



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: ANÁLISIS DE DETERMINADAS REFORMAS TRIBUTARIAS

Alumno: Bárbara Díaz Rodríguez

Junio, 2017

ÍNDICE

Resumen	3
Abstract	3
1. INTRODUCCIÓN	4
2. SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	6
2.1. Concepto genérico	6
2.2. Principios fundamentales del Sistema Tributario Español	6
2.3. Un sistema impositivo más descentralizado	7
2.4. Tributos: concepto, características y finalidad	8
2.4.1. Categorías tributarias	9
2.4.2. Diferencias entre tasas, contribuciones especiales e impuestos	11
2.4.3. Recaudación derivada de los ingresos tributarios	11
2.5. Impuestos	13
2.5.1. Clasificación de los impuestos	13
2.5.2. Tipos de impuestos	15
2.5.2.1. Impuesto sobre la Renta de Persona Físicas (IRPF)	15
2.5.2.2. Impuesto sobre Sociedades (IS)	16
2.5.2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)	16
2.5.2.4. Impuesto sobre el Patrimonio (IP)	16
2.5.2.5. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	17
2.5.3. Recaudación derivada de los impuestos	17
2.6. La crisis fiscal en España	19
3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	23
3.1. Naturaleza del impuesto	23
3.2. Ámbito de aplicación espacial	24
3.3. Hecho imponible	24
3.4. Sujeto Pasivo	25
3.5. Periodo impositivo y devengo	25
3.6. Estructura general de la liquidación del IS	26
3.6.1. Base imponible	27

3.6.2. Tipos de gravamen	29
3.6.3. Deducciones	30
3.6.4. Bonificaciones	31
3.6.5. Retenciones e ingresos a cuenta	32
3.6.6. Pagos fraccionados	33
4. METODOLOGÍA.....	34
4.1. Objetivo del estudio.....	34
4.2. Reformas tributarias analizadas.....	34
4.2.1. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros.....	34
4.2.2. Limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles.....	37
4.3. Horizonte temporal analizado.....	39
4.4. Fuentes de información	39
5. ANÁLISIS Y RESULTADOS	41
5.1. Introducción.....	41
5.2. Evolución de los ingresos totales del IS	41
5.3. Impacto de las reformas tributarias	43
5.4. Análisis de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros	44
5.5. Análisis de la limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles	47
5.6. Efectos en la recaudación del IS.....	49
6. CONCLUSIONES	51
Bibliografía	54

ÍNDICE DE GRÁFICOS Y TABLAS

Gráfico 1. Evolución de los ingresos impositivos	7
Tabla 1. Ingresos no financieros totales	12
Tabla 2. Ingresos procedentes de impuestos devengados	18
Tabla 3. Ingresos totales del IS.....	42
Tabla 4. Impacto de las reformas tributarias	43
Tabla 5. Supuesto práctico	46
Tabla 6. Efectos en la recaudación del IS.....	49

RESUMEN

La crisis económica y financiera vivida en España, desde 2008 hasta la actualidad, ha sido un fenómeno nefasto que ha provocado un gran desplome de los ingresos públicos causando un elevado déficit público en nuestro país. Dada la magnitud de estos desequilibrios presupuestarios, ha sido preciso aplicar medidas de contención del gasto público.

No obstante, debido a que los recursos tributarios aportan más del 90% de los ingresos públicos, aparte de los recortes que han afectado al gasto público, se han impuesto reformas fiscales centradas en los principales impuestos que componen el sistema impositivo español con la finalidad de conseguir un incremento en los ingresos públicos. A este respecto, el Gobierno español ha aprobado reformas tributarias destinadas a obtener una mayor recaudación a través del Impuesto sobre Sociedades. Concretamente, el presente Trabajo Fin de Grado se centra en analizar los efectos de dos de esas reformas: la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, introducida en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) dada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo; y la limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles señalada en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

ABSTRACT

The fiscal and economic crisis experienced in Spain since 2008 has been a terrible event that has caused a major fall of the public income leading to a public deficit in our country. Given the magnitude of that budget imbalance, it has been necessary to apply control measures in the public investments.

However, as fiscal resources contribute with over 90% of the overall public income, not only those cutbacks affected the public investment, but also some fiscal reforms have been introduced. Those reforms are focused on the main taxes that form the Spanish tax system with the objective of achieving an increase in the public income. In this aspect, the Spanish government has approved different tax reforms with the aim of increasing the revenue obtained via the Corporation tax. Specifically, this project is focused on analyzing the effects of two of those reforms: deductibility of financial expenses, introduced in the 16th article of the Law of Corporation Taxes given by the Royal Decree-Law 12/2012, 30th of March; and the limitation of fiscally deductible amortizations, included in the 7th article of the Law 16/2012, 27th of December.

1. INTRODUCCIÓN

Con la realización del presente Trabajo Fin de Grado (en adelante TFG) se pretende reflejar el conjunto de conocimientos y competencias esenciales adquiridos durante la realización del Plan de Estudios del Grado en Administración y Dirección de Empresas.

En ese caso, el actual TFG está relacionado con el área de fiscalidad empresarial, dentro de la cual se han cursado asignaturas sobre los impuestos más destacados que componen el sistema tributario, como son el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades, adquiriendo así amplios conocimientos sobre el funcionamiento de los mismos.

De forma más concreta, este TFG tiene como cometido, principalmente, llevar a cabo el análisis y estudio de algunas de las reformas tributarias que han sido necesarias implantar para conseguir una mayor recaudación en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS). La elección de este impuesto (y no de otro) ha sido motivada porque hoy día es una de las figuras tributarias principales de nuestro sistema impositivo español debido a su importancia recaudatoria y a su capacidad de control sobre los rendimientos empresariales.

La Gran Recesión, conocida más comúnmente como la crisis económica mundial que comenzó en 2008 y fue originada en Estados Unidos, dejó un gran agujero en las arcas públicas de nuestro país, lo que supuso una notable caída de los ingresos públicos. Ante esta realidad, el Gobierno español aprobó diversas reformas fiscales con el fin de incrementar los ingresos públicos y, a su vez, conseguir la mayor reducción posible en el déficit público.

De hecho, muchas críticas de asesores, profesionales o empresarios que se han visto afectados tanto por la crisis como por las reformas introducidas en los distintos impuestos han hecho mella y los ciudadanos españoles se han visto obligados a comentar sobre ello, por lo que es inevitable no estar al tanto de la situación que nos rodea. Por tanto, con el propósito de poseer una mayor conocimiento al respecto, me parecía oportuno investigar y conocer algunas de las medidas adoptadas por el Gobierno para emerger de este gran agujero. Así, la elaboración de este trabajo será de gran motivación para obtener información sobre todo lo relacionado, y más concretamente sobre el Impuesto sobre Sociedades además de profundizar en cómo afectó en la recaudación del mismo la introducción de las modificaciones tributarias.

En este contexto, el objetivo de este TFG radica en analizar la evolución que ha experimentado la recaudación procedente del Impuesto sobre Sociedades en base a dos de las numerosas reformas introducidas. La primera de ellas hace referencia a la limitación en la

deducibilidad de los gastos financieros aplicada en 2012 y regulada en la nueva redacción del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) dada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo. La segunda reforma tributaria trata sobre la limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles citada en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Esta nueva norma es aplicable a aquellas entidades con periodos impositivos iniciados dentro de los años 2013 y 2014 y no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Para alcanzar el objetivo propuesto, se analizará la evolución de los ingresos recaudados a través del Impuesto sobre Sociedades en el período 2010–2013, el cual comprende los años 2012 y 2013 en los que se introdujeron las dos reformas a estudiar, respectivamente. De esta manera, podrá observarse lo recaudado justo antes de implantar las reformas así como el efecto que produjeron las mismas en los años en que se aplicaron. Gracias a los informes publicados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) podrán obtenerse todos los datos necesarios para la realización de gran parte del TFG.

Antes de comenzar a desarrollar el presente TFG, se detallará resumidamente la estructura que sigue el mismo. En primer lugar, después de esta pequeña introducción, se realiza una descripción del sistema tributario español explicando los tipos de figuras tributarias que lo componen, las clases y tipos de impuestos existentes y la recaudación derivada de los mismos, así como una breve explicación sobre la crisis fiscal en España, completando así todo ello el capítulo 2. Luego, el capítulo 3 ya se centra fundamentalmente en las características del Impuesto sobre Sociedades, en su estructura y funcionamiento. En el capítulo 4, se procede a desarrollar la metodología que se pretende seguir en este TFG, lo que implica justificar el objetivo del estudio, el horizonte temporal analizado así como las fuentes de información utilizadas. Dicho capítulo también comprende una explicación en profundidad sobre las dos reformas tributarias a analizar en el trabajo. No obstante, en el capítulo 5 se realiza un análisis cuantitativo sobre la recaudación de los ingresos procedentes del IS, el impacto de los cambios normativos, así como el efecto que ha provocado las dos reformas analizadas en la recaudación del impuesto.

Finalmente, en el último capítulo, se expresan las conclusiones obtenidas a partir de los datos analizados en el capítulo anterior, concluyendo, así, sobre los efectos que han tenido las dos reformas estudiadas en el Impuesto sobre Sociedades.

2. SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

2.1. Concepto genérico

El Sistema Impositivo Español está formado por una serie de ingresos tributarios sistematizados y actualizados en el ordenamiento judicial de un país o territorio concreto, los cuales son gestionados por la Administración Pública cuyo objetivo es adquirir ingresos designados a respaldar el gasto público de la población.

En otras palabras, *“la expresión <<sistema tributario>> hace referencia a un conjunto de tributos organizados de forma racional, lo que significa que se pueden reconducir a una serie de principios jurídicos y económicos comunes, sin perjuicio de que puedan existir contradicciones derivadas de diversos factores”* (Malvárez, L., Ramírez, S. y Sánchez, A.J., 2011, p. 21).

2.2. Principios fundamentales del Sistema Tributario Español

Un sistema impositivo debe ejecutarse teniendo en cuenta un conjunto de principios. En este sentido, la Constitución Española recoge que todos los españoles están obligados a atender el pago de sus tributos.

De esta forma, *“la LGT establece que la ordenación del sistema tributario se debe basar en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”* (Portillo, M.J., 2014, p. 30).

- **Principios de generalidad e igualdad:** implican que el deber sobre el cumplimiento del pago de tributos concierne a los ciudadanos por igual, no existiendo algún tipo de excepción.
- **Principio de capacidad económica:** quiere decir que los ciudadanos realizarán el pago tributario en función de la capacidad económica de cada uno de ellos a la hora de producir ingresos.
- **Principio de progresividad:** significa que las personas que posean mayor capacidad de hacer frente a sus pagos, deberán pagar en una proporción superior a aquellos que tengan una capacidad económica menor.
- **Principio de no confiscatoriedad:** implica que un ciudadano debe hacer frente al pago del impuesto no estando permitido que su renta o patrimonio sea superior a dicho impuesto.

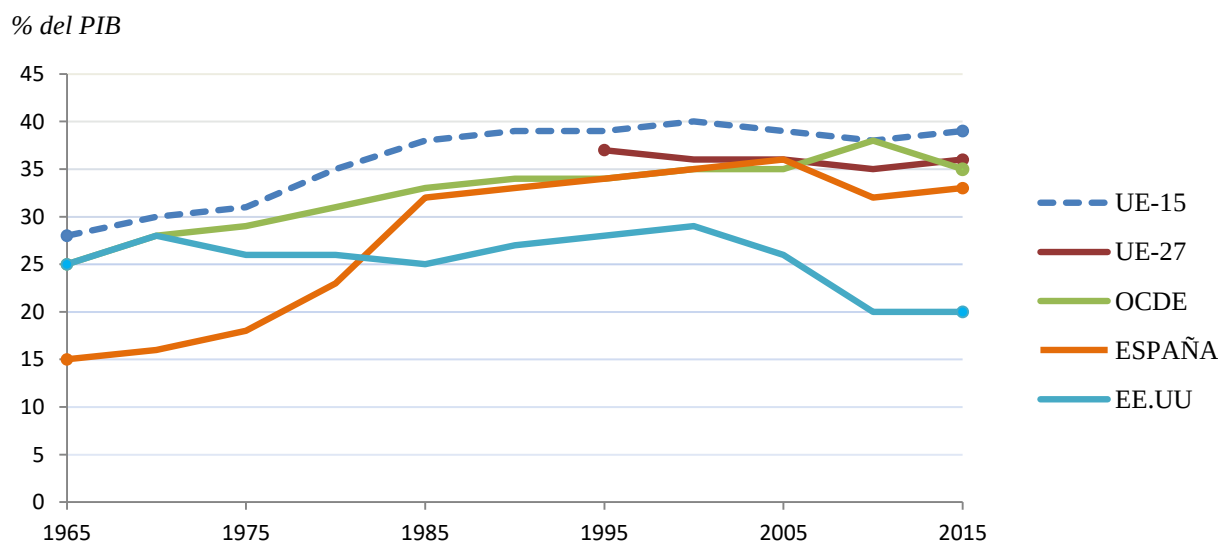
- **Principio de legalidad:** según la Constitución Española en su artículo 133, *“la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”*.

