



Universidad de Valladolid

FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES Y DEL TRABAJO DE
SORIA

Grado en Administración y Dirección de Empresas

TRABAJO FIN DE GRADO

**“LA TRIBUTACIÓN POR IMPUESTO DE
SOCIEDADES EN LA COMUNIDAD FORAL DE
NAVARRA Y ESPAÑA”**

Presentado por: Yolanda Sáez Fernández

Tutelado por: Conrado Diego García Gómez

Soria, a 30 de Mayo de 2016

CET

FACULTAD de CIENCIAS EMPRESARIALES y del TRABAJO de SORIA

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	7
-------------------	---

CAPÍTULO 1

Panorama actual del IS

1.1. Panorama actual del IS.....	13
----------------------------------	----

CAPÍTULO 2

Aspectos contables del IS

2.1. Naturaleza del IS.....	19
2.2. Aplicación territorial del Impuesto.....	19
2.3. ¿Qué legislación debemos aplicar, la Ley Foral o la Ley Estatal?	21
2.4. Domicilio Fiscal	21
2.5. Empresas de reducida dimensión	22

CAPÍTULO 3

Estudio comparativo entre los dos regímenes

3.1. Introducción	25
3.2. Amortizaciones	25
3.2.1. Criterios generales	25
3.2.2. Dotaciones del ejercicio para amortizaciones.....	25
3.2.3. Amortizaciones en Navarra	26
3.2.4. Amortizaciones en el Estado	27
3.2.5. Caso práctico de reversión del Impuesto en amortizaciones	30
3.2.6. Tabla comparativa de las amortizaciones Navarra-Estado	31
3.2.7. Casos prácticos en ambas tributaciones	32
3.3. Reducción por dotación a la reserva especial para inversiones	34
3.4. Partidas que no constituyen ingresos.....	35
3.5. Rentas derivadas de la transmisión de activos y reglas especiales	
De valoración	36
3.6. Tipo de gravamen	38

CAPÍTULO 4

Cuota íntegra, deducciones y bonificaciones.

4.1.	Cuota íntegra y deducciones.....	45
4.2.	Deducciones por doble imposición (art.30 de LIS y art.59 Ley Foral 24/1996).....	47
4.3.	Bonificaciones.....	48
4.4.	Deducciones para incentivar determinadas actividades	50
4.4.1.	Deducción por actividades de investigación científica e Innovación tecnológica (art. 35 LIS art. 66 Ley Foral 24/1996)	57
4.4.2.	Inversiones destinadas a la protección del medio ambiente	57
4.4.3.	Edición de libros, inversiones en producciones cinematográficas Y series audiovisuales.....	57
4.4.4.	Reserva especial para inversiones	60
4.4.5.	Deducciones por inversiones en elementos nuevos del Inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias.....	62
4.4.6.	Deducción por gastos de formación profesional(art.68 Ley foral)	63
4.4.7.	Deducción para el fomento de las tecnologías de la información Y la comunicación (art.66 bis de la Ley Foral)	63
4.4.8.	Deducción por inversión en instalaciones térmicas de Biomasa (art.69 de L.Foral).....	64
4.4.9.	Deducción por reinversión en la transmisión de valores (art. 70 bis Ley Foral)	65
4.4.10.	Deducción por determinadas inversiones a favor de personas Discapacitadas (art. 70 ter. De la Ley Foral).....	65
4.4.11.	Deducción por fomentos de la exportación (art.70 Ley Foral).....	65
4.4.12.	Deducción por creación de empleo (art.71 Ley Foral)	65
4.4.13.	Pago del IAE	70
4.4.14.	Normas y límites de las deducciones	71
4.5.	Pago fraccionado (Art. 73 Ley Foral 24/1996 y art. 45.2 TRLIS)	72

CAPÍTULO 5

Resumen diferencias entre Navarra-Estado

5.1. Introducción	77
5.2. Diferencias entre Navarra-Estado	77

CAPITULO 6

Estudio de caso completo- Casos prácticos completos.

6.1. Caso práctico 1	85
6.2. Caso práctico 2.....	91
Conclusiones y aportación personal	99
Bibliografía.....	105

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

El Impuesto de Sociedades (IS) es un impuesto directo, de naturaleza personal y carácter general en lo que a su objeto se refiere, que grava de forma periódica la renta obtenida por determinadas personas jurídicas – por lo general, aunque no únicamente, las sociedades de capital- así como otras entidades a las que la normativa del impuesto reputa de sujetos pasivos del mismo. Se trata de una de las figuras impositivas a las que se otorga una mayor atención en los actuales ordenamientos tributarios. Si bien este interés no es tanto debido al volumen de recursos que es capaz de aportar el erario público (no desdeñables), cuando por la gran importancia estratégica que tiene para las entidades a las que les corresponde soportarlo (las grandes corporaciones nacionales y trasnacionales).

Existen diferencias entre tributar en la comunidad Foral Navarra a tributar en el resto del territorio común, ya que Navarra junto con el País Vasco, son las únicas comunidades que tienen poder propio de legislar, y por ello tienen sus propias leyes respecto al Impuesto Sobre Sociedades. Esta potestad tributaria de las Comunidades forales tiene, pues, su fundamento, en la Constitución, reconocida posteriormente en los respectivos Estatutos de Autonomía. Para su desarrollo y para establecer las relaciones del sistema tributario foral con el estatal fue necesario de Convenio Económico con Navarra. En la actualidad, el contenido de estos pactos del Estado con ambas Comunidades se encuentra regulado en sendas disposiciones: la Ley 12/2002 de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. En los artículos 18 y siguientes de la Ley 25/2003 establecen un sistema para determinar la normativa aplicable y la competencia para la exacción del impuesto.

Durante muchos años, Navarra ha sido una leyenda respecto a sus ventajas fiscales, las empresas se situaban en dicha comunidad por este motivo además de que según los datos estadísticos, Navarra, siendo una de pequeña región de España, cuenta con una de las economías más avanzadas del país. Navarra ofrece una economía estable, con inflación moderada, y plenamente integrada en la UE. Según estudios de Standars & Poor's, en el año 2015 ha elevado el rating de Navarra a dos niveles por encima del rating de España, ante la prevista mejora económica y presupuestaría. Entiende que resistirán mejor las presiones sobre deuda soberana, gracias a su independencia fiscal. El crecimiento del Producto Interior Bruto (PIB) para el año 2015 fue del 2.5% y un 1.5% en el año 2014, ante la pujante producción industrial y exportaciones del primer semestre. (Fuente BBVA Research).

Navarra con un PIB por habitante de 28.358 € en el 2014, ocupa la tercera posición entre la totalidad de regiones españolas. Todo esto unido a las ventajas fiscales, la convierte en una Comunidad Autónoma a estudiar a la hora de crear una empresa nueva.

El tipo impositivo medio en Navarra para empresas se encuentra entre el 19-25%, inferior a la tasa media de España del 25-28%.

Por tanto dada la importancia que tiene el IS en la gestión contable de las empresas y la posibilidad de que estas se vean beneficiadas por una diferente fiscalidad dentro del estado español, es que he decidido llevar a cabo este trabajo de fin de grado.

Por otro lado, la Comunidad Foral cuenta con un alto grado de autonomía que le permite mantener un régimen fiscal propio y diferenciado:

- Bajos tipos impositivos para empresas.
- Importantes deducciones fiscales para incentivar las inversiones productivas.
- Navarra ofrece tipos impositivos más bajos que la media española.
- Los impuestos, en relación al PIB, están en una posición inferior respecto a la Unión Europea.

He podido ver durante años, como empresas del mismo sector, una de ellas perteneciente a la tributación según la legislación Navarra y la otra ha tributado con la legislación del Estado. Durante los años de bonanza, en Navarra se podían deducir cantidades muy elevadas en el IS y con una distancia de 25 kilómetros, la sociedad localizada fuera de la Comunidad Foral Navarra, no tenía derecho a esas deducciones. Por otro lado, debido a la crisis, las ventajas fiscales en Navarra se han ido reduciendo en los últimos años, lo que me hace preguntarme si la tan extendida idea de que en Navarra se pagan menos impuestos sigue siendo cierta. Así el principal objetivo de mi Trabajo Fin de Grado, es plasmar las diferencias existentes entre la legislación del IS en Navarra y en el resto del Estado y cuál es la influencia que estas diferencias podrían tener en una empresa. Así mismo, pretendo realizar también un pequeño análisis estadístico, para poder ver qué tipo de empresas son las que más predominan en España, y qué tipo de deducciones son las que la mayoría de estas empresas se podrían deducir, ver cuál es la inversión en Activo en España, y que repercusión tendrían estas empresas si se encontraran en Navarra, por existir deducción por inversión etc. y así el poder valorar si es más ventajoso establecer en Navarra o en cualquier otro punto de España.

El proyecto se compone de seis capítulos, comenzaré por hablar del panorama actual del IS, continuaré hablando de los distintos IS que existen, según territorio a aplicar, y con el capítulo tres y cuarto, que serán la parte fuerte del proyecto, me centraré en analizar todas las diferencias existentes en ambas legislaciones, al ser muy extenso, he decidido hacer un resumen de todas las diferencias existentes en ambas legislaciones en el capítulo 5, y ya en el capítulo 6, plasmo todo lo dicho anteriormente en ejercicios prácticos comparando ambas legislaciones, para finalmente llegar a la toma de mis propias conclusiones.

CAPITULO 1. PANORAMA ACTUAL DEL IS

1.1. Panorama actual del I.S.

Antes de centrarme en el tema principal, me gustaría hacer un breve comentario a una crónica tributaria escrita por Raquel Paredes Gómez, disponible en internet, con el número 142/2012(95-111) en la página http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/142_Paredes.pdf. En dicha crónica tributaria, hace unas reflexiones sobre la reforma del impuesto sobre sociedades en tiempos de crisis, ya que antes de la crisis, las diferencias a nivel del IS en Navarra y en el Estado eran muchas más, pero con los cambios de estos últimos años, cada vez se han reducido más las diferencias.

Centrándome, ya en la crónica tributaria de Raquel Paredes Gómez, sobre la reforma del Impuesto sobre sociedades en tiempos de crisis, decir, que en los últimos años, nos hemos visto envueltos en una crisis económica internacional, con elevados déficits públicos, el impuesto sobre sociedades es uno de los impuestos que al Estado le reportan ingresos, y como otros impuestos han sido punto de mira para ayudar a disminuir el déficit público. Desde el marco de la Unión Europea consideran que no es el momento de emprender una reforma radical del IS, sino estructurar el actual, lo que pretenden es que el IS ayude a lograr una mayor productividad y un mayor crecimiento económico, además de que permita luchar contra el fraude fiscal internacional. En esta crónica hace un análisis de la incidencia de la crisis económica en el IS, centrándose en el marco de la Unión Europea (UE), y se distinguen dos grupos, los quince países integrantes de la UE en abril del 2004 y los otros doce países que se han ido incorporando posteriormente., se centra en los datos de recaudación del IS desde el comienzo de la crisis, y se muestran las medidas adoptadas por los gobiernos de la UE en la regulación del IS. Las tendencias de las reformas durante estos años de crisis, ha ido encaminada a la ampliación de bases imponibles y a la reducción de los tipos impositivos de gravamen. La primera de ellas, ampliación de bases se ha producido a través de aproximar las Bases al Resultado contable, eliminando exenciones y beneficios fiscales, en particular se ha reducido el valor actual de las amortizaciones fiscales, y también deducciones en la cuota. Por otro lado, hay una tendencia que aún hoy continúa a la reducción de los tipos impositivos, que inició en Reino Unido y Estados Unidos en la década de los ochenta, y ha continuado con el resto de los países de la OCDE. Partiendo de tipos por encima del 45% se ha descendido a un tipo medio de la OCDE del 26%.

Sirva el presente cuadrante para mostrar como desde 1981 hasta el año 2010 han ido reduciéndose los tipos impositivos.

Los datos del cuadrante número 1 son Medias no ponderadas, y se toman tanto el IS del gobierno central como el de los gobiernos subcentrales. Se muestra también en dicho cuadrante la situación de Estados Unidos y Japón por ser dos países económicamente fuertes y para que podamos guiarnos por países de una fuerte economía.

CAPITULO 1

Tipos Impositivos del IS
(%)

Tabla: 1.1

AÑOS	1981	1985	1990	1995	2000	2005	2010
OCDE TOTAL	47,5%	48,2%	41,0%	36,6%	32,6%	28,2%	25,6%
OCDE EUROPA	47,8%	48,7%	41,5%	35,9%	32,1%	26,9%	24,3%
EEUU	49,7%	49,8%	38,7%	39,6%	39,3%	39,3%	39,2%
JAPÓN			50,0%	50,0%	40,9%	39,5%	39,5%

FUENTE:OCDE(2011)

Podemos observar en dichos datos, como los países fuertes económicamente EEUU y Japón han tenido una reducción de aproximadamente 10% en tres décadas, sin embargo, los países de la OCDE han tenido una reducción de aproximadamente un 23% en el mismo tiempo.

Estos cambios que se están persiguiendo en el IS atienden a los tres principios básicos a que debe atender la reforma del IS en un contexto de economías globalizadas, estos principios son: competitividad, coordinación internacional y neutralidad.

La competitividad es la capacidad de las empresas de mantener y ampliar su participación en los mercados interiores y exteriores de forma sostenida en el tiempo, su logro, garantiza el crecimiento de la producción y del empleo. La neutralidad sería un instrumento de competitividad, los argumentos de neutralidad son los que han justificado la eliminación de los incentivos generales a la inversión, ya que estos incentivos generan una falta de neutralidad, además varios estudios responden a que estos incentivos tienen un elevado coste recaudatorio.

Por otra parte, la cuota a pagar por el IS es un coste para la empresa, y si existen diferencias por las deducciones o tipos de empresa, podría considerarse un factor de competencia., esto hace que se tenga que tener en cuenta el IS de otros países para que no exista tal competitividad, de ahí que se intenta hacer un cambio en el IS para estar equiparado con la fiscalidad del resto de los países Europeos.

Sin embargo, lo que no se pretende con estas modificaciones es disminuir la recaudación del estado, estos cambios ponen de manifiesto, que en los años previos a la crisis se da un importante incremento de la recaudación tanto en porcentaje del PIB como en el porcentaje total de impuestos. En concreto en el conjunto de la OCDE, la recaudación aumenta desde el 2.4% del PIB en 1980 hasta el 3.7% en el 2005, esto supone una recuperación del déficit público.

Muestro el cuadrante número 2 sobre la evolución de la recaudación del IS en % del PIB.

Tabla 1.2
RECAUDACION DEL IS EN % DEL PIB

AÑOS	1980	1985	1990	1995	2000
OCDE TOTAL	2,4	2,6	2,6	2,8	3,6
OCDE EUROPA	2,1	2,5	2,4	2,5	3,5
EEUU	2,8	1,9	2,4	2,9	2,6

FUENTE DE ELABORACION OCDE 2007

Parece una paradoja que la disminución del tipo impositivo suponga un aumento en la recaudación en el Impuesto sobre Sociedades, pues no es una paradoja, es cierto, ya que el tipo nominal del IS es sólo uno de los múltiples factores que inciden en la variación de la recaudación. Se tomaron como comentamos otras medidas de disminuir deducciones y se trató de igualar al máximo la base imponible del IS al resultado contable, al igual que la reforma del IS a nivel internacional, además de otras causas, ya que los estudios dicen que también ha aumentado la rentabilidad media de las inversiones en las últimas décadas, debido a la innovación tecnológica y al desarrollo de los mercados internacionales, con lo cual aumenta la base imponible, y aunque disminuye el tipo impositivo se recauda más. También al disminuir el tipo impositivo se produce un traspase de las actividades económicas del sector no societario al sector societario. También se cree que al reducir los tipos impositivos en el IS ya no es tan interesante trasladar beneficios a otras jurisdicciones a través de técnicas como el uso de los precios de transferencia o la subcapitalización, aumentando así la base imponible efectivamente gravada. También estos años, ha existido una mejora en la calidad de las Administraciones Tributarias, se mejora en la gestión, administración e inspección tributarias, esto supone una mejora del cumplimiento tributario reduciendo la elusión y evasión fiscal.

Incidencia de la crisis en el IS en España:

El caso de España, es particularmente peculiar. En 1995, la recaudación del IS en proporción al PIB se situaba en un 1.9%, por debajo no sólo de la media de la UE-27(2.8%%) sino también por debajo de la media de EU-15(2.6%) y en EU-12 (3.1%). Desde el año 1995 hasta próximo a 2007, año que se estima llegada de la crisis, España ha tenido una tendencia creciente en la participación del IS. Sobre todo en los años del 2003 al 2007, que España incrementó hasta el 4.8% del PIB, Valor muy por encima de todos los valores medios analizados. No obstante, con la crisis la reducción de la recaudación del IS es mucho más acusado en España, llegando a un 2.3 % en el año 2009, muy por debajo de los valores medios.

En ocasiones se ha culpado a las debilidades en la configuración legal del IS del extraordinario descenso de la recaudación, en épocas posteriores a la crisis, sin embargo, como indica SANZ GADEA (2011), estas debilidades, que existen, no han impedido un crecimiento espectacular de la recaudación

CAPITULO 1

durante los años de bonanza económica, por lo que no hay que sobrevalorar su impacto.

CAPITULO 2. ASPECTOS CONTABLES DEL IS.

2.1. Naturaleza del Impuesto sobre Sociedades

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

Aclaremos primero en esta definición qué se entiende por entidades jurídicas. Las personas jurídicas son las personas que están obligadas por ley a llevar una contabilidad. Un segundo término importante en esta definición es la palabra "renta". Así el impuesto sobre sociedades grava la renta de las entidades jurídicas, considerándose renta a nivel del IS al resultado contable.

La relación entre la contabilidad y el IS queda expresamente reconocida en el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 marzo por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que establece que la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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. Es decir, el resultado contable debe ser, salvo excepciones, la base imponible del impuesto.

La ley del Impuesto sobre Sociedades ha sido desarrollada por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante el Real Decreto 1777/2004, de 30 de junio.

Por lo cual, para estudiar el Impuesto sobre Sociedades tenemos siempre que tener con nosotros la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

El régimen Foral, tiene su propia legislación. Respecto a la Ley del IS es la Ley Foral 24/1996 de 30 de diciembre y el Reglamento del IS (Decreto Foral 282/1997 de 13 de octubre), también está regulado con la reciente reforma, que se ve aplicada en la Ley Foral 29/2014 de 24 de diciembre.

Respecto al resto del territorio común (excluyendo al País Vasco, que también tiene su propia legislación), la ley que regula el Impuesto Sobre Sociedades es la Ley 24/1996 de 30 diciembre, así como el Reglamento regulado en el Real Decreto 282/1997 de 13 de octubre. Estas son las normas principales, pero ha tenido una reciente reforma con la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, la cual principalmente afecta al tipo impositivo y a los cambios en las deducciones.

2.2 Aplicación territorial del impuesto.

El impuesto sobre Sociedades se exige en todo el territorio español, presentando diferencias en los Territorios Históricos de la Comunidad Foral de Navarra y del País Vasco, ya que ambas Comunidades tienen regímenes tributarios diferentes, por razón de territorio.

El País Vasco y Navarra son las únicas comunidades autónomas que gozan de capacidad legislativa propia en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

Otros territorios, como los de Ceuta, Melilla y Canarias, no gozan de auténticos regímenes especiales. Tan sólo se puede hablar de ciertas diferencias con el régimen común, como algunas bonificaciones, deducciones, o la existencia de incentivos que tienen en cuenta sus circunstancias especiales.

• Tratados o convenios internacionales.

España ha firmado un alto número de convenios con terceros países encaminados a resolver distintos tipos de problemas entre ellos los tributarios. Existen normas que según el artículo 96 de la Constitución Española, tienen trascendencia fiscal. Los más importantes son los convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

El Impuesto sobre Sociedades alcanza a los sujetos pasivos residentes, gravándoles por la totalidad de su renta mundial, cualquiera que sea el territorio donde ésta se hubiese obtenido.

Una entidad se considera residente en España cuando cumple cualquiera de los siguientes requisitos:

- a) Que su constitución se hubiera realizado conforme a las leyes españolas.
- b) Que su domicilio social se halle en territorio español.
- c) Que tenga la sede de dirección efectiva en dicho territorio.

Además, la Administración Tributaria podrá presumir que una entidad tiene su residencia en territorio español, cuando sus activos principales, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que se acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel otro país.

El régimen que regula la tributación de las entidades residentes en España es el RDleg 4/2004 y para las entidades no residentes están reguladas por el RDleg 5/2004 de 5 de marzo que está regulada la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes.

2.3 ¿Qué legislación debemos aplicar, la Ley Foral o la Ley Estatal?

Para las sociedades que operen exclusivamente en territorio Foral, no existe ninguna duda, aplicaran la legislación Foral, y para aquellas que operen exclusivamente en territorio común, aplicaran la Ley Estatal, pero aquellas entidades que operan simultáneamente en territorio común y en territorio foral, pueden existir conflictos a la hora de aplicar la legislación que les compiten, para ellos hay que saber:

-Cuál será la normativa aplicable a una determinada entidad: La norma foral o la norma estatal?

- Qué Administración, (la foral o la estatal) será competente para gestionar y recaudar el Impuesto?

Como respuesta a estos puntos, podemos decir:

Se regirán por la normativa foral, todos los sujetos pasivos domiciliados en territorio foral, salvo que se den simultáneamente las dos condiciones siguientes:

- Que el volumen de operaciones del ejercicio anterior fuera superior a 7.000.000 de euros.

- Que el 75% o más de sus operaciones se realicen en territorio común.

Los sujetos pasivos que deban tributar según la normativa foral, aplicarán la normativa del territorio en que tengan su domicilio fiscal. Si realizan sus operaciones totalmente en Navarra, pero su domicilio fiscal está en otro territorio, se aplicará la normativa del lugar en que se realicen el mayor número de operaciones. Y por lo tanto, tendrán que ingresar sus impuestos en la Administración en la que les correspondan aplicar su legislación.

2.4 Domicilio fiscal

El domicilio fiscal de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades residentes en territorio español coincide, en principio con su domicilio social, y es el punto geográfico de conexión con la Administración tributaria, ya que de esto depende el lugar de presentación de declaraciones, cumplimiento de obligaciones formales.

Puede existir domicilio fiscal y domicilio social, pero el domicilio social queda condicionado al lugar donde se centralice la gestión administrativa y la dirección de los negocios, la dirección efectiva de la empresa.

Se puede modificar el domicilio fiscal, pero para que surta efectos, hay que presentar el modelo 036 de declaración censal, en la Delegación de la AEAT.

2.5 Empresas de reducida dimensión

La Ley fiscal tiene ciertos beneficios fiscales para las empresas de reducida dimensión (por ejemplo, en el estado hay libertad de amortización, en Navarra, no es necesario ser empresa de reducida dimensión). De aquí que sea muy importante saber si una empresa es de reducida dimensión según la LIS.

Son empresas de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios durante el período impositivo inmediatamente anterior sea inferior a diez millones de euros (este límite de 10 millones de euros entró en vigor en el año 2011, ampliándolo de 8 millones a 10)

Para las empresas de nueva creación, la cifra se referirá al primer período impositivo, si el periodo es inferior al año, la cifra se elevará al año. (Se incluye como cifra de negocios las ventas y prestaciones de servicios derivados de la actividad ordinaria de la empresa, no se incluyen en esta cifra los ingresos financieros, ni las subvenciones de capital, ni el coste de los productos consumidos por la propia empresa.

Si varias empresas configuran una unidad de decisión, la Ley obliga a computar el volumen de negocios sumando el de todas las empresas de dicha unidad.

CAPITULO 3. ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE LOS DOS RÉGIMENES.

3.1. Introducción

La Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, en régimen de estimación directa se calcula corrigiendo el resultado contable (ingresos – gastos) en el importe de los ajustes extracontables previstos en la LIS.

La LIS contiene algunas normas adicionales en relación de los ingresos y los gastos pero, con carácter general acepta los criterios contables, no existen muchas diferencias entre contabilidad y fiscalidad, y nos vamos a centrar en los gastos en los cuales si existe diferencia entre la legislación fiscal Navarra y Estatal, que son las amortizaciones.

3.2. Amortizaciones

3.2.1. Criterios generales.

Para que sea fiscalmente deducible un gasto, como norma general, debe estar contabilizado, y además justificado, y debe corresponder al ejercicio, salvo excepciones que expresamente permite la LIS.

3.2.2. Dotaciones del ejercicio para amortizaciones.

Las amortizaciones son las cantidades destinadas a compensar la depreciación efectiva sufrida por los bienes del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de una entidad, por razón de su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

A efectos fiscales, la normativa establece que las cantidades dotadas contablemente en concepto de amortización, serán gasto fiscalmente deducible si cumplen dos condiciones.

- Que estén contabilizadas (salvo excepciones)
- Que se correspondan con una depreciación efectiva.

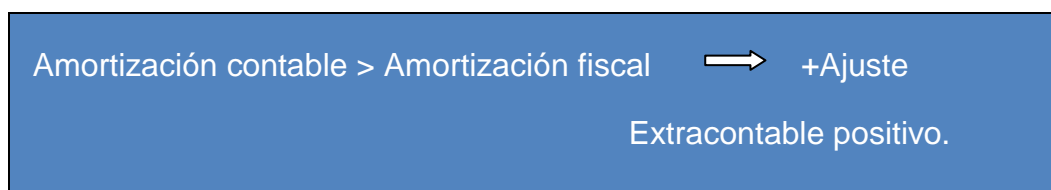
Se considera expresamente depreciación efectiva, desde el punto de vista fiscal, si es el resultado de aplicar alguno de los siguientes métodos:

1. Coeficiente de amortización lineal, establecidos en la Tabla de Amortizaciones Oficial.
2. Porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización (amortización decreciente).
3. Método de los números dígitos (amortización creciente o decreciente).

CAPÍTULO 3

4. Plan especial de amortización, aprobado por la Administración Tributaria.
5. Justificación de su importe por el contribuyente, ejercicio a ejercicio.

La empresa podrá adoptar desde el punto de vista contable y económico el método de amortización que mejor represente la depreciación efectiva de sus activos, pero deberá contrastar la amortización contablemente dotada con la fiscalmente admitida,



Un bien comienza a amortizarse:

El Inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias desde el momento en el que esté en condiciones de funcionamiento.

El inmovilizado intangible se amortizará desde el momento en que esté en condiciones de producir ingresos.

No se pueden aplicar distintos métodos de amortización para un mismo elemento patrimonial, salvo causas excepcionales.

De todos los elementos patrimoniales, los terrenos son los únicos que no se deprecian por el uso o paso del tiempo, por lo tanto no admiten amortización. En caso de adquirir un edificio junto con el terreno, se tendrá que separar el terreno de la construcción para la amortización, si no se sabe, tendremos que imputar proporcionalmente los valores del IBI. Tampoco son amortizables las inmovilizaciones en curso, ya que aún no han entrado en funcionamiento ni son capaces de producir ingresos. Las renovaciones, ampliaciones o mejoras, son mayor valor del inmovilizado, y se amortizaran en el periodo de tiempo que reste de amortizar al inmovilizado inicial.

Fiscalmente las amortizaciones están reguladas, tanto en la Ley IS como en el Reglamento.

3.2.3. Amortizaciones en Navarra.

A nivel del **Navarra**, está regulado en la Ley Foral 24/1996 de 30 de diciembre en los artículos 14, 15 y 16, y en el Reglamento del IS, Decreto Foral 282/1997 en los artículos 2....10.

Además en Navarra, los bienes usados, se pueden amortizar, multiplicando el coeficiente máximo de amortización x 2.

También las PYMES pueden incrementar el coeficiente máximo de amortización de los inversiones nuevas por 1.5.

ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE LOS DOS REGÍMENES

Existe en Navarra libertad de amortización para todos aquellos bienes nuevos adquiridos en el ejercicio cuyo valor de adquisición sea inferior a 1.800 euros. (No siendo necesario que la empresa sea una PYME).

Cuando la empresa sea de reducida dimensión y adquiera elementos del inmovilizado material mediante la reinversión del importe total obtenido en la transmisión de elementos de la misma naturaleza, dichos elementos podrán amortizarse multiplicando por 3 el coeficiente lineal máximo.

No se consideraran bienes usados, los edificios con una antigüedad inferior a 10 años.

3.2.4. Amortizaciones en el Estado:

A nivel del **Estado**, las amortizaciones están reguladas en la Ley 24/1996 en el artículo 11 y el Reglamento RD 282/1997 que en sus artículos 1 2,3 regula los distintos métodos de amortización.

Para el año 2015 ha tenido una reforma muy importante, que afecta a nivel de amortizaciones, según la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, se simplifican las tablas de amortización, pasando de 646 elementos con coeficientes distintos de amortización a 34, sin hacer distinción según el tipo de actividad de la empresa.

Hasta el año 2014 las PYMES tenían libertad de amortización para aquellos inmovilizados materiales nuevos y de valor unitario inferior a 601.01 euros, con un máximo anual de 12.020,24 euros, a partir del ejercicio 2015 esto se sustituye por la nueva normativa, de libertad de amortización para elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no excede de 300 euros hasta el límite de 25.000 euros, no siendo ahora, necesario que la empresa sea una PYME.

Hasta el año 2014, en el Estado, las empresas que no tenían la consideración de PYMES, y durante los ejercicios 2013 y 2014, no tenían derecho a deducirse fiscalmente (en Navarra sí) el 100% del coeficiente máximo de amortización, tenían este % limitado al 70%, lo que les producía un ajuste fiscal positivo, que luego revertía, este importe no deducido en los ejercicios 2013 y 2014, revertirá en los periodos iniciados a partir del 01/01/2015 de la siguiente forma:

- Linealmente durante un plazo de 10 años.
- Durante la vida útil que reste al elemento desde el 01-01-2015. .

RESPECTO A LOS DISTINTOS METODOS DE AMORTIZACIÓN:

Respecto a las amortizaciones por el método degresivo permite dotar amortizaciones superiores los primeros ejercicios de vida del útil, este método se puede utilizar sobre cualquier elemento del inmoviliza material e inversiones inmobiliarias nuevo o usado, excepto edificios, mobiliario y enseres.

CAPÍTULO 3

Respecto al Inmovilizado intangible, aquellos que tengan una vida útil definida, será susceptible de amortización lineal durante el período de su vida útil. Si tienen vida útil indefinida, como es el caso de las marcas, no se amortizaran, sin embargo se pueden registrar las pérdidas por deterioro de su valor. Fiscalmente, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su valor. El fondo de comercio no se amortiza contablemente pero si se puede dotar la pérdida de valor. Las empresas de reducida dimensión podrán amortizar aceleradamente estos bienes. Si el activo intangible está incluido en las tablas de amortización, como es el caso de las aplicaciones informáticas, podrá deducirse fiscalmente el resultado de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo de las tablas. En el caso que no se encuentren en las tablas, con vida útil definida, podrá deducirse fiscalmente un 150% de las cantidades indicadas.

Al existir una modificación en las amortizaciones para el ejercicio 2015 tendremos que hacer un cambio en las amortizaciones, veamos cómo se deberá de calcular las nuevas cuotas de amortización:

EJEMPLO PRÁCTICO:

Una Sociedad XXX posee una carretilla elevadora, para el desarrollo de su actividad, a la que la tabla de amortizaciones vigente hasta el 31-12-2014 permitía una cuota de amortización del 12%. Según la nueva tabla la máxima cuota de amortización permitida será del 10%. La fecha de adquisición fue el 01 de enero de 2011 y su valor de adquisición fue de 20.000 euros. Durante los años 2011 al 2014 se ha amortizado con arreglo al coeficiente máximo permitido (12%)

Tenemos el siguiente cuadrante resultante de las amortizaciones hasta el 31-12-2014: (han pasado 4 años de amortización)

Tabla 3.3

AÑO	Valor Amortizable	Coeficiente Amortiza.	Cuota Amort.Anual	Amortizacion Acumulada	Valor Pdte.Amortizar.
2011	20.000,00 €	12%	2.400,00 €	2.400,00 €	17.600,00 €
2012	20.000,00 €	12%	2.400,00 €	4.800,00 €	15.200,00 €
2013	20.000,00 €	12%	2.400,00 €	7.200,00 €	12.800,00 €
2014	20.000,00 €	12%	2.400,00 €	9.600,00 €	10.400,00 €

Fuente:(Elaboración propia)

A partir del ejercicio 2015 la nueva tabla de amortización nos permite en un máximo de 10 años amortizar el bien, ya hemos amortizado 4 años, nos quedan 6 años para amortizar, y una valor pendiente de amortizar de 10.400 euros, por lo tanto ($100/6= 16,66666\%$) es el nuevo porcentaje que nos dará para el ejercicio 2015, obteniendo la siguiente tabla de amortización para el ejercicio 2015 y siguientes:

ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE LOS DOS REGÍMENES

Tabla 3.4

AÑO	VALOR AMORTIZABLE	Coeficiente Amortiza.	Cuota Amort.Anual	Amortizacion Acumulada	Valor Pdte.Amortizar.
2011	20.000,00 €	12%	2.400,00 €	2.400,00 €	17.600,00 €
2012	20.000,00 €	12%	2.400,00 €	4.800,00 €	15.200,00 €
2013	20.000,00 €	12%	2.400,00 €	7.200,00 €	12.800,00 €
2014	20.000,00 €	12%	2.400,00 €	9.600,00 €	10.400,00 €
2019	10.400,00 €	16,66666%	1.733,33 €	18.266,65 €	1.733,35 €
2020	10.400,00 €	16,66666%	1.733,35 €	20.000,00 €	0 €

Fuente: (Elaboración propia)

Con lo cual, a partir del ejercicio 2015, con la nueva reforma, vemos como existe una disminución en la amortización,.

Se permite continuar con la amortización que el contribuyente tenía antes de la reforma, u optar por la nueva amortización.

Veamos un ejemplo:

EJEMPLO:

La empresa XXX (que no es pyme) tributa en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y que adquirió en enero 2012 una maquinaria por importe de 600.000 euros, que se amortizaba al 20%,. El porcentaje máximo del 20% se mantiene en las nuevas tablas de amortización.

Tabla 3.5

Año	Amort.Contable	Gasto fiscal	Ajustes	Ajuste Acum.
2012	120.000,00 €	120.000,00 €	- €	- €
2013	120.000,00 €	84.000,00 €	36.000,00 €	36.000,00 €
2014	120.000,00 €	84.000,00 €	36.000,00 €	72.000,00 €
2015	120.000,00 €	156.000,00 €	- 36.000,00 €	36.000,00 €
2016	120.000,00 €	156.000,00 €	- 36.000,00 €	- €

600.000,00 € 600.000,00 €

Gasto fiscal: en los ejercicios 2013 y 2014 al no ser PYME solamente se permitía fiscalmente el 70% del Coef. Máximo lineal. En los ejercicios 2015 y 2016 el gasto fiscal revierte el ajuste fiscal, tiene que ser en la vida útil del bien, y como quedan 2 años se divide entre dos el ajuste Acumulado.

Veamos ahora, el efecto impositivo, por cambio en el tipo impositivo:

3.2.5. Caso práctico de reversión del Impuesto en amortizaciones.

Una sociedad no PYME, que tributa en el régimen general del IS adquirió en enero 2012 una máquina por importe de 600.000 euros, que se amortizaba al 20%. El porcentaje máximo del 20% se mantiene en las nuevas tablas de amortización.

Tabla 3.6

Año	Amort.Contable	Gasto fiscal	Ajustes	Ajuste Acum.
2012	120.000,00	120.000,00	-	-
2013	120.000,00	84.000,00	36.000,00	36.000,00
2014	120.000,00	84.000,00	36.000,00	- 72.000,00
2015	120.000,00	156.000,00	- 36.000,00	- 36.000,00
2016	120.000,00	156.000,00	- 36.000,00	-
	600.000,00	600.000,00		

Fuente: (Elaboración propia)

Gasto Fiscal: En los ejercicios 2013 y 2014 al no ser PYME solamente se permitía fiscalmente el 70% del Coeficiente Máximo Lineal. En los ejercicios 2015 y 2016 el gasto fiscal revierte el ajuste fiscal, tiene que ser en la vida útil del bien, y como quedan 2 años se divide entre dos el ajuste Acumulado.

En los ejercicios 2015 y siguiente hacemos un ajuste de - 36.000 euros, damos más gasto fiscal, con lo cual el beneficio será menor y pagaremos menos en el IS. Pero en el año 2014 y anteriores el tipo general impositivo en el estado era del 30%, para el año 2015 se prevé una rebaja del 2% y para el año 2016 un 5%.

En el año 2013 y 2014, al hacer el ajuste positivo, menos gasto, por importe de 36.000 euros hemos tenido que pagar $36.000 \times 30\% = 10.800$ euros más de IS, en el ejercicio 2015 al reducir el IS en un 2% si tributáramos al tipo impositivo que está vigente tendríamos una desventaja fiscal, para igualarla hay que hacer el correspondiente ajuste, por la diferencia entre el tipo al que se tributó cuando se realizó el ajuste positivo y el tipo al que se tributa en el momento de hacer el ajuste negativo.

La empresa aplicaría una deducción de la cuota íntegra de: (por la diferencia de tipo impositivo)

2015: $2\% \text{ de } 36.000 = 720$ euros.

2016: $5\% \text{ de } 36.000 = 1.800$ euros.

ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE LOS DOS REGÍMENES

3.2.6. Tabla comparativa de las amortizaciones Navarra-Estado.

A modo resumen adjunto una tabla en la que se pueden ver las diferencias existentes en el tema de amortización, en la que es mejor tributar en Navarra.

Tabla 3.7

	Navarra	Estado
Tablas	% más elevados en general	
PYMES	Inv.nuevo coef.max. X 1,5	coef.maximo
libertad amortizacion	todo relacionado i+d	todo relacionado i+d
libertad amortizacion	Inmov.nuevo < 1.800 euros	Inmov.nuevo < 300 euros limite 25.000
Bienes usados	Coef. Máximo x 2	Coeficiente máximo x 2

Fuente: (Elaboración propia)

También adjunto las **tablas comparativa de coeficientes máximo** de amortización de los bienes comunes, que es una especie de agrupación, ya que en el estado hay más elementos, para que se pueda apreciar como el porcentaje de amortización es superior en Navarra (aunque es cierto que las amortizaciones al final de la vida útil del bien tiene que llegar al 100%, tanto en Navarra como en el estado se termina dando el mismo gasto, pero en Navarra se puede anticipar el gasto, aplicando en algunos casos porcentajes superiores de amortización:

Tabla 3.8

Bienes	Coef.Max.Amor.Navarra	Coef.Max.Amor.Estado	Beneficio Navarra
Edificios para oficinas, usos comerciales y/o de servicios y viviendas	4%	2%	2%
Edificios uso industrial	5%	2%	3%
Instalaciones	15%	10%	5%
Maquinaria	15%	12%	3%
Mobiliario	15%	10%	5%
Equi.proce.informac	25%	25%	0%
Elementos transportes	20%	16%	4%
elem.transp.interno	15%	10%	5%
Moldes, modelos..	33%	33%	0%
Utiles y herramientas	depreciacion real	25%	
Otro Inmovilizado mate	10%	10%	0%

CAPÍTULO 3

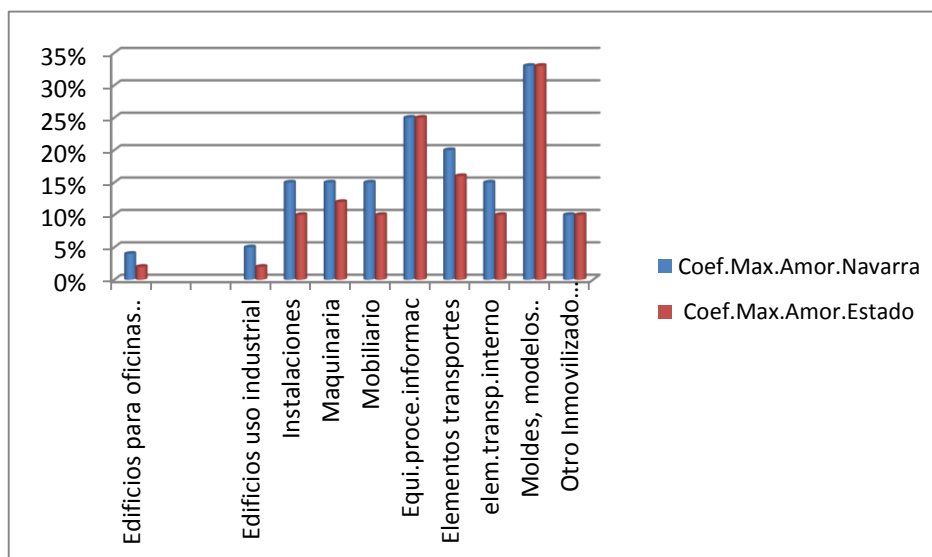


Gráfico 3.1 Elaboración propia.

Vamos a ver un caso práctico de una sociedad con unos Activos, que amortización podría dar como gasto, en el caso que perteneciera a Navarra o tributara en el Estado.

3.2.7. Caso práctico general de Amortizaciones en Navarra-Estado.

La Sociedad "A" con un volumen de facturación del ejercicio anterior de 4.480.000 euros, y con un beneficio de 582,400 euros. Está formada por el siguiente Inmovilizado Material:

Consideramos que los valores citados, son los amortizables, por no existir valor residual.

Edificios de Oficinas: 150.000 euros.

Nave Industrial (quitado ya el valor del terreno: 535.000,00 euros.

Instalaciones técnicas: 93.601,71 EUROS.

Maquinaria: 335.324,88 euros.

Mobiliario: 50.711,41 euros.

Equipos proc.inform: 17.293,85 euros.

Elementos de transportes: 109.653,76 euros.

Elementos de trans.interno: 30.000 euros.

Utillaje; moldes..: 1.200 euros.

Otro I..tangible: 4.500 euros.

Durante el ejercicio en el que estamos (2015) ha adquirido además del balance inicial los siguientes Inmovilizados materiales nuevos:

ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE LOS DOS REGÍMENES

Equipo Procesos información: 1.050, euros.

Taladro: 900 euros.

Máquinas de soldar: 1.200 euros.

Maquinarias (varias): 180.000 euros.

También ha adquirido los siguientes bienes considerándose de segundas manos por no ser del proveedor fabricante:

Carretilla elevadora: 12.750 euros.

Flejadora automática: 4.450 euros.

Amoladora : 1.500 euros.

(Para simplificar los cálculos, vamos a considerar que estas adquisiciones se hacen todas ellas, el 01-01-2015, y como hemos visto en el volumen de ventas del ejercicio anterior, hablamos de una PYME.

Veamos, que gasto se daría durante el ejercicio 2015 si la empresa tributa en Navarra o en el Estado.:

El método que la empresa utiliza es el método de amortización lineal.

Tabla 3.9 (Elaboración propia)

DESCRIPCION	Valor Adq.	%Navarra	Importe Navarra	% Estado	Importe Estado
Oficinas	150.000,00	4%	6.000,00	2%	3.000,00
Nave Industrial	535.000,00	5%	26.750,00	2%	10.700,00
Instalaciones técn.	93.601,71	15%	14.040,26	10%	9.360,17
Maquinaria	50.711,41	15%	7.606,71	12%	6.085,37
Equip.proc.infor	17.293,85	25%	4.323,46	25%	4.323,46
elementos transf.	109.653,76	20%	21.930,75	16%	17.544,60
elem.trans.interno	30.000,00	15%	4.500,00	10%	3.000,00
Utillaje	1.200,00	33%	396,00	33%	396,00
Otro Intangible	4.500,00	10%	450,00	10%	450,00
<hr/>					
Equip.proc.inf.(N)	1.050,00	100%	1.050,00	25%	262,50
Taladro (N)	900,00	100%	900,00	12%	108,00
Máquina soldar(N)	1.200,00	100%	1.200,00	12%	144,00
Maquina	180.000,00	Cof.max x1.5(*)	40.500,00	12%	21.600,00

CAPÍTULO 3

varias(N)					
Carretilla(usada)	12.750,00	15%x2=30%	3.825,00	12%x2=24%	3.060,00
Flejadora(usada)	4.450,00	15%x2=30%	1.335,00	12%x2=24%	1.068,00
Amoladora(Usada)	1.500,00	15%x2=30%	450,00	12Z2=24%	360,00
Total gasto amort.	135.257,18				81.462,10

(*) Coef.Max x 1.5= 15x1.5=22.5%

Los bienes nuevos en Navarra, todos aquellos por valor inferior a 1.800 euros nos permite la ley amortizarlos dentro del mismo ejercicio, en el Estado el límite es de los bienes menores de 300 euros y con un máximo de 25.000 euros.

Y en Navarra, además si hablamos de PYME, los bienes nuevos, la legislación Foral nos permite multiplicar por 1.5 el coeficiente máximo de amortización.

Los bienes usados, en Navarra en el Estado nos permiten multiplicar el coeficiente máximo x 2.

Ante una misma empresa, que esté situada en Navarra o en el resto del Estado Español, tendríamos un gasto fiscal en Navarra de 135.257,18 euros, frente a un gasto en el Estado de 81.462,10 euros. Una diferencia de 53.795,08 euros, un importe del cual en el ejercicio 2015 en Navarra no tributaríamos.

Si es cierto, que al final de la vida útil de los bienes se dará la misma amortización, pero en Navarra no estamos anticipando un impuesto.

Veamos cuál sería el gasto: :

Para el ejercicio 2015 está previsto un tipo impositivo para las PYMES en Navarra del 23% y en el Estado los 300.000 primeros euros al 25% el resto al 28%, este menor gasto en Navarra le haría ahorrarse:

53.795,08 euros x 23%= 12.372,87 euros (pagaría menos impuesto en el ejercicio 2015).

En este supuesto práctico, de amortizaciones, si la empresa tributara en Navarra, tendría un ahorro fiscal en el IS de 12.372,87 euros.

(Caso práctico de elaboración propia).

3.3. Reducción por dotación a la reserva especial para inversiones

Según la Ley Foral 24/1996 en sus artículos 41,... 47, existe una reducción procedente de la reducción de la base imponible en el 45% de las

ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE LOS DOS REGÍMENES

cantidades procedentes del beneficio contable del ejercicio que se destinen a esta reserva especial, con el límite máximo del 40% de la base imponible, minorada en las bases liquidables negativas. Cuando cumplan los siguientes requisitos.

a. El importe mínimo de la dotación ha de ser de 150.000 euros, y debe implicar un incremento de los recursos propios al cierre del ejercicio equivalente al importe de la dotación.

b. El incremento debe mantenerse durante los cinco años siguientes a la total materialización de las reservas.

c. El plazo para efectuar la materialización es de dos años desde el cierre del ejercicio en que se dotó la reserva.

d. Los elementos objeto de materialización son los del inmovilizado material nuevos, excluidos los terrenos.

El beneficio de la reducción es incompatible con la exención por reinversión.

Este importe del 45% será del 60% para pequeñas empresas.

Hasta el ejercicio 2014 en la Ley Estatal no existía este tipo de reducción pero con la reforma fiscal, Ley 27/2014 de 27 de noviembre, han introducido un aspecto muy parecido al sistema que tiene Navarra, Reducción de la base imponible por la creación de una reserva de capitalización, pero los porcentajes de la reducción son muy inferiores a los que existen en Navarra, ya que las empresas que tributen al tipo general, podrán reducir su base imponible un 10% del incremento de sus fondos propios, teniendo que mantener durante 5 años, esta reducción no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa a la reducción. En el caso de las PYMES será también el 10% y no podrá superar el importe de 1.000.000 de euros.

Tienen que llevar el principio de devengo, independientemente de cuando se cobren.

3.4. Partidas que no constituyen ingresos.

Hay partidas que no son consideradas ni ingreso contable ni fiscal, entre ellos destacar:

- Las aportaciones de capital.
- Las cantidades recibidas como consecuencia de una reducción de capital o devolución de prima de emisión hasta el importe total del valor contable de la participación social.
- Los donativos recibidos. Contablemente se consideran subvención de capital y se traspasa a ingreso en la medida que se deprecia el bien, sin embargo desde el punto de vista fiscal, los artículos 15.3 y 19.8 de LIS establecen que en las adquisiciones a título lucrativo, la entidad donataria debe integrar en su base imponible el valor normal del mercado, con lo cual, existe una diferencia entre contabilidad y fiscalidad, que dará lugar a un ajuste extracontable.

CAPÍTULO 3

Sin embargo hay partidas que si son ingreso contable, pero no fiscal, con lo cual, no llevarían tributación, entre ellas destacar:

- Ciertas cantidades recibidas como consecuencia de políticas de ayuda comunitaria, ya derivadas de política pesquera (por ejemplo, las ayudas derivadas de la paralización definitiva de un buque), o agrícola (ayuda al abandono de cultivo de un viñedo), ayudas para el arranque de plantaciones, o las ayudas para reparar la destrucción por incendio, inundación o hundimiento, de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades empresariales.
- Rentas que gravarían la renovación de activos productivos o la reestructuración de empresas. (Ejemplo: vendes un inmovilizado y el beneficio que obtienes puede tener un diferimiento por reinversión), también la reducción por ajustes de la inflación, **aquí existe una diferencia con Navarra, la fiscalidad estatal dice que toda la venta de bienes de inversión hay que calcular el impacto de la inflación, y hacer el ajuste fiscal resultante, sin embargo la tributación foral, dice que solamente se corregirán las rentas obtenidas de la venta de bienes inmuebles**, diferimientos de gravamen de las rentas en el caso de fusión, y también es el caso de dividendos y participación en beneficios, es un ingreso contable pero no tributan en el IS para evitar la doble imposición.

3.5. Rentas derivadas de la transmisión de activos y reglas especiales de valoración

Tabla 3.10 (Elaboración propia)

	2.004	2.005	2.006	2.007	2.008	2.009	2.010	2.011	2.012	total
Fondos Propios	150.253,03	240.404,84	270.455,44	330.556,65	721.214,50	811.366,34	901.518,10	1.021.720,57	1.141.922,99	5.589.412,46
Pasivo exigible	721.214,52	901.518,15	1.502.530,26	1.141.923,00	2.404.048,41	2.404.048,41	2.283.846,00	2.223.744,78	2.103.542,36	15.686.415,89
Total pasivo y PN	871.467,55	1.141.922,99	1.772.985,70	1.472.479,65	3.125.262,91	3.215.414,75	3.185.364,10	3.245.465,35	3.245.465,35	21.275.828,35
Dchos.de credito	60.101,21	120.202,42	120.202,42	150.253,03	300.506,00	360.607,26	360.607,26	390.657,86	390.657,86	2.253.795,32
Tesorería	36.060,73	48.080,96	24.040,48	30.050,60	120.202,40	180.303,63	270.455,44	270.455,44	300.506,05	1.280.155,73
Otros Activos	775.305,61	973.639,61	1.628.742,80	1.292.176,02	2.704.554,51	2.674.503,86	2.554.301,40	2.584.352,05	2.554.301,44	17.741.877,30

ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE LOS DOS REGÍMENES

Total Activo	871.46 7,55	1.141.9 22,99	1.772.9 85,70	1.472.4 79,65	3.125.2 62,91	3.215.4 14,75	3.185.3 64,10	3.245.4 65,35	3.245.4 65,35	21.275.8 28,35
-----------------	----------------	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------	------------------	-------------------

Lo primero procederemos al cálculo del coeficiente de financiación.:
 Total patrimonio neto período de tenencia / total patrimonio neto y pasivo
 período de tenencia – Total derechos de crédito período de tenencia – Total
 tesorería período de tenencia.

$$K = \frac{5.589.412,46}{21.275.828,35} - \frac{2.253.795,32}{1.280.155,73} = 0,315040644$$

Ahora calculamos el coeficiente de financiación referido a los últimos cinco años.

$K = \text{Patrimonio neto cinco años} / \text{Total patrimonio neto y pasivo cinco años} - \text{total derechos de crédito cinco años} - \text{Total tesorería cinco años.}$

$$K = \frac{4.597.742,50}{16.016.972,46} - \frac{1.803.036,24}{1.141.922,96} = 0.35172413$$

Puesto que el coeficiente de financiación referido a los últimos cinco años es mayor que el referido al período de tenencia del elemento patrimonial, utilizaremos aquél para la corrección de la renta monetaria.

Sabemos que el beneficio de la enajenación del inmueble en la fecha de transmisión era de 189.617,70 euros. Ahora calculamos el importe de la renta monetaria no sujeta a gravamen, para ello hay que calcular el valor contable actualizado a la fecha de la enajenación. Para ello necesitamos los coeficientes que están en la Ley de presupuestos, en este caso para el año 2012.

Tabla 3.11 (Elaboración propia)

Ejercicio	Concepto	Valor anterior	Coef.corr.mone	Valor actualizado
2004	Terrenos	60.101,21	1,1389	68.449,27
2004	Construcción	240.404,84	1,1389	273.797,07
2004	amortización	- 1.202,02	1,1389	- 1.368,98
2005	amortización	- 4.808,10	1,1238	- 5.403,34
2006	amortización	- 4.808,10	1,1017	- 5.297,08
2007	Mejora	30.050,60	1,0781	32.397,55
2007	amortización	- 5.437,42	1,0781	- 5.862,08
2008	amortización	- 5.437,42	1,0446	- 5.679,93
2009	amortización	- 5.437,42	1,0221	- 5.557,59
2010	amortización	- 5.437,42	1,01	- 5.491,79
2011	amortización	- 5.437,42	1,01	- 5.491,79
2012	amortización	- 1.359,35	1	- 1.359,35
total		291.191,98		333.131,95

CAPÍTULO 3

Hay una diferencia entre el valor neto contable sin actualización 291.191,98 y el valor neto contable actualizado de 333.131,95 euros.

Si el precio de venta era de 480.809,68 euros – valor neto contable actualizado 333.131,95 euros = 147.677,72 euros. Y antes teníamos un beneficio de 189.617,70 hay una diferencia de 41.939,98 euros. Esta diferencia se multiplica por el coeficiente k y será la parte que no está sujeta al IS $41.939,98 \times 0.351724 = 14.751,30$ euros. Haremos un ajuste extracontable negativo de 14.751,30 euros.

En el tema de actualización monetaria, existe una diferencia muy importante respecto a la legislación fiscal en el estado y en Navarra, primero, los coeficientes de corrección monetaria, son distintos, en Navarra se aplica la corrección monetaria en todas las ventas de inmovilizado, en el Estado, solamente se actualizan los bienes inmuebles, no el resto de inmovilizado material transmitido, y además para la parte que está exenta de tributar, la legislación Foral da la opción de multiplicar por 0.6 o por el coeficiente que ha resultado, nunca puede ser mayor de 1 y no se aplicará si es inferior a 0.4. A partir del año 2014 en el Estado se elimina la corrección monetaria por el efecto de la inflación.

En la Ley Foral de Navarra, están exentas las rentas obtenidas, corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material o intangibles afectos, poseídos con un año de antelación siempre que se reinviertan en los mismos elementos, en el plazo transcurrido entre el año anterior a la entrega o puesta a disposición y los tres años posteriores. Los elementos objeto de la reinversión han de mantenerse en funcionamiento en las propias instalaciones del sujeto pasivo durante 10 años, excepto pérdida o vida útil inferior.

3.6. Tipo de gravamen.

El tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades es proporcional, (no aumenta aunque aumente la base imponible), pero no es único, y además en Navarra hay un tipo impositivo distinto del estado. Las pequeñas empresas, también tienen un tipo impositivo distinto. Estos son los tipos aplicables, para el año 2014 y 2015. Ya que en los años anteriores eran distintos tipos impositivos, se ha ido reduciendo gradualmente.

ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE LOS DOS REGÍMENES

TIPOS IMPOSITIVOS:

ESTADO	
TIPO GENERAL:	28%
EMPRESAS DE NUEVA CREACIÓN:	15% (DURANTE 2 AÑOS)
PYMES:	25 y 28%
25% LAS BASES IMPONIBLES DE 0 A 300.000 EUROS.	
28% LAS BASES IMPONIBLES > 300.000 EUROS.	

Tabla 3.12 (Elaboración propia)

Para el año 2016 hay una previsión de reducción de los tipos impositivos, el tipo general bajaría al 25% en el Estado, equiparándose a Navarra.

Para las PYMES existirá un único tipo impositivo del 25% (en el Estado)

NAVARRA	
TIPO GENERAL:	25%
EMPRESAS DE NUEVA CREACIÓN:	
PYMES:	23%
EMPRESAS < 1.000.000 FACTURACION	19%

Tabla 3.13 (Elaboración propia)

Como se puede observar de esta tabla comparativa (de fuente propia) el tipo general de Navarra está 3 puntos por debajo del tipo general del estado, también existe diferencia entre un 2 y un 5% en las empresas consideradas como PYME, aunque si es cierto, que para el año 2016 ya se ha aprobado en el Estado una reducción al 25% para el caso de las PYMES, aun así Navarra estaría en un 2% por debajo que el estado. Aunque las empresas de nueva creación sí que tendrán una ventaja en el Estado frente a Navarra, ya que los dos primeros años tributarán al 15%.

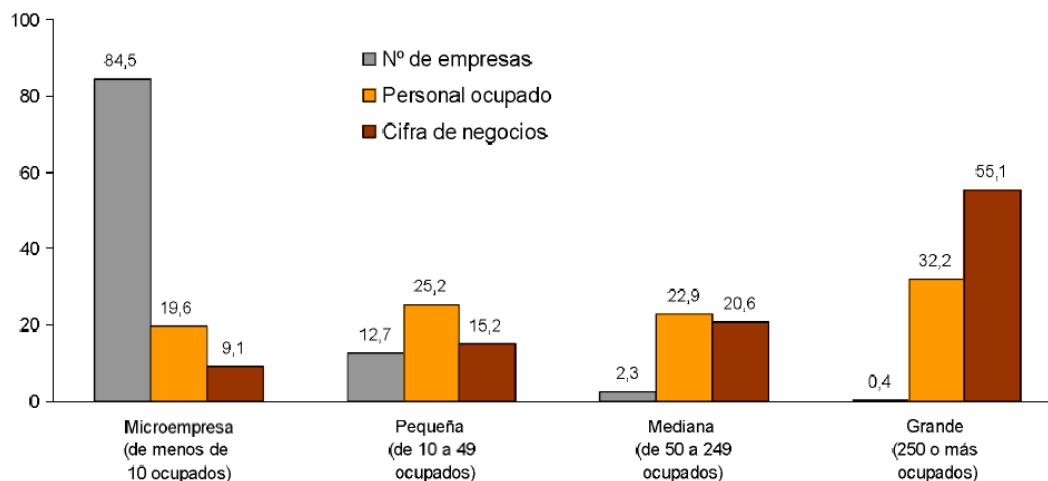
Según los estudios estadísticos que hay en la Agencia Tributaria, los ingresos por impuesto sobre sociedades en el año 2013 fueron 19.945 millones de euros, con una reducción respecto al ejercicio 2012 de un 7%. Es importante saber que tipos de empresas predominan más en España, ya que según el tipo de empresa, tributará a un tipo u otro.

CAPÍTULO 3

Veamos un cuadrante, en el que se puede ver que porcentajes de empresas predominan en España actualmente.

Gráfico 3.2. (Elaboración propia)

Distribución (en %) del número de empresas, personal ocupado y cifra de negocios por tamaño de la empresa. Año 2013



Podemos ver, en este esquema estadístico, como el 84.5% de las empresas Españolas son consideradas como Microempresas, luego nos encontramos con Pequeñas empresas un 12.7% de las empresas, luego están las Medianas empresas con un 2.3% de las empresas, luego las grandes empresas con un 0.4% de empresas.

Según estos datos, disponibles en internet, en la página del INE, en el capítulo de Encuesta Industrial de Empresas año 2013 publicado el día 18 de diciembre de 2014, nos indica como el 84.5% de las empresas industriales tenía menos de 10 ocupados en el 2013 y otro 12.7% tenía entre 10 y 49. Estas empresas dieron empleo al 44.8% del personal del sector, pero su facturación apenas representó la cuarta parte del total de la cifra de negocios del sector.

Por otra parte, las empresas grandes (de 250 o más empleados) representaron el 0.4% del total del sector industrial y facturaron el 55.10% del total de las ventas en 2013 y dieron empleo al 32.2% de la ocupación del ejercicio 2013.

Según este esquema, un 84.5% de las empresas tributaría en el IS del Estado al (25%-28%) y en Navarra al 19%, el 15% de las empresas en el Estado pagarían un tipo impositivo por ser PYMES de (25%-28%) frente a Navarra del 23% y por último el 0,4% de las empresas Españolas (Grandes empresas) pagarían un tipo impositivo en el Estado de 28% (aunque para el 2016 se "estima" una bajada al 25%) frente a Navarra que el tipo impositivo actual es el 25%, en este último caso, para el año 2016 estarían equiparadas, aunque estamos hablando del 0.4% de las empresas españolas, pero que facturan el 55.10% de la facturación de España y que ocupan al 32.2% de los trabajadores activos en España.

ESTUDIO COMPARATIVO ENTRE LOS DOS REGÍMENES

Vamos a realizar un caso práctico de una Pyme, por ser las empresas que más existen en España, y por no llevar al extremo de Microempresa.

CASO PRÁCTICO CUOTAS:

Una empresa, X, dedicada a la fabricación y venta de automóviles, ha obtenido en el ejercicio 2015 un beneficio de 425.000 euros, después de aplicar los ajustes extracontables, compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores hemos obtenido una base imponible de 486.300 euros. Dicha sociedad cumple con el requisito establecido en el artículo 108 del TRLIS, esto es, que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior (2014) es inferior a 10.000.000 euros, por lo cual, se le puede considerar con una empresa de reducida dimensión.

SOLUCION EN NAVARRA:

La cuota íntegra, en el caso de Navarra, sería:

Base Imponible: 486.300 euros.

Tipo impositivo para PYMES: 23%

Cuota íntegra: $486.300 \times 23\% = 111.849$ euros.

SOLUCION EN EL ESTADO:

En el Estado hay dos tramos de tributación, los primeros 300.000 euros de Base imponible tributan al 25% y los superiores a 300.000 euros tributan al 28%.

Base Imponible al 25%: 300.000 euros.

Base Imponible al 28%: 186.300 euros.

Tipo impositivo para 300.000 euros: 25%

Tipo Impositivo para 186.300 euros: 28%

Cuota íntegra: $25\% \text{ de } 300.000 + 28\% \text{ de } 186.300 = 75.000 + 52.164 = 127.164$ euros.

CAPÍTULO 3

CUADRO RESUMEN:

	NAVARRA	ESTADO	DIFERENCIA
CUOTA ÍNTEGRA	111.849,00 €	127.164,00 €	15.315,00 €
		12,04%	

Podemos observar de este cálculo, que si la empresa tributa en Navarra, le costará un 12% menos de cuota, por el contrario, si tributa en el Estado, el pago será mayor, en un 13.69% .

Ante una misma situación, el tributar en Navarra, por causa de tipo impositivo, obviamente resultada más económico, para el ejercicio 2015. Aunque si es cierto, hay una previsión de bajada de tipos impositivos en el Estado, para el próximo 2016, de aplicará como tipo general el 25% frente al actual 28% y las PYMES mantener para todos sus tramos el 25%, Sin embargo, en Navarra, a fecha actual, hay una proyecto de Ley Foral, Reforma tributaria 2016 en Navarra, que se había publicado anteriormente una reducción del tipo impositivo, no se producirá tal, ya que en este proyecto Ley, se anuncia que las Grandes Empresas, pasarán del 25% a tributar al 28%, y las Pymes y Microempresas se mantienen.

Por lo tanto, ante esta situación esta empresa a partir del ejercicio 2016, si se aprueban los proyectos anunciados, se encontrará tributando en Navarra al 23% frente al Estado al 25%, aún existirá un diferencia de 2 puntos porcentuales, a favor de Navarra.

CAPITULO 4. CUOTA ÍNTEGRA, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES.

4.1. Cuota íntegra y deducciones

La cuota íntegra en el IS es el resultado de aplicar el tipo de gravamen correspondiente a la base imponible. En principio esta sería la cantidad que la empresa debería de pagar al Tesoro Público. Sin embargo, esta cantidad se puede minorar por las deducciones y bonificaciones que permite la Ley.

El orden de restar de la Cuota Íntegra es:

1. Bonificaciones.
2. Deducción por doble imposición para evitar la doble imposición interna de dividendos y de plusvalías.
3. Deducción para evitar la doble imposición jurídico internacional.
4. Deducción por la realización de determinadas actividades.

Las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra, podrá practicarse en los 7 años sucesivos.

Las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra en el caso de rentas obtenidas en el extranjero, podrán deducírsela en los 10 años sucesivos.

En las disminuciones de la cuota íntegra, las deducciones, nos vamos a encontrar la mayor diferencia existente entre tributar en Navarra o en el Estado, vamos a realizar antes de empezar a ver estas deducciones y sus diferencias, un pequeño análisis estadístico de que importe han supuesto en el impuesto sobre sociedades estas deducciones. El último estudio al respecto que existe completo es sobre el Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010, es una publicación que nos podemos descargar de internet en la página de la agencia tributaria, con el nombre de El Impuesto Sobre sociedades en 2010. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio, los datos que vamos a ver a continuación provienen de este estudio estadístico, y concretamente del punto III.6 Minoraciones en la cuota íntegra. (Páginas 119... 148)

Con un cuadrante podemos ver, como ha evolucionado en millones de euros las minoraciones de la cuota íntegra del IS del ejercicio 2006 al 2010:

EVOLUCIÓN DE LAS MINORACIONES EN LA CUOTA ÍNTEGRA. IS 2006-2010		
Ejercicio	Importe (millones de euros)	Tasas de variación
2006	22.148	52,5%
2007	19.469	-12,1%
2008	15.549	-20,1%
2009	13.747	-11,6%
2010	11.688	-15,0%

Fuente: Memoria de la Administración Tributaria 2011

Tabla 4.14

Podemos observar de aquí la disminución de las deducciones, pero hay que recordar que desde la reforma parcial de TRLIS iniciada en el 2007, establecía el sistema de reducción gradual de la mayoría de las deducciones en la cuota por la realización de determinadas actividades.

Una vez visto el importe que suponía al estado español estas deducciones y como han ido descendiendo por sus supresión, veamos las que durante el ejercicio 2015 continúan o están vigentes y sus diferencias con Navarra.

Antes de centrarnos en las deducciones, vamos a plasmar con un cuadrante, el porcentaje que supone cada una de las deducciones a nivel general, según los importes deducidos en Sociedades del ejercicio 2012. (datos obtenidos de las estadísticas de Sociedades de la Agencia Tributaria).

Del cuadrante anterior, podemos deducir, que la deducción más importante es la de doble imposición interna, que es similar en ambas tributaciones, por suponer un 63.5% de las minoraciones en la cuota íntegra del ejercicio 2010, seguida por doble imposición, que es equivalente en ambos territorios, y en las que nos deberíamos de centrar, por ser las que tienen diferencias de deducciones con las restantes, por un importe total de 17.10% de minoraciones en la cuota íntegra. Realmente este cuadrante, sería más significativo si en el Estado hubiera deducciones de inversión, creación de empleo... etc. Ya que al no existir dichas deducciones no podemos ver la importancia que dicha deducción tiene en la minoración de la cuota, pero las analizaremos desde otro punto de vista en cada epígrafe.

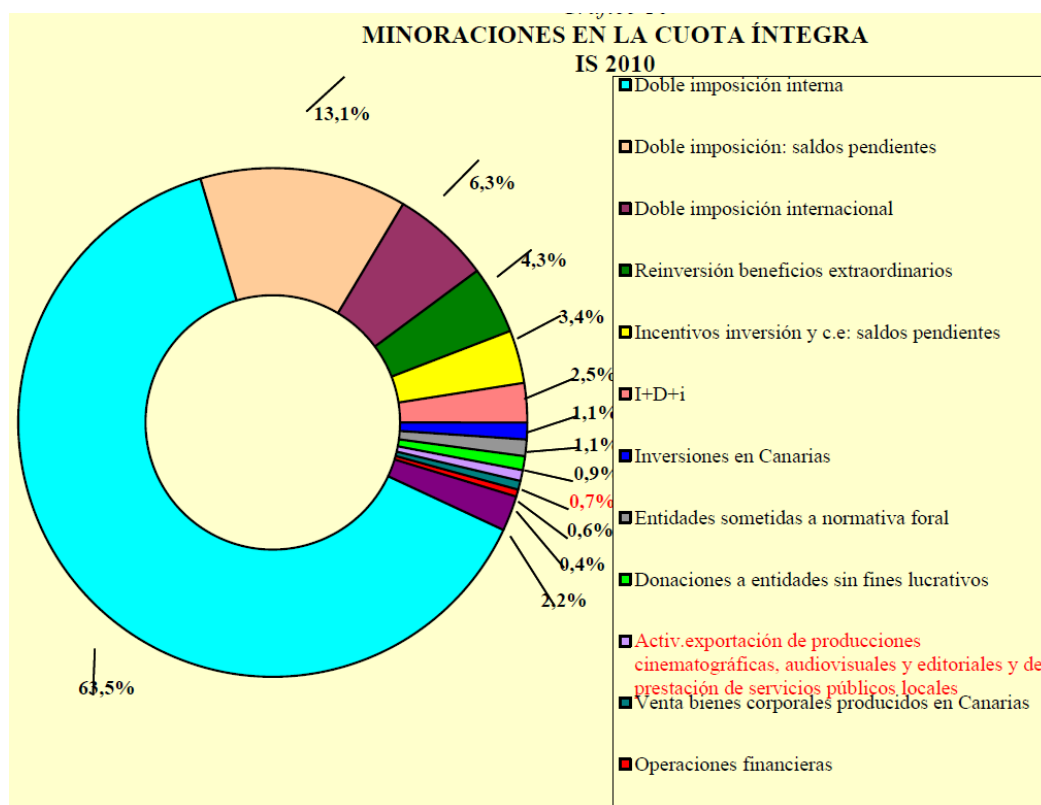


Gráfico 4.3 Fuente: Elaboración propia

4.2. Deduciones por doble imposición (art. 30 de LIS y art.59 de Ley Foral 24/1996)

Con esta deducción lo que se pretende, es que una misma renta no tribute dos veces. Como es el caso de los dividendos y plusvalías internas (regulados en el artículo 30), impuestos soportado por el sujeto pasivo a nivel internacional (regulados en el artículo 31) y los dividendos y participaciones en beneficios internacionales (regulados en el artículo 32).

Las dos últimas deducciones, son para evitar la doble imposición internacional. La primera, la deducción por doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente interna, se aplica cuando entre los ingresos del sujeto pasivo existen dividendos o participaciones en beneficios de empresas residentes en España.

Cuando se perciben los dividendos, la cuantía de la deducción, será del 100% de los dividendos percibidos, si proceden de entidades en las que la participación sea igual o superior al 5%, y este porcentaje se ha tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior, en el resto de los casos la deducción será del 50%.

La Ley establece ciertos casos, que no dan derecho a la deducción (recogidos en la LIS artículo 30 sección 4)

CAPÍTULO 4

EJEMPLO PRÁCTICO:

Una Sociedad "A" residente en España recibe de otra sociedad "B" también residente en España, 80.000 euros por dividendos en 2015 por la participación que A tiene en B, superior al 5%.

CALCULO DE LA DEDUCCION: (La deducción será igual en Navarra que en el resto del Estado).

Base de deducción por doble imposición interna: 80.000 euros.

La deducción será: $100\% \times (80.000 \times \text{tipo impositivo})(\text{Navarra } 25\%)(\text{estado } 28\%) = 20.000$ euros frente a 22.400 en el estado, en este caso no es que sea mejor el Estado, aquí la bonificación es simplemente lo que has pagado como impuesto, ya que para calcular la cuota se tienen en cuenta estos ingresos, y ahora solamente se disminuye. No existe diferencia en este aspecto, entre tributar en Navarra al Estado.

4.3. Bonificaciones

La LIS regula exclusivamente tres bonificaciones:

- a. Servicios públicos locales.
- b. Exportación de producciones cinematográficas y libros.
- c. Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

También cómo vamos a ver, Navarra, tiene unos incentivos especiales a la inversión que no tiene el resto del País, ya que a nivel de deducciones Navarra goza todavía de una mayor amplitud.

El importe de la bonificación será igual al resultado de aplicar el porcentaje de bonificación sobre la base de la bonificación, y multiplicándola por el tipo impositivo.

Las principales bonificaciones son:

-Las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla:

Esta bonificación solamente existe en el Estado, Navarra no se puede beneficiar de esta bonificación.

Las rentas obtenidas en estos territorios que cumplan las condiciones del artículo 33 de LIS tendrán una bonificación del 50% de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios. Las entidades a las que se refiere este punto son las entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios. O entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal. O entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos

CUOTA ÍNTEGRA, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

territorios mediante establecimiento permanente. Se incluyen las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla por arrendamientos inmuebles, situados en estos territorios.

. No obstante desde el año 2014 se introduce una peculiaridad en esta deducción, solo podrán acogerse a la bonificación los beneficios obtenidos en su actividad hasta 50.000 euros por cada trabajador con contrato laboral a jornada completa. Si tengo un trabajador, solo podré acogerme a la bonificación de 50.000 euros, si tengo 2, solo a 100.000 etc con un límite máximo de 400.000 euros. Realmente, lo que se está haciendo con esta modificación es limitar directamente la bonificación a las pequeñas empresas de Ceuta y Melilla. En el caso de entidades pesqueras la bonificación será del 20% de la renta total al territorio en que esté la sede de dirección efectiva, ó el 40% según requisitos de matriculación de los buques pesqueros.

EJEMPLO PRÁCTICO:

La Sociedad X presenta la siguiente información para liquidar el IS del ejercicio 2015.

1. Base Imponible: 574.000 euros.
2. Parte del beneficio (25.000 euros) ha sido obtenido por operaciones realizadas en una sucursal que la empresa tienen en Melilla, y que cumple todos los requisitos establecidos por la ley para poder deducirse.
3. calcular la influencia de los ingresos obtenidos en Melilla al IS suponiendo que tributa al tipo general, no de PYME.

SOLUCION SI LA EMPRESA TRIBUTA EN EL ESTADO:

Si la empresa tributa en el estado, y suponiendo que no tiene más operaciones ni deducciones, haremos el siguiente cálculo:

Base Imponible: 574.000 euros.

Tipo Impositivo: 28%

Cuota íntegra: 160.720 euros.

Bonificación Ceuda y Melilla: $0.5 \cdot 0.28 \cdot 25.000 = 3.500$ euros.

Cuota Líquida: 157.220 euros.

SOLUCION SI LA EMPRESA TRIBUTA EN EL NAVARRA:

Si la empresa tributa en el Navarra, y suponiendo que no tiene más operaciones ni deducciones, haremos el siguiente cálculo:

Base Imponible: 574.000 euros.

CAPÍTULO 4

Tipo Impositivo: 25%

Cuota íntegra: 143.500 euros.

Bonificación Ceuta y Melilla: 0 euros.

Cuota Líquida: 143.500 euros.

CONCLUSION:

En este caso, aun existiendo en el Estado, la bonificación de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y en Navarra no, al ser el tipo impositivo inferior en Navarra sigue saliendo más beneficioso pertenecer a Navarra a la hora de tributar.

-Las bonificaciones por actividades exportadores y de prestación de servicios públicos locales: (Regulado en el Art. 34 de la LIS). Tendrán una bonificación del 99% de las rentas que procedan de la actividad exportadora de producciones cinematográficas, audiovisuales españolas, libros, con las peculiaridades que establece el artículo 34 de la LIS.

4.4. Deducciones para incentivar determinadas actividades

Con la reforma del Impuesto sobre sociedades al publicar la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, esta será la parte que más cambios sufrirá y se aplicarán para los cierres del ejercicio del 2015 y siguientes.

Las deducciones concedidas al sujeto pasivo, se calculan aplicando el porcentaje de deducción autorizado por la Ley sobre el importe gastado o invertido en las actividades que se quiere desarrollar con los límites que se establecen en la Ley.

Para poder aplicarse deducciones han de cumplir la empresa con una serie de requisitos:

- a. Que las inversiones o los gastos estén contabilizados, la misma inversión o el mismo gasto no podrá dar lugar a dos deducciones diferentes.
- b. Los bienes que afecten a estas deducciones deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años, o tres años si se trata de bienes muebles, o durante toda su vida útil si ésta fuera inferior.
- c. Las deducciones que no se puedan aplicar en un período impositivo, la empresa dispondrá de 15 años siguientes, para aplicarse dicha deducción, si la deducción corresponde a actividades de I+D la empresa dispondrá de 15 años para su aplicación. (antes de la modificación de la ley eran 15 años y 18 años).

Cuando tengamos deducciones por inversiones del ejercicio con saldos pendientes de ejercicios anteriores, el orden a seguir en su aplicación, será, primero los saldos pendientes de ejercicios anteriores, por orden cronológico, y a continuación las deducciones del propio ejercicio.

CUOTA ÍNTEGRA, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

Con la reforma fiscal, para el ejercicio 2015, se aumenta el número de años para aplicar las deducciones por insuficiencia de bases o por superar el límite, pasa de 10 años a 15 años. También existen unos límites de las deducciones que son los siguientes:

NAVARRA:

Para todas las deducciones excluidas las de I+D+I, las de inversiones, doble imposición internación y las bonificaciones, existen unos límites aplicables al ejercicio que son:

La aplicación de estas deducciones no puede suponer una tributación inferior al 10% de la base liquidable (descontadas las bases negativas de años anteriores y la reserva especial y patent-box), Este 10% se reducirá al 7% si hay incremento de plantilla de al menos un 5%.

4.4.1. Deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica (art.35 de LIS y art. 66 Ley Foral 24/1996)

La deducción por I+D+I, es una de las diferencias que podemos encontrar entre Navarra y el Estado en el IS, así pues además de comentar las diferencias existentes, y plasmar el reflejo económico con un ejemplo práctico, también quiero hacer un pequeño comentario a los datos estadísticos sobre Gastos de I+D, y extrapolar estos datos estadísticos para poder plasmar mejor las diferencias existentes entre la deducción de I+D en Navarra y en el resto del Estado.

Según requisitos de la Comisión Europea, marcó como objetivo del gasto en I+D+I para el año 2020 que alcanzara el 3% del PIB. España, se encuentra lejos de alcanzar a fecha actual dicho 3%, ya que en los últimos años, hemos presentado retrocesos. Según los últimos datos estadísticos publicados el 21 de enero de 2015 por el Instituto Nacional de Estadísticas (INE) referidos al año 2013, durante el ejercicio 2013 el gasto en I+D ascendió a 13.012 millones de euros, con un descenso del 2.8% respecto al año anterior, este gasto supuso el 1.24% del PIB frente al año 2012 que se situó en el 1.27% no obstante, Navarra es una de las provincias de España que más alto tiene el gasto en relación al PIB, por situarse en este mismo periodo en torno al 1.79%.

Podemos observar que esta deducción, con la reforma del IS para el año 2015 han tratado de fortalecerla para que las empresas inviertan más dinero en esta actividad, y conseguir el objetivo que se marcó en la Comisión Europea, y por considerar una inversión muy importante para la competitividad de las empresas.

Aquí tenemos una tabla, que refleja el retroceso del gasto de I+D en los últimos 3 años (2010-2013)

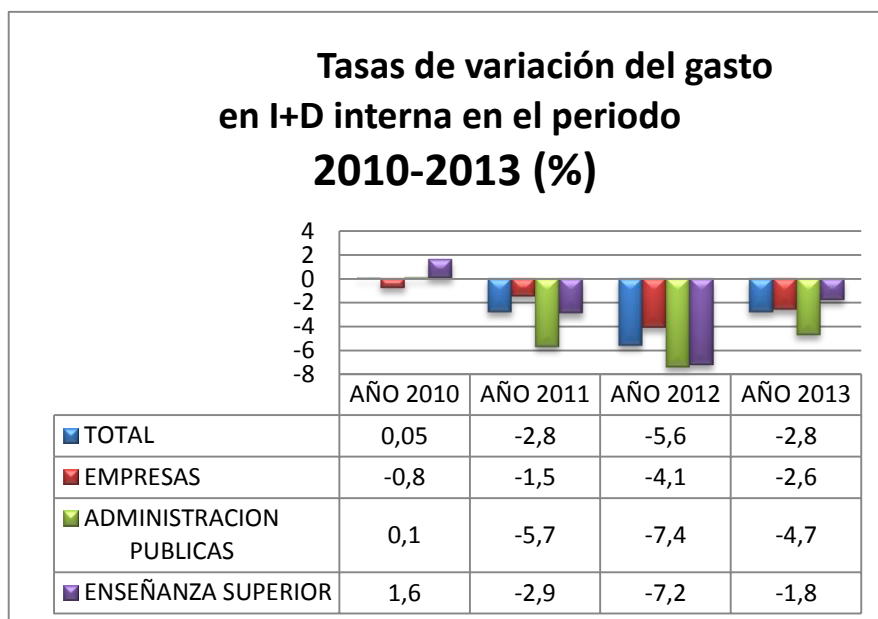


Gráfico 4.4 Fuente: Elaboración propia

Centrándonos ya en la Ley Fiscal, y su repercusión en las diferencias entre el Estado y Navarra:

El artículo 35 de la LIS define los términos de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica, definiendo en resumen, la Investigación como una indagación original con objetivo de descubrir nuevos conocimientos y el desarrollo como la aplicación de los resultados de la investigación. Se consideran también actividad de investigación y desarrollo:

- La materialización de los nuevos productos o resultados en plano, esquema o diseño.

- La creación de un primer prototipo no comercializable.

- Los proyectos pilotos siempre que no sean aplicables para su explotación comercial.

- El diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos.

- La concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico.

Considerando Innovación tecnológica: toda la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos.

También la ley en su artículo 35 hace una enumeración de lo que no considera I+D, entre ellos nombra, actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa.

CUOTA ÍNTEGRA, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

La deducción de I+D+I en el Estado se contempla de la siguiente forma:

Dentro de esta deducción podemos distinguir dos tipos de actividades: investigación y desarrollo (I+D) e innovación tecnológica. El conjunto de estas actividades viene a denominarse actividades I+D+I, y se definen en el artículo 35 de la LIS.

Para la aplicación de estas deducciones se requiere que los gastos de I+D o de innovación tecnológica, estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de estas, y se refieran a proyectos individualmente especificados.

Por otra parte, en los supuestos en los que existieran subvenciones destinadas al desarrollo de este tipo de actividades, la LIS establece que la base de la deducción habrá de minorarse en el importe de las subvenciones recibidas cuando hubieran sido imputadas como ingreso en el periodo impositivo, hasta el año 2014 se minoraba la base de la deducción en un 65% de la subvención, para el ejercicio 2015 la minoración será del 100% de la subvención.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de I+D y por las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos.

Con carácter general, el porcentaje de la deducción será el 25% de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto. No obstante, si los gastos fuesen superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 25% hasta dicha media y el 42% sobre los gastos que excedan de esa media.

Con independencia de estos porcentajes de deducción, podrá practicarse otra deducción adicional del 17% sobre los gastos de personal de la entidad correspondiente a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D.

Además será aplicable una deducción del 8% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre y cuando se encuentren afectos de forma exclusivas a las actividades de I+D.

Dicha deducción en Navarra se contempla: (art. 66 Ley Foral y art. 28 ter Reglamento I. Sociedades

La ley Foral, nos permite deducirnos un 40% de los gastos efectuados en dichas actividades en el periodo impositivo, además se practicará una deducción adicional del 10% en los gastos del personal correspondiente a investigadores cualificados, y también a los gastos correspondientes a proyectos contratados con universidades, y organismos públicos, de I+D+I.

CAPÍTULO 4

Para que quede más clara la diferencia en la deducción entre Navarra y el Estado de gastos de I+D quiero dejar esta tabla (de elaboración propia) de dicha deducción:

Tabla 4.15 (Fuente: elaboración propia)

Concepto	GASTOS DE I + D	
	Estado	Navarra
Gasto periodo	25%	40%
Gasto superior a la media de los dos años anteriores.		
El exceso del gasto	42%	
Gasto del personal de I+D adscritos como tal	17% ADICIONAL	10% ADICIONAL
Inversiones I+D excepto terrenos y edificios.	8% ADICIONAL	

Ahora, quiero plasmar estos datos en un ejemplo, para poder ver la diferencia entre Navarra y el Estado, aunque si es cierto, esta diferencia dependerá si en años anteriores se ha imputado gastos de I+D o no, ya que si no hay gasto de I+D en los años anteriores, el porcentaje del Estado es mayor al de Navarra, en caso contrario, es superior el % en Navarra.

EJEMPLO PRÁCTICO:

Una empresa "X" ha realizado los siguientes proyectos de Investigación que cumplen todos los requisitos contables para ser activados como inmovilizado intangible:

El gasto correspondiente al ejercicio ha sido de 10.000 euros, de ellos 1.500 euros corresponden a amortizaciones de inmovilizado, y 800 a personal especializado adscrito exclusivamente al proyecto. La empresa ha recibido por este proyecto subvenciones de 3.000 euros. El 31 de diciembre se ha adquirido una máquina por 14.000 euros destinada a este proyecto.

La media de gastos en investigación y desarrollo de los últimos dos años ha sido de 2.000 euros.

Solución:

Tenemos unos gastos totales de 10.800 euros y la media de los dos últimos años era de 2.000 euros, con una subvención de 3.000 euros.

CUOTA ÍNTEGRA. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

Hasta el 31-12-2014, las subvenciones se restaban el 65% para calcular la base de la deducción, a partir de la reforma del 2015 se resta el 100% de la subvención.

La base de la deducción será: 10.000 – 100% de 3000= 7.000 euros.

Respecto a la deducción de I+D tendríamos que dividir en 4 partes, por un lado el importe superior a la media de los dos ejercicios anteriores (7000-2000= 5.000 euros) tendrían una deducción del 42%, la diferencia 2.000 euros tendrían una deducción del 25%, el gasto de personal, tiene una deducción adicional de 17% y la inversión tiene una deducción del 8%. (esto en el caso del Estado)

En el caso de Navarra, los 7.000 euros tendrían una deducción del 40%, y el personal (800 euros) una deducción adicional del 10%, la inversión como tal, no tendría en Navarra deducción por I+d, pero si tendría deducción por inversión del 10%.

Hagamos un cuadro resumen con importes para ver si en este caso es más rentable tributar en Navarra o en el Estado, aunque no se puede tomar una decisión por un punto aislado de la empresa, ya que hay más deducciones que estudiaremos seguidamente que también influyen:

Tabla 4.16 Fuente: Elaboración propia

Concepto	GASTOS DE I + D		ESTADO		NAVARRA	
	Estado	Navarra	BASE DEDUCCION	IMPORTE	BASE DEDUCCION	IMPORTE
Gasto periodo	25%	40%	2.000,00	500,00	7.000,00	2.800,00
Gasto superior a la media de los dos años anteriores. El exceso del gasto	42%		5.000,00	2.100,00	€ -	- €
Gasto del personal de I+D adscritos como tal	17% ADICIONAL	10% ADICIONAL	800,00	136,00	800,00	80,00
Inversiones I+D excepto terrenos y edificios.	8% ADICIONAL		14.000,00	1.120,00	14.000,00	1.400,00
				3.856,00		4.280,00

*(1) En Navarra existe deducción del 10% por inversión de activos nuevos, en general, no por inversiones en activos de I+D.

CAPÍTULO 4

Según este ejemplo práctico, en el Estado, supondría una deducción de un 55% sobre el gasto neto (una vez restada la subvención), frente a Navarra que dicho porcentaje supondría un 61.14% sobre el gasto neto, esto supone un 6.14% superior la deducción sobre el gasto en Navarra que en el Estado.

Pero nos encontramos, con los datos Estadísticos del INE, en los cuales nos informan, que según los datos del INE (Instituto Nacional de Estadística) del año 2013, los últimos publicados, durante el ejercicio 2013, en España se gastó en I+D 13.012 millones de euros, pese a que tuvo un descenso respecto al año anterior de un 2.8%, es un importe importante a la hora de valorar cuanto supondría este gasto en deducción fiscales, de este importe de gasto de I+D, las empresas que son las que tributan en el IS dedicaron el 53.10% de este gasto, lo que equivale a 6.909,37 millones de euros, en gasto de I+D, si estas empresas tributarían en el Estado, e interpolando los datos del ejercicio anterior, nos encontraríamos con unas deducciones de 55% de 6.909,37 millones de euros = 3.800,15 millones de euros, frente a si estas empresas tributaran en Navarra la deducción por este concepto sería de 6.909,37 millones de euros x 61.14%= 4.224,39 millones de euros, una diferencia de un 6.14% sobre el gasto total,.

Tabla 4.17 Fuente: Elaboración propia según datos INE 21-01-2015

	millones euros
Gasto de España I+D año 2013	13.012,00 €
Gasto de Empresas tributan IS	53,10%
Gasto I+D empresas que tributan IS	6.909,37 €
% medio de deducción Navarra:	61,14%
% medio de deducción Estado:	55%
Importe deducción Navarra:	4.224,39 €
Importe deducción Estado:	3.800,15 €

Este cuadrante es de elaboración propia según datos estadísticos del INE publicados el día 21-01-2015 y referentes al año 2013 e interpolando los % medios de desgravación del año 2015, según el ejercicio anterior. Teniendo en cuenta que desde el ejercicio 2008 las empresas han ido disminuyendo su gasto en I+D.

Respecto a innovación tecnológica, la base de la deducción estará constituida por los gastos del período correspondientes a actividades de diagnóstico tecnológico con independencia de los resultados, los diseños industrial e ingeniería, la adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias... y obtención del certificado de cumplimiento de las normas de ISO 9000. El porcentaje de la deducción será el 12%. En el estado, y un 15% en Navarra.

CUOTA ÍNTEGRA, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

Tabla 4.18 Fuente: Elaboración propia

Actividades innovación tecnológica (2015)		
Concepto	Estado	Navarra
Gasto periodo	12%	15%

4.4.2. Inversiones destinadas a la protección del medio ambiente

Hasta el año 2014 las sociedades podía deducir de la cuota íntegra el 8% de las inversiones en activos materiales destinados a la protección del medio ambiente, siendo estas inversiones para evitar la contaminación atmosférica o acústica, para reducir la contaminación de aguas y que favorezcan la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios. La parte de la inversión subvencionada no dará derecho a deducción. La nueva ley 27/2014 no contempla nada a este respecto.

4.4.3. Edición de libros, inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales.

Las empresas tienen derecho a deducción por las inversiones encaminadas a la confección de un soporte físico previo a la producción seriada de libros y producciones cinematográficas o audiovisuales.

A Nivel de tributación en el Estado:

Se encuentra regulada en el artículo 36.2 de la LIS.

Respecto a este punto, la nueva Ley 27/2014 distingue entre producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada. Se incrementa el porcentaje de deducción al 20% (anteriormente era el 18%) para el primer millón de euros. Si la producción supera dicho importe el exceso tendrá una deducción del 18%. El importe de la deducción no podrá superar los 3 millones de euros ni podrá superar con el resto de ayudas percibidas el 50% del coste de producción.

También tiene deducción de un 20% los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, siendo solamente parte de la base deducible los gastos directos de carácter artísticos, técnico y promocional incurridos en dichas actividades, siempre minorando el importe de las subvenciones recibidas para financiar dichos gastos.

Se elimina la deducción del 5% existente para el coproductor financiero. La base de la deducción deberá corresponderse, al menos en un 50% con gastos realizados en territorio español.

CAPÍTULO 4

Se añade una deducción a grandes producciones internacionales, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones, será la deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español, pero se deben cumplir unos requisitos, entre ellos está, que los gastos sean mayores de 1 millón de euros.

A nivel Foral:

Esta deducción también es aplicable a nivel Foral, según el artículo 70 de la Ley Foral, en el caso de Navarra, la deducción será del 35%, para inversiones en producciones españolas de largometrajes y series audiovisuales, con los requisitos establecidos en dicho artículo, con el límite del 50% del coste de la producción, con requisitos establecidos en el artículo 70, entre los requisitos uno de ellos es que al menos el 25% de la base de la deducción deberá corresponder a gastos realizados en territorio navarro. La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para dicha financiación.

Tenemos aquí, un cuadrante resumen, de las bases y los porcentajes de deducciones en este punto.

Tabla 4.19 Fuente: Elaboración propia.

% DEDUCCION ESTADO	% DEDUCCION NAVARRA
20% EL 1ER MILLON 18% EXCESO DEL 1ER MILLON HASTA 3M EUROS. (base máxima ded. 3Meuros)	35%

Si que existe una diferencia en el % de la deducción en Navarra y en el resto del estado, pero también en Navarra hay un condicionante, que es que al menos el 25% del gasto de la producción debe de ser realizado en Navarra, también me gustaría hacer un análisis estadístico, y analizar la repercusión que esta diferencia % tendría entre tributar en Navarra y el Estado.

El primer dato, que he analizado de las deducciones, es, que % de deducciones se aplica en España en este punto, inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, según los estudios estadísticos de la agencia tributaria con datos del ejercicio 2010, disponible en internet con el nombre de "Informe Anual de Recaudación tributaria año 2010", tenemos unos gráficos que nos muestra cual fue la minoraciones en la cuota íntegra del IS del ejercicio 2010 según cada una de las deducciones existentes en dicho ejercicio, la parte correspondiente a deducciones por producciones cinematográficas, audiovisuales y editoriales y de prestación de servicios públicos locales, supuso un 0.7% del total de la minoración de las cuotas íntegras de dicho año, lo cual no es una cifra muy elevada dentro de las deducciones.

También me gustaría dar algún dato, sobre la evolución desde 2004 al 2014 de los largometrajes íntegramente españoles, y ver como desde el año 2004 al 2014 han aumentado considerablemente, lo cual el aumento de la

CUOTA ÍNTEGRA. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

deducción para el ejercicio 2015 y la diferencia de Navarra, favorece a la creación de empresas cinematográficas en territorio foral.

España durante el año 2014 creó 401 largometrajes, suponiendo un 25.22% de la cuota de mercado, siendo el total de los Países Europeos el 53.9%. España se sitúa en el primer país de la Comunidad Económica Europea respecto a la producción de largometrajes,. Suponiendo unos ingresos durante el ejercicio 2014 para España de 131.794.104,46, encontrándose muy cerca de EEUU con un 36.35% de cuota de mercado, con lo cual, es una deducción importante, aunque si es cierto, solamente influye a las empresas que se dedican a la cinematografía.

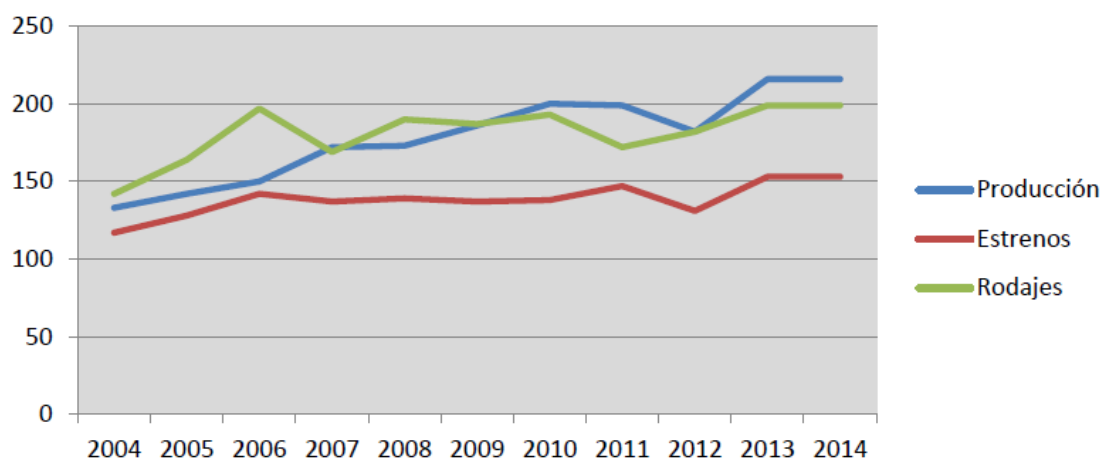
Se puede observar con estos datos de la evolución largometrajes españoles del 2004 al 2014 (disponibles en internet: <http://www.mecd.gob.es/cultura-mecd/areas-cultura/cine/mc/cdc/evolucion/graficevoluc.ht>) como ha incrementado la producción de largometrajes en España, que es la partida en la que se ha incrementado la deducción.

Tabla 4.20 Fuente: mcd.gob.es

Gráficos de evolución 2004-2014 de la creación de largometrajes en España.

Año:	LARGOMETRAJES										
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Coproducciones	41	53	41	57	49	51	49	48	56	57	42
íntegramente Españolas	92	89	109	115	124	135	151	151	126	174	174
Total:	133	142	150	172	173	186	200	199	182	231	216
Producción	133	142	150	172	173	186	200	199	182	216	216
Estrenos	117	128	142	137	139	137	138	147	131	153	153
Rodajes	142	164	197	169	190	187	193	172	182	199	199

Gráfico 4.5 Fuente: mcd.gob.es



Este tipo de deducción solamente se aplicará en empresas dedicadas a la producción cinematográfica,.

CAPÍTULO 4

Podemos deducir de este gráfico, como ha aumentado la producción de largometrajes.

4.4.4. Reserva especial para inversiones

La Ley Foral de Navarra, en su artículo 41 nos permite reducir de la base imponible un 45% de las cantidades que del beneficio contable se destine a Reserva especial para inversiones, este porcentaje se ampliará al 60% si la entidad es una pyme. Esta reducción tendrá como límite máximo el 40% de la base imponible positiva. Esta reserva tiene unos requisitos: como mínimo se dotará 50.000 euros por ejercicio, los fondos propios se deberán incrementar en el importe que se dote la provisión como mínimo. Y existe un plazo de 2 años para materializar esta dotación en inversión, pudiendo ampliarse este plazo en dos años más, previa solicitud.

Esta deducción en el Estado no existía hasta el año 2015, que surge con otro nombre, Reserva de capitalización, se puede deducir un 10% de lo aportado, con el límite máximo deducible del 10% de la base imponible positiva previa a la reducción por la reserva de capitalización. En el supuesto de insuficiencia de base imponible que impida aplicar la reducción generada, podrá ser objeto de cómputo en los periodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al que se hubiera generado la reducción, siempre respetando cada ejercicio económico el límite del 10% de la base imponible positiva. No obstante, hay que tener en cuenta, que el importe de esta reserva de capitalización tiene que dar lugar a un incremento de los fondos propios por el mismo importe.

Cifra no comparable con la situación de Navarra.

Veamos primero un cuadro comparativo entre la deducción de Navarra y el Estado, y posteriormente un ejemplo práctico de esta deducción, ya que podría ser una deducción interesante.

Reserva especial para inversiones

Reserva de Capitalización

Tabla 4.21 Fuente: Elaboración propia.

	PYMES	RESTO EMPRESAS
Navarra	60% X TIPO IMP	45% X TIPO IMPOSITIVO
Estado	10% de la B.Imponible	10% de la base imponible

EJEMPLO PRÁCTICO:

Una sociedad PYME, tiene un beneficio elevado, y tiene que buscar la manera de reducir el pago del IS de forma legal, esta empresa habitualmente invierte en Activos nuevos anualmente 100.000 euros, y tiene reserva suficiente para traspasar de las reservas disponible a reserva especial para inversiones,

CUOTA ÍNTEGRA, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

como la ley permite 2 años para invertir, pero se puede pedir 2 años más de ampliación ha decidido llevar a esa reserva especial para inversiones un importe de 400.000 euros.

COMO AFECTA AL PAGO DEL I.S EN NAVARRA:

Navarra, cumpliendo todos los requisitos el año que lo dotas pagaras un menor impuesto por importe de:

$400.000 \times 60\%(\text{al ser PYME}) \times \text{tipo impositivo } 23\% = 55.200 \text{ euros.}$

COMO AFECTA AL CASO DEL ESTADO (DESDE EL AÑO 2015 YA QUE ANTERIORMENTE NO EXISTÍA)

$400.000 \times 10\% = 40.000$ se reducirá de la Base Imponible.

Al ser PYME en el Estado, tributará en el año 2015 los primeros 300.000 euros al 25% el resto al 28%, supongamos que tributa al 25%,

$40.000 \times 25\% = 10.000$ euros pagaré menos impuestos.

CONCLUSIÓN:

Podemos ver, como deducción en Navarra en este caso por Reserva especial para inversiones es mayor que en el Estado, un ahorro fiscal de 55.200 euros frente a 10.000 una diferencia muy importante.

Como visión personal de esta reducción de la base imponible, hacer un comentario personal:

Las empresas en Navarra, tienen dos formas de actuar en el impuesto de sociedades, (siempre empresas que inviertan en activos nuevos habitualmente y que necesiten disminuir base imponible, es decir que tengan muchos beneficios), Navarra mantiene la deducción del 10% de inversión, pero también tiene la posibilidad de dotar reserva no disponible hasta que se invierta para inversiones, si nos aplicamos la deducción por inversión el ahorro fiscal, en este caso, sería después de la cuota restar el 10% con unos límites, de la inversión, continuando con el ejemplo anterior, el 10% de $400.000 = 40.000$ euros, de ahorro fiscal, aplicando la reserva especial para inversiones el ahorro fiscal sería 55.200 (ya calculado anteriormente), con lo cual, es más rentable dotar la reserva especial para inversiones, que deducir por inversión, y el fin es el mismo.

Como datos estadísticos aquí, se podrían aplicar los mismos que los datos de inversión que los voy a citar en el punto posterior.

CAPÍTULO 4

4.4.5. Deducciones por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias (art.63 Ley Foral 24/1996)

Esta deducción existe solamente en la Ley Foral, ya que en el Estado, se quitó hace ya más de 10 años.

Esta deducción nos permite que todas las inversiones que se realicen en elementos nuevos del inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias (siempre todos estos bienes tienen que estar en relación con la actividad económica) nos dará derecho a una deducción del 10% de dicha inversión. No se incluyen en esta deducción los terrenos. Como toda deducción tiene unos requisitos: Los activos afectos a la deducción deberán figurar por separado en el balance, no podrán ser objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso, el conjunto de la inversión en el ejercicio económico deberá ser superior a 6.000 euros y además superar una de las dos siguientes magnitudes:

- a. El 10% del importe de la suma del valor neto contable de los inmovilizados materiales y de las inversiones inmobiliarias, si las inversiones del ejercicio exceden de 300.000 euros, este importe en vez del 10% será el 5%.
- b. 15% del valor neto contable del activo fijo de la misma naturaleza.

En ambos casos, nos referimos al balance del ejercicio anterior.

Esta deducción es muy importante, desde mi punto de vista, y en el caso del Estado no existe, vamos a ver la repercusión estadística que las inversiones en las empresas Españolas han tenido según los datos estadísticos proporcionados por el INE del ejercicio 2013:

Según estos datos, la inversión total (en activos materiales e intangibles) realizada por las empresas industriales en el año 2013 ascendió a 20.270 millones de euros. Esto supuso un 3.6% de la cifra de negocios. Este porcentaje varía por secciones de actividad desde el 3.6% de la Industria manufacturera hasta el 11.7% de las industrias extractivas. Vamos a ver un cuadrante en el que por Comunidades Autónomas podemos ver la cifra de negocios en nuestro caso Navarra tiene una facturación de 16.285 millones de euros, que interpolando los datos estadísticos de inversión, podemos obtener un dato de inversión de $16.285 \times 3.6\% = 586,26$ millones de Euros que se beneficiaron de la deducción por inversión, quedando pendientes del resto de España ($20.270 - 586,26$) 19.683.74 millones de euros sin beneficiarse de la deducción por inversión por no existir dicha deducción.

CUOTA ÍNTEGRA, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

Inversión por agrupaciones de actividad. Año 2013

Sección de actividad	Millones de euros	% sobre el total	% sobre la cifra de negocios
Industrias extractivas	421	2,1	11,7
Industria manufacturera	14.927	73,6	3,3
Suministro de energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado	3.940	19,4	4,2
Suministro de agua, actividades de saneamiento, gestión de residuos y descontaminación	982	4,8	5,6
TOTAL	20.270	100,0	3,6

Tabla 4.22 Fuente: INE 2013

Estas empresas si hubieran tributado en Navarra, hubieran tenido un ahorro fiscal de dicha deducción: 10% de 19.683,74 millones de euros = 1.968,37 millones de euros.

4.4.6. Deducción por gastos de formación profesional (art.68 Ley Foral)

En la Ley foral 24/1996 artículo 68 nos permitía hasta el año 2014 deducirnos un 15% de los gastos de formación profesional y si además eran de idiomas y pequeñas empresas, este porcentaje se vería incrementado al 20%, pero para el ejercicio 2015, esta deducción ha sido derogada. En el resto del país, se mantienen las deducciones por gastos de formación, para el ejercicio 2014 en las mismas condiciones que en el ejercicio 2013, siendo el 1% para formación profesión y por uso de nuevas tecnologías y del 2% de la parte que se incrementaba de los gastos de formación respecto a la media de los dos años anteriores. Para el ejercicio 2015 esta deducción en el estado desaparece.

4.4.7. Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación (art.66 bis de la Ley Foral)

En Navarra, existía hasta el cierre del ejercicio 2014 esta deducción, pero la ley Foral 29/2014 de 24 de diciembre, deroga esta deducción para periodos impositivos iniciados a partir del ejercicio 2015. Hasta el ejercicio 2014 según artículo 66 bis, existía una deducción del 15% de las inversiones y gastos del periodo relacionados con la mejora de la capacidad y manejo de la información de transacciones comerciales por internet, así como de la mejora de procesos de la tecnología, esto incluía: Acceso a internet, adquisición de equipos y terminales, diseños de páginas "WEB", Pero esto para ejercicios que se inician a partir del 2015 ya no está vigente.

En el resto del Estado español, esta deducción se mantiene durante el ejercicio 2014 desapareciendo en el ejercicio 2015, siendo la deducción del 12% para el ejercicio 2014.

4.4.8. Deducción por inversión en instalaciones térmicas de biomasa (art.69 del Foral)

Hasta el ejercicio 2014 en esta deducción se incluía también deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente, que nos permitía deducir un 15% de las inversiones en elementos del inmovilizado material afectos a la reducción y corrección del impacto contaminante, y esta deducción se podía aplicar a la adquisición de vehículos industriales comerciales de transporte por carretera siempre que emitirán el certificado de reducción de la contaminación atmosférica. Esta deducción ha sido sustituida para los ejercicios que se comienzan a partir del 2015 por la deducción por inversión en instalaciones térmicas de biomasa.

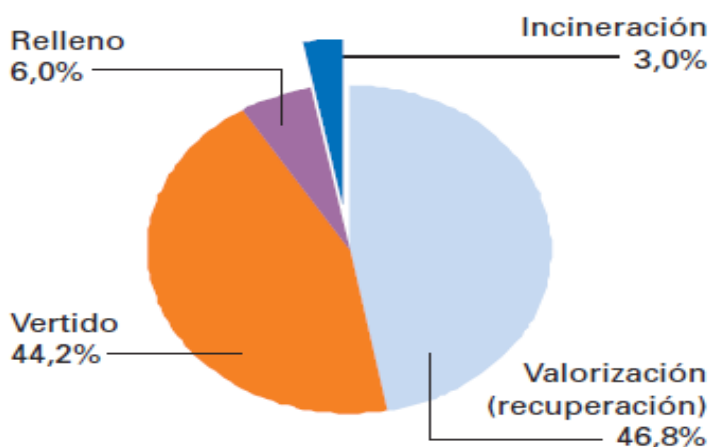
Esta deducción existe solamente a nivel Foral. Darán derecho a una deducción del 15% las inversiones en instalaciones térmicas que utilicen biomasa como combustible afecto al desarrollo de la explotación económica. Para ello deberemos de disponer de un informe del órgano competente.

Del sector de Biomasa no hay ningún estudio estadístico que España ha invertido anualmente, pero sí que existe un estudio estadístico del gasto en España en mejora del medio ambiente, está publicado por el INE, en el informa España en cifras 2014 punto Territorio y Medio ambiente, del cual podemos ver como España gastó en protección ambiental durante el ejercicio 2011 alrededor de 2.389 millones de euros, con un incremento del 0.2% respecto al año anterior.

En los últimos años, se está incrementando la inversión en Biomasa, ya que resulta una utilización de energías renovables y además de que es más económica.

Gráfico 4.6 Fuente: INE 2014

Gestión de residuos no peligrosos. 2011



4.4.9. Deducción por reinversión en la transmisión de valores (art.70 bis Ley Foral)

Esta deducción podía ser aplicable hasta el 31-12-2014 ya que para el ejercicio 2015 ha sido derogada. Se podía deducir un 9% (para las empresas que tributan al 30%) del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de valores siempre que el importe de la transmisión se reinvierta según art. 70 bis de la Ley Foral. En vez del 9% la deducción será del 7%, del 4% y del 2% para las empresas que tributan al 28%, al 25 y al 23% respectivamente.

Esta deducción es derogada a partir del 01-01-2015.

4.4.10. Deducción por determinadas inversiones a favor de personas discapacitadas (art. 70 ter de la Ley Foral)

Esta deducción también deja de poder aplicarse a partir del 01-01-2015, hasta el 31-12-2014 se podía deducir un 15% de las inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas

4.4.11. Deducción por fomentos de la exportación (art.70 Ley foral)

Hasta el 31-12-2014, aquellas empresas que incrementen su ratio de exportación en el ejercicio respecto al anterior ejercicio, podrá aplicarse en todas las deducciones generadas en el citado ejercicio un incremento del 1.1. Se entenderá que la empresa incrementa su ratio de exportación cuando cumpla, que en el ejercicio supere en 5% las magnitudes de las ventas fuera de España, respecto al ejercicio anterior. Para pequeñas empresas, este incremento será del 1.25%. Esta deducción a partir del 01-01-2015 queda también derogada.

4.4.12. Deducción por creación de empleo (art.71 Ley Foral)

Esta deducción existe tanto en el Estado como en Navarra, pero no es aplicada de similar forma en ambos territorios, ni con los mismos importes.

Además cambia los importes a partir del 01-01-2015.

En el caso del Estado:

Se encuentra regulada en el artículo 37 de LIS,

Esta deducción nos permite:

1. Las entidades que contraten a su primer trabajador, que sea menor de 30 años y que se realice a través de un contrato indefinido, podrá deducirse de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros.
2. Las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores y contraten de forma indefinida a desempleados

CAPÍTULO 4

beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los dos importes siguientes:

- a. Importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- b. Importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.
- c. Esta deducción se podrá realizar en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla máxima de 50 trabajadores, y siempre que, en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto a cada trabajador un incremento de la plantilla media total, al menos una unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores. Además esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos 3 meses antes del inicio de la relación laboral.

Dicha deducción se aplicará en el periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba y estará condicionada al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos tres años.

EJEMPLO PRÁCTICO:

Una sociedad que inicia su actividad el 15 de febrero de 2015 e incorpora a su plantilla, el 1 de marzo de 2015, a un trabajador de 24 años de edad, recién licenciado, con el que ha suscrito un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, tendrá derecho a la aplicación de la deducción por creación de empleo de 3.000 euros, sobre la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año del contrato, esto es, en 2016.

En el caso de la Comunidad Foral:

Está regulado en el artículo 71 de la Ley Foral, y para el año 2015 han incrementado las cifras de deducción. Centrándonos en la deducción para el año 2015, diremos que será aplicable una deducción de 5.000 euros de la cuota, por cada persona-año de incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido experimentado durante el ejercicio, respecto a la plantilla media con dicho tipo de contrato correspondiente a los 12 meses inmediatamente anterior al inicio del periodo impositivo. En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial, se computarán proporcionalmente a las horas efectivamente trabajadas.

CUOTA ÍNTEGRA, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

En el supuesto de que manteniéndose el promedio de la plantilla total del ejercicio anterior, se produzca un incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido, la diferencia entre ambos incrementos se aplicará una deducción de 2.000 euros por persona-año.

Cuando reduciéndose el promedio de la plantilla total del ejercicio anterior se produzca un incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido, la deducción se practicará sobre la diferencia positiva.

Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad:

En el caso del Estado:

Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de:

1. 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65% contratados.
2. 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65% .

En este caso, es posible que una empresa no cree empleo, sino que sustituya a trabajadores sin discapacidad por otros que sí la posean, tendrán derecho al disfrute del incentivo fiscal, incluso aunque disminuya la media de trabajadores, pero incremente el número de trabajadores con discapacidad, tendrá derecho a practicar dicha deducción.

CASO PRÁCTICO:

Una entidad tiene contratados en su plantilla durante el ejercicio 2014 a los siguientes trabajadores:

- A 3 trabajadores con un grado de discapacidad \geq al 33% y $<$ 65%.
- a 1 trabajador con un grado de discapacidad \geq al 65%.
- a 15 trabajadores a jornada parcial y 8 a jornada completa.

Durante dicho ejercicio no se han producido ni contrataciones ni despidos.

Se conoce que en el ejercicio 2015 la plantilla ha sufrido las siguientes variaciones:

- Se contrata a jornada completa a dos nuevos trabajadores, los cuales poseen un grado de discapacidad \geq 33% y $<$ 65%, el 1 de marzo de 2015.

CAPÍTULO 4

- Se contrata a jornada completa a un nuevo trabajador, el cual posee un grado de discapacidad $\geq 65\%$, el 1 de julio de 2015.
- La sociedad podrá deducir en el ejercicio 2015 en concepto de deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad:

$$(9.000 \times 2 \times 10/12) + (12.000 \times 1 \times 6/12) = 21.000 \text{ euros.}$$

En el caso de Navarra:

En el caso de Navarra, por creación de empleo de minusválidos, la deducción es igual que para trabajadores sin minusvalía pero incrementa los importes, que son 6.800 euros en el caso de contratos indefinidos para trabajadores minusválidos, por incremento plantilla en estas condiciones, y 3.200 euros por incremento plantilla media de trabajadores minusválidos sin incrementar los contratos indefinidos.

Ejemplo deducción de creación de empleo en Navarra:

Una empresa localizada en la Comunidad Foral Navarra, presenta los siguientes datos respecto a contratación:

Tabla 4.23 Fuente: Elaboración propia

MEDIA EJERCICIO 2015			MEDIA EJERCICIO 2014		
FIJOS	EVENTUALES	MINUSV.FIJOS	FIJOS	EVENTUALES	MINUSV.FIJOS
0.65	22.26	5	8.61	11.96	0

Podemos ver que ha tenía un incremento de plantilla tanto eventuales como fijos, y también con minusvalía.

El incremento de plantilla es:

Fijos: 1.04 trabajadores / años

Eventuales: 10.30 trabajadores/año

Minusvalía eventuales: 5 trabajadores/ año

La deducción que podrá aplicar esta empresa será:

$$1.04 \times 5000 + 10.30 \times 0 + 5 \times 3.200 = 8.400 \text{ euros. Sería la deducción.}$$

CUOTA ÍNTEGRA, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

Los eventuales en este caso no se tienen en cuenta, se tendrían en cuenta si disminuyen y pasaran a ser fijos, que se daría una deducción de 2.000 euros por cada eventual que pasa a ser fijo.

Una vez vistas las deducciones por contratación, vamos a plasmar estas en una tabla simplificada para ver más claramente las diferencias entre Navarra y el Estado.

Tabla 4.24 Fuente: Elaboración propia.

DEDUCCION POR CREACION DE EMPLEO:

	SIN MINUSVALIA					
	SIN MINUSVALIA		1ER TRABAJADOR < 30 AÑOS		PLANT. <50 TRAB.PARADOS>3 MESES	
	FUJOS	EVENTUAL/FUJO	FUJOS	EVENTUAL/FUJO	FUJOS	EVENTUALES/FUJOS
NAVARRA	5.000,00 €	2.000,00 €	5.000,00 €	2.000,00 €	5.000,00 €	2.000,00 €
ESTADO	- €	- €	3.000,00 €	- €	< 50% DE: ** (1)	- €

	CON MINUSVALIA	
	FUJOS	EVENTUALES/FUJOS
NAVARRA	6.800,00 €	3.200,00 €
ESTADO	9.000,00 €	** (2)

******(1) EL 50% DEL MENOR DE DOS OPCIONES:

1. LAS PRESTACIONES PENDIENTES DE COBRAR DESEMPLEO.
2. LAS 12 MENSUALIDADES CONCEDIDAS DE DESEMPLEO.

******(2) Si la minusvalía es >65% la deducción será de 12.000 euros.
siempre para creación empleo indefinido.

Vamos a ver que influencia tiene esta deducción **estadísticamente**:

Según los datos estadísticos de INE y del EPA (Encuesta población Activa) durante el año 2014 el mercado laboral comenzó a recuperarse, el balance de los 12 meses del año 2014 arrojó un saldo positivo, bajo el paro, con 477.900 desocupados menos en un año, sube el empleo, con 433.900 puestos de trabajo más, según la encuesta del EPA del cuarto trimestre del año 2014, aunque son buenos datos, esto no compensa el resultado negativo que lleva el país acumulado de los siete años de crisis laboral que llevamos vivida. De este importe de creación de empleo decir que 415.700 personas fueron por ocupación del sector privado, que son las que pueden aplicar las deducciones por creación de empleo.

Conforme se va viendo una pequeña recuperación que lo dice entre otros datos los datos de creación de empleo, también va ganando más peso la contratación indefinida y a jornada completa (que esta es la que tanto en Navarra como en el Estado tiene deducción en el impuesto sobre sociedades.

Veamos primeramente un gráfico, de la evolución de contratación desde el año 2002 hasta el cuarto trimestre del 2014, viendo en el gráfico, como del

CAPÍTULO 4

año 2012 al 2014 la tasa de paro descendió desde el 26.9% al 23.7%, cifra muy importante, ya que esta cifra, una parte de ella se convirtió en contratación, y para nuestro proyecto, en deducción por creación de empleo.

Gráfico 4.7 Fuente: INE-EPA 2014



Quería hacer un reflejo, de que importe ha supuesto a la Agencia tributaria la deducción por creación de empleo, pero los estudios estadísticos de la Agencia Tributaria últimos publicados son los correspondientes al ejercicio 2010, y en este periodo en el Estado solamente existía deducción por creación de empleo de minusválidos, con lo cual, no sería un dato real a tener en cuenta. Aun así diré que en el año 2010, se aplicaron 1.680,90 millones de euros. Y tuvo una disminución respecto al año 2009 de un 23.6%, ya que como podemos ver en el gráfico anterior el año 2010 fue un año de crecida en la tasa de paro en España. Según los estudios de la encuesta de población activa (EPA) del cuarto trimestre del 2014, sube el empleo en 433.900 puestos de trabajo más, esto en Navarra, no todos estos contratos serán fijos, pero a largo plazo terminarán siendo contratos fijos, y en el caso de Navarra con derecho a su correspondiente deducción en el IS.

4.4.13. Pago del IAE

El pago del I.A.E. que se realiza a los Ayuntamientos de cada comunidad, podrá deducirse en parte o en su totalidad, como un pago a cuenta

CUOTA ÍNTEGRA, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

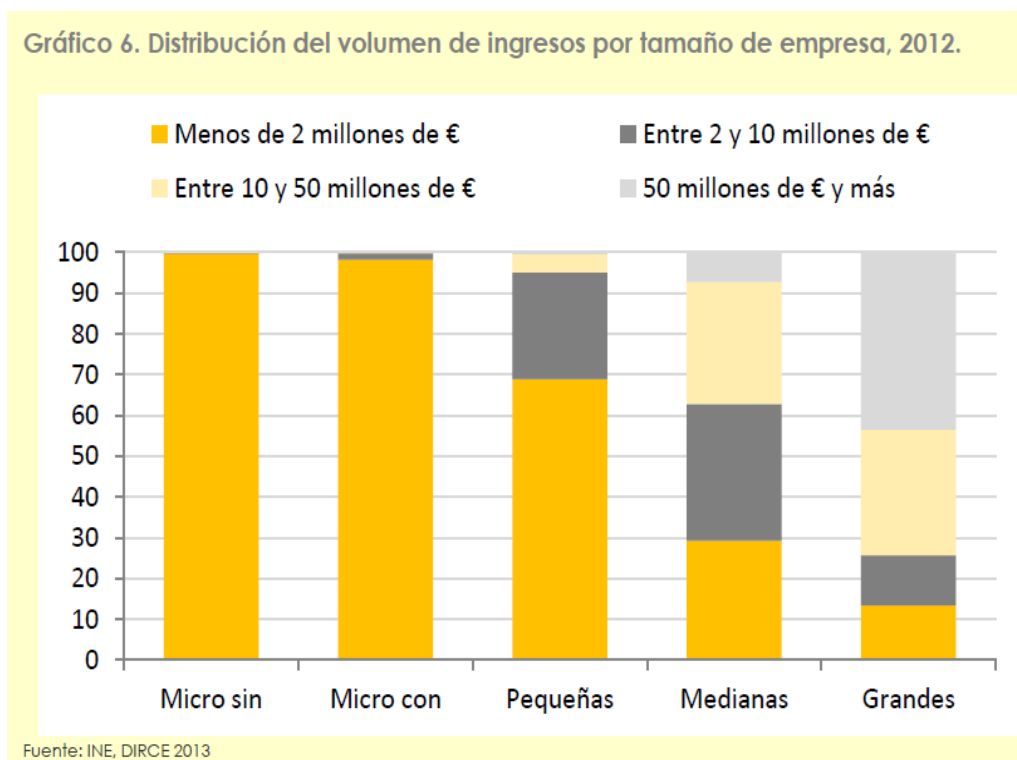
en el Impuesto de Sociedades de la comunidad Foral de Navarra, (aspecto fiscal que no existe en el resto del territorio), solamente tendrán derecho a considerar pago a cuenta el I.A.E. cuando el importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo sea inferior a 2.000.000 euros. En el resto de los casos, será solamente gasto en el impuesto sobre sociedades.

Según los datos estadísticos publicados con el título Retrato de Las PYME 2014 de la Subdirección General de Apoyo a la PYME, de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa Edición: enero de 2014 disponible en internet www.ipyme.org en su punto 6, "Volumen de ingresos" podemos ver como más del 97% de las empresas españolas facturan menos de 2 millones de euros, que si estuvieran localizadas en la provincia de Navarra, se podrían beneficiar de ese pago del IAE como un pago a cuenta del IS.

No es una cantidad muy elevada, pero podrían ahorrarse estas *empresas entre 250 y 500 euros, por tributar en Navarra.*

Veamos aquí un cuadrante en el que nos muestra dichos datos.

Gráfico 4.8 fuente: www.ipyme.org



4.4.14. Normas y límites de las deducciones

Como podemos observar, hasta el 31-12-2014 en Navarra, existían muchísimas más deducciones que en el resto de España, a partir del 01 de enero de 2015, se reducen muchísimo las deducciones, y desaparecen gran parte de ellas, aun así existen importantes diferencias con el resto de España, sobre todo a nivel de deducción de creación de empleo y de inversión, lo que hace ser una comunidad atractiva cara a la implantación de empresas.

CAPÍTULO 4

Todas estas deducciones que hemos visto anteriormente, no podrán exceder en su conjunto del 35% de la cuota líquida (cuota íntegra – bonificaciones y – deducciones por doble imposición internacional y nacional). (art.72 Ley Foral 24/1996), A partir del 01 de enero de 2015, estas deducciones en su conjunto no podrán exceder del 25% de la cuota íntegra minoradas las deducciones doble imposición internacional y las bonificaciones, este límite se podrá incrementar al 50% de la cuota íntegra si las deducciones del año en gastos de I+D es superior al 10% de la cuota íntegra.

Las cantidades no deducidas por superar los límites o por no tener cuota, hasta el 31-12-2014 tenían un periodo de 10 años para poder deducirlas, a partir del 01 de enero de 2015 tienen un plazo de 15 años, con los requisitos del art 72 de la Ley Foral.).

Una misma deducción, nunca podrá ser objeto de dos deducciones.

4.5. Pago fraccionado (art. 73 Ley Foral 24/1996 y art. 45.2 TRLIS)

Respecto al pago fraccionado, existe una gran diferencia entre tributar en Navarra y en el resto del Estado.

En Navarra, existe solamente un pago a cuenta o pago fraccionado del IS que se realiza entre los 20 primeros días del mes de octubre de cada ejercicio, en el resto del Estado existen tres pagos fraccionados.

En Navarra existen dos modalidades de calcular dicho pago a cuenta:

- a. El 30% sobre la cuota efectiva correspondiente al último periodo impositivo cerrado. (Cuota íntegra – deducciones – bonificaciones-retenciones e ingresos a cuenta).
- b. El 20% de la base imponible del periodo de los nueve primeros meses de cada año natural, de esta cantidad se deducirán las retenciones e ingresos a cuenta practicados durante dicho periodo.

La aplicación de la modalidad “a” será automática, para aplicar la segunda modalidad, el sujeto pasivo, tendrá que optar por ella mediante el modelo y plazo determinado.

También será deducible como pago a cuenta, para los sujetos pasivos que sean titulares o cotitulares de instalaciones de producción de energía eléctrica cuya potencia instalada nominal no supere los 100 KW por instalación, tendrán consideración de pagos a cuenta y serán deducibles las cuotas tributarias satisfechas a la Hacienda Tributaria de Navarra por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. (esto será aplicable según art. 74 de la Ley Foral a partir del 01 de enero de 2015).

Respecto a la LIS para el resto de España, existen diferencias respecto a Navarra, la primera de ellas es que se realizan tres pagos a cuenta del IS,

CUOTA ÍNTEGRA, DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

durante los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, y existen dos formas de calcular dicho pago:

a. Modalidad según el artículo 45.2 TRLIS : Porcentaje (18%) sobre la cuota íntegra del periodo anterior. Se tomará la última a las fechas de dicho pago (abril, octubre y diciembre), minorando ésta en las deducciones, bonificaciones y retenciones e ingresos a cuenta, a dicha base se le aplicará el porcentaje del 18%.

b. Modalidad según el artículo 45.3 TRLIS.

El porcentaje a aplicar será el que resulte de calcular 5/7 partes del tipo impositivo de la entidad. Las empresas de reducida dimensión, hasta 300.000 euros, el tipo aplicable es del 25% por lo que el tipo de pago fraccionado será del 17% (5/7 s/25%), el resto de la base estará sujeta al pago relacionado al tipo del 21%.

Y se calculará sobre la base imponible del período.

Esta modalidad si la empresa piensa que puede ser más ventajoso, lo tiene que solicitar mediante declaración censal, modelo 036 en el plazo de dos meses a contar desde el inicio del periodo impositivo.

La base del pago fraccionado es la parte de base imponible de los 3,9 u 11 meses de cada año natural. Se integrará en el período el 25% del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo a las que resulte de aplicación la exención regulada en el artículo 21 de la LIS.

Esta modalidad, lo aplicarán por obligación legal todos los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros (grandes empresas).

Como hemos podido ver en Navarra se adelanta solamente un pago a cuenta, realmente es un adelanto, pero hay empresas que no tienen tesorería, y el adelantar más importe en el pago a cuenta a la agencia tributaria les supone un coste financiero.

TEMA 5. RESUMEN DIFERENCIAS ENTRE NAVARRA- ESTADO

5.1 Introducción.

Como hemos visto durante todo el proyecto, realmente sí que existen ventajas fiscales en Navarra, vamos a realizar un breve resumen para plasmar todas estas diferencias, sin desarrollarlas, ya que las hemos desarrollado anteriormente.

5.2 Diferencias entre Navarra – Estado.

1. Amortizaciones.

La primera diferencia que podemos encontrar es en las amortizaciones, los coeficientes son superiores en Navarra, y además en Navarra tiene las Pymes las inversiones en Activos nuevos un incremento del coeficiente máximo multiplicado por 1.5, además existe libertad de amortización de Inmov. Nuevos inferiores a 1.800 euros, frente al estado que son inversiones a 300 euros.

En mi opinión esta diferencia, no la voy a considerar, ya que realmente es un diferimiento del gasto, ya que a lo largo de la vida útil del bien el importe total de la amortización tiene que ser la misma, el Valor Amortizable, aunque es importante conocer estas ventajas, ya que en periodos de mucho beneficio las empresas pueden jugar con esto para reducir los beneficios y pagar menor impuesto sobre sociedades.

2. Beneficios procedentes de la venta de Inmovilizados.

En Navarra se aplica a esta renta obtenida el efecto de la inflación a todos los bienes, y una parte de esta plusvalía podría estar exenta de tributar por el efecto inflacionista, en el Estado sin embargo solamente se le aplicaba el efecto inflación a las plusvalías obtenidas por la venta de bienes inmuebles, con la reforma de diciembre de 2014 en el Estado se suprime esta exención por el efecto inflacionista.

3. Reducción por dotación a la reserva especial de inversiones.

En Navarra las empresas pueden dotar una reserva especial para inversiones, con una reducción del beneficio obtenido en el ejercicio que se dote del 45% del importe dotado, y las Pymes del 60%.

En el Estado, esta deducción, aunque tiene otro nombre es del 10% del importe de dicha dotación,

Vamos a plasmar, todas las diferencias en tablas comparativas, ya que se ven mejor las diferencias.

CAPÍTULO 5

Tabla 5.25 Fuente: Elaboración propia.

	PYMES	RESTO EMPRESAS
Navarra	60% X TIPO IMP	45% X TIPO IMPOSITIVO
Estado	10% de la B.Imponible	10% de la base imponible

4. Tipo de Gravamen.

Existen diferencias entre tributar en Navarra a tributar en el estado en el tipo impositivo, aquí están los cuadrantes resumen para poder comparar y ver cómo está beneficiado en algunas situaciones la comunidad Foral de Navarra.

Sí que es cierto, que los borradores, y las previsiones son una reducción de los tipos impositivos, en el caso del Estado, lo cual en algunos casos igualaría a Navarra, pero esto a fecha de hoy, que es la normativa aprobada Navarra tiene un menor tipo impositivo.

Tabla 5.26 Fuente: Elaboración propia.

ESTADO	
TIPO GENERAL:	28%
EMPRESAS DE NUEVA CREACIÓN:	15% (DURANTE 2 AÑOS)
PYMES:	25% Y 28%
25% LAS BASES IMPONIBLES DE 0 A 300.000 EUROS.	
28% LAS BASES IMPONIBLES > 300.000 EUROS.	

NAVARRA	
TIPO GENERAL:	25%
EMPRESAS DE NUEVA CREACIÓN:	
PYMES:	23%
EMPRESAS < 1.000.000 FACTURACION	19%

Si es cierto, que para el año 2016 en el Estado está aprobado el tipo general bajarlo al 25% que se equipararía a Navarra, el de las pymes dejar un único tipo que sería el 25% (2%) superior a Navarra,.

En Navarra, había previsto una bajada de impuestos, pero ante el cambio de gobierno no es que los bajen, sino que las Grandes Empresas pagaran en vez del 25% el 28%.

A partir del ejercicio 2016 las Grandes Empresas, serán más rentables desde este punto de vista tributar en el Estado que en Navarra.

5. Deducciones y Bonificaciones:

A) Bonificaciones de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla:

Esta es la única ventaja que tiene el tributar en el Estado, ya que tienen una bonificación las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, del 50%, bonificación que en territorio Foral no existe.

B) Deducciones por gastos de I+D.

Esta deducción, también tiene un mayor porcentaje Navarra, frente al Estado, en general. Vamos a plasmarlo a modo resumen.

Tabla 5.27 Fuente: Elaboración propia.

Concepto	GASTOS DE I + D	
	Estado	Navarra
Gasto periodo	25%	40%
Gasto superior a la media de los dos años anteriores. El exceso del gasto	42%	
Gasto del personal de I+D adscritos como tal	17% ADICIONAL	10% ADICIONAL
Inversiones I+D excepto terrenos y edificios.	8% ADICIONAL	

C) Deducción por Actividades de innovación tecnológica.

También los porcentajes de dicha deducción en Navarra son superiores.

Tabla 5.28 Fuente: Elaboración propia

Actividades innovación tecnológica (2015)		
Concepto	Estado	Navarra
Gasto periodo	12%	15%

D) Deduciones por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias.

Esta deducción solamente existe en Navarra, y es del 10% de la inversión.

E) Deducción por inversión en instalaciones térmicas de biomasa.

Esta deducción solamente existe en Navarra, y se puede deducir un 15% de las inversiones en instalaciones térmicas que utilicen biomasa.

F) Deducción por edición de libros, inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales.

También podemos encontrar unas diferencias en los porcentajes de dichas deducciones a favor de la Comunidad Foral de Navarra.

Tabla 5.29. Fuente: Elaboración propia

% DEDUCCION ESTADO	% DEDUCCION NAVARRA
20% EL 1ER MILLON 18% EXCESO DEL 1ER MILLON HASTA 3M EUROS. (base máxima ded. 3Meuros)	35%

RESUMEN DIFERENCIAS ENTRE NAVARRA-ESTADO

G) Dedución por creación de empleo.

Esta deducción existe, tanto a nivel Foral como a nivel del Estado, aunque a nivel del Estado hasta el ejercicio 2015 solamente existía por contrato indefinido minusválido.

Pero continúan siendo los importes de dicha deducción superiores en Navarra.

Tabla 5.30 Fuente: Elaboración propia

DEDUCCION POR CREACION DE EMPLEO:

	SIN MINUSVALIA					
	SIN MINUSVALIA		1ER TRABAJADOR < 30 AÑOS		PLANT. <50 TRAB.PARADOS>3 MESES	
	FUJOS	EVENTUAL/FUJO	FUJOS	EVENTUAL/FUJO	FUOS	EVENTUALES/FUOS
NAVARRA	5.000,00 €	2.000,00 €	5.000,00 €	2.000,00 €	5.000,00 €	2.000,00 €
ESTADO	- €	- €	3.000,00 €	- €	< 50% DE: ** (1)	- €

	CON MINUSVALIA	
	FUJOS	EVENTUALES/FUJOS
NAVARRA	6.800,00 €	3.200,00 €
ESTADO	9.000,00 €	** (2)

** (1) EL 50% DEL MENOR DE DOS OPCIONES:

1. LAS PRESTACIONES PENDIENTES DE COBRAR DESEMPLEO.
2. LAS 12 MENSUALIDADES CONCEDIDAS DE DESEMPLEO.

** (2) Si la minusvalía es >65% la deducción será de 12.000 euros.

siempre para creación empleo indefinido.

H) Pago del IAE.

En el caso de Navarra, las empresas que facturen menos de 2.000.000 euros podrán deducirse el pago del IAE como un pago a cuenta, en el caso del estado es un gasto no un pago a cuenta.

I) Pago Fraccionado.

Por último decir, que el pago fraccionado, también es diferente en Navarra al Estado, ya que en Navarra se paga 1 único pago y en el Estado son 3 pagos los que se realizan durante el año, esto realmente es un anticipo, ya que en Julio del siguiente año, al realizar el IS se regulariza estos pagos, pero si es cierto que en el Estado se anticipa más dinero por este concepto a la Agencia Tributaria.

TEMA 6. ESTUDIO DE CASOS PRÁCTICOS COMPLETOS.

CAPITULO 6

Voy a intentar plasmar todas las diferencias existentes en la legislación Navarra-Estado en dos casos prácticos, los mismos enunciados, pero una siendo PYME y otra Gran Empresa. (no reales y de elaboración propia) para así numéricamente podamos ver, si realmente es más rentable tributar en Navarra o en el Estado en el tema del IS.

CASO PRÁCTICO 1:

La Sociedad “X” con un volumen de operaciones del ejercicio anterior inferior a 10.000.000 euros, presenta la siguiente información a la hora de preparar la liquidación del IS del ejercicio 2015:

1. Base Imponible (sin tener en cuenta las amortizaciones): 520.000 euros.
2. El Inmovilizado amortizable está formado por los siguientes bienes, que se amortizan de forma lineal por el coeficiente máximo. (vamos a simplificar las amortizaciones).
 - Edificios oficinas: 200.000 euros.
 - Edificios industrial: 550.000 euros.
 - Instalaciones: 150.000 euros.
 - Máquinaria: 450.000 euros.
 - Mobiliario: 60.000 euros.
 - Equip.proc.infor: 15.000 euros.
 - Elemento transportes: 60.000 euros.
3. De este beneficio hay ingresos por valor de 25.000 euros por operaciones realizadas en una sucursal de Ceuta.
4. En la cuenta de gastos de personal hay 100.000 euros correspondientes a sueldos de personal de I+D inscritos como tales, también hay otros gastos de I+D (Materias) por importe de 10.000 euros,. Se ha recibido una subvención del 30% de dichos gastos.(la media de gastos de los dos últimos ejercicios por gastos de I+D, correspondiente a gastos de 62.500 euros)
5. La empresa tiene previsto para los próximos 3 años realizar unas inversiones de 300.000 euros, para lo cual decide crear una reserva especial con cargo a Reservas voluntarias de ejercicios anteriores.

CAPITULO 6

6. La empresa durante el ejercicio 2015 ha realizado unas inversiones en Inmovilizado Material por importe de 250.000 euros, dentro de estas inversiones 15.000 euros pertenecen a instalaciones térmicas de Biomasa.
7. Respecto a la creación de empleo, la empresa presenta la siguiente media de trabajadores respecto al ejercicio 2014:
- 8.

Tabla 5.31 Fuente: Elaboración propia.

	AÑO 2015			AÑO 2014		
	fijos	eventuales	total	fijos	eventuales	total
Nº medio de trabajadores	9,65	22,26	31,91	8,61	11,97	20,58
INCREMENTOS:	1,04	10,29	11,33			

No existe contratación de personal con minusvalía.

9. La sociedad adquirió en el 2010 unas máquinas por importe de 261.901,36 euros, que se amortizan al 15% en Navarra y al 12% en el Estado. A principios del año 2015 decide venderla por 100.000 euros. En el momento de la transmisión tenía una amortización acumulada (según consta en la siguiente tabla)

Amortizaciones:

Año 2010: 39.285,20 €

Año 2011: 39.285,20 €

año 2012: 39.285,20 €

año 2013: 39.285,20 €

Año 2014: 39.285,20 €

Amor.Acum: 196.426,02 €

10. La empresa ha pagado al ayuntamiento una cantidad por concepto de IAE de 741,08 euros.

ESTUDIO DE CASO COMPLETO – CASOS PRÁCTICOS COMPLETOS

Calculemos, cuanto tendríamos que pagar a la correspondiente Hacienda, si tributáramos en Navarra o en otra comunidad autónoma.

Vamos a calcular primeramente la situación que la sociedad tributa en NAVARRA:

Tiene un resultado antes de amortizaciones de: 520.000 euros.

1.Resultado antes de impuestos: 520.000,00 €

2. Amortizaciones Navarra:

Oficinas: 200.000,00 € 4% 8.000,00 €

Nave ind.: 550.000,00 € 5% 27.500,00 €

Instalacion: 150.000,00 € 15% 22.500,00 €

Maquinaria: 450.000,00 € 15% 67.500,00 €

Mobiliario: 60.000,00 € 15% 9.000,00 €

Equi.proc.in 15.000,00 € 25% 3.750,00 €

Elem.Trans 60.000,00 € 20% 12.000,00 €

Total
amortizaciones: 150.250 euros

**Resultado después de
amortizaciones: 369.750,00 €**

6. En Navarra no procede ajuste por ingresos obtenidos en sucursal de Ceuta.

7. Deducción de la base imponible por reserva especial para inversiones:

CAPITULO 6

Al ser una PYME tiene derecho a una deducción de la cuota del 60% x el tipo impositivo, que para el ejercicio 2015 será el 23%.

Se aplica en Navarra como Reducción de la base: $300.000 \times 60\% = 180.000$ euros con el límite máximo del 40% de la base imponible positiva previa a dicha reducción. En este caso la Base Imponible previa será $(184.931,01 + 180.000) \times 40\% = 145.972,40$

5. Deducción por inversión:

Aquí, hay que distinguir dos deducciones, una por inversión en Inm. Material de $(250.000 - 15.000) = 235.000$ al 10% y otra deducción de 15.000 euros por inversiones en instalaciones térmicas de Biomasa al 15%, esto hacen un total de:

$$\boxed{235.000 \times 10\% + 15.000 \times 15\% = 23.500 + 2.250 = 25.750 \text{ euros.}}$$

6. Deducción por creación de empleo:

En este caso, solamente existe deducción por creación de empleos fijos, ha incrementado la plantilla en fijos 1.04 trabajadores/años, la deducción sería por un importe de:

$$1.04 \times 5000 \text{ euros} = 5.200 \text{ euros.}$$

8. Ajuste Monetaria por corrección Monetaria:

Como podemos ver en los datos siguientes, si el coeficiente de financiación de los cinco años anteriores a la transmisión es mayor que 0.4 aplicaremos un ajuste negativo por toda la diferencia. (en este caso, según los datos que constan en balance el coeficiente $K=0.52$ con lo cual, si procede dicho ajuste.

Adjunto todo el cálculo de la corrección monetaria:

ESTUDIO DE CASO COMPLETO – CASOS PRÁCTICOS COMPLETOS

		coeficientes actualizacion Navarra	
Máquinas:	261.901,36 €	1,028	269.234,60 €
	Amortizaciones:		valores actualizados
	Año 2010:	39.285,20 €	1,028 40.385,19 €
	Año 2011:	39.285,20 €	1,028 40.385,19 €
	año 2012:	39.285,20 €	1,008 39.599,49 €
	año 2013:	39.285,20 €	1 39.285,20 €
	Año 2014:	39.285,20 €	1 39.285,20 €
	Amor.Acum:	196.426,02 €	198.940,27 €
Valor Neto contable:	65.475,34 €		70.294,33 €
Precio Venta:	100.000,00 €		100.000,00 €
Beneficio:	34.524,66 €		29.705,67 €
diferencia de beneficio:		4.818,99 €	ajuste negativo permanente

CAPITULO 6

CALCULO DEL IMPUESTO EN EL ESTADO:

1. La base imponible es 520.000 euros antes de amortizaciones.

Amortizaciones en el Estado:

	V.amort.	Coef.	impor.amor
Oficinas	200.000,00 €	2%	4.000,00 €
Nave Indu	550.000,00 €	2%	11.000,00 €
Instalacion	150.000,00 €	10%	15.000,00 €
Máquinaria	450.000,00 €	12%	54.000,00 €
Mobiliario	60.000,00 €	10%	6.000,00 €
Equi.proc.inf	15.000,00 €	25%	3.750,00 €
Elem.Trans.	60.000,00 €	16%	9.600,00 €

Total amortizaciones: 103.350,00 €

2. De los ingresos obtenidos en operaciones realizadas en una sucursal de Ceuta: 25.000 euros, tienen derecho a realizar un ajuste de $25.000 \times 50\% = 12.500$ euros.
3. Respecto a los gastos de I+D la deducción será la siguiente:

		base deducccion	Deduc.Navarra	Deduc.Estado
gastos de personal	100.000,00 €	70.000,00 €	35.000,00 €	30.675,00 €
gastos m.primas	10.000,00 €	7.000,00 €	2.800,00 €	1.750,00 €
subvencion	30%			
media gastos 2 últ.ejer.	62.500,00 €			
Total base deducccion		77.000,00 €		
incremento media		14.500,00 €		
Total Deducción:			37.800,00 €	32.425,00 €

Navarra: $40\% + 10\%$ adicional gastos personal.

Estado: 25% y el incremento media dos años 42% gastos de personal incremento 17%

* los 30.675 se obtienen de: $62.500 \times 0,25 + 7.500 \times 0,42 + 70.000 \times 0,17$

4. Reserva especial para inversiones:

En este caso tiene derecho a deducir el 10% 300.000 euros que es un total de 30.000 euros, con el límite del 10% de la base imponible positiva previa a dicha reducción, la base es $404.150,00 \times 10\% = 40.415$ no llega al límite, se admite todo.

5. Respecto a la deducción por creación de empleo, no cumple los requisitos del paro y no corresponde deducción.

ESTUDIO DE CASO COMPLETO – CASOS PRÁCTICOS COMPLETOS

Voy a mostrar en un cuadrante las dos liquidaciones del I. Sociedades, en Navarra y en el Estado, en ellas podemos ver como el tributar en Navarra es más rentable que tributar en el Estado, por una diferencia de pagar 47.881,00 euros en el estado frente a pagar 25.180,24 euros en Navarra. Una diferencia de 22.700,76 euros, cifra atractiva para una empresa.

Liquidación del I.Sociedades Navarra:			Liquidación del I.Sociedades Estado:		
	Resultado antes Amortizaciones:	520.000,00 €		Resultado antes Amortizaciones:	520.000,00 €
	Amortizaciones:	- 150.250,00 €		Amortizaciones:	- 103.350,00 €
	Ajuste permaneten efecto inflación:	- 4.818,99 €		Ajuste permaneten efecto inflación:	- €
lim.max.40% BI	Reduccion de la base Dotac.Reserv.Inv.	- 145.972,40 €		Ajuste rentas obtenidas Ceuta:	- 12.500,00 €
	Base Imponible:	218.958,61 €		Reduccion de la base Dota.reserv.inv	- 30.000,00 €
	tipo impositivo PYME	23% 50.360,48 €		Base Imponible:	374.150,00 €
excl.i+d	Mínimo a pagar Navarra:	13% 6.546,86 €	excl.i+d	tipo impositivo PYME	25% y 28% 95.762,00 €
	Máximo deducciones:	50% 25.180,24 €		Mínimo a pagar Estado:	- €
	Deducciones:			Máximo deducciones:	50% 47.881,00 €
	I+D:	- 37.800,00 €		Deducciones:	
	Deducccion por inver.	- 23.500,00 €		I+D:	- 32.425,00 €
	Deducciones por Biomasa:	- 2.250,00 €		Deducccion por inver.	- €
	Deducccion por creac.empl:	- 5.200,00 €		Deducciones por Biomasa:	- €
				Deducccion por creac.empl:	- €
	Total a pagar en Navarra:	25.180,24 €		Total a pagar en Navarra:	47.881,00 €

Si la empresa ha facturado <2.000.000 euros a la cuota a pagar tendremos que deducirle el pago del IAE: 741,08 euros.

Límite deducciones: 25% de la cuota íntegra minorada las deducciones doble imposición internacional y las bonificaciones este % se incrementará al 50% de la cuota íntegra si la deducción del año de los gastos de I+D es > 10% de la cuota íntegra. en este caso 10% de 50.360,48= 5.036,05 la deducción es mayor aplicamos límite 50% Las deducciones no aplicadas se dispone de 15 años para aplicarlas y en el caso de I+D hay 18 años para su aplicación.

Como podemos ver con estas cifras, en este caso, es más ventajoso tributar en la Comunidad Foral Navarra, ya que se pagaría una menor cantidad de IS, para el ejercicio 2015.

CASO PRÁCTICO Nº 2:

Vamos a utilizar por simplificar los mismos datos del ejercicio anterior, pero en este caso vamos a considerar una empresa cuyo volumen de facturación es superior a 10.000.000 euros.

CAPITULO 6

Voy a plasmar exclusivamente los cambios que se dan de ser una PYME a ser una Gran Empresa.

1. Respecto a las amortizaciones se mantendrían iguales.
2. La reserva especial para inversiones, en Navarra si que varía, ya que las PYMES tienen derecho a una deducción del 60% y el resto de empresas el 45%. En Este caso sería $300.000 \times 45\% = 135.000$ euros. Aquí, solamente varía en el caso de Navarra, ya que en el Estado, es el 10% para todo tipo de empresas.
3. Respecto al ajuste por el efecto inflación, se mantiene igual, .
4. El tipo impositivo cambia, para el año 2015 las Grandes empresas en Navarra tributan al 25% y en el Estado tributan al 28%.
5. Respecto al resto de las deducciones, no varían por no ser PYMES.

El cálculo del Impuesto resultaría de la siguiente forma:

Liquidación del I.Sociedades Navarra:			Liquidación del I.Sociedades Estado:		
	Resultado antes Amortizaciones:	520.000,00 €		Resultado antes Amortizaciones:	520.000,00 €
	Amortizaciones:	- 150.250,00 €		Amortizaciones:	- 103.350,00 €
	Ajuste permaneten efecto inflación:	- 4.818,99 €		Ajuste permaneten efecto inflación:	- €
lim.max.40% BI	Reduccion de la base Dotac.Reserv.Inv.	- 135.000,00 €		Ajuste rentas obtenidas Ceuta:	- 12.500,00 €
	Base Imponible:	229.931,01 €		Reduccion de la base Dota.reserv.inv	- 30.000,00 €
	Tipo Impositivo no PYME	25% 57.482,75 €		Base Imponible:	374.150,00 €
excl.i+d	Mínimo a pagar Navarra:	13% 7.472,76 €	excl.i+d	tipo impositivo PYME	28% 104.762,00 €
	Máximo deducciones:	50% 28.741,38 €		Mínimo a pagar Estado:	- €
	Deducciones:			Máximo deducciones:	50% 52.381,00 €
	I+D:	- 37.800,00 €		Deducciones:	
	Deducción por inver.	- 23.500,00 €		I+D:	- 32.425,00 €
	Deducciones por Biomasa:	- 2.250,00 €		Deducción por inver.	- €
	Deducción por creac.empl:	- 5.200,00 €		Deducciones por Biomasa:	- €
				Deducción por creac.empl:	- €
	Total a pagar en Navarra:	28.741,38 €		Total a pagar en Navarra:	52.381,00 €

Límite deducciones: 25% de la cuota íntegra minorada las deducciones doble imposición internacional y las bonificaciones este % se incrementará al 50% de la cuota íntegra si la deducción del año de los gastos de I+D es > 10% de la cuota íntegra. en este caso $10\% \text{ de } 50.360,48 = 5.036,05$ la deducción es mayor aplicamos límite 50% Las deducciones no aplicadas se dispone de 15 años para aplicarlas y en el caso de I+D hay 18 años para su aplicación.

Podemos ver, que en el caso de grandes empresas, las diferencias respecto Navarra-Estado, se hacen mayores, ya que el principal elemento aquí es el tipo impositivo, que es el 28% de toda la base imponible frente al 25%, supone un 3% de toda la base, mientras que en las grandes empresas, los 300.000 primeros euros tributaban con una diferencia solamente del 2%.

ESTUDIO DE CASO COMPLETO – CASOS PRÁCTICOS COMPLETOS

Como cuadrante resumen vamos a ver los importes pagados en el caso de PYME y de Gran Empresa, y analizarlos muy breve:

A pagar IS:

	Navarra	Estado	DIFERENCIA	
PYME	25.180,24 €	47.881,00 €	22.700,76 €	47%
GRAN EMPRESA	28.741,38 €	52.381,00 €	23.639,62 €	45%

Con este cuadrante, podemos ver que las ventajas fiscales en Navarra, realmente son importante, aunque cabe decir, que no todas las empresas presentan gastos de I+D u otro tipo de deducciones, pero siempre el tipo impositivo es inferior, con lo cual, existirá un ahorro fiscal.

Si estas mismas empresas no hubieran tenido ningún tipo de deducciones, nos hubiéramos encontrado con estos pagos de impuestos.

En el caso de PYME:

Liquidación del I.Sociedades Navarra:				Liquidación del I.Sociedades Estado:			
	Resultado antes Amortizaciones:	520.000,00 €		Resultado antes Amortizaciones:	520.000,00 €		
	Amortizaciones:	- 150.250,00 €		Amortizaciones:	- 103.350,00 €		
	Ajuste permaneten efecto inflación:	- 4.818,99 €		Ajuste permaneten efecto inflación:	- €		
lim.max.40% BI	Reduccion de la base Dotac.Reserv.Inv.	- €		Ajuste rentas obtenidas Ceuta:	- 12.500,00 €		
	Base Imponible:	364.931,01 €		Reduccion de la base Dota.reserv.inv	- €		
	tipo impositivo PYME	23% 83.934,13 €		Base Imponible:	404.150,00 €		
excl.i+d	Mínimo a pagar Navarra:	13% 10.911,44 €		tipo impositivo PYME	25% y 28% 104.162,00 €		
	Máximo deducciones:	50% - €		Mínimo a pagar Estado:	- €		
	Deducciones:			Máximo deducciones:	50%		
	I+D:	- €		Deducciones:			
	Deduccion por inver.	- €		I+D:	- €		
	Deducciones por Biomasa:	- €		Deduccion por inver.	- €		
	Deduccion por creac.empl:	- €		Deducciones por Biomasa:	- €		
				Deduccion por creac.empl:	- €		
	Total a pagar en Navarra:	83.934,13 €		Total a pagar en Navarra:	104.162,00 €		

Si la empresa ha facturado <2.000.000 euros a la cuota a pagar tendremos que deducirle el pago del IAE: 741,08 euros.

CAPITULO 6

En el caso de Grandes Empresas:

Liquidación del I.Sociedades Navarra:				Liquidación del I.Sociedades Estado:			
	Resultado antes Amortizaciones:	520.000,00 €		Resultado antes Amortizaciones:	520.000,00 €		
	Amortizaciones:	- 150.250,00 €		Amortizaciones:	- 103.350,00 €		
	Ajuste permaneten efecto inflación:	- 4.818,99 €		Ajuste permaneten efecto inflación:	- €		
lim.max.40% BI	Reduccion de la base Dotac.Reserv.Inv.			Ajuste rentas obtenidas Ceuta:	- 12.500,00 €		
	Reduccion de la base Dota.reserv.inv			Reduccion de la base Dota.reserv.inv			
	Base Imponible:	364.931,01 €		Base Imponible:	404.150,00 €		
	Tipo Impositivo no PYME	25% 91.232,75 €		Base Imponible:	404.150,00 €		
excl.i+d	Mínimo a pagar Navarra:	13% 11.860,26 €	excl.i+d	tipo impositivo PYME	28% 113.162,00 €		
	Máximo deducciones:	50%		Mínimo a pagar Estado:	- €		
	Deducciones:			Máximo deducciones:	50%		
	I+D:			Deducciones:			
	Deduccion por inver.			I+D:			
	Deducciones por Biomasa:			Deduccion por inver.	- €		
	Deduccion por creac.empl:			Deducciones por Biomasa:	- €		
				Deduccion por creac.empl:	- €		
	Total a pagar en Navarra:	91.232,75 €		Total a pagar en Navarra:	113.162,00 €		

A pagar IS: sin deducciones

	Navarra	Estado	DIFERENCIA	
PYME	83.934,13 €	104.162,00 €	20.227,87 €	19%
GRAN EMPRESA	91.232,75 €	113.162,00 €	21.929,25 €	19%

Como vemos las diferencias se reducen aunque continúan existiendo por ser menor el tipo impositivo de Navarra.

CALCULO DEL IMPUESTO EN EL FUTURO: (2016)

Por último, y para mí, muy importante, ver una visión al futuro cercano, que ocurriría si tuviéramos que tributar estas empresas en el 2016 con los cambios que aún no aprobados algunos pero que se cree que se tendrán que aplicar en el ejercicio 2016 (en el caso de Navarra)..:

En Navarra el caso de PYME no cambia, en el Estado si, porque dejan un solo tipo impositivo del 25% y las Grandes empresas, en el Estado no cambiaría pero en Navarra si, ya que suben el tipo impositivo del 25% al 28%. Veamos el cálculo con todas las deducciones, a ver qué ocurre en el futuro

ESTUDIO DE CASO COMPLETO – CASOS PRÁCTICOS COMPLETOS

Veamos la tributación primeramente de la PYME para el año 2016:

Liquidación del I.Sociedades Navarra:				Liquidación del I.Sociedades Estado:			
	Resultado antes Amortizaciones:		520.000,00 €		Resultado antes Amortizaciones:		520.000,00 €
	Amortizaciones:		- 150.250,00 €		Amortizaciones:		- 103.350,00 €
	Ajuste permaneten efecto inflación:		- 4.818,99 €		Ajuste permaneten efecto inflación:		- €
lim.max.40% BI	Reduccion de la base Dotac.Reserv.Inv.		- 145.972,40 €		Ajuste rentas obtenidas Ceuta:		- 12.500,00 €
	Base Imponible:		218.958,61 €		Reduccion de la base Dota.reserv.inv		- 30.000,00 €
	tipo impositivo PYME	23%	50.360,48 €		Base Imponible:		374.150,00 €
excl.i+d	Mínimo a pagar Navarra:	13%	6.546,86 €	excl.i+d	tipo impositivo PYME	25%	93.537,50 €
	Máximo deducciones:	50%	25.180,24 €		Mínimo a pagar Estado:		- €
	Deducciones:				Máximo deducciones:	50%	46.768,75 €
	I+D:		- 37.800,00 €		Deducciones:		
	Deduccion por inver.		- 23.500,00 €		I+D:		- 32.425,00 €
	Deducciones por Biomasa:		- 2.250,00 €		Deduccion por inver.		- €
	Deduccion por creac.empl:		- 5.200,00 €		Deducciones por Biomasa:		- €
					Deduccion por creac.empl:		- €
	Total a pagar en Navarra:		25.180,24 €		Total a pagar en Navarra:		46.768,75 €

Si la empresa ha facturado <2.000.000 euros a la cuota a pagar tendremos que deducirle el pago del IAE: 741,08 euros.

Límite deducciones: 25% de la cuota íntegra minorada las deducciones doble imposición internacional y las bonificaciones este % se incrementará al 50% de la cuota íntegra si la deducción del año de los gastos de I+D es > 10% de la cuota íntegra. en este caso 10% de 50.360,48= 5.036,05 la deducción es mayor aplicamos límite 50% Las deducciones no aplicadas se dispone de 15 años para aplicarlas y en el caso de I+D hay 18 años para su aplicación.

CAPITULO 6

Ahora veamos la tributación para la Gran Empresa para el ejercicio 2016:

Liquidación del I.Sociedades Navarra:				Liquidación del I.Sociedades Estado:			
	Resultado antes Amortizaciones:		520.000,00 €		Resultado antes Amortizaciones:		520.000,00 €
	Amortizaciones:		- 150.250,00 €		Amortizaciones:		- 103.350,00 €
	Ajuste permaneten efecto inflación:		- 4.818,99 €		Ajuste permaneten efecto inflación:		- €
lim.max.40% BI	Reduccion de la base Dotac.Reserv.Inv.		- 135.000,00 €		Ajuste rentas obtenidas Ceuta:		- 12.500,00 €
	Base Imponible:		229.931,01 €		Reduccion de la base Dota.reserv.inv		- 30.000,00 €
	Tipo Impositivo no PYME	28%	64.380,68 €		Base Imponible:		374.150,00 €
excl.i+d	Mínimo a pagar Navarra:	13%	8.369,49 €	excl.i+d	tipo impositivo PYME	28%	104.762,00 €
	Máximo deducciones:	50%	32.190,34 €		Mínimo a pagar Estado:		- €
	Deducciones:				Máximo deducciones:	50%	52.381,00 €
	I+D:		- 37.800,00 €		Deducciones:		
	Deducción por inver.		- 23.500,00 €		I+D:		- 32.425,00 €
	Deducciones por Biomasa:		- 2.250,00 €		Deducción por inver.		- €
	Deducción por creac.empl:		- 5.200,00 €		Deducciones por Biomasa:		- €
					Deducción por creac.empl:		- €
	Total a pagar en Navarra:		32.190,34 €		Total a pagar en Navarra:		52.381,00 €
	<small> Limite deducciones: 25% de la cuota íntegra minorada las deducciones doble imposición internacional y las bonificaciones este % se incrementará al 50% de la cuota íntegra si la deducción del año de los gastos de I+D es > 10% de la cuota íntegra. en este caso 10% de 50.360,48= 5.036,05 la deducción es mayor aplicamos limite 50% Las deducciones no aplicadas se dispone de 15 años para </small>						

En ambos casos, continuamos pagando menos impuestos en el caso de Navarra.

A pagar IS: año 2016

	Navarra	Estado	DIFERENCIA	
PYME	25.180,24 €	46.768,75 €	21.588,51 €	46%
GRAN EMPRESA	32.190,34 €	52.381,00 €	20.190,66 €	39%

CONCLUSIONES Y APORTACIÓN PERSONAL.

CAPITULO 6

CONCLUSIÓN Y APORTACIÓN PERSONAL

Como conclusión, y aportación personal, decir que:

Según todo lo plasmado en estas páginas, a fecha actual, si que resulta más ventajoso tributar en la Comunidad Foral, las amortizaciones son más elevadas en Navarra, las cuotas tributarias en general son porcentajes inferiores a los del Estado, y las diferencias de las deducciones, también son valiosas, ya que los porcentajes de dichas deducciones son superiores a los del Estado y en algunas ocasiones en el Estado no existen dichas deducciones y en Navarra sí.

También existe alguna diferencia a favor del Estado, como es el caso de las deducciones de los ingresos obtenidos en territorio de Ceuta y Melilla, pero esta es una ventaja que muy pocas empresas pueden aprovecharse.

A fecha actual, si podríamos decir que la frase tan repetitiva por muchos ciudadanos que no pertenecen a la Comunidad Foral es cierta, que existen ventajas tributarias por tributar en Navarra, y esto hace que hasta la actualidad personas que no pertenecían a esta comunidad se vengan a la comunidad para tener un ahorro fiscal, hasta la actualidad ha hecho atractiva fiscalmente a nuestra comunidad.

También quiero aportar como un dato personal, las conclusiones que he podido obtener de las encuestas que he recibido de algunas empresas, respecto si realmente les “interesa” alguna de las deducciones fiscales que existe en Navarra y no en el Estado, y la verdad, dependiendo del sector de las empresas encuestadas me encuentro con respuestas muy distintas, respecto a las deducciones de inversión, si son importantes, ya que todos los años realizan algún tipo de inversión, en los años precedentes al 2008 estas inversiones superaban en un 150% las que realizan hoy en día, pero continúan siempre invirtiendo, en este tipo de deducción coinciden todas las empresas, respecto a la creación de empleo, hay diferencia, hay diferencia de opiniones, me he encontrado con empresas pertenecientes al sector construcción, unas de fabricación de puertas y complementos de madera para cocinas, otra de ellas se dedicaba a la fabricación de productos químicos, otras al sector del metal, y cada una de ellas me da su opinión explicándome el por qué, hace 10-15 años si que creaban empleo, y era interesante esta deducción, en fechas actuales el empleo que generan es mínimo, y tienen una plantilla estable, con lo cual, esta deducción no les genera ningún beneficio fiscal, por otro lado, las cinco empresas analizadas relacionadas con el sector del metal, me indican que en los dos últimos años han tenido un incremento de trabajo, y que para ellos es una ventaja fiscal importante la de creación de empleo. Respecto a la deducción de I+D, aquí, existe un desconocimiento de dicha deducción, algunas de las empresas encuestadas podían beneficiarse de esta deducción y por desconocimiento no se la están aplicando, de esta deducción se están beneficiando las medianas y grandes empresas, y las empresas sobre todo de ingenierías y de químicas o vinculadas con dichos sectores.

Pero, ¿qué va a pasar para el futuro?,

No se puede prever que pasará en el futuro, pero yo creo, que esto va a cambiar, nos hemos encontrado ante un cambio de Gobierno en Navarra, y

CONCLUSIONES Y APORTACIÓN PERSONAL

próximamente son las elecciones en España, el 26 de junio de 2016, no puedo saber qué partido gobernará ni que actuaciones en materia fiscal pueden realizar dichos partidos, pero durante este año de cambio de mandato en el Gobierno de Navarra si nos estamos encontrando con muchos cambios fiscales, y estos cambios no son positivos para las empresas Navarras, uno de los que se pretende cambiar a partir del año 2016 es la subida del tipo de gravamen para el ejercicio 2016 de las Grandes Empresas, este cambio podría dar una vuelta total a las decisiones de las Grandes Empresas de colocarse en territorio Foral y decidir marcharse a territorio común, ya que el Estado aprueba una bajada de impuesto al 25% mientras que en Navarra se eleva el tipo impositivo al 28%. Si es cierto, que a fecha actual, las grandes empresas son solamente el 0.4% de las empresas Españolas, ya que su mayoría son Microempresas y Pequeñas Empresas, pero estas grandes empresas, dan trabajo al 32.2% de la sociedad activa, y también tienen unos ingresos del 55,1% de los ingresos del país, con lo cual, una subida de Impuestos en las Grandes Empresas en Navarra, podría hacer que empresas que querrían localizarse en nuestro territorio Foral, deciden marcharse a otro límite, y Navarra se vea perjudicada ya que el gobierno Foral descendería sus ingresos por impuestos, y además podría incrementar la tasa del paro en nuestra comunidad al marchar dichas empresas. También decir, que a fecha de hoy, y para el año 2016 en un principio parece que no se va a tocar las deducciones, las grandes empresas gozarían aún en el 2016 de más deducciones en Navarra que en el resto del Estado español.

También el gobierno anterior en Navarra había propuesto una bajada gradual de los Impuestos para las PYMES, al haber un cambio de gobierno, esto cambia, y nos encontramos con que de momento lo mantiene. Pero el Estado, ha aprobado un único tipo impositivo para las PYMES, aun así, las PYMES que son un 87% de las empresas Españolas, estarían en un 2% de tributación por debajo del tipo del Estado (el 23% en Navarra frente al 25% en el Estado), las Pymes en un futuro, aun podríamos decir que es más ventajoso crearlas en Navarra.

Pero según los principios de competitividad (bajo mi humilde opinión) tienen que desaparecer esas diferencias fiscales ya que una empresa que tenga inversiones, o gastos en I+D, o cree empleo, va a encontrarse con un mejor impuesto sobre sociedades, eso le va a hacer que sus costes sean inferiores y poder tener una diferencia en el mercado, pudiendo ofrecer unos mejores precios, aquí no se produce el principio de igualdad.

También en la reforma fiscal que se pretende realizar en Navarra, aunque todo es un borrador, pero saldrá a la luz, todo lo que aporta es un encarecimiento del Impuesto sobre sociedades, con lo cual, Navarra dejará de ser una comunidad deseada para poner empresas en el futuro.(opinión personal).

También en campaña electoral, hemos oído a varios candidatos a la presidencia de España, como tienen que desaparecer las diferencias que hay en distintas comunidades, no han nombrado a Navarra, pero yo creo que un día si no igualan los gobiernos Navarros estas legislaciones, sí que el gobierno Central intentará igualar las ventajas del Estado a las de Navarra, no sé si será

CONCLUSIÓN Y APORTACIÓN PERSONAL

luchando para la desaparición de los Fueros Navarros, o simplemente igualando la tributación en el resto de España, o mejorándola.

A fecha actual, y con vistas a un futuro en la que todavía estamos inmersos en la crisis, aunque según dicen los políticos y los datos que ellos presentan, estamos saliendo de ella, no se podría decir si es mejor crear una empresa en Navarra o en el resto del Estado, ya que estamos en un continuo ver de reformas fiscales, en un año, en Navarra nos hemos encontrado con dos grandes reformas fiscales, y no sabemos cuál será el actuar del gobierno que tenga el poder, en cada momento, aunque las directrices que están llevando no son positivas para el contribuyente Navarro.

Creo, que las reformas fiscales son necesarias según la situación en cada momento de un país, pero creo que tanta reforma hacen muy complejo la toma de decisiones, yo propondría que solamente se pueden hacer reformas fiscales cada 4 años, que hagan un estudio muy profundo de las necesidades del país y de las repercusiones del cambio tributario, cada vez que se realizan elecciones, durante el primer año de cambio de gobierno o de continuidad del mismo que hagan los cambios que estos han vendido en campaña, y que los mantengan durante estos cuatro años de su mandato.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

Ley Foral 24/1996 de 30 de diciembre del Impuesto Sobre Sociedades. Boletín Oficial de Navarra nº 159, de 31.12.1996 y BON número 68 de 6.6.1997. (Texto aplicable a 31 de diciembre de 2014). Edición 31 de diciembre – Gobierno de Navarra – Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo. Páginas de la publicación 114.

Ley Foral 24/1996 de 30 de diciembre del Impuesto Sobre Sociedades. (Texto aplicable a partir del 01 de enero de 2015 y actualmente en vigor). Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo. Páginas de la publicación 110.

Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Decreto Foral 282/1997 de 13 de octubre. Texto aplicable a 31 de diciembre de 2014. Boletín Oficial de Navarra número 133 de 5.11.97 y BOE número 150 de 15.12.1997. Gobierno de Navarra- Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo. Número de páginas publicadas 37.

Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Decreto Foral 282/1997 de 13 de octubre, Boletín Oficial de Navarra número 133 de 05.11.1997 y BOE número 150 de 15.12.1997 con entrada en vigor el día 14 de octubre de 1997. Gobierno de Navarra, Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo. Número de páginas 37.

Modificaciones tributarias para 2015 de Navarra. Publicadas en el BON entre el 13 de noviembre de 2014 y el 23 de enero de 2015. Ley Foral 29/2014 de 24 de diciembre, de reforma de la normativa fiscal y de medidas de incentivación de la actividad económica (BOE nº 254 de 31.12.2014). Colección “Textos comparativos comentados” Número 13 Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Gobierno de Navarra. Número de páginas 127.

Convenio Económico de Wikipedia, la enciclopedia libre. Número de páginas 7.

Impuesto sobre Sociedades en el Estado, Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, Jefatura del Estado (BOE: número 288 de 28 de noviembre de 2014, última modificación: 11 de julio de 2015 Referencia: BOE-A-2014-12328 número de páginas 265. (incluye otras documentación)

Impuesto sobre Sociedades en el Estado, Real Decreto 634/2015 de 10 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. BOE: número 165 de 11 de julio de 2015. Referencia: BOE-A-2015-7771 número de páginas 265. (incluye otras documentación)

Evolución del Sistema Fiscal Español: 1978-2010. Coordinadores: Álvaro del Blanco García, y Manuel Gutiérrez Lousa. Autores: Diana Alonso San Alberto, Isabela Fernández de Beaumont Torres, Javier Martín Román, África Rodríguez García. Instituto de estudios Fiscales. DOC. NÚMERO 13/2011. Número de páginas 52.

BIBLIOGRAFÍA

Reforma Fiscal Impuesto sobre Sociedades- Ley 27/2014 de 27 de noviembre. AEDAF- Asociación Española de Asesores Fiscales. Enero 2015. Gabinete de estudios. Número de páginas 50.

Contabilidad General Adaptada al Nuevo PGC y PGC Pymes. 11º Edición, Jesus Omeñaca Garcia. Deusto S.A. Ediciones 2008. Número de páginas 644. ISBN: 9788423426140

Manuales actualizados, curso a distancia, Técnico en el Impuesto sobre Sociedades, Esine Centro de Estudios Técnicos Empresariales. 4 Volúmenes del Impuesto sobre sociedades, número de páginas total de los cuatro volúmenes 683 páginas.

Panorama de las deducciones por inversiones en el Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2015.
<http://www.gomezasesores.com/circulares-informativas/189-panorama-deducciones> Número de páginas 9.

Cuadro de deducciones por inversiones vigente en el Impuesto sobre Sociedades 2014. <http://www.gesdocument.com/cuadro-de-deducciones-por-inversiones-vigentes> número de páginas 3.

Libro Impuesto sobre sociedades régimen general. Francisco Javier Arenas Huerta (ESINE).

Páginas internet: <http://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-2015-capitulo-3-is-deducciones-incentivar>

Página: www.iustime.com/actualidad

Crónica tributaria número 142/2012 (95-111) de Raquel Paredes Gómez.

Estudios estadísticos INE. Panorámica de la industria.

Encuesta Industrial de Empresas Año 2013 (INE)

Estadísticas sobre Actividades en I+D (INE) Resultados definitivos. Año 2013.

Estadísticas del INE entorno físico y medio ambiente. 2006-2012.

Análisis de los datos estadísticos del ejercicio 2010 del Impuesto sobre Sociedades Gobierno de España, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Estudio de Uría Menéndez sobre las inversiones en producciones cinematográficas.

Informe Anual de Recaudación tributaria 2013. Agencia tributaria.

Mercado laboral en 2014- Economía – Artículo El País.

BIBLIOGRAFÍA

Estadísticas de inversión en largometrajes Españolas del 2004 al 2014 página <http://www.mecd.gob.es/cultura-mecd/areas-cultura/cine/mc/cdc/evolucion/graficevoluc.ht>)

Datos estadísticos de INE y EPA para el año 2014 del Mercado laboral.

Estadísticas de inversión en largometrajes españolas del 2004 al 2014.

Encuestas sobre deducción realizadas a distintas empresas tanto de Navarra, como La Rioja.