorado por la compensación de bases negativas de períodos anteriores. Se determinará por el régimen de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta.

Si se hace por el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Sin embargo, si el método usado para hallar la base imponible es el de estimación objetiva, esta se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos de los sectores de actividad que determine esta ley.

### **3. NOTICIAS RELACIONADAS CON EL IMPUESTO DE SOCIEDADES**

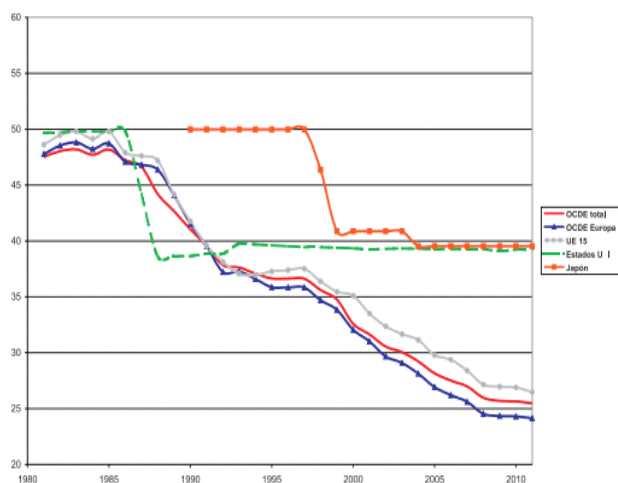
Antes de comenzar con la parte clave del trabajo, la de la comparación entre nuestra Comunidad Foral de Navarra y el Estado me gustaría hacer una breve descripción de las modificaciones que se han dado en el Impuesto de Sociedades tras la llegada de la actual crisis. Para ello me he basado en una crónica tributaria realizada por la doctora de la Universidad Complutense de Madrid, Raquel Paredes Gómez.

Como bien sabemos en la actualidad desde el año 2008 estamos involucrados en una gran etapa de crisis económica internacional con elevados déficits públicos. Estos son de gran magnitud, por lo que se cree que para su corrección no va ser suficiente aplicar medidas de contención del gasto público, sino que también van a ser necesarias medidas que supongan un aumento de los ingresos impositivos. Por lo que aquí vendría a ser relevante el estudio del impuesto en el que baso mi trabajo, del Impuesto de Sociedades. Para comenzar Raquel nos hace una breve evolución del Impuesto de Sociedades en los países de la OCDE desde los años ochenta y nos dice que cabe hablar de la existencia de dos tendencias básicas características de dicho impuesto: la ampliación de las bases imponibles, que se ha producido a través de la aproximación de la base imponible al resultado contable, eliminando exenciones y beneficios fiscales; y la reducción de los tipos nominales de gravamen. Cabe decir que la tendencia a la

reducción se inició en Reino Unido y Estados Unidos, y se ha replicado en el conjunto de países de la OCDE, pasando de tipos por encima de un 45% hasta un tipo medio inferior al 26%. A continuación voy a incluir un gráfico en el que se puede observar la evolución que ha seguido el tipo impositivo del Impuesto de Sociedades en tres áreas de países: el conjunto de la OCDE, el subgrupo de países europeos de la OCDE y el grupo de la Unión Europea de los quince.

## Gráfico 2

Tipos impositivos del Impuesto de Sociedades (%)



Fuente: Raquel Paredes Gómez, “Reflexiones sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades en tiempos de crisis”. Disponible en internet:

[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron\\_trib/142\\_Paredes.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/142_Paredes.pdf).

Cabe decir que existe una fuerte correlación positiva entre el tamaño del país y el nivel de su tipo nominal del Impuesto de Sociedades, y que la reducción del tipo impositivo es mayor en los países pequeños.

Las tendencias reformadoras de reducción de tipos y ampliación de bases se justifican en el cumplimiento de tres principios básicos a los cuales debe atender la reforma del Impuesto de Sociedades en un contexto de economías globalizadas:

competitividad, coordinación internacional y neutralidad. Siendo el principio clave en la internacionalización económica el de la competitividad y los otros dos deben estar al servicio de este.

Y lo más relevante de esta evolución es que la recaudación impositiva del Impuesto de Sociedades se ha visto incrementada, tanto en porcentaje del PIB como en porcentaje del total de impuestos. Para ver de forma más clara y detallada esta evolución adjuntaré unos cuadros a continuación:

Cuadro 2.

Recaudación del Impuesto de Sociedades en % del PIB.

	1980	1985	1990	1995	2000	2005
OCDE total	2,4	2,6	2,6	2,8	3,6	3,7
OCDE Europa	2,1	2,5	2,4	2,5	3,5	3,5
Estados Unidos	2,8	1,9	2,4	2,9	2,6	3,1

Cuadro 3.

Recaudación del Impuesto de Sociedades en % del PIB.

	1980	1985	1990	1995	2000	2005
OCDE total	7,6	8,0	8,0	8,0	10,1	10,3
OCDE Europa	5,9	6,9	6,7	6,9	9,2	9,1
Estados Unidos	10,8	7,5	8,9	10,3	8,7	11,4

Fuente: Raquel Paredes Gómez, “Reflexiones sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades en tiempos de crisis”. Disponible en internet: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron\\_trib/142\\_Paredes.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/142_Paredes.pdf).

En cuanto a una vez llegada la gran crisis del 2007/2008 en la que nos

encontramos todavía a día de hoy, cabe decir que hemos visto reducida la relación recaudatoria IS/PIB. Está claro que una vez llegados a este punto los gobiernos van a verse en la necesidad de actuar, ¿pero de qué forma lo harán? Para ello vamos a valorar la evolución de la crisis desde las dos tendencias básicas de la reforma de las que ya he hablado con anterioridad: la ampliación de la base imponible y la reducción del tipo nominal.

En la UE, la tendencia al incremento de la base imponible se apoyo en el Código de conducta de la imposición empresarial. Y no obstante, con la crisis lo que han llegado hacer algunos países ha sido aplicar incentivos en el cálculo de la base imponible, como política coyuntural incentivadora de la inversión y el crecimiento económico. Estas medidas han podido suponer una cierta quiebra en la tendencia a la ampliación de las bases. Como ejemplo de ello podemos tratar el caso de nuestro País, España, el cual en 2009 estableció la libertad de amortización condicionada al mantenimiento de empleo para las inversiones que se realizarían durante el período 2009-2012. Pero más tarde, vista la gravedad que alcanzó la crisis se tuvo que eliminar el requisito de mantenimiento de empleo y se extendió hasta el año 2015 la posibilidad de aplicar la libre amortización. También cabe decir que en cuanto al Régimen especial de Empresas de Reducida Dimensión del que he hablado con anterioridad se amplió su ámbito de aplicación en el año 2011 pasando de 8 a 10 millones de euros como ya he comentado y mostrado con un ejemplo; y el tramo de base imponible al que se aplica el tipo reducido del 25% también se vio incrementado de 120.202,41€ a 300.000€.

En cuanto a la evolución del tipo nominal de gravamen del Impuesto de Sociedades una vez comenzada la crisis actual, cabe decir que en el período 2007-2011 sigue la tendencia decreciente de los tipos nominales en los países de la Unión Europea.

Otro punto clave a tratar es lo que ha ocurrido con la carga tributaria efectiva soportada por las sociedades, la cual recoge además del efecto de los tipos impositivos, los elementos de la base imponible y las cargas adicionales sobre las sociedades.

#### **4. ESTUDIO COMPARATIVO**

Acto seguido, una vez ya conocidas las ideas generales del Impuesto de Sociedades, me centraré en la cuestión clave de mi trabajo que es la de señalar las diferencias que existen a la hora

de llevar a cabo la declaración de dicho Impuesto en nuestra Comunidad Foral de Navarra con respecto al resto del Estado. Para comenzar voy a estudiar las diferencias que se nos presentan en cuanto a los ajustes, seguidamente comentare las diferencias en cuanto a los tipos impositivos, a posteriori las diferencias en Bonificaciones y Deducciones, y para finalizar mi comparación me centraré en las diferencias existentes en los diferentes regímenes especiales.

#### **4.1. Diferencias principales entre los dos regímenes en los principales ajustes.**

A la hora de realizar los ajustes fiscales, se realizan de la misma forma para los dos. Es decir, en este aspecto la declaración del impuesto es similar en Navarra y el Estado, salvo señaladas excepciones de regímenes especiales como el de las PYMES, el cual ha sido eliminado en Navarra, pero esto lo comentaré más adelante en el apartado titulado bajo el nombre de “Diferencias en los distintos regímenes especiales”.

Los ajustes sobre el beneficio contable para determinar el beneficio fiscal surgen de una diferente cuantificación de los ingresos y los gastos en contabilidad y en la normativa del impuesto de Sociedades. Los principales ajustes son:

- Diferencias en las amortizaciones (si se produce una mejora en el inmovilizado a amortizar la dotación a la amortización adicional correspondientes a la mejora o renovación o ampliación=importe de la mejora(Dotación anual a la amortización/valor contable del elemento antes de la mejora)
- Las derivadas de la contabilización de las provisiones, y de las pérdidas por deterioro y lo establecido en la norma fiscal.
- Exclusiones de algunos gastos: multas y liberalidades.
- Diferencias por la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado.
- No se integrarán en la Base Imponible las ayudas públicas agrarias.

#### **4.2. Diferencias en los tipos impositivos entre los dos regímenes.**

Como podemos observar en el esquema básico a seguir a la hora de llevar a cabo la declaración del Impuesto de Sociedades(gráfico 1), una vez realizados los ajustes fiscales al Resultado contable obtenemos lo que denominamos Base Imponible previa a la que habría que

restar las bases negativas de ejercicios anteriores con el fin de obtener la Base Imponible. Una vez que hemos logrado sacar la Base Imponible debemos aplicar a ella el tipo de gravamen correspondiente. ¿Y qué es el tipo de gravamen? Es el porcentaje que multiplicado por la base imponible nos va permitir obtener la cuota íntegra.

Por lo que voy a realizar un pequeño estudio de las principales diferencias que se nos presentan en cuanto a los diferentes tipos impositivos.

Cuadro 1

Sujeto Pasivo	Tipo de Gravamen aplicable en el Estado	Tipo de Gravamen aplicable en Navarra
Tipo General	30%	30%
Mutuas de seguros generales, mutualidades de previsión social y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la SS.	25%	25%
Sociedades de garantía recíproca y sociedades de reafianzamiento reguladas en la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el régimen jurídico de las sociedades de garantía recíproca, inscritas en el registro especial del Banco de España.		
Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales.		

<p>Colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales y los sindicatos de los trabajadores.</p>		
<p>Entidades sin fines lucrativos que no cumplen Ley 49/2002.</p>		
<p>Los fondos de promoción de empleo.</p>		
<p>Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.</p>		
<p>La Entidad de Derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.</p>		
<p>Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por los que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general.</p>	<p>20%</p>	<p>18% (17% condicionada al mantenimiento o a la creación de empleo en los periodos impositivos que se inicien durante los años 2010,2011,2012 y 2013)</p>



Entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.	10%	10%
Las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que el número de accionistas requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 9.4.	1%	1%
Fondos de inversión de carácter financiero previstos en la citada Ley, siempre que el número de participantes requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 5.4.		
Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria con determinadas condiciones indicadas en el art.28.5. c) y d) TRLIS.		
Fondo de regulación del mercado hipotecario.		
Fondos de pensiones	0%	0%

Entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos y otras actividades(Ley 34/1998)	40%	
Entidades de la Zona Especial Canaria	4%	
Entidades con cifra negocio < 5 M€ y plantilla < 25 empleados, que tributen al Tipo general con condiciones	Parte de la Base Imponible hasta 300.000€: 20%  Resto: 25%	28% (27% condicionada al mantenimiento o a la creación de empleo en los periodos impositivos que se inicien durante los años 2010,2011,2012 y 2013)
Empresas Reducida Dimensión (cifra negocio < 10M€), excepto que tributen a tipo diferente del general	Parte de la Base Imponible hasta 300.000€: 25%  Resto:30%	23% (20% condicionada al mantenimiento o a la creación de empleo en los periodos impositivos que se inicien durante los años 2010,2011,2012 y 2013)

Fuente: Elaboración propia.

Como podemos observar en la tabla adjunta a la hora del tipo de gravamen a utilizar a la hora de liquidar el Impuesto de Sociedades no presenta grandes diferencias en Navarra frente al resto del Estado solo se nos presentan diferencias a la hora de realizarlo para:

- Sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por los que se refiere a los resultados extra cooperativos, que tributarán al tipo general.
- Entidades con cifra negocio que no superan los 5 millones de € y el número de trabajadores sea inferior a 25, que tributen al Tipo general con condiciones
- Empresas de reducida dimensión con cifras de negocio inferiores a los 10 millones de €, excepto que tributen a tipo diferente del general.

#### **4.3. Diferencias en las Bonificaciones y Deducciones.**

Como ya he comentado al hablar del Tipo de gravamen, cuando éste se aplica a la Base Imponible se obtiene lo que conocemos como Cuota íntegra. A esta última le debemos restar las bonificaciones y deducciones con el fin de sacar la cuota ejecutiva. Comenzaré haciendo un estudio de las diferencias en cuanto a las bonificaciones, y a posteriori las diferencias en las deducciones.

Para centrar el tema haré una breve descripción de cómo se calculan las bonificaciones:

$$\text{Bonificaciones} = \% \text{ Bonificación} \times \text{Tipo Gravamen} \times \text{Renta Bonificada}$$

En el caso de España cabe citar tres tipos de bonificaciones:

- Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
- Bonificaciones por actividades exportadoras
- Bonificaciones de prestación de servicios públicos locales.

En el caso de Navarra las bonificaciones son similares a las del territorio común, solo existe una pequeña salvedad que haría referencia a la primera de las mencionadas anteriormente: “Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla” porque como es obvio estas son dos ciudades autonómicas que forman parte del territorio común y Navarra aplica un régimen Foral independiente para su comunidad únicamente.

¿Cuáles van a ser dichas Bonificaciones?

- **Bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.** La cuota íntegra de las rentas obtenidas por entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta, Melilla o sus dependencias presentaran una bonificación del 50%. Dichas entidades serán:
  - Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
  - Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios pero que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.
  - Entidades extranjeras no residentes en España pero que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

Entendiendo por operaciones efectiva y materialmente realizadas en Ceuta y Melilla o sus dependencias aquéllas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos.

- **Bonificaciones por actividades exportadoras.** La cuota íntegra de las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales, de libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquéllos, así como de cualquier manifestación editorial de carácter didáctico, siempre que los beneficios correspondientes se reinviertan en el mismo período impositivo al que se refiere la bonificación o en el siguiente, presentarán una bonificación del 99%.
- **Bonificaciones por prestación de determinados servicios públicos.** La cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios públicos comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el 1, letras a, b y c del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de Abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, de competencias de las entidades locales, territoriales, municipales y provinciales excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado, presentará una bonificación del 99%.

Esta bonificación también se aplicará cuando dichos servicios se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las comunidades autónomas.

Ahora voy a estudiar las diferencias en deducciones entre el Estado y nuestra Comunidad Foral. Cabe decir que tanto en el Estado como en Navarra nos encontramos con deducciones para evitar la doble imposición y deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

Empezaré hablando de las deducciones para evitar la doble imposición. En ambos están presentes:

- **Deducciones para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna.**
  - Se deducirá el 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones de otras entidades residentes en territorio español. El importe íntegro de éstos será la base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios.
  - Dicha deducción será del 100% cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al 5%, siempre que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año; la deducción también será del 100% respecto de la participación en beneficios procedentes de mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca y asociaciones.
  - También será de aplicación en los casos en que se haya tenido dicho porcentaje de participación pero, sin haberse transmitido la participación se haya reducido el porcentaje tenido hasta un mínimo del 3% como consecuencia de que la entidad participada haya realizado una operación acogida al régimen fiscal especial establecido o bien en el capítulo IX del título X o bien en una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores. Va ser aplicable a los dividendos distribuidos dentro del plazo de 3 años desde la realización de la operación en tanto que en el ejercicio correspondiente a la distribución, la

participación no sea transmitida en su totalidad o bien quede por debajo del porcentaje mínimo exigido del 3%.

- Así mismo será aplicable a los supuestos de:
  - Liquidación de sociedades
  - Separación de socios
  - Adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización
  - Disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y el pasivo.
- Por el contrario dicha deducción no será aplicada a las siguientes rentas:
  - Las derivadas de la reducción del capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, salvo por la parte de renta integrada en virtud de lo dispuesto en el artículo 33.1.
  - Aquellas rentas en las que anterior a su distribución se hubiere producido una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas, o el traspaso de la prima de emisión a reservas o a una aportación de los socios para reponer el patrimonio hasta el importe de dicho traspaso, aportación o reducción. No va ser aplicable a las rentas distribuidas que se hubieren integrado en la base imponible sin haberse producido respecto de las mismas la reducción con bases liquidables negativas, excepto que la no reducción hubiese derivado de lo previsto en el número 2 del artículo 25 de la Ley del Estado o en el número 2 del artículo 40 de esta Ley Foral.
  - Tampoco va ser aplicable cuando la distribución del dividendo o participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible o cuando dicha distribución haya producido una pérdida por deterioro del valor de la participación a efectos fiscales. En dicho caso la reversión del deterioro del valor de la participación no se integrara en la base imponible.
  - Las distribuidas por el Fondo de Regulación de carácter público del mercado hipotecario.

- Los dividendos o participaciones en beneficios que correspondan a acciones o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho y cuando con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos.
- Cuando entre las rentas integradas en la base imponible del sujeto pasivo se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general de gravamen, se va deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos con derecho a deducción. Siempre que cumpla los siguientes requisitos:
  - Porcentaje de participación (directo o indirecto) con anterioridad a la transmisión igual o superior al 5%.
  - Porcentaje obtenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que se transmita la participación.

En caso de que no se pueda determinar el importe de los beneficios no distribuidos en la fecha de adquisición de la participación, el valor de adquisición se corresponderá con el de los fondos propios.

- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse de las cuotas íntegras de los periodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.
- **Deducciones para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo.**

En caso de que en la base imponible del sujeto pasivo se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

- El importe de la cuota íntegra correspondiente a pagar en España por dichas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

- El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen similar naturaleza a este impuesto. No van a deducirse los impuestos no pagados en virtud de cualquier beneficio fiscal.

Aplicándose un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no va poder exceder del impuesto que corresponda.

Si el sujeto pasivo ha obtenido varias rentas extranjeras en el período impositivo, la deducción se va realizar agrupando las procedentes a un mismo país salvo las de establecimientos permanentes, que estas se computarán aisladamente por cada uno de ellos.

Las no deducidas por insuficiencia de cuota podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

- **Deducciones para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios.**

- Si en la base imponible se computan dividendos o participaciones en los beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se va deducir el impuesto pagado por dicha entidad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos. La deducción se hará siempre en la cuantía correspondiente a dichos dividendos, siempre que esta se incluya en la base imponible del sujeto pasivo.

Para que esto se pueda llevar a cabo es necesario que la participación directa o indirecta en el capital e la entidad no residente sea por lo menos del 5%, y que se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya, o si esto no es así, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

- El impuesto satisfecho por las entidades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que a su vez estén participadas por aquellas van a tomar la consideración de impuesto efectivamente pagado, y en la parte



imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos siempre que dichas participaciones no estén por debajo del 5%.

- No puede exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio español. Y el exceso sobre dicho límite no se considerara gasto fiscalmente deducible.
- Las no deducidas por insuficiencia de cuota podrán deducirse en los periodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.
- La pérdida por deterioro del valor de la participación derivada de la distribución de los beneficios no se va integrar en la base imponible del sujeto pasivo que percibe los dividendos o las participaciones en beneficios, sea cual sea la forma y el periodo impositivo en que se ponga de manifiesto la pérdida, excepto que el importe de los beneficios haya tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

A continuación voy a estudiar las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades. Primero voy a hacer un breve comentario de las comunes tanto en el Estado como en nuestra Comunidad y a posterior señalaré las que son únicas de cada región, tanto del Estado como de Navarra.

Nos encontramos con que en común son numerosas las deducciones que poseen para incentivar la realización de determinadas actividades. Estas son:

- **Deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.** La realización de actividades tanto de investigación como de desarrollo va a dar derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra de un 40% de los gastos efectuados en el período impositivo. Además se practicará una deducción adicional del 10% del importe de los siguientes gastos del período:
  - Gastos de personal de la entidad, los cuales serán investigadores cualificados que se dedican a realizar actividades de investigación y desarrollo.
  - Gastos referentes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, centros de innovación u organismos públicos de investigación y

tecnología de España o de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

Conociendo como investigación la ampliación de conocimientos generales científicos y técnicos útiles para la creación de nuevos productos, procesos o servicios, o bien a su mejora. Y como desarrollo conocemos la materialización de los resultados obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico en proyectos, esquemas o diseños de procesos, productos o servicios, bien nuevos o su mejora como ya he comentado en la investigación.

La actividad de investigación y desarrollo es aquella que da lugar a un progreso tecnológico y tiene como objetivo resolver de forma sistemática una incertidumbre científica o técnica. Pero no incluye las actividades rutinarias relacionadas con el software.

Las actividades de innovación tecnológicas no incluidas en las definiciones anteriores dan derecho a practicarse una deducción del 15% de los gastos efectuados en el periodo impositivo.

- **Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.** Va darse derecho a una deducción del 15% de la cuota íntegra por las inversiones y gastos del periodo relacionados con la mejora de capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de internet, así como la mejora de los procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y la comunicación.
- **Deducción por inversiones medioambientales.**

Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra de la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se cumpla la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias, darán derecho a practicar una deducción del 8% en el caso del Estado y en

nuestra Comunidad Foral de Navarra del 15%.

- **Deducción por actividades de exportación.**

Aquellas empresas que vean incrementado su ratio de exportación en el ejercicio de referencia van a tener derecho a multiplicar por 1,1 las deducciones generadas en dicho ejercicio.

Entendiendo que una empresa aumenta su ratio de exportación cuando se cumplen las siguientes condiciones:

- El porcentaje que representan sus ventas al exterior sobre el total de las ventas realizadas en el ejercicio supera en un 5% ha dicho porcentaje en el ejercicio inmediatamente anterior.
- Las ventas al exterior han subido un 10% en relación con dichas ventas en el ejercicio anterior.

En caso de que las empresas sean pequeñas, las deducciones en vez de por 1,1 se multiplicarán por 1,25.

- **Deducción por gastos de formación profesional.**

Se va aplicar deducción por el aquellos gastos efectuados por la entidad con la finalidad de habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías. Incluyendo dentro de dichos gastos los realizados con el fin de proporcionar, facilitar o financiar la conexión a internet, los derivados de la entrega gratuita o a precios rebajados.... Todos estos gastos van a tener la consideración a efectos fiscales de gastos de formación de personal.

En el caso de Navarra va dar derecho a practicar una deducción de la cuota líquida de 15%, y en el caso de actividades de formación en idiomas realizadas por empresas de pequeño tamaño, dicha deducción será de un 20%.

En el caso del Estado , gastos para habitar a empleados a la utilización de nuevas tecnologías de comunicación e información hasta los dos años un 1% y a partir de

los dos años un 2%.

- **Deducción por creación de empleo.**

Esta deducción la posee tanto el Estado como nuestra Comunidad Foral de Navarra pero cae decir que no es aplicada de similar forma en ambos.

***En el caso del Estado:***

Las entidades que contraten su primer trabajador a través de un contrato de trabajo indefinido de apoyo a los emprendedores menor de 30 años, van a poder deducirse una cantidad de 3.000€ de la cuota íntegra.

Y las entidades con una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo indefinidos similares a los citados anteriormente, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo regulada en el Título III del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, se podrán deducir un 50% de la cuota íntegra del menor de los siguientes importes:

- Importe de prestación por desempleo pendiente de percibir por el trabajador en el momento de la contratación.
- Importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

***En el caso de Navarra:***

Se podrá aplicar una deducción de 4.200€ por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla (para dicho calculo se computaran exclusivamente personas/año con contrato indefinido) experimentado durante el ejercicio con respecto a los del año inmediatamente anterior. Teniendo en cuenta que la deducción total no podrá exceder de la que correspondería al número de personas-año de incremento del promedio de la plantilla total de la entidad, durante dicho ejercicio.

Si se da el caso de que, manteniéndose el promedio de la plantilla total del ejercicio anterior, se produce un incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido superior al incremento del promedio de la plantilla total de la entidad,

por la diferencia entre ambos incrementos se aplicara una deducción de 1.502,53€ por persona/año.

Dichas deducciones serán respectivamente de 6.000€ y 2.705€ por persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos contratados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos.

- **Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros en el caso de Navarra.** Y en el caso del Estado se añade además a la inversión en **sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores.**

Las inversiones en edición de libros que permitan la concepción de un soporte físico darán derecho a una deducción del 5%, tanto en Navarra como en el Estado.

Cuando se realicen inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos van a dar derecho al productor a una deducción del 20%. El coproductor tendrá derecho a una deducción del 5% de la inversión que financie, con el límite del 5% de la renta del periodo derivada de dichas inversiones. En este aspecto Navarra sigue la normativa del Estado.

Sin embargo, en cuanto a las inversiones en Bienes de Interés Cultural sí que se nos muestran diferencias entre Navarra y el Estado. En Navarra ante este tipo de inversiones se dará derecho a aplicar una deducción del 10% y en el Estado serán de un 15% para todas las inversiones o gastos que se realicen en :adquisición de bienes del patrimonio histórico español; conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las comunidades autónomas; y la rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas.

Ahora voy hacer un breve resumen y comentario de las deducciones únicas del Estado solamente se nos presentan dos que serían:

- **Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.**

Van a ser deducibles 6000€ de la cuota íntegra por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados bajo lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982.

- **Deducción para reinversión de beneficios extraordinarios.**

Se deducirá de la cuota íntegra el 12% de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales transmitidos.

Dicha deducción será del 7%, del 2% o el 17% cuando la base imponible tribute a los tipos del 25%, 20%o 35% respectivamente.

Y en el caso de Navarra sí que nos encontramos con un mayor número de deducciones propias exclusivamente de nuestra Comunidad Foral, estas son:

- **Deducciones por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias.**

Las inversiones realizadas en elementos nuevos del inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, excluyendo los terrenos, darán derecho a practicarse una deducción de la cuota líquida del 10% del importe de las inversiones. Dicha deducción también se podrá realizar a los bienes adquiridos en virtud de contratos de arrendamiento financiero.

Para determinar el momento en que se ha de generarse el derecho a practicar la deducción, así como para la cuantificación de la base, se aplican las reglas a y c del apartado 1 del artículo 36 de la Ley Foral.

- **Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas**

### **con discapacidad.**

Podrá deducirse el sujeto pasivo el 10% de la cuota líquida de las contribuciones empresariales imputadas a favor de aquellos trabajadores a los que remunere con retribuciones brutas anuales por debajo de 27.000€. Siempre que dichas contribuciones se hagan a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social, de los cuales sea promotor el sujeto pasivo. Además podrán deducirse las contribuciones empresariales para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones contemplados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002.

No se podrán aplicar a las contribuciones realizadas al amparo del régimen transitorio establecido en las disposiciones transitorias 14ª y 15ª de la Ley 30/1995, ni en la 1ª disposición transitoria de esta Ley Foral, ni en el caso de compromisos específicos asumidos con los trabajadores a consecuencia de un expediente de regulación de empleo.

La deducción a realizar por el sujeto pasivo podrá ser del 10% de la cuota líquida de las aportaciones realizadas a favor de patrimonios protegidos de los trabajadores con retribuciones inferiores a 27.000€ anuales.

Si se trata de trabajadores con retribuciones superiores a 27.000€ las deducciones comentadas con anterioridad se aplicarán sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales y aportaciones que correspondan al dicho importe de 27.000€.

- **Deducción por reinversión en la transmisión de valores.**

Se podrá deducir el 9% de la cuota íntegra de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de valores e integradas en la base imponible sometida al tipo de gravamen del 30%. Dicha deducción será del 7% cuando la renta integrada en la base

imponible tribute a los tipos del 27% y 28%, será del 4% cuando tribute al 25% y del 2% cuando la renta integrada en la base imponible tribute a los tipos del 20% y 23 %.

- **Deducción por determinadas inversiones a favor de personas discapacitadas.**

Deducción de la cuota íntegra del 15% de las inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes en la fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera.

#### **4.4. Diferencias en los distintos regímenes especiales.**

A continuación voy a estudiar las diferencias que se nos presentan en cuanto a los regímenes especiales. Cabe decir que guardan ciertas similitudes, ya que nuestra comunidad Foral comparte gran número de regímenes especiales con respecto al Estado pero también encontramos regímenes especiales que aplican cada uno por individual.

Regímenes especiales comunes a Navarra y el Estado:

- **Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas.**
- **Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda.**

Este régimen es opcional y va a ser aplicado a aquellas entidades que tengan como principal actividad económica el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español, aunque es compatible con la realización de otras actividades complementarias y con la transmisión de los inmuebles arrendados una vez que transcurra el periodo mínimo de mantenimiento. Para ello se deben cumplir las siguientes condiciones:

Número mínimo de viviendas arrendadas u ofrecidas en todo momento tiene que ser 8. Las viviendas tienen que permanecer arrendadas u ofrecidas en arrendamiento como mínimo tres años.

Las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido.



En caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55%:

- De las rentas el período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento
- alternativamente del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación.

Régimen incompatible con otros regímenes especiales, excepto con los de: Consolidación fiscal; Transparencia fiscal internacional; Fusiones, escisiones aportaciones de activo y canje de valores; y el de determinados contratos de arrendamientos financieros.

- **Instituciones de inversión colectiva.**
- **Régimen de consolidación fiscal.**
- **Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.**
- **Régimen de entidades parcialmente exentas.**

Se aplicara a las siguientes entidades:

- Entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no sea de aplicación el régimen fiscal especial de entidades sin fines lucrativos contenido en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- Colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales y sindicatos de trabajadores.
- Fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley

27/1984, de 26 de Julio, sobre reconversión y reindustrialización.

- Mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.
- Entidad de derecho público “Puertos del Estado” y las autoridades portuarias.

Las entidades parcialmente exentas estarán obligadas a declarar la totalidad de sus rentas, tanto las exentas como las no exentas. Y no tendrán obligación de presentar declaración las que cumplan las siguientes condiciones:

- Ingresos totales no superiores a 100.000€/año.
  - Los ingresos correspondiente a rentas no exentas sometidas a retención no superen los 2.000€/año.
  - Cuando todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.
- **Régimen de transparencia fiscal internacional.**
  - **Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional**, este es el nombre que recibe dicho Régimen en el Estado. Sin embargo, en Navarra se denomina **Entidades de capital-riesgo**.

Regímenes especiales exclusivos del Estado:

- **Sociedades patrimoniales.**
- **Régimen fiscal de minería.** Podrán gozar de este régimen las entidades que desarrollen actividades de extracción, investigación y explotación o beneficio de yacimientos minerales y demás recursos geológicos.
- **Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos.** La sociedades cuyo objeto social sea exclusivamente la exploración, investigación y explotación de yacimientos y de almacenamientos subterráneos de hidrocarburos naturales, líquidos o gaseosos, existentes en el territorio español y en el subsuelo del mar territorial y de los fondos marinos que estén bajo la soberanía del Reino de España bajo la Ley 34/1998 del Sector de Hidrocarburos, y con carácter

complementario de estas, las del transporte, almacenamiento, depuración y venta de los productos extraídos, tendrán derecho a una reducción de la base imponible que podrá ser:

- 25% del importe de la contraprestación por la venta de hidrocarburos y de la prestación de servicios de almacenamiento, con el límite del 50% de la base imponible previa a esta reducción.
- 40% de la cuantía de la base imponible previa a esta reducción.
- **Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.**

Se va aplicar siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediatamente anterior sea inferior a 10 millones € (este límite entró en vigor en 2011, antes era de 8 millones €). En caso de que la entidad fuera de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer periodo impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad; y en el caso de que la entidad forme parte de un grupo de sociedades, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Los incentivos fiscales contenidos en este régimen serán de aplicación en los tres periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo en que las entidades alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de €, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel periodo como en los dos periodos impositivos anteriores a este último.

Ejemplo: Una sociedad tiene una cifra de negocio en los períodos impositivos 2009, 2010, 2011 y 2012 de 5, 9, 9 y 11 millones de euros respectivamente ¿Cuándo se aplica el régimen especial de empresa de reducida dimensión?

En 2010 se aplica régimen especial ya que en 2009 el importe neto de la cifra de negocio estuvo por debajo de 8 millones €.

En 2011 se aplica régimen especial porque en 2010 el importe neto de la cifra de negocio estuvo por debajo de la cifra de 10 millones de €.

En 2012 se aplica régimen especial porque en 2011 el importe neto de la cifra de negocio fue inferior a 10 millones de €.

Y en 2013, 2014 y 2015 también va aplicarse régimen especial debido a que en el periodo 2012 la cifra neta de negocio superó los 10 millones de €, pero en ese año y en los dos anteriores, 2010 y 2011, se cumplieron las condiciones para ser consideradas empresas de reducida dimensión.

Libertad de amortización. Los elementos nuevos del inmovilizado material de las inversiones inmobiliarias puestos a disposición del sujeto pasivo una vez cumplidas las condiciones comentadas con anterioridad, van a poder ser amortizadas libremente siempre que:

durante los dos años siguientes a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante otros dos años.

La cuantía de la inversión de la que podrá beneficiarse el régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el correspondiente incremento calculado con dos decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa. Y va ser aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella. También será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión; y a los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa.

Esta libertad de amortización va a ser incompatible con:

- Las bonificaciones por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se invierte en los beneficios objeto de aquélla.
- La reinversión de beneficios extraordinarios, la exención por reinversión y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, respecto de los elementos en los que se reinvierta la transmisión.

Libertad de amortización para inversiones de escaso valor. Nos dice que los elementos del inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el periodo impositivo cumpliendo las condiciones comentadas al inicio de este punto, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros van a poder amortizarse libremente hasta un límite de 12.020,24 euros.

Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible. Estos van a poder amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Además será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el periodo impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro del año siguiente a su conclusión.

Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores. Van a poder ser deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo. No incluyéndose los deudores sobre los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 12.2 de esta Ley y aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles.

Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión.

Tipo de gravamen al que deberán tributar:

- La base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros al 25%.
  - Y la base imponible restante al 30%.
  - En caso de que el período impositivo sea inferior al año, la parte que tributa al 25% va ser la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del periodo impositivo entre 365 días (nº de días que tiene el año natural).
- **Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero.**

Se va a aplicar a los contratos de arrendamiento financiero a los que hace referencia el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988. Los cuales tendrán una duración mínima de 2 años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda. El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual. El importe de la cantidad deducible no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste de bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que correspondan al citado bien. El exceso va ser deducido en los períodos impositivos sucesivos, respetando de igual forma el límite. ¿Cómo se realiza el cálculo de dicho límite? Para ello se va tener en cuenta el momento de la puesta en funcionamiento del bien. Tratándose los sujetos pasivos a los que hace referencia el capítulo XII del título VII, se va tomar el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficiales multiplicado por 1,5.

- **Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros.**

Podrán acogerse a este régimen las entidades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. Pero no podrán acogerse a este régimen las

entidades sometidas a regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas; ni las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 482 de la Ley 19/1991.

- **Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.** Se va reducir la base imponible correspondiente a dicha comunidades en el importe de los beneficios del ejercicio que se apliquen a:
  - Inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado.
  - Gastos de conservación y mantenimiento del monte.
  - Financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social.

La aplicación del beneficio a dichas finalidades deberá efectuarse en el propio período impositivo o en los cuatro siguientes.

- **Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje.** Este régimen acoge a:
  - Las entidades inscritas en algunos de los registros de empresas navieras referidos en la Ley 27/1992.
  - Las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques que reúnen los siguientes requisitos:
    - Estar gestionados estratégica y comercialmente desde España o desde el resto de la Unión Europea.
    - Ser aptos para la navegación marítima y estar destinados exclusivamente a actividades de transporte de mercancías, pasajeros, salvamento y otros servicios prestados necesariamente en el mar, sin perjuicio de lo que cito a continuación.
    - Cuando se trate de buques destinados a las actividades de remolque va ser necesario que menos del 50% de los ingresos del período impositivo procedan de actividades que se realicen en los puertos y e la prestación de ayuda a un

buque autopropulsado para llegar a puerto. En caso de buques con actividad de dragado será necesario que más del 50% de los ingresos del período impositivo procedan de la actividad de transporte y depósito en el fondo del mar de materiales extraídos, alcanzando este régimen exclusivamente a esta parte de su actividad.

Este régimen no va poder ser aplicado cuando la totalidad de los buques no estén registrados en España en otro Estado miembro de la Unión Europea. Además no va poder ser aplicado este régimen en los períodos impositivos en los que concurran a la vez alguna de las siguientes circunstancias:

Que la entidad tenga la condición de mediana o gran empresa tras la Recomendación 2003/361/CE.

Que perciban una ayuda del Estado de reestructuración concedida al amparo de lo establecido en la Comunicación 2004/C244/02.

Que la Comisión Europea no hubiera tenido en cuenta los beneficios fiscales derivados de la aplicación de este régimen cuando tomó la decisión sobre la ayuda de reestructuración.

- **Régimen de las entidades deportivas.** No se van a integrar en las base Imponible del Impuesto de Sociedades, lo incrementos de patrimonio que se puedan poner de manifiesto como consecuencia de la adscripción del equipo profesional a una Sociedad Anónima Deportiva de nuestra creación. Se calcula a efectos fiscales, los incrementos y las disminuciones de patrimonio, así como las amortizaciones correspondientes a los bienes y derechos objeto de la adscripción, sobre los mismos valores y en las mismas condiciones que hubiera resultado aplicables al resultado, aplicables al club deportivo que adscriba el equipo profesional.

Regímenes especiales de nuestra Comunidad Foral de Navarra:

- **Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros.**
- **Régimen de la obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro.**



- Régimen de tributación de los establecimientos permanentes.
- Sociedades de promoción de empresas.

## 5. PARTE PRÁCTICA.

Hasta ahora todo lo que hemos ido viendo ha sido la teoría de cómo se declara el Impuesto tanto en Navarra como en el Estado, pero para acabar un buen trabajo me veo en la necesidad de llevar a la práctica los aspectos más destacados de dicha teoría. Por ello, a continuación realizaré dos ejercicios, los cuales he puesto pensando en las diferencias más destacadas entre Navarra y el Estado.

### Ejercicio 1.

El primero de los ejercicios que he puesto lo he cogido con intención de ver la diferencia existente en cuanto a las PYMES en el Estado con respecto a Navarra, ya que como ya he comentado con anterioridad es un régimen especial propio del Estado y el cual está excluido de nuestra Comunidad Foral de Navarra.

#### Enunciado:

La sociedad X cumple en el período impositivo los requisitos para ser considerada de reducida dimensión y ha adquirido mobiliario de oficina nuevo que se le ha puesto a disposición el 1 de enero de este ejercicio y que consta de 12 sillas cuyo precio de adquisición unitario es de 305 euros, 12 mesas de 560 euros cada una y una mesa de reuniones con un valor de 750 euros. La sociedad X decide acogerse al beneficio fiscal de la libertad de amortización para bienes de escaso valor siendo la amortización contable del 20%. Determinar las consecuencias fiscales para el caso del Estado y para el caso de Navarra.

#### Solución al ejercicio:

Primero lo voy a resolver para el caso del Estado en el que nos encontramos con el régimen especial.

En este caso, la mesa de reuniones no puede acogerse a dicho beneficio fiscal puesto que su valor unitario supera los 601,01 euros, pero con el resto del mobiliario si es posible.

El resto de mesas y sillas importan:  $12 \cdot 305 + 12 \cdot 560 = 3.660 + 6.720 = 10.380$ , no superando el importe de 12.020,24 euros, por lo que se pueden acoger a la libertad de amortización todos estos

elementos.

La amortización contable sería  $10.380 \cdot 0,2 = 2.076$  euros. Por tanto, en este ejercicio procederá un ajuste fiscal negativo por  $10.380 - 2.076 = 8.304$  euros.

Durante los próximos cuatro años, la sociedad X deberá realizar un ajuste positivo por importe de 2.076 euros, siempre que el mobiliario no se transmita durante dicho período.

En el caso de Navarra no existe el régimen especial de reducida dimensión, pero en la letra d del artículo 16 nos dice que se pueden amortizar libremente los bienes cuyo valor unitario sea inferior a 1.800 Euros. Por eso que este ejercicio se resolvería de distinta forma para Navarra que para el Estado. Por lo que en este caso se va a poder acoger a dicho beneficio fiscal tanto la mesa de reuniones como el resto de mesas y sillas a la hora de realizar la libertad de amortizaciones, y así llevar a cabo el correspondiente ajuste con la amortización contable.

Entonces la solución para el caso de nuestra Comunidad Foral de Navarra, sería:

$$1 \cdot 750 + 12 \cdot 305 + 12 \cdot 560 = 750 + 3.660 + 6.720 = 11.130$$

Entonces la amortización contable sería:  $11.130 \cdot 0,2 = 2.226$ . Por lo que va proceder un ajuste fiscal negativo por  $11.130 - 2.226 = 8.904$  euros.

## **Ejercicio 2.**

### Enunciado:

La Sociedad X presenta la siguiente información a efectos de preparar la liquidación del IS del ejercicio 2012:

1. Presenta una Base Imponible de 574.000€.
2. Parte del beneficio (15.000€) ha sido obtenido por operaciones realizadas en una sucursal que la empresa tiene en Melilla.
3. Se han realizado gastos en sueldos de personal investigados adscrito en exclusiva a actividades de I+D por 100.000€, cargados a la cuenta de resultados. Es el primer año que realizan actividades de I+D. Otros gastos de material empleado en la actividad de I+D ascienden a 40.000€, que también se han cargado a la cuenta de resultados. Se ha recibido una subvención del 20% de estos 140.000€ de gastos realizados en I+D.
4. Los pagos fraccionados realizados durante el ejercicio han sido de 10.000€. Las retenciones por ingresos financieros son de 1.000€.

Efectúa la liquidación del IS para el periodo impositivo 2012 tanto para nuestra Comunidad Foral de Navarra como para el Estado, sabiendo que la Sociedad X está sometida a régimen

general del IS.

Solución:

Cabe decir que no se presentan grandes diferencias en Navarra y el Estado, únicamente nos encontramos con una pequeña diferencia a la hora de realizar el ejercicio en cuanto a la forma de llevar a cabo las deducciones de gastos en I+D.

Primero voy a realizar el ejercicio entero para el caso del Estado y a continuación señalaré las diferencias que presenta Navarra.

B.Imponible	574.000
Cuota Íntegra	$0,3 \cdot 574.000 = 172.200$
Deducciones	
Bonificación Ceuta y Melilla	$0,5 \cdot 0,3 \cdot 15.000 = 2.250$
Deducción I+D	65.946
Total deducciones	68.196
Cuota Líquida	$172.200 - 68.196 = 104.004$
Pagos Fraccionados	10.000
Retenciones	1.000
Cuota a Ingresar	93.004

En las deducciones I+D:

$$0,42 \cdot 121.800 + 0,17(100.000 - 0,65 \cdot 0,2 \cdot 100.000) = 65.946$$

Estas tienen un límite que es:

$$65.946 > 10\% \cdot \text{Cuota Íntegra ajustada, es decir, } 65.946 > 10\% \cdot 169.950$$

El 10% de la Cuota Íntegra ajustada es 84.975, este límite en este caso no se supera por eso las deducciones por I+D son 65.946.

En el caso de Navarra el ejercicio se realizaría de similar forma, solo se nos presentaría una pequeña diferencia a la hora de llevar a cabo las deducciones en I+D. Porque si nos fijamos en nuestra ley foral, el artículo 66 nos dice que los porcentajes son del 40% para la inversión nueva de este año y del 10% para los gastos de personal.

## 6. CONCLUSIONES.

Para poner el broche final a mi trabajo voy a intentar resumir o por lo menos resaltar las ideas de mayor relevancia de mi estudio, es decir, las grandes diferencias que presenta nuestra Comunidad Foral de Navarra a la hora de llevar a cabo la declaración del Impuesto de Sociedades

con respecto al resto del Estado. Para empezar cabe decir que la declaración de este impuesto no presenta grandes diferencias entre Navarra y el Estado, ya que los pasos a seguir son similares. También hay una similitud en el destinatario o a quien va dirigido este impuesto, cual es su período impositivo, la fecha de devengo, etc. Pero si que nos encontramos con algunas diferencias aunque sean muy pequeñas. Por ejemplo, se nos presentan diferencias a la hora de realizar las deducciones y también en cuanto a los regímenes especiales. Todo ello ya lo he ido comentado con anterioridad en el desarrollo de mi trabajo, en el punto clave de mi proyecto, el cual he titulado bajo el nombre de “Estudio Comparativo”. Y quiero destacar como relevante, la no existencia en Navarra del Régimen Especial de PYMES, debido a que aquí la gran mayoría de empresas pertenecen al grupo de las PYMES, y lo único que se han conseguido con ello es desproteger a estas. Resumiendo hay que decir que Navarra presenta un reglamento diferente al del Estado a la hora de realizar la declaración del IS pero que las diferencias son escasas, es decir, que solo me he encontrado con ciertos aspectos destacados que varían.

## 7. BIBLIOGRAFÍA.

- Libro titulado bajo el nombre de “Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes”. Ediciones CEF. Normativa 2013.
- Hacienda Tributaria, Gobierno de Navarra. Información Fiscal. Normativa Fiscal. Impuesto sobre Sociedades. Disponible en internet:  
[http://www.navarra.es/home\\_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Organigrama/Estructura+Organica/Hacienda/Informacion+Fiscal/Normativa+Fiscal/Impuesto+sobre+Sociedades/Normativa+Vigente.htm](http://www.navarra.es/home_es/Gobierno+de+Navarra/Organigrama/Los+departamentos/Economia+y+Hacienda/Organigrama/Estructura+Organica/Hacienda/Informacion+Fiscal/Normativa+Fiscal/Impuesto+sobre+Sociedades/Normativa+Vigente.htm)
- Agencia Tributaria. Empresas y profesionales. Empresas. Impuesto sobre Sociedades. Disponible en internet en:  
[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresas/Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/Impuesto\\_sobre\\_Sociedades.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Impuesto_sobre_Sociedades.shtml)