2.3. Un sistema impositivo más descentralizado

Un informe elaborado por el Banco de España sobre el sistema impositivo español y su capacidad tributaria afirma que España cuenta con unos de los sistemas más descentralizados de Europa en cuanto a capacidad normativa tributaria.

A través de un análisis de la evolución de los diferentes ingresos impositivos elaborado por el Banco de España se ha llegado a dicha afirmación (Gráfico 1).

Gráfico 1. Evolución de los ingresos impositivos



Fuente: Elaboración propia a partir del Banco de España / Eurostat y la OCDE (2015).

Según los informes, España cuenta con un 32,7% del Producto Interior Bruto (PIB), superando, entre otros, a Alemania con un 29,3% y Australia con un 18,7% del PIB. No obstante, de los 34 países que forman la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), España sólo queda por debajo de Canadá (49,4%), Suiza (39,4%), EE.UU (36,8%) y Suecia (35,7%) (Expansión, 2016).

El Banco de España establece que se pagan tributos sobre el capital más elevados que los pagados en la Unión Europea, siendo esto causado por la superioridad de la exigencia sobre la riqueza; por otra parte, la imposición que afecta a las rentas de las empresas (Impuesto de Sociedades) y del capital se encuentran en el mismo nivel que los demás de países de la UE (El País, 2015).

En conclusión, *"más del 40% de los impuestos son asignados o recibidos por las Administraciones territoriales (comunidades autónomas y corporaciones locales), el nivel más elevado de todos los países de la UE y muy por encima de la media que se sitúa en el 10%"* (El País, 2015).

2.4. Tributos: concepto, características y finalidad

El concepto de tributo se encuentra reflejado en el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria, en el que se recoge lo siguiente: *"Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública, como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos"* (Portillo, M.J., 2014, p. 28).

Tres características fundamentales que influyen en el concepto de tributo son su carácter coactivo, además de su carácter contributivo y pecuniario: por carácter coactivo se entiende que al ciudadano se le impone una obligación de forma unilateral por parte de entes públicos, sin que asista la voluntad del obligado; por otra parte, se dice que el tributo tiene carácter pecuniario puesto que la obligación tributaria normalmente se concreta en forma de dinero, aunque en ocasiones se permite el pago en especie, a través de bienes patrimoniales, no por ello tenga que significar la pérdida del carácter pecuniario sino que simplemente se trata de una deuda que se ha originado y se ha fijado en una suma de dinero. Por último, el carácter contributivo de los tributos hace alusión a que el tributo se destina a satisfacer las necesidades sociales al tratarse de un ingreso que financia el gasto público de los individuos (Pérez, F., 2011).

Los tributos pueden ser utilizados como herramientas de la política económica general, además de ocuparse de la actuación de los fundamentos recogidos en la Constitución (Portillo, M.J., 2014). Aunque, como principal finalidad de los mismos destaca la obtención de ingresos para respaldar y sustentar el gasto público, también pueden destinarse a complacer otros fines públicos como, por ejemplo, favorecer la creación y aumento de empleo o empujar el crecimiento económico.

Por último señalar que *"los miembros de la comunidad política soportan las cargas tributarias y reciben los beneficios de la actividad estatal"* (Ferreiro, J.J. y Sartorio, S., 2004, p. 550). Es decir, los individuos reciben una serie de beneficios originados por las actuaciones del Estado a cambio de los tributos que pagan.

2.4.1. Categorías tributarias

Los tributos pueden agruparse en tres categorías, las cuales se asientan bajo un concepto que sirve como elemento distintivo de las mismas, conocido como hecho imponible (Albi, E., Paredes, R., y Rodríguez, J.A., 2013). El hecho imponible es lo que obliga a los individuos a realizar el pago de sus tributos según la normativa legal vigente.

La clasificación de los tributos aparece recogida en el artículo 2.2 de la Ley General Tributaria (LGT), que expresa lo siguiente: *“los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos”*.

Tasa: la Ley General Tributaria (LGT) afirma que son *“los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”* (Pérez, F., 2011, p. 46).

Dicho de otro modo, las tasas son tributos que se pagan porque el individuo utiliza un bien público para su beneficio privado, o bien porque los individuos reciben servicios por parte de la administración (algunos ejemplos de tasas son las pagadas para presentarse al examen de permiso de conducir o cuando se renueva el DNI). Luego, es necesario saber diferenciar los precios públicos de las tasas, puesto que éstos no son considerados tributos al ser voluntarios y no obligatorios como lo son las tasas, sino más bien se definen como el pago por un bien o servicio que presta la administración pública en el que también incide el sector privado.

Se puede concluir que cuando el Estado trata de complacer una necesidad común a través de una actividad encargada de ofrecer prestaciones individualizadas a sujetos concretos, hace pagar a los mismos un tributo, entonces es cuando el tributo en sí ha de incluirse dentro de las denominadas tasas (Ferreiro J.J. y Sartorio. S., 2004).

Contribución especial: la LGT expresa que son *“aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”* (Pérez, F., 2011, p. 50).

Dos de las características que distinguen el concepto de contribución especial son las señaladas a continuación (Albi, E. et al., 2013):

- Una actividad pública basada en realizar una obra o establecer un servicio, lo que se traduce en un gasto de inversión.
- Un beneficio derivado de dicha actividad pública o gasto de inversión destinado directamente a un grupo de personas, independientemente de que pueda beneficiar también de manera indirecta al conjunto de la sociedad. Dicho beneficio solo se establece de forma jurídica y no de forma material, lo que quiere decir que es poco relevante que el obligado vea aumentado su patrimonio y, por tanto, su capacidad de pago.

De manera genérica, esta figura tributaria nace como consecuencia de los beneficios individuales de la demanda real. Así, se ha de tener en cuenta como condición a la hora de pagar una contribución que el sujeto obtenga una ventaja en cuanto a su patrimonio (por ejemplo, el aumento del valor de un inmueble) o con respecto a su nivel de vida.

Las contribuciones especiales se instauran más en entornos municipales puesto que los gastos en obras públicas o establecimiento de servicios públicos son más elevados que las que realizan el resto de administraciones.

Algunos ejemplos propios de contribuciones especiales son las obras de pavimentación o las obras de desagües de alcantarillado.

Impuesto: la LGT define el impuesto de la siguiente manera: “*son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*” (Pérez, F., 2011, p. 51). Según Pérez, este concepto propuesto por la LGT puede empujar a pensar que las demás figuras tributarias (haciendo referencia a las mencionadas anteriormente) pueden exigirse con contraprestación lo que sería un error puesto que, como ya se indicó en las características de los tributos, son prestaciones impuestas o coactivas de forma unilateral.

Una definición más precisa es la de Menéndez, A. (2007, p. 155) en la cual afirma que el impuesto es “*una obligación legal y pecuniaria establecida a favor de un ente público en régimen de derecho público, cuyo deudor manifiesta una capacidad económica caracterizada negativamente por la ausencia de actuación administrativa y positivamente por gravar su renta, patrimonio o consumo*”. En definitiva, los impuestos son tributos que exigen el pago de los ciudadanos sin una contraprestación definida con el propósito de satisfacer necesidades sociales.

Desde una perspectiva recaudatoria, los impuestos son la figura de tributo de mayor relevancia, ya que son los principales recursos que requiere el sector público para realizar sus funciones, entre ellas, compensar los gastos en los que incurre el Estado.

2.4.2. Diferencias entre tasas, contribuciones especiales e impuestos

Después de explicar la definición de cada una de las formas de tributo y sus características, puede observarse que son tres elementos completamente distintos, por lo que resaltan diferencias notables existentes entre ellos.

Una de las grandes diferencias a destacar es que el pago de impuestos y contribuciones se exige de forma obligatoria, en cambio la tasa es el pago voluntario de aquellos que reciben algo a cambio por parte de una institución pública como, por ejemplo, aquellos alumnos que voluntariamente se matriculen en una universidad pública tendrán que pagar una serie de tasas. Luego, las contribuciones son pagos obligatorios resultantes de recibir a cambio un servicio concreto como puede ser la limpieza de calles o recogida de basura, por lo tanto es un pago que tienen que sufragar obligatoriamente todos los ciudadanos. Finalmente, la mayor cantidad de dinero que se paga a la administración pública proviene de los impuestos que son pagos obligatorios al igual que las contribuciones, con la diferencia de que el pago de éstos no ofrece a cambio ningún servicio concreto, es decir, en los impuestos no se realiza el pago a partir de un concepto que nosotros recibamos, sino que por lo general con estos impuestos se paga la educación, construcción de carreteras y hospitales.

En cuanto a la capacidad económica del contribuyente, los impuestos y las contribuciones son establecidos en relación de aquella que dispongan cada uno de los obligados y, por el contrario, en las tasas, dependiendo del servicio que se ofrezca, el importe será el mismo para todos los contribuyentes sin tener en cuenta su capacidad económica.

Por último, el principio de legalidad no llega a aplicarse rígidamente en las tasas, a diferencia de las contribuciones y los impuestos, por el simple motivo de que éstas son las que tienen el objetivo de establecer el valor de la prestación.

2.4.3. Recaudación derivada de los ingresos tributarios

Como ya se ha explicado, las tres categorías tributarias existentes son las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos. Ahora se podrá observar en la tabla 1 el importe que recauda cada una de estas formas tributarias, viéndose así lo que contribuyen al conjunto de ingresos no financieros totales del Estado.

A través del Informe Anual de Recaudación Tributaria publicado cada año por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) se han obtenido los datos cuantitativos necesarios para llevar a cabo el análisis de la recaudación procedente de los ingresos tributarios. Los datos que se muestran a continuación son los recogidos del Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2015 dado que son los últimos disponibles.

Tabla 1. Ingresos no financieros totales (millones de euros)

	2011	2012	2013	2014	2015	Tasas de variación (%)				
						11	12	13	14	15
Imptos. directos y cotiz. Sociales	89.641	96.139	94.026	95.596	97.789	3,1	7,2	-2,2	-1,7	2,3
Impuestos indirectos	71.250	71.594	73.725	78.233	82.726	-0,9	0,5	3,0	6,1	5,7
Tasas y otros ingresos	4.418	8.238	7.186	11.504	17.411	-30,9	86,4	-12,8	60,1	51,3
Transferencias corrientes	4.220	32.113	8.688	13.859	10.948	-19,5	-	-	59,5	-21,0
Ingresos patrimoniales	7.001	6.653	6.685	6.277	8.368	93,5	-5,0	0,5	-6,1	33,3
Enajenación invers. Reales	165	137	296	133	185	24,7	-17,0	116,0	-54,9	38,5
Transferencias de capital	482	671	390	341	563	-31,7	39,3	-41,9	-12,7	65,2
INGRESOS NO FINANCIEROS TOTALES	177.177	215.545	190.997	205.943	217.989	1,3	-	-	7,8	5,8

Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2015a).

La totalidad de ingresos no financieros se eleva a 217.989 millones de euros en 2015, proviniendo dicho resultado de la suma de impuestos directos y cotizaciones a la Seguridad Social, impuestos indirectos, tasas y otros ingresos, ingresos patrimoniales, enajenación de inversiones reales y transferencias corrientes y de capital.

Por un lado, se han recaudado 97.789 millones de euros de impuestos directos y cotizaciones sociales en 2015, siendo en términos relativos el 44,86% del total de ingresos no financieros; mientras tanto, los impuestos indirectos han ascendido a un total de 82.726 millones de euros, lo que significa un 37,95% del total de ingresos no financieros.

Por otro lado, las tasas y otros ingresos suponen un total de 17.411 millones de euros (7,98% del total). Finalmente, los demás ingresos no financieros han recaudado la suma de 20.064 millones de euros, un 9,2% del total.

En este caso se puede comprobar que se ha obtenido una mayor recaudación de los impuestos tanto directos como indirectos (sumando entre ambos una cifra de 180.515 millones de euros respecto del total de 217.989 millones de euros de ingresos no financieros en 2015), considerándolos así como la principal fuente de ingresos del Estado de la que más recaudación adquiere.

2.5. Impuestos

2.5.1. Clasificación de los impuestos

Principalmente, los impuestos se clasifican en directos e indirectos, aunque existe otra serie de clasificaciones de los mismos que se irá viendo a continuación de forma más detallada (Portillo, M.J., 2014).

A. *Impuestos directos e indirectos*, en función de la clasificación presupuestaria:

En los *impuestos directos*, se grava sobre el incremento patrimonial del contribuyente, ya sea por añadir elementos nuevos al patrimonio o bien por aumentos de valor en los bienes que ya se poseen.

Luego, los *impuestos indirectos* se imponen por el consumo de algo, es decir, gravan la capacidad de pago que se manifiesta en el consumo del patrimonio o renta.

Los impuestos directos más usuales son el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS), el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). En cuando a los indirectos destacan el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y los Impuestos Especiales (IIEE).

B. *Personales y de producto o reales*, haciendo referencia al hecho imponible:

Los *impuestos personales* son aquellos en los que el hecho imponible se establece en relación a una persona concreta, es decir, gravan el conjunto de las rentas de cada contribuyente teniendo en cuenta sus circunstancias familiares y personales. En el caso contrario, los demás impuestos se consideran *reales*, es decir, aquellos que no tienen en cuenta la situación personal del contribuyente. Éstos gravan manifestaciones de la riqueza separando la capacidad económica de la persona.

De acuerdo con esto, el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas sería personal puesto que cada persona física que genera rentas le corresponde una obligación sobre lo que ha obtenido

en el transcurso de un año. En cambio, tiene carácter real el Impuesto sobre Bienes Inmuebles diferenciándose del anterior en que una misma persona será deudor de diferentes IBIs en cada periodo (Pérez, F., 2011). Otros ejemplos de impuestos personales son el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones, siendo todos los demás considerados como reales.

C. *Subjetivos y objetivos*, en relación a la cuantificación de la deuda:

Los *impuestos subjetivos* se configuran teniendo en cuenta las circunstancias personales, normalmente familiares, del sujeto pasivo para, de esta manera, determinar el valor del impuesto. Por el contrario, son *objetivos* aquellos en los que no se tienen en cuenta las circunstancias personales del obligado para establecer el importe de la deuda, por lo que consecuentemente también se prescindirán de las mismas para fijar la base, el tipo de gravamen y las deducciones.

En líneas generales, los subjetivos son impuestos personales que recaen sobre personas físicas, y los objetivos son aquellos impuestos personales que se gravan sobre personas jurídicas, además de los llamados impuestos reales.

Un ejemplo de impuesto subjetivo es el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas puesto que se puede reducir algunas cantidades de la base imponible por el hecho de tener hijos. Como impuestos objetivos destacan el Impuesto de Sociedades, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre el Valor Añadido.

D. *Impuestos periódicos e instantáneos*, según el elemento temporal del hecho imponible:

En los *impuestos periódicos*, se hace alusión al hecho imponible cuando se da en una situación que se prolonga en el tiempo de modo permanente o indefinido, o también cuando se realiza de manera gradual o progresiva. Por ejemplo, en el primer caso destaca la posesión de un inmueble cuyo hecho imponible proviene del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, y en cuanto al hecho imponible realizado de manera progresiva se hará mención a los rendimientos periódicos percibidos del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, en cuyo caso el legislador establece que el 31 de diciembre de cada año se devengará dicho impuesto, por lo tanto la renta obtenida a partir del 1 de enero del próximo año conllevará a una liquidación del impuesto.

Por otro lado, en los *impuestos instantáneos*, el hecho imponible se produce en un momento determinado, es decir, se agota con su propia realización. En este caso, sería instantáneo el

Impuesto de Sucesiones en el que el hecho imponible se basa en adquirir bienes por herencia o legado.

Aun así, se puede añadir una tercera clase de este tipo de impuestos, en la que no sólo aparecen los impuestos periódicos, sino también los instantáneos que se aplican mediante una declaración periódica de manera repetida. Por ejemplo, el Impuesto sobre el Valor Añadido se declara y se paga de forma trimestral, por lo que la declaración se hace periódicamente, pero se declara incluyendo todos los IVA del trimestre (Pérez, F., 2011).

2.5.2. Tipos de impuestos

Entre los impuestos más comunes que componen el sistema impositivo español destacan los siguientes:

2.5.2.1. Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF)

El IRPF es una de las partes clave del sistema fiscal español, el cual grava la renta de aquellas personas físicas que residen en España a la vez que se encarga de cumplir los principios de igualdad, generalidad y progresividad (Portillo, M.J., 2014).

Las características que presenta dicho impuesto son las destacadas a continuación: en primer lugar, es *directo* puesto que grava una declaración directa de la capacidad económica de cada individuo; es *personal*, lo que quiere decir que el impuesto se exige haciendo referencia a una persona determinada; tiene *carácter subjetivo*, ya que para establecer la deuda tributaria se tiene en cuenta las características personales del obligado al pago; es *progresivo*, es decir, cuanto más dinero gana una persona, el porcentaje por el que tributa por este impuesto será mayor; por último, tiene *carácter periódico*, lo que conlleva a delimitar periodos de manera fraccionada reproduciéndose el hecho imponible a lo largo del tiempo (Malvárez, L. et al., 2011).

El objeto del impuesto está establecido por la renta del contribuyente formada por la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta establecida por la ley, indistintamente del lugar donde se realicen y de la residencia del pagador. El hecho imponible es la renta que obtiene el contribuyente, estando compuesta la misma por el trabajo, el capital (mobiliario e inmobiliario), las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de rentas establecidas por la normativa (Portillo, M.J., 2014).

2.5.2.2. Impuesto sobre Sociedades (IS)

El IS es un impuesto directo, personal y proporcional que grava los beneficios que obtienen las personas jurídicas durante cada ejercicio, al contrario que el IRPF que grava las rentas obtenidas por personas físicas, pudiendo estar también sujetos al impuesto otros entes sin personalidad jurídica. Además, es periódico puesto que el período impositivo se establece en función del ciclo económico de la empresa, fijándose un límite máximo de 12 meses (Pérez, F., 2011).

En este impuesto, la base imponible resulta de la diferencia entre ingresos y gastos de la entidad, aplicándose para su cálculo el método de estimación directa que consiste en corregir los aumentos o disminuciones que correspondan por la diferencia que haya entre la normativa contable y la fiscal (Malvárez, L. et al., 2011).

Más adelante, en un apartado posterior, se profundizará en una explicación más detallada del Impuesto sobre Sociedades.

2.5.2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

El ISD se trata de un impuesto directo, personal y subjetivo que grava los aumentos de patrimonio que las personas físicas obtengan a título lucrativo, independientemente de que sean residentes o no en territorio español (Malvárez, L. et al., 2011). A diferencia de los dos anteriores (IRPF e IS), el ISD es instantáneo, y no periódico, puesto que el hecho imponible se realiza en un momento determinado en el tiempo de forma esporádica.

Luego, la base imponible de este impuesto se calcula a través del régimen de estimación directa y está formada por el valor neto de bienes y derechos en las transmisiones *mortis causa*, por el valor neto de bienes y derechos obtenidos en las donaciones y transmisiones *inter vivos* equiparables y, por último, por las cantidades que percibe el beneficiario con los seguros de vida (Portillo, M.J., 2014).

2.5.2.4. Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

Es un impuesto directo y personal con la particularidad de que grava el patrimonio neto de las personas físicas, el cual se entiende como los bienes y derechos del sujeto pasivo deducidos de cargas, además de gravar las deudas personales a las que debe responder el individuo (Portillo, M.J., 2014).

Ha de señalarse que en 2008 se suprimió la necesidad de contribuir con el Impuesto sobre el Patrimonio debido a su incapacidad para conseguir eficazmente los objetivos propuestos. Sin embargo, debido a la crisis económica, se volvió a gravar dicho impuesto con el fin de conseguir una recaudación complementaria, de forma temporal para los años 2011 y 2012, aunque en los próximos ejercicios se ha ido aplazando hasta 2016, con la posibilidad de suprimirse de nuevo en el año 2017 (AEAT, 2014).

2.5.2.5. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

El IVA es un impuesto, a diferencia de los anteriores, de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo, y que se encarga de gravar las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, además de las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes (Portillo, M.J., 2014).

A continuación, se van a especificar con más detalle las tres modalidades de IVA. Primeramente, las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que se realizan en el territorio de aplicación del impuesto, son gravadas mediante la categoría “*Operaciones interiores*”. En segundo lugar, por la modalidad “*Importaciones*” se grava la entrada sólo de bienes (no de servicios) desde países terceros a Estados de la Unión Europea. Por último, las entregas de bienes efectuadas por empresarios, que se ubican en otro Estado miembro, siendo éste siempre territorio del impuesto, son gravadas a través de las llamadas “*Adquisiciones intracomunitarias*” (Malvárez, L. et al., 2011).

2.5.3. Recaudación derivada de los impuestos

Los impuestos son la primordial fuente de financiación de los Presupuestos Generales de las Administraciones Públicas. Por tanto, es necesario realizar un desglose de los mismos y explicar las variaciones producidas en la recaudación fiscal de los últimos años.

El presente subapartado consiste en analizar los ingresos procedentes de los impuestos devengados con el fin de comprobar cuál o cuáles han recaudado más en el período 2011–2015, siendo los datos provisionales para 2014 y 2015 (Tabla 2). Para llevar a cabo este análisis, se han extraído datos cuantitativos procedentes del Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2015 de la AEAT, puesto que es el último informe disponible actualmente en la Agencia Tributaria.

Tabla 2. Ingresos procedentes de impuestos devengados (millones de euros)

	2011	2012	2013	2014	2015	Tasas de variación (%)				
						11	12	13	14	15
1. Renta de Personas Físicas	68.384	69.038	69.444	70.795	68.188	2,2	1,0	0,6	1,9	-3,7
2. Sociedades (a+b+c)	13.123	15.138	16.037	18.793	19.414	-10,7	15,4	5,9	17,2	3,3
a. Retenciones del Capital	4.334	4.224	3.586	3.525	3.321	10,5	-2,5	-15,1	-1,7	-5,8
b. Pagos fraccionados	9.561	13.585	16.344	17.687	18.630	-7,4	42,1	20,3	8,2	5,3
c. Cuota diferencial devengada	-209	-2.565	-3.278	-1.800	-1.918					
3. Renta de No Residentes	2.051	1.623	1.489	1.875	1.913	-13,9	-20,9	-8,2	25,9	2,1
4. Impuestos directos (1+2+3)	83.558	85.799	86.970	91.463	89.515	-0,5	2,7	1,4	5,2	-2,1
5. IVA	51.337	52.113	56.622	59.360	62.831	-1,6	1,5	8,7	4,8	5,8
6. Impuestos Especiales (b+c+d+e+f+g)	18.990	18.131	19.148	19.191	19.614	-4,7	-4,5	5,6	0,2	2,2
a. Alcohol y bebidas derivadas	789	715	746	775	781	-4,7	-9,3	4,2	3,9	0,8
b. Cerveza	297	299	298	310	318	0,7	0,6	0,0	3,7	2,7
c. Productos intermedios	18	17	17	19	19	-0,8	-4,7	0,4	8,8	4,3
d. Hidrocarburos	9.152	8.370	9.949	9.857	10.257	-7,0	-8,5	18,9	-0,9	4,1
e. Labores del tabaco	7.318	7.229	6.468	6.590	6.565	-3,3	-1,2	-10,5	1,9	-0,4
f. Carbón			234	269	299				15,1	11,2
g. Electricidad	1.416	1.500	1.437	1.372	1.375	3,3	6,0	-4,2	-4,5	0,2
7. Tráfico exterior	1.522	1.411	1.309	1.539	1.784	-1,6	-7,3	-7,2	17,5	16,0
8. Primas de seguro	1.422	1.371	1.326	1.317	1.359	-0,8	-3,6	-3,3	-0,7	3,2
9. Tasas tributarias	688	747	822	790	1.233	-10,9	8,5	10,1	-3,8	56,0
10. Otros ingresos	134	1.432	2.357	2.048	2.258	11,9		64,6	-13,1	10,3
11. Imptos. indirectos (5+6+7+8+9+10)	74.094	75.205	81.584	84.245	89.079	-2,5	1,5	8,5	3,3	5,7
TOTAL IMPUESTOS (4+11)	157.652	161.004	168.554	175.707	178.595	-1,4	2,1	4,7	4,2	1,6

Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2015a).

El total de ingresos por impuestos recaudado en 2015 fue de 178.595 millones de euros, originándose un ligero ascenso del 1,6% con respecto a 2014 (175.707 M€). Dicho total proviene de la suma de 89.515 millones de euros recaudados de los impuestos directos y 89.079 millones de euros procedentes de los impuestos indirectos.

Más concretamente, el IRPF (un impuesto muy significativo) es el que posee un mayor volumen de ingresos en 2015 de 68.188 millones de euros, aunque sufrió una ligera caída del 3,7% respecto del ejercicio anterior. El segundo impuesto más importante después del IRPF es el IVA que subió un 5,8% con una recaudación de 62.831 millones de euros.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades se produjo una subida del 3,3% en 2015 con una recaudación de 19.414 millones de euros. Dentro del IS, las retenciones sujetas al capital sufrieron una disminución del 5,8% en 2015. Sin embargo, los pagos fraccionados crecieron un 5,3%, lo cual en parte explica el incremento del impuesto.

Por último, junto con el IS, los Impuestos Especiales han recaudado una cifra inferior a la de los otros impuestos, siendo ésta de 19.614 millones de euros habiendo aumentado en un 2,2% en 2015 respecto al año anterior.

Haciendo hincapié en el Impuesto sobre Sociedades, el presente trabajo está centrado en los aspectos más relevantes de este impuesto, como son algunas de las reformas tributarias por las que se ha visto afectado el impuesto, las cuales serán estudiadas en un epígrafe posterior.

2.6. La crisis fiscal en España

España ha sufrido en 2007 una importante crisis bancaria, fiscal y financiera provocada por la burbuja inmobiliaria y por una crisis financiera internacional. Como ya se sabe, las consecuencias originadas por la crisis han sido la elevada tasa de paro, el endeudamiento tanto público como privado además de un sector financiero perjudicado. Este apartado se centrará especialmente en la parte fiscal de la crisis y en el proceso de consolidación fiscal que se ha llevado a cabo con el objetivo de reducir el déficit.

En el período 2007-2011, los ingresos se redujeron en 5,4 puntos porcentuales de Producto Interior Bruto (PIB) que comparado con el resto de países de la zona del euro, España es el país que más ha reducido sus ingresos. No obstante, en comparación con los gastos, en España se han incrementado mucho más que en los demás países europeos, siendo de 7 puntos la subida de los gastos. En definitiva, nuestro país presentaba en 2007 un superávit de un 2% pasando en 2009 a un déficit del 11% (Conde-Ruiz, J.I., Marín, C., 2012).

Los ingresos en España han llegado a reducirse tanto porque el sistema impositivo español ha estado recaudando ingresos extraordinarios derivados de la burbuja inmobiliaria. Esto es así por el auge inmobiliario vivido en España poco antes de la crisis que provocó un aumento de la demanda de viviendas dando lugar a un ascenso del precio de las mismas. Al crecer las

operaciones de compra-venta de viviendas, se produjo un aumento en la recaudación a través del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos (ITP y AJD) y del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Así, el Gobierno español estuvo recibiendo altos ingresos durante el funcionamiento de la burbuja inmobiliaria; pero, cuando desapareció la misma, se originó un descenso en la recaudación del IVA e ITP y AJD de 3 puntos porcentuales de PIB. Luego, tanto las empresas de construcción como las entidades bancarias también obtuvieron altos beneficios durante el auge inmobiliario, causando así una subida en la recaudación del Impuesto sobre Sociedades. En este caso, con la desaparición de la burbuja inmobiliaria, los ingresos del IS descendieron en 2,5 puntos de PIB. Por otra parte, hubo un déficit por cuenta corriente que supuso más de 10 puntos de PIB que ocasionó también ingresos extraordinarios, lo que significaba que se consumían más bienes y servicios de los que se producían; por tanto, al desaparecer el “boom” inmobiliario, los ingresos por IVA procedentes de este exceso también cayeron. Por lo citado anteriormente, se puede decir que España recibió ingresos bastante inflados antes del estallido de la burbuja inmobiliaria, lo cual hizo que en 2009 pasaran a unos niveles muy bajos (10 puntos de PIB por debajo de la media europea). En cuanto a la subida de los gastos en 7 puntos porcentuales de PIB ha sido debido por el gasto aumentado en desempleo y pensiones y por el crecimiento del salario dentro del sector público (Conde-Ruiz, J.I., Marín, C., 2012).

Desde el inicio de la crisis se distinguen dos fases bien diferenciadas: una primera fase denominada “expansión fiscal” que transcurrió de 2008 a 2009, y una segunda llamada “consolidación fiscal” originada en 2010 hasta la actualidad (Conde-Ruiz, J.I., Marín, C., 2012).

- ❖ Primera fase: expansión fiscal. En los comienzos de la crisis, los países de la UE establecieron medidas fiscales expansivas para combatir la crisis. Con respecto a España, las medidas expansivas aplicadas conllevaron a una disminución de los ingresos en 3 puntos de PIB y una subida en los gastos en 1 punto. En referencia a los ingresos, la reducción de impuestos fue debida a reformas en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF, además de la eliminación de 400 euros en este último impuesto y a la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Esta bajada de impuestos implicó 1,8 puntos de PIB que sumados a los 1,2 puntos de PIB derivados de las medidas introducidas para incrementar la liquidez daba como resultado los 3 puntos de PIB en la reducción de ingresos. Estas últimas medidas consistían en el adelantamiento del cobro por la adquisición de viviendas para las personas físicas y las devoluciones al

mes de IVA para las personas jurídicas. Por último, en cuanto a los gastos, se introdujeron dos fondos para activar la economía, uno para incrementar la inversión local pública y otro con partidas para sectores importantes como el del automóvil.

- ❖ *Segunda fase: consolidación fiscal.* A comienzos de 2010, los países de la eurozona empezaron a soportar los efectos de sus inestabilidades fiscales debido al estallido de la crisis griega. No obstante, el Gobierno español impulsó un proceso de consolidación fiscal a través del “Procedimiento de Déficit Excesivo Abierto” consiguiendo, así, disminuir el déficit en 4 puntos porcentuales de PIB hasta el 7% en 2012.

El proceso de consolidación fiscal de 2009 a 2012 se efectuó mediante la disminución de gastos con una repartición del 70 al 30% entre gastos e ingresos. En primer lugar, los ingresos crecieron 2 puntos de PIB como resultado a las subidas de impuestos que se han llevado cabo como, por ejemplo, el aumento del IVA del 16% al 21% (tipo general) y del 6 al 10% (tipo reducido), la subida de los impuestos especiales, además del incremento en los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades. Debido a la subida de impuestos se recaudó 2,4 puntos de PIB. Por otra parte, con respecto a los gastos, se logró disminuir el déficit en 3 puntos de PIB, siendo el gasto en Inversión Pública de los más reducidos. También se produjo una caída en los costes de Remuneración de Asalariados debido a la aplicación de medidas como la eliminación de la paga extra, la ampliación de la jornada laboral y la disminución del 5% de los salarios. En definitiva, el proceso de consolidación fiscal (2010-2012) tuvo éxito en 4 puntos de PIB.

Para el proceso de consolidación fiscal de 2013 a 2016, España se propuso a disminuir su déficit por debajo del 3% para 2016. Después de cerrar 2012 con un déficit del 7%, se debe lograr reducir el déficit en 4 puntos de PIB para cerrar el año 2016 con un PIB inferior al 3%. En estos últimos cuatro años, el Gobierno ha seguido recortando, sobretodo, en los gastos. El descenso en gastos se ha manifestado en las compras de bienes y servicios (especialmente gastos en sanidad y educación), y también en los gastos de Remuneración de Asalariados. Además, han llegado a reducirse las transferencias sociales en especie que comprenden los gastos en sanidad, en educación y protección social reduciéndose en 0,6 puntos porcentuales de PIB. Luego, los gastos en inversión han seguido bajando hasta sobrepasar 1 punto porcentual de PIB y en cuanto a los ingresos han ascendido en 1,7 puntos de PIB. Se han aprobado ciertas medidas como el incremento de impuestos sobre bebidas alcohólicas y tabaco y otras medidas en el Impuesto sobre Sociedades como, por ejemplo, la aplicación

como gasto no deducible de las pérdidas por deterioro de la cartera de valores y rentas negativas en el extranjero (Conde-Ruiz, J.I., Marín, C., 2012).

Puede decirse que España no cumplió con su propósito de reducir el déficit tanto en 2014 como en 2015, especialmente, en éste último debido al gran desajuste que se produjo, ya que las Administraciones Públicas tendrían que haber concluido con un desequilibrio similar al 4,2% del PIB y, en su lugar, cerraron 2015 con una inestabilidad del 5%. Este hecho fue causado, entre otras razones, porque el Partido Popular bajó dos veces el IRPF y devolvió a los trabajadores públicos las pagas extraordinarias eliminadas en 2012. De esta forma, se volvió a gastar en mayor proporción de lo que se ingresaba y el agujero presupuestario que afectaba a España ha crecido cada vez más. Por esta razón, la Comisión Europea se planteó sancionar a nuestro país, viéndose España obligada a acordar con la Comisión una nueva fecha límite con el fin de lograr el cumplimiento de sus intenciones de reducir el déficit. No obstante, según el acuerdo con Bruselas, España ha de disminuir su déficit hasta un 3,7% en 2016 y un 2,9% del PIB en 2017 (Rallo, J.R., 2016).

Para concluir, según El País (2017), España ha superado con creces el objetivo de déficit público comprometido con la Comisión Europea para el año 2016, alcanzando una reducción de déficit del 4,3% del PIB.

3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades (IS) viene recogido en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, la cual expresa que la fiscalidad directa que desarrollan las personas jurídicas en su actividad económica queda reflejada en el IS (LIS, 2014).

El Impuesto sobre Sociedades compone un pilar fundamental dentro de la imposición directa en nuestro país junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ambos impuestos forman parte del principio que establece la Constitución Española en su artículo 31: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”* (LIS, 2014).

No obstante, fue la Ley 43/1995 de 27 de diciembre la que fijó las normas básicas de la presente estructura del Impuesto sobre Sociedades. Dicha estructura está inculcada en los principios de *neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad* (LIS, 2014).

Con posterioridad, fue aprobado el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con el propósito de conseguir mayor claridad en el sistema impositivo y desarrollar una mejoría en la seguridad jurídica (LIS, 2014).

Previamente se explicará, a continuación, todo lo relacionado sobre el funcionamiento general del IS y la estructura del mismo, así como su naturaleza y su ámbito de aplicación, además del hecho imponible, el sujeto pasivo, el periodo impositivo y el devengo del impuesto.

3.1. Naturaleza del impuesto

El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto directo y de naturaleza personal que se encarga de gravar la renta global de las personas jurídicas de acuerdo con las reglas de la LIS, además de la renta de otros entes sin personalidad jurídica, a los que la LIS califica como sujetos pasivos que residen en España (Albi, E.; Paredes, R.; Rodríguez, J.A., 2012).

El IS se caracteriza por una serie de atributos descritos a continuación (Borrás, F.; Navarro, J.V., 2014):

- Es **directo**, ya que grava la renta como una manifestación directa de la capacidad de pago del contribuyente; además, en un sentido más formal, este impuesto pertenece a la

clasificación presupuestaria de los impuestos directos dentro de los diferentes ingresos impositivos.

- Es **personal**, debido a que el hecho imponible se define considerando la capacidad económica de cada sujeto pasivo pudiendo manifestarse en la presencia de un beneficio contable-fiscal o en la renta neta del ejercicio.
- Es **proporcional**, puesto que independientemente del nivel de renta, el tipo impositivo es fijo (cuando la base imponible incrementa, la cuota también incrementa proporcionalmente).
- Es **periódico**, porque es un impuesto que se devenga de forma anual, de manera que grava al sujeto pasivo en cada ejercicio económico. Es decir, se establecen cortes temporales llamados “periodos impositivos”, a través de los cuales el contribuyente está obligado a efectuar su correspondiente autoliquidación con Hacienda Pública.
- Es **sintético**, ya que la base imponible es determinada en su conjunto y el rendimiento neto se calcula deduciendo los ingresos totales de los gastos totales deducibles.

3.2. Ámbito de aplicación espacial

El IS se aplica en todo el territorio español, entendiéndose por éste la Península, Baleares, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, además se extiende a las *“zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional”* (Art. 2, TRLIS, 2004).

Si bien, existen zonas donde no se establece la ley estatal como son Navarra y el País Vasco, aplicándose en las mismas regímenes tributarios Forales (Art. 2, TRLIS, 2004).

3.3. Hecho imponible

El artículo 4 del Texto Refundido de la LIS afirma que el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades está constituido por la renta que obtiene el sujeto pasivo dentro del periodo impositivo, indistintamente de su origen o fuente.

Dos supuestos que establece dicho artículo para expresar lo que se entiende por “obtención de renta” son los indicados a continuación (Borrás, F.; Navarro, J.V., 2014):

- En primer lugar, dentro del régimen especial de asociaciones españolas y europeas, y uniones temporales de empresas, se da el caso de obtención de renta cuando se somete

al contribuyente a la imputación de las bases imponibles, o de ganancias o pérdidas, de las entidades impuestas a este régimen.

- Por otra parte, la obtención de renta también se manifiesta cuando se incluye en la base imponible las rentas positivas que obtengan las entidades no residentes dentro del régimen de transparencia fiscal internacional.

El artículo 5 de la TRLIS señala que con respecto a las cesiones de bienes y derechos en sus distintas particularidades, éstas serán retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario; entendiéndose por “valor de mercado” aquel que haya sido acordado entre partes independientes en condiciones normales de mercado.

3.4. Sujeto pasivo

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre sociedades serán, por normal general, aquellas entidades con personalidad jurídica (excepto las sociedades civiles, excluyéndose de éstas la Sociedad Agraria de Transformación que sí es considerada como sujeto pasivo) siempre que tengan su residencia en territorio español (Art. 7, TRLIS, 2004).

Además, la TRLIS otorga la condición de sujetos pasivos a las siguientes entidades sin personalidad jurídica: las uniones temporales de empresas, las comunidades titulares de montes vecinales, los fondos de capital-riesgo, de regulación de mercado hipotecario, de pensiones, de titulación de activos, de titulación hipotecaria, de inversión y de garantía de inversiones (Albi., E. et al., 2012).

Cabe señalar que las entidades residentes están gravadas por el total de la renta obtenida, independientemente de donde se hubiese producido y sea cual sea el lugar donde resida el obligado al pago.

3.5. Período impositivo y devengo del impuesto

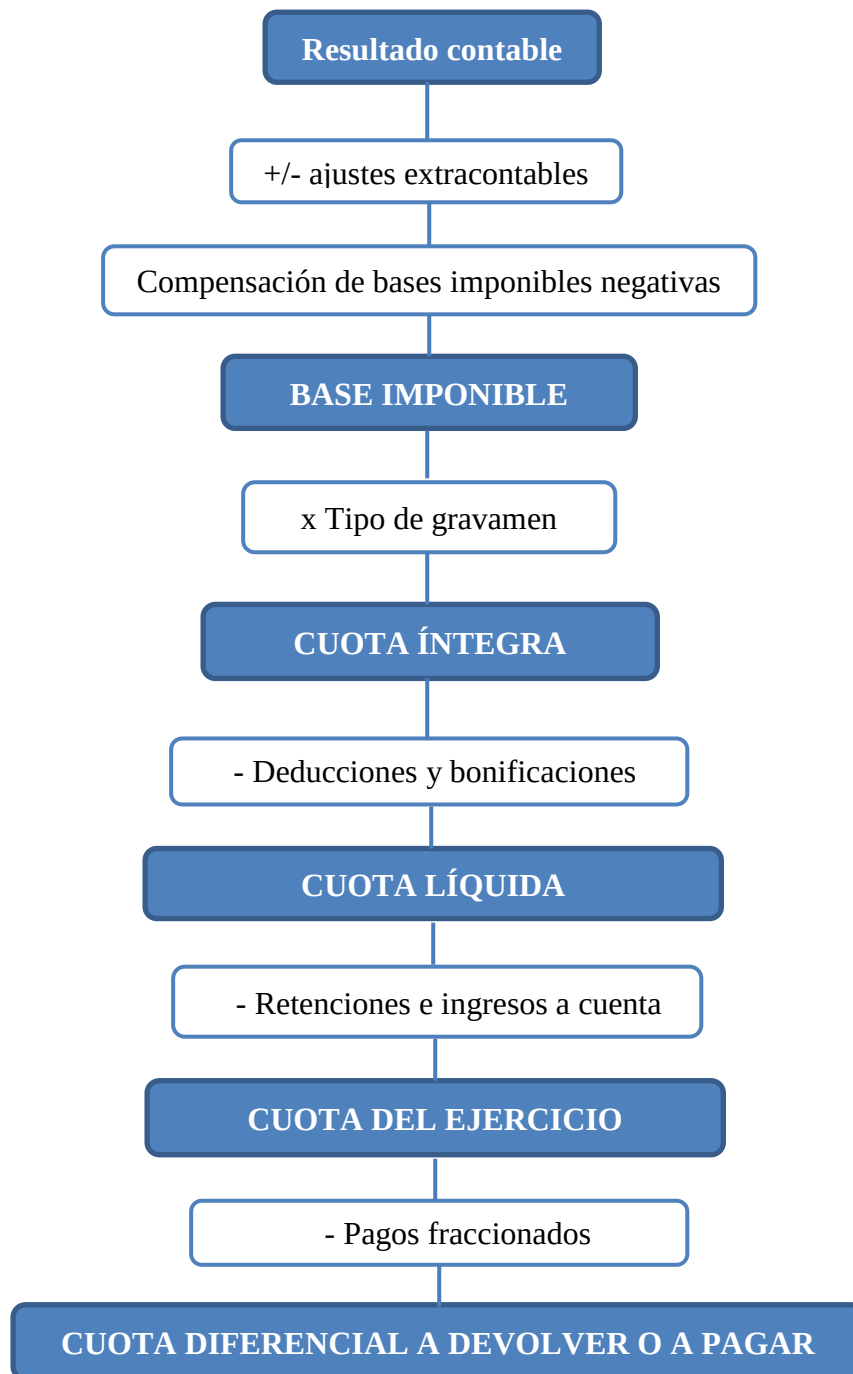
Según el artículo 26 de la TRLIS, el periodo impositivo concurre con el ejercicio económico de la sociedad, y no puede superar los 12 meses del año.

No obstante, este requisito puede o no coincidir con el año natural, siendo adaptable a todas las entidades. Las entidades tienen la posibilidad de modificar su ejercicio económico eligiendo de manera libre la fecha de cierre del ejercicio en sus estatutos. En su defecto, se entenderá por terminado el día 31 de diciembre (Borrás, F.; Navarro, J.V., 2014).

En cuanto al devengo del impuesto, tendrá lugar el último día del período impositivo, debiendo declararse el impuesto en un plazo de veinticinco días naturales siguientes a los seis meses próximos al cumplimiento del periodo impositivo (Art. 27, TRLIS, 2004).

3.6. Estructura general de liquidación del IS

El esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades es el que queda reflejado a continuación:



Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2015b).

Ahora se explicará en que consiste cada una de las partes que componen el esquema de liquidación del IS para comprender cómo se obtiene finalmente la cuota diferencial.

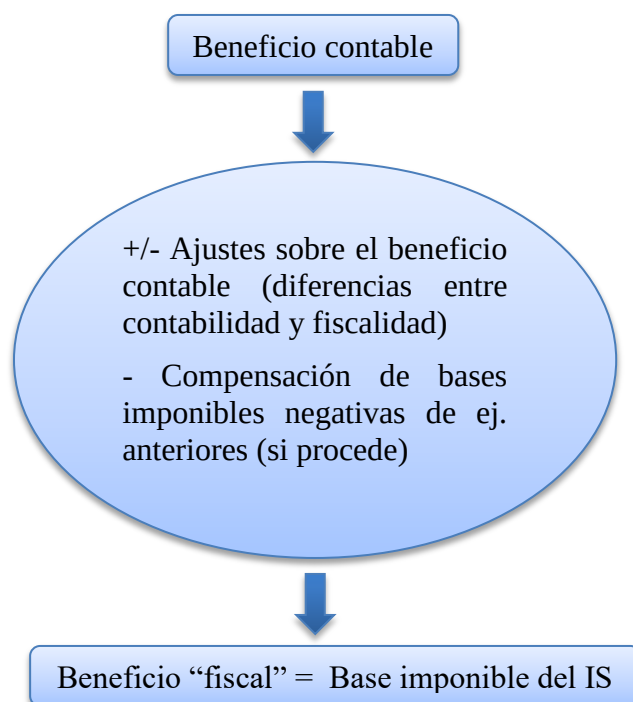
3.6.1. Base imponible

El artículo 10 del Texto Refundido de la LIS afirma que la base imponible está compuesta por la renta que obtengan los sujetos pasivos en el periodo impositivo, siendo ésta reducida al compensarse bases imponibles negativas de periodos anteriores. Es decir, la base imponible estará establecida por el resultado contable del ejercicio económico que haya sido ajustado a través de correcciones en los ingresos que fiscalmente no son imputables y en los gastos fiscalmente no deducibles. Así, se obtiene una base ajustada que disminuirá debido a las bases imponibles negativas de años anteriores.

El artículo 50 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre establece que la base imponible se puede calcular mediante el método de *estimación directa*, por el de *estimación objetiva* y, sólo adicionalmente, por el de *estimación indirecta*.

No obstante, con carácter general, la base imponible será determinada más comúnmente mediante el método de estimación directa, el cual consiste en calcular la base imponible a través de la corrección del beneficio contable, aplicándose las reglas fiscales que contiene la normativa del IS (Portillo, M.J., 2014).

Básicamente, para determinar la base imponible debe procederse de la siguiente forma:



La necesidad de realizar los ajustes sobre el beneficio contable para determinar el beneficio fiscal es debido a las diferencias existentes entre los ingresos y los gastos cuantificados tanto en la Contabilidad como en la normativa del IS, que son regidas por distintos principios.

Estos ajustes denominados correcciones fiscales sobre el resultado contable pueden derivarse de diferencias, tales como (Portillo, M.J., 2014):

- ❖ Las que se derivan por la diferencias entre amortizaciones: dentro de la contabilidad los elementos son amortizados según la vida útil del bien, mientras que fiscalmente para que la amortización de los elementos pueda deducirse como gasto ha de cumplir con el criterio de efectividad de la depreciación, lo cual debe contrastarse utilizando alguno de los métodos hallados en la normativa del impuesto.
- ❖ Las originadas entre la contabilización de provisiones y de pérdidas por deterioro y lo fundado en la normativa fiscal.
- ❖ También, en algunos supuestos, tienen lugar exclusiones con respecto a la deducibilidad de gastos más concretos, como multas o sanciones.
- ❖ Por último, aquellas diferencias que se derivan de la sustitución del valor contable por el normal mercado con el objetivo de alcanzar un resultado fiscal más aceptable.

Cabe señalar que las diferencias entre el gasto e ingreso contable y fiscal conllevarán tanto a ajustes positivos como negativos sobre el beneficio contable para determinar de la base imponible. Por tanto:

- Si el gasto contable es mayor que el gasto fiscal se realizará un ajuste extracontable positivo aumentando la base imponible, por ejemplo el exceso contable de amortización sobre la permitida legalmente.
- En caso de que el gasto contable sea menor que el fiscal se efectuará un ajuste extracontable negativo con lo que disminuirá su base imponible en el importe que corresponda, como por ejemplo la libertad de amortización.
- Luego, si el ingreso contable es mayor que el ingreso fiscal se llevará a cabo un ajuste extracontable negativo, como es el caso de rentas procedentes de la transmisión de bienes inmuebles.
- Y si el ingreso contable es menor que el fiscal se realizará un ajuste extracontable positivo, como la venta de un elemento que disfrutó de libertad de amortización.

- Por último, en caso de que coincidan la dotación a la amortización contable y la fiscal, no corresponde efectuar ningún ajuste.

Luego, las bases imponibles negativas se compensarán con aquellas rentas positivas de periodos impositivos que finalicen en los quince años siguientes. Esto es, que el IS posibilita la reducción de los beneficios de un ejercicio que haya tenido pérdidas en años anteriores (Art. 25, TRLIS, 2004).

3.6.2. Tipos de gravamen

El tipo impositivo o tipo de gravamen es el porcentaje que se le aplica a la base imponible para obtener la cuota íntegra. Este subapartado se profundizará especialmente en las modificaciones que se han producido con respecto a los tipos de gravamen aplicables en el IS.

Debido a la entrada en vigor de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se detallarán los tipos de gravamen vigentes para los distintos sujetos pasivos que han tenido lugar para los años 2015 y 2016.

En primer lugar, para las entidades cuyos periodos impositivos comenzaron en el año 2015, se les aplicó un tipo general del gravamen del 28%; y para las sociedades que hayan iniciado su periodo impositivo el 1 de enero de 2016, deberán aplicar un tipo general del 25%. Ahora bien, tributarán al 15% durante los dos primeros periodos las entidades de nueva creación que desempeñen actividades económicas, a excepción de que deban tributar a un tipo inferior (Art. 29, LIS, 2014).

Con respecto a las empresas de reducida dimensión, para los periodos impositivos iniciados en 2015, el tipo de gravamen que han de aplicar será del 25% sobre la parte del importe de la base imponible cuando sea menos o igual que 300.000 euros, y se aplicará un tipo del 28% sobre el resto del importe. Aquellas sociedades de reducida dimensión que hayan iniciado su periodo impositivo en 2016, tributarán un tipo de gravamen del 25% a toda la base imponible independientemente de que supere los 300.000 euros (Art. 29 y Disposición Transitoria 34ª LIS, 2014).

Luego, tributarán a un tipo del 30% las entidades de crédito tanto en 2015 como en 2016. Así mismo, emplearán el mismo tipo las sociedades destinadas a investigar y explotar los yacimientos subterráneos de hidrocarburos en 2016; en cambio, para dichas sociedades cuyo el periodo impositivo haya sido iniciado en 2015 tendrán que aplicar un tipo del 33% (Art. 29 y DT 34ª LIS, 2014).

Cabe señalar que seguirán aplicando el tipo impositivo especial del 25% las siguientes entidades (Borrás, F.; Navarro, J.V., 2014):

- Mutuas de seguros generales y asociaciones de previsión social.
- Sociedades de garantía recíproca.
- Colegios profesionales, cámaras oficiales y sindicatos de trabajadores.
- Fondos de promoción de empleo.
- Uniones y confederaciones de cooperativas.
- Entidades de derecho público Puertos del Estado y Autoridades Portuarias.
- Partidos políticos.

Por otra parte, las entidades que tributan por el régimen especial reducido del 20% son las cooperativas fiscalmente protegidas, salvo la parte de la base imponible correspondiente a resultados extracooperativos que se le aplicará el tipo de régimen general (28% en 2015 y 25% en 2016). Luego, aplicarán el tipo de gravamen especial reducido del 10% las entidades en las que se aplique el régimen fiscal de sociedades no lucrativas y de incentivos fiscales al mecenazgo (Art. 29, LIS, 2014).

También existe el tipo reducido del 1%, el cual será aplicable a sociedades de inversión de capital variable, a fondos de inversión de naturaleza financiera, a sociedades de inversión inmobiliaria (Art. 29, LIS, 2014).

Por último, los fondos de pensiones regulados por la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones tributarán al tipo especial del 0% (Art. 29, LIS, 2014).

3.6.3. Deducciones

En el proceso de liquidación, la cuota íntegra pasa por una serie de deducciones que se encargan de aminorar la doble imposición originada por las ganancias obtenidas en una sociedad, que después de tributar por el Impuesto sobre Sociedades, dichas ganancias tributan de nuevo, bien al percibir dividendos o bien por la transmisión de la participación. No obstante, este sistema de corrección de la doble imposición se basa esencialmente en deducir la cuota añadiendo a la base imponible las rentas procedentes del dividendo o de la transmisión de la participación, pero al mismo tiempo posibilitando una deducción sobre la cuota que resulte (Borrás, F.; Navarro, J.V., 2014).

Según el artículo 30 del TRLIS (2004), si entre las rentas del contribuyente se computan dividendos en ganancias de otras sociedades domiciliadas en España, entonces se deducirá el 50% de la cuota íntegra procedente de la base imponible que afecte a los dividendos.

Además, puede aplicarse la deducción del 100% en caso de poseer una participación en la entidad como mínimo del 5% y que dicha participación se haya gozado durante el ejercicio anterior al día en que el beneficio distribuido sea exigible. También puede deducirse el 100% según la entidad que se encargue de repartir los dividendos, independientemente del porcentaje de participación y del tiempo de posesión; no obstante, se aplicara esta deducción a los beneficios adquiridos de mutuas de seguros, sociedades de garantía recíproca, y sociedades de previsión social (Art. 30, TRLIS, 2004).

Por otro lado, también tienen lugar las deducciones por doble imposición internacional, tratándose así de corregir que una misma renta sea gravada en dos Estados distintos, a la vez que se intenta corregir la doble imposición económica, debido a que una misma renta pueda ser objeto de gravamen por dos sujetos pasivos en dos Estados (Art. 31 y 32, TRLIS, 2004).

Luego, el artículo 31 del TRLIS expresa que para las rentas gravadas en países extranjeros que estén integradas en la base imponible del contribuyente, ha de deducirse la cantidad inferior de las siguientes dos cantidades (Portillo, M.J., 2014):

1. Bien, el importe de lo satisfecho en el país extranjero por motivo de gravamen de la misma naturaleza que el IS.
2. O bien, la cantidad de la cuota íntegra que se debe pagar en España por dichas rentas en caso de haberse adquirido en territorio español.

No obstante, el tipo de gravamen se aplicará a la cantidad total de la renta extranjera además del impuesto satisfecho en el extranjero.

Por último, el artículo 32 indica que se efectuará una deducción si se perciben dividendos y participación en beneficios satisfechos por una entidad no residente, siempre y cuando se verifiquen unos determinados requisitos relacionados al porcentaje de participación en el capital de la sociedad no residente (al menos del 5%) y al período de posesión de la misma durante un año ininterrumpido (TRLIS, 2004).

3.6.4. Bonificaciones

Las bonificaciones tienen lugar después de las deducciones por doble imposición interna o internacional y se encargan de estimular concretos comportamientos económicos. Éstas

implican una disminución de la cuota íntegra que consiste en aplicar el tipo de gravamen que corresponda al sujeto pasivo sobre dicha cuota procedente de las rentas bonificadas. Las bonificaciones que suelen aplicarse son las descritas a continuación (Borrás, F.; Navarro, J.V., 2014).

- *Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.* Se le aplicará una bonificación del 50% a la parte de la cuota íntegra correspondiente a rentas percibidas por entidades que actúen en Ceuta y Melilla (Art. 33, TRLIS, 2004).
- *Bonificación por actividades exportadoras:* en este caso se aplicaba el 99% sobre la parte de la cuota que corresponda a las rentas procedentes de la actividad exportadora en relación a determinadas actividades culturales. No obstante, esta bonificación se derogó para los periodos impositivos que se iniciaron el 1 de enero de 2014 y aún no está vigente porque no ha sido restaurada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.
- *Bonificación por prestación de servicios públicos locales.* Se aplicará el 99% sobre la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas provenientes de la prestación de servicios públicos locales. La bonificación es aplicable cuando se presten dichos servicios a través de empresas privadas de capital público o cuando se presten por entidades dependientes del Estado; sin embargo, no es aplicable cuando se presten servicios públicos a través de empresas mixtas (Art. 34.2, TRLIS, 2004).

3.6.5. Retenciones e ingresos a cuenta

La retención o ingreso a cuenta es una obligación legal que tienen aquellos que abonan rentas sujetas al Impuesto de Sociedades. El retenedor tiene como obligación, además de ingresar los importes retenidos, entregar una declaración de las cantidades retenidas, en el plazo, forma y lugar establecidos (Borrás, F.; Navarro, J.V., 2014).

Los tipos de porcentaje de retención a cuenta son: el 19% (con carácter general) en caso de que sean rentas derivadas del arrendamiento de bienes inmuebles urbanos localizados en Ceuta o Melilla; si son rentas que proceden de ceder el derecho a la explotación de la imagen o de consentir su utilización se aplicará el 24%; y, por último, en lo que se refiere a premios de loterías y apuestas sólo si están sujetos y no exentos se les aplicaría el 20% (Borrás, F.; Navarro, J.V., 2014).

3.6.6. Pagos fraccionados

El TRLIS indica que las entidades están obligadas a efectuar tres pagos a cuenta entre los primeros 20 días naturales de abril, octubre y diciembre de cada ejercicio, realizándose dicho pagos fraccionados a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo en curso el día 1 de los meses anteriores (Portillo, M.J., 2014).

Para determinar el importe de los pagos fraccionados, la normativa del IS en su artículo 40 establece dos sistemas, siempre y cuando la cifra de negocios del año anterior no haya superado los 6 millones de euros (Borrás, F.; Navarro, J.V., 2014):

- Bien, se puede aplicar el porcentaje del 18% a la cuota íntegra del último ejercicio cuyo plazo de presentación de la declaración estuviera vencido el primer día de los 20 días naturales de los meses citados.
- Por otra parte, se puede aplicar el porcentaje resultante de multiplicar el tipo de gravamen por 5/7 sobre la parte de base imponible del ejercicio de los tres, nueve y once meses primeros de cada año natural.

Finalmente, el importe de los pagos fraccionados obtenido se restará a la cuota del ejercicio resultando, así, la cuota diferencial a devolver o a pagar.

4. METODOLOGÍA

4.1. Objetivo del estudio

El objetivo del presente trabajo es analizar los cambios originados en la recaudación fiscal tanto en 2012 como en 2013, debido a las numerosas modificaciones tributarias que ha experimentado el Impuesto sobre Sociedades con el fin de incrementar los ingresos públicos en épocas de déficit.

No obstante, a pesar de que han sido varias las modificaciones ocasionadas en los últimos años, centraré la reforma del impuesto concretamente en dos novedades:

- *Limitación en la deducibilidad de gastos financieros:* regulada y modificada en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) dada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, en el cual fueron introducidas las correspondientes modificaciones por el Real Decreto-ley 20/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Esta limitación también está prevista en el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- *Limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles:* influye en aquellas sociedades cuyos períodos impositivos hayan comenzado dentro de los años 2013 y 2014, y no cumplan con los requisitos dispuestos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la LIS. Dicha reforma fue introducida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de la finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

4.2. Reformas tributarias analizadas

4.2.1. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

El Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, aprobó, como medida tributaria dirigida a reducir el déficit público, una norma encaminada a la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades.

Resumidamente, esta norma dispone que, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2012, los gastos financieros netos sean deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio o en todo caso a 1 millón de euros (esta cifra se interpreta como el mínimo a deducir en el ejercicio, después de aplicar el límite acumulado).

En concreto, esta reforma fue redactada y regulada en el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), el cual se describirá a continuación para llegar a una comprensión más exhaustiva sobre la nueva norma.

El artículo 20 de la TRLIS establece que se podrán deducir los gastos financieros netos con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio (es decir, la amortización contable de inmovilizado y de inversiones inmobiliarias que sea fiscalmente deducible, según lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sólo podrá deducirse hasta el 70%). Por *gastos financieros netos* se entiende el exceso existente entre los gastos financieros y los ingresos provenientes de la cesión a terceros de los capitales propios que se han devengado en el período impositivo.

Ahora bien, dentro de los gastos financieros netos, quedan excluidos los gastos derivados de deudas con sociedades del grupo según los criterios determinados en el artículo 42 del Código de Comercio, de manera que no sería de aplicación la presente limitación en caso de tratarse de una deuda contraída con grupos horizontales. No obstante, estos gastos serán excluidos independientemente de la residencia y del deber de elaborar cuentas anuales, designadas a adquirir participaciones o fondos propios, o a realizar aportaciones en el capital, salvo que el sujeto pasivo garantice que hay razones económicas efectivas para llevar a cabo dichas operaciones (Art. 14, TRLIS, 2004).

Por otra parte, el beneficio operativo, sobre el que antes se hizo mención, es calculado a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, dejando al margen las amortizaciones, las imputaciones de subvenciones de inmovilizado no financiero, y los deterioros y resultados de enajenaciones de inmovilizado. A este resultado se añadirán las participaciones de entidades en las que su porcentaje de participación sea como mínimo el 5%, o que su importe de adquisición sea mayor que 6 millones de euros, salvo que dichas participaciones fueran adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no sean deducibles, como son los gastos financieros procedentes de deudas con sociedades del grupo descritos en el párrafo anterior. Aunque, esta exclusión afectará a las deudas que subsistan y no a las que hayan sido amortizadas totalmente (Art. 16, LIS, 2014).

En todo caso, los gastos financieros netos del período impositivo han de ser deducibles por la cifra de 1 millón de euros. No obstante, aquellos gastos que no hayan sido deducidos, podrán deducirse en los periodos impositivos que finalicen en los 18 años sucesivos, en conjunto con los del período impositivo que corresponda, y con el límite previsto.

Cabe señalar que el artículo 20 de la TRLIS también establece que si los gastos financieros netos del ejercicio no llegaran a alcanzar el límite del 30% sobre el beneficio operativo, entonces habría que adicionar la diferencia entre dicho límite y los gastos financieros netos del período impositivo en los periodos impositivos que finalizaran en los 5 años inmediatos y sucesivos hasta que se dedujera dicha diferencia.

Además, los gastos financieros netos atribuidos a los miembros de las entidades que aplican los regímenes especiales señalados en el artículo 48 de la TRLIS, como son las Agrupaciones de Interés Económico o las Uniones Temporales de Empresas, también se tienen en cuenta en la aplicación del límite del 30% del beneficio operativo. Puesto que estas sociedades utilizan el régimen de transparencia fiscal, todos los gastos financieros netos se atribuyen a sus socios en compensación a su participación en la sociedad (Carbajo D., 2013).

Luego, en caso de tratarse de sociedades que contribuyan en régimen de consolidación fiscal, el límite en la deducibilidad de los gastos financieros netos se aplicará al nivel del grupo fiscal (se entenderá por *grupo fiscal* aquel conjunto de sociedades en el que predomina una sociedad dominante sobre la cual dependen el resto de sociedades). En el supuesto de que posteriormente se integren entidades al grupo fiscal, el gasto financiero neto de dichas entidades que haya aún que deducir, llegarán a deducirse con el límite del 30% del beneficio operativo de la misma entidad. En ese sentido, aquellas entidades que dejen de formar parte del grupo fiscal o en caso de la extinción del grupo, los gastos financieros que queden pendientes de deducir serán tratados igual que las bases imponibles negativas del grupo fiscal que estén pendientes de compensar según lo dispuesto en el artículo 81 de la TRLIS (Art. 20, TRLIS, 2004).

Con respecto a la duración del período impositivo de la entidad, en caso de ser la misma menos de un año, la limitación de gastos financieros deducibles resultaría ser la cantidad de multiplicar la limitación prevista de 1 millón de euros por la proporción que hubiera entre la duración del período impositivo en relación al año (Art. 20.5, TRLIS, 2004).

Por último, la nueva restricción en la deducibilidad de los gastos financieros netos excluye de su aplicación, por un lado, a las entidades de crédito y aseguradoras (incluso aunque formen

parte del grupo fiscal con otro tipo de entidades, el límite de deducibilidad de los gastos financieros sólo se aplicaría a aquellas que no tengan consideración de entidades de crédito y aseguradoras). Y, por otra parte, la limitación tampoco resultará prevista en el período impositivo en que llegue a extinguirse la sociedad, excepto que la extinción se produzca al aplicarse el régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales, o bien si la entidad extinguida forma parte de un grupo fiscal y tiene gastos financieros pendientes de deducir produciéndose su integración en el grupo en el mismo período impositivo.

4.2.2. Limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles

Con el mismo objetivo de conseguir un incremento en la recaudación del Impuesto sobre Sociedades, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de la finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, introdujo en su artículo 7 una medida de carácter temporal para tal fin.

Esta nueva medida trata de limitar parcialmente la amortización fiscalmente deducible correspondiente a entidades que no tengan la consideración de empresas de reducida dimensión y cuyos períodos impositivos hayan comenzado dentro de los ejercicios 2013 y 2014. En definitiva, dichas entidades solo podrán deducir el 70% de aquella amortización que resulte ser fiscalmente deducible de acuerdo con lo recogido en los artículos 11.1 y 11.4 de la TRLIS. Por tanto, se limita en un 30% la amortización contable fiscalmente deducible (Art. 7, Ley 16/2012).

En primer lugar, el artículo 11.1 de la TRLIS establece que las empresas pueden deducir los gastos contables por la amortización de su inmovilizado material e intangible y de las inversiones inmobiliarias, siempre y cuando los importes de dichas amortizaciones pertenezcan a la depreciación efectiva que hayan sufrido los diferentes elementos por funcionamiento, utilización u obsolescencia.

Luego, según el artículo 11.4 de la TRLIS, son deducibles las cantidades en concepto de amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, con un límite anual máximo de hasta el 10% de su importe, siempre que el inmovilizado intangible se haya adquirido a título oneroso y que tanto la entidad que lo adquiera como la entidad transmitente no pertenezcan a un mismo grupo de sociedades de acuerdo con los criterios previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Como se ha mencionado anteriormente, el artículo 7 de la Ley 16/2012 afirma que *“la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha Ley”*.

Por otra parte, la limitación es aplicada sobre la amortización registrada contablemente, y no sobre la amortización que resulte de aplicar el coeficiente máximo de las tablas, siempre y cuando dicha amortización provenga de la depreciación efectiva prevista según los límites del artículo 11.1 de la TRLIS. Ahora bien, en el supuesto de que el sujeto pasivo registre una amortización contable menor que la resultante de emplear el coeficiente máximo de amortización previsto en las tablas, se aplicará el límite del 70% sobre la amortización contable registrada y, así, se obtendrá el gasto fiscalmente deducible. Por el contrario, si la amortización contable registrada es mayor a la que resulta de aplicar el coeficiente máximo de amortización, entonces el límite del 70% se aplicará sobre la amortización resultante de usar el coeficiente de las tablas. Cabe añadir que en caso de aplicarse el método de porcentaje constante o el de suma de dígitos, el límite no se efectuará sobre el coeficiente seleccionado del método de amortización que corresponda, sino que, una vez, elegido el coeficiente, se calculará la amortización según lo previsto en las normas del correspondiente método y, entonces, sobre el resultado obtenido, se operará el límite del 70% (Borrás, F. y Navarro, J.V., 2014).

No obstante, es necesario tener en cuenta que aquellas entidades que no pudieran deducir su amortización contable en los periodos impositivos comenzados en 2013 y 2014, por no resultar fiscalmente deducible según lo dispuesto en el artículo 11 de la TRLIS, dicha amortización será deducida a partir del periodo impositivo iniciado en 2015. Por tanto, y a opción del sujeto pasivo, se deducirá linealmente durante un plazo de 10 años o bien durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo iniciado dentro del ejercicio 2015 (Borrás, F. y Navarro, J.V., 2014).

Por último, destacar que esta nueva limitación en las amortizaciones fiscalmente deducibles no es aplicable en los siguientes casos (Borrás, F. y Navarro, J.V., 2014):

A las entidades consideradas de reducida dimensión de acuerdo a lo establecido en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 108 de la TRLIS (aquellas cuya cifra neta de negocios del anterior período positivo sea menor a 10 millones de euros). En ese caso, se tendrá que analizar de manera independiente cada período impositivo, es decir, tanto el iniciado en 2013 como en 2014, para comprobar si la sociedad es considerada de reducida dimensión en los términos señalados y, así, considerar si se ha de aplicar la limitación o no. En cambio, la limitación si es aplicable a las entidades que, según lo previsto en el apartado 4 del artículo 108 de la TRLIS, puedan aplicar el régimen especial a partir de los tres períodos siguientes a los iniciados en 2013 y 2014 a pesar de ser consideradas empresas de reducida dimensión.

Tampoco resultará de aplicación en aquellos elementos patrimoniales considerados por parte de la Administración tributaria como objeto de un procedimiento concreto de comunicación o autorización respecto a su amortización, como los planes especiales de amortización.

4.3. Horizonte temporal analizado

El período analizado será el comprendido entre los años 2010 y 2013, dado que la entrada en vigor de la primera modificación a examinar sobre la deducibilidad de los gastos financieros, tuvo lugar el 1 de enero de 2012 redactada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo; y la segunda modificación con respecto a la limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles, entró en vigor a partir de 2013 introducida por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre,

Por otra parte, los años 2010 y 2011 serán necesarios para realizar una comparación entre lo que se recaudó fiscalmente en dichos períodos y lo recaudado en 2012 y 2013 una vez introducidas las anteriores modificaciones.

4.4. Fuentes de información

Principalmente, la información para realizar el presente Trabajo Fin de Grado ha sido extraída de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en especial, la parte centrada en las dos anteriores reformas tributarias descritas. Aunque, también, ha sido obtenida de algunos estudios realizados por agencias especializadas y artículos de especialistas tributarios.

No obstante, este TFG se centra en el desarrollo de un análisis sobre cuáles han sido los efectos que ambas reformas (es decir, las nuevas limitaciones tanto en la deducibilidad de gastos financieros como en las amortizaciones fiscalmente deducibles) han tenido sobre la recaudación del Estado y cuál ha sido la evolución de la misma en los primeros años de

aplicación, ya que al ser medidas con el objetivo recaudatorio, suelen tener un espacio temporal concreto.

La Agencia Tributaria fue constituida el 1 de enero de 1992 configurándose como una entidad de derecho público vinculada al Ministerio de Economía y Hacienda. La AEAT goza de un régimen jurídico propio diferente al de la Administración General del Estado, el cual le otorga cierta autonomía en materia presupuestaria y gestión de personal. Por tanto, se encarga de que el sistema tributario estatal y aduanero se aplique de manera efectiva, además de los recursos de otras Administraciones públicas o de la Unión Europea (AEAT, 2014).

En ese sentido, la Agencia Tributaria lleva a cabo la aplicación del sistema tributario con el fin de conseguir el cumplimiento del principio constitucional a través del cual todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica; no obstante, la AEAT no tiene competencias para elaborar y aprobar reglas tributarias ni para determinar los recursos públicos entre las múltiples finalidades (AEAT, 2014).

Por otro lado, la AEAT publica anualmente información de carácter tributario a través del llamado *“Informe Anual de Recaudación”*. El objetivo de este informe es facilitar información acerca del nivel y la evolución anual de los ingresos tributarios que gestiona la AEAT por cuenta del Estado, las Comunidades Autónomas (CC.AA.) y las Corporaciones Locales (CC.LL.) del Territorio de Régimen Fiscal Común. Con el propósito de entender cómo se comporta la recaudación y su relación con los flujos económicos, dicho informe desempeña un método de análisis con el que aparte de analizar los ingresos tributarios en términos de caja, también éstos son vinculados con los impuestos devengados, y éstos últimos con los tipos efectivos y las bases declarados por los contribuyentes (AEAT, 2014).

Por último, se emplearan las tablas estadísticas por partidas del Impuesto sobre Sociedades proporcionadas por la AEAT para llevar a cabo un estudio descriptivo de la información cuantitativa disponible que será analizada en el apartado siguiente a partir de gráficos y tablas con la finalidad de responder cómo han afectado las modificaciones del IS en la recaudación fiscal.

5. ANÁLISIS Y RESULTADOS

5.1. Introducción

Como consecuencia de la gran crisis sufrida en Europa y con más fuerza en España en los últimos años, el Gobierno se ha visto obligado a introducir diversas reformas fiscales destinadas a reducir el déficit público a través de un incremento de los ingresos fiscales derivados de las grandes empresas.

Como se ha descrito inicialmente, este trabajo está centrado especialmente en dos de las reformas que se han llevado a cabo a partir de 2012 y 2013. La primera es la introducida por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, cuyo contenido trata sobre la limitación en la deducción de los gastos financieros netos al 30 por ciento para favorecer la capitalización empresarial evitando el endeudamiento excesivo de las sociedades; y la segunda novedad, implantada a través de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, cuyos efectos se aplicarían de forma temporal a partir del día 1 de enero de 2013, trata de limitar en un 30% la amortización contable fiscalmente deducible, con el propósito de consolidar las finanzas públicas y de impulsar la actividad económica. Por lo general, lo que se pretende con estas dos reformas es lograr una recaudación adicional a través del Impuesto sobre Sociedades.

En este apartado, se estudiará cuantitativamente la recaudación de los ingresos del Impuesto sobre Sociedades durante el período 2010–2013, luego de forma más genérica se observará el impacto de todos los cambios normativos en la recaudación del IS, y concretamente se analizará por separado las dos reformas tributarias descritas en el párrafo anterior. Por último, se considerarán cuáles habrían sido los efectos en la recaudación en caso de que no se hubiesen aplicado dichas reformas.

5.2. Evolución de los ingresos totales del IS

Como dato a tener cuenta, la recaudación de Impuesto sobre Sociedades llegó a desplomarse un 64% por la crisis, desde los ingresos recaudados en 2007 de alrededor de 44.800 millones de euros, hasta los 16.198 millones de euros que se recaudaron en 2010. Se puede decir que el anterior complejo sistema de bonificaciones y deducciones sobre el IS provocaron un gran agujero en las arcas públicas, lo que obligó a Hacienda a establecer el conjunto de medidas tributarias encaminado a resolver esta situación (El País, 2012).

A continuación, se analizan los ingresos tributarios totales recaudados a través del Impuesto sobre Sociedades reflejados en la tabla 3 durante el período 2010–2013.

Tabla 3. Ingresos totales del IS (millones de euros)

	2010	2011	2012	2013	Tasas de variación (%)			
					10	11	12	13
1. Retenciones del capital mobiliario	2.048	2.217	2.230	1.952	-12,9	8,3	0,6	-12,5
2. Retenciones sobre arrendamientos	802	782	780	740	-6,0	-0,8	-2,5	-5,1
3. Retenciones sobre fondos de inversión	172	144	142	151	-50,8	-12,8	-16,7	6,2
4. Gravamen dividendos			89	396				
5. Pagos fraccionados	10.423	9.634	13.609	16.296	-3,5	-20,2	-7,6	19,7
6. Cuota diferencial neta	2.752	3.834	4.585	409				
INGRESOS TOTALES (1+2+3+4+5+6)	16.198	16.611	21.435	19.945	-19,8	2,5	29,0	-7,0

Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2014).

En primer lugar, cabe resaltar que los ingresos totales del IS en 2011 causaron una ligera subida del 2,5% con respecto a 2010, obteniendo unos ingresos de 16.100 millones de euros. Aun así, fue en 2012 cuando se produjo un notable crecimiento en los ingresos con una cifra de 21.435 millones de euros, esto es exactamente 5.335 millones más que en 2011.

Esta importante subida fue debida principalmente al replanteamiento del Gobierno sobre cómo frenar la caída en la recaudación del IS de los años anteriores y, así, poder controlar el déficit público, de manera que implantó diferentes medidas encaminadas a evitar esa bajada y aumentar la recaudación. Así, pues, en el siguiente cuadro (Tabla 4) se podrá ver el impacto positivo que tuvieron en conjunto los cambios normativos introducidos en el ejercicio 2012, haciendo hincapié principalmente en la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros implantada en dicho período.

Ahora bien, en 2013 se produjo una reducción del 7% en los ingresos totales con respecto al año anterior, resultando una cifra de 19.945 millones de euros. En este descenso influyeron cambios relevantes en la estructura del impuesto como son las reformas tributarias llevadas a cabo en el año 2013, ocasionando un impacto neto ligeramente negativo (al contrario de lo que ocurrió en 2012).

Tal y como se ha mencionado, en el próximo apartado, se estudiará conjuntamente el impacto de los cambios normativos tanto en 2012 como en 2013, señalando aquellos que ayudaron a la recaudación del impuesto.

5.3. Impacto de las reformas tributarias

El siguiente análisis del impacto de los cambios normativos de la Tabla 4 estará centrado en los años 2012 y 2013, puesto que las dos reformas analizadas en el presente trabajo (limitación de la deducibilidad de los gastos financieros y limitación de la amortización fiscalmente deducible) fueron introducidas en 2012 y 2013 respectivamente.

Tabla 4. Impacto de los cambios normativos en el IS (millones de euros)

Cambios normativos	2010	2011	2012	2013
Gravamen complementario			261	-356
Cambio en el cálculo de los pagos a cuenta		2.037	-2	-1.726
Cambio de la tributación en rentas del ahorro	129	-129		
Bajada del tipo para Pymes que mantengan empleo	-280			
Libertad de amortización con mantenimiento de empleo	-400			
Ampliación definición empresas reducida dimensión			-103	
Pago fraccionado mínimo sobre resultado contable			1.335	-1.335
Limitación deducibilidad gastos financieros			1.010	110
Supresión libertad de amortización			1.046	145
Limitación deducibilidad BIN + inmovilizado intangible			824	
Gravamen sobre dividendos de fuente extranjera			89	-78
Limitación deducibilidad fondo comercio			146	20
Limitación deducibilidad gastos de amortización				1.900
Gravamen por revalorización de activos				386
Supresión deducibilidad pérdidas de participadas				500
Generalización de la libertad de amortización		-557		
TOTAL	-551	1.351	4.607	-434

Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2014).

En la recaudación del año 2012, las medidas aplicadas en su conjunto contribuyeron 4.607 millones de euros adicionales a la misma. De la suma de este importe, sobresale el efecto de la introducción de un pago fraccionado mínimo sobre el resultado contable con un importe de 1.335 millones, y, en su caso, puede observarse que la reforma estudiada en este trabajo de la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros ha producido un efecto positivo en la

recaudación de 2012 con una cantidad de 1.010 millones, incrementándose esta cifra en 110 millones de euros más en 2013 respecto del año anterior.

Por el contrario, el impacto de los cambios normativos en la recaudación de 2013 supuso una ligera disminución de 434 millones de euros. A pesar de ello, se puede observar que la medida que más destaca de forma positiva es la limitación de la deducibilidad sobre los gastos de amortización (otra de las reformas analizadas en el presente trabajo), aportando 1.900 millones a la recaudación total del IS. Como dato a añadir, también se recaudaron 500 millones con la eliminación de la deducibilidad de pérdidas por deterioro de la participación en el capital de entidades y rentas negativas procedentes del extranjero. No obstante, estos impactos positivos resultaron compensados por el impacto negativo de otras reformas introducidas en 2013, como por ejemplo el que se produjo con el cambio en el cálculo de los pagos a cuenta de una cifra de 1.726 millones de euros.

5.4. Análisis de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros

Primero se recordará en qué consiste la reforma sobre el límite en la deducibilidad de los gastos financieros netos y se comentará también el efecto contable de esta limitación en las empresas. Luego, se explicarán las estrategias necesarias de adaptación financiera y empresarial llevadas a cabo por las empresas para adecuarse a esta nueva medida y a qué tipo de empresas ha sido aplicada la misma.

La limitación de la deducibilidad de los gastos financieros es una medida de gran importancia capital en el Impuesto sobre Sociedades, introducida por el Real Decreto-ley 12/2012, que sustituye el contenido anterior del artículo 20 de la TRLIS que recogía la subcapitalización. El objetivo de esta limitación afecta prácticamente a todas las grandes empresas (es decir, aquellas empresas que generan gastos financieros por importe superior a un millón de euros), ya que en esta reforma existe un límite mínimo de un millón de euros, y tampoco se aplica a las sociedades que no formen parte de un grupo económico, lo que se puede descartar a casi todas las pymes en la aplicación de esta nueva medida.

Como ya se ha explicado en el subapartado 4.2.1, la norma general es la limitación de los gastos financieros netos (gastos financieros menos ingresos financieros) al 30% del beneficio operativo del ejercicio, siendo deducibles en los dieciocho años siguientes aquellos gastos financieros que sobrepasen del límite del 30%. En todo caso, existe la posibilidad de que se deduzcan los gastos financieros hasta un millón de euros. Luego, el artículo 16.2 de la LIS (2014) establece una norma especial para los gastos financieros netos del ejercicio impositivo

que no superen el límite del 30% del beneficio operativo, pudiéndose trasladar este margen a los cinco siguientes ejercicios impositivos proporcionando, así, un mayor gasto financiero deducible en el futuro.

En referencia a los efectos contables que supone la reforma tributaria, muchas grandes empresas con un elevado endeudamiento no deducirán el total de sus gastos financieros, puesto que una parte de dichos gastos no han podido deducirse en 2012, pero sí se podrán deducir en los ejercicios impositivos que comiencen en los próximos dieciocho años. Este efecto puede desembocar en dos reflejos contables: por un lado, suponiendo que en un futuro se pueda deducir el gasto financiero en la base del IS, se podrá considerar un activo y, así, no se clasificará como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, lo que conllevaría a una pérdida de liquidez por el pago del impuesto, aunque no afectaría al beneficio de la empresa. Por otro lado, si se considerara, en un plazo de tiempo predecible, que los gastos financieros no podrán compensarse en la base del impuesto, el efecto fiscal procedente de su no deducibilidad sería calificado como gasto (De la Torre, F., 2012).

Por otra parte, cabe señalar las diversas estrategias que pueden aplicar muchas organizaciones para adaptarse al nuevo marco fiscal. En primer lugar, algunas de ellas han reorganizado la carga financiera con el propósito de un reparto más equitativo de los gastos financieros que facilite el aprovechamiento del límite del 30% del beneficio y del límite del millón de euros por empresa. Por otro lado, algunos grupos fiscales han dejado de consolidar fiscalmente para poder beneficiarse de la ventaja de deducirse un millón de euros de manera independiente (De la Torre, F., 2012).

Otra estrategia a considerar es la fusión de todas las empresas que forman parte de un grupo económico en una única organización con el fin de evitar la restricción, ya que la nueva empresa al no depender de ningún grupo ni disponer de financiación vinculada no se le aplicaría la regla de limitación de gastos financieros. También, muchas grandes empresas de grupos económicos han optado por escindirse en varias empresas que puedan soportar una carga financiera inferior a un millón de euros cada una de ellas. No obstante, para poder aplicar la estrategia de escisión se deben cumplir ciertos requisitos como la validez de los motivos económicos para que, así, las empresas puedan beneficiarse del régimen fiscal de diferimiento, el cual permite un ahorro en su tributación la mayoría de las veces determinante (De la Torre, F., 2012).

A continuación, esta nueva reforma sobre el límite de la deducibilidad de los gastos financieros se podrá entender mejor con el siguiente supuesto práctico que recoge la Tabla 5 reflejando las cuatro posibles situaciones sobre cómo las empresas han de aplicar el límite descrito anteriormente para deducirse la totalidad o parte de sus gastos financieros. Se han tomado como ejemplo cuatro empresas que presentan los siguientes supuestos datos al cierre del ejercicio de 2012.

Tabla 5. Supuesto práctico (en euros)

Ejercicio 2012	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D
1. Importe neto de la cifra de negocios	3.500.000	4.000.000	6.500.000	7.000.000
2. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero	-100.000	-100.000	-100.000	-100.000
3. Gastos de Personal	-1.000.000	-1.000.000	-1.000.000	-1.000.000
4. Otros gastos de explotación	-500.000	-500.000	-500.000	-500.000
5. Amortización del inmovilizado	-175.000	-175.000	-175.000	-175.000
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5)	1.725.000	2.225.000	4.725.000	5.225.000
6. Ingresos financieros	75.000	70.000	75.100	75.500
7. Gastos financieros	-900.000	-1.300.000	-2.400.000	-1.450.000
RESULTADO FINANCIERO (6+7)	-825.000	-1.230.000	-2.324.900	-1.374.500
Ahora se procederá a calcular el beneficio operativo:				
1. Resultado de explotación	1.725.000	2.225.000	4.725.000	5.225.000
2. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero	-100.000	-100.000	-100.000	-100.000
2. Amortización del inmovilizado	-175.000	-175.000	-175.000	-175.000
BENEFICIO OPERATIVO (1+2+3)	1.450.000	1.950.000	4.450.000	4.950.000
LIMITE (30% S/ B° OPERATIVO)	435.000	585.000	1.335.000	1.485.000
Para concluir, se calculará el gasto financiero neto:				
1. Gastos financieros	900.000	1.300.000	2.400.000	1.450.000
2. Ingresos financieros	75.000	70.000	75.200	70.500
GASTO FINANCIERO NETO (1-2)	825.000	1.230.000	2.324.800	1.379.500

Fuente: Elaboración propia.

En primer lugar, se observa que el gasto financiero neto (825.000 €) de la empresa “A” sobrepasa el 30% del beneficio operativo (435.000 €), pero como es menor al límite exigido del millón de euros, los gastos financieros de esta empresa serán deducibles en su totalidad.

Luego, la empresa “B” tiene un gasto financiero neto de 1.230.000 € que excede también del 30% del beneficio operativo (585.000 €), aunque en este caso sólo será deducible 1.000.000 €, puesto que como ya se sabe es el límite que indica la nueva norma, por lo que el resto de

gastos financieros no deducidos (230.000 €) en el ejercicio 2012, podrán deducirse en los 18 años sucesivos e inmediatos con los mismos límites establecidos por la norma.

Por otra parte, la empresa “C” dispone de un gasto financiero neto de 2.324.800 € sobrepasando el 30% del beneficio operativo (1.335.000 €), además de excederse del millón de euros, siendo, así, deducible solamente el 30% del beneficio operativo, es decir, 1.335.000 €. En este caso, el gasto financiero neto sobrante de 989.800 € se podrá deducir en los 18 ejercicios siguientes al igual que ocurría en la empresa “B”.

Por último, al contrario de lo que ocurría con las otras tres empresas, el gasto financiero neto de la empresa D (1.379.500 €), en este caso, no excede del 30% del beneficio operativo (1.485.000), por lo que será plenamente deducible. Puesto que los gastos financieros netos del período 2012 no alcanzan el límite establecido, la diferencia (105.500 €), entre los mismos y el 30% del beneficio operativo, se incrementará al límite en cuanto a la deducción de los gastos financieros netos en los períodos impositivos que finalicen en los 5 ejercicios inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia (es decir, se trasladará a ejercicios posteriores aumentando el límite de deducción).

Para concluir con este apartado, decir que la nueva norma de los gastos financieros ha sido considerada positivamente ya que como se analizó en el apartado anterior ha contribuido de forma relevante a una mayor recaudación del IS nada más entrar en vigor en el año 2012, con un importe de recaudación de 1.010 millones de euros.

5.5. Análisis de la limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles

Con respecto a la medida sobre la limitación de las amortizaciones deducibles fiscalmente se estudiará si el efecto de esta reforma es permanente o temporal para determinados períodos, con qué finalidad se ha introducido en la LIS, a qué tipo de empresas va dirigida, a qué tipo de inmovilizado se le aplica, qué efecto provoca en las propias empresas, y qué impacto ha tenido en la recaudación del IS.

El 1 de enero de 2013 se introdujo una nueva reforma, a través de la Ley 16/2012, mediante la que se limita en un 30% la deducibilidad fiscal de las amortizaciones, cuyo ámbito de aplicación temporal afecta a los ejercicios 2013 y 2014. Es indudable que se trata de una medida con una evidente vocación de anticipación recaudatoria del IS orientada a la disminución del déficit público.

El nuevo límite de las amortizaciones fiscalmente deducibles concierne, principalmente, a aquellas entidades, que por sí mismas o mediante el grupo mercantil del que formen parte, hayan obtenido un importe neto en su cifra de negocios igual o superior a 10 millones de euros durante el período impositivo anterior. Esta nueva limitación deja fuera de su aplicación a las entidades de reducida dimensión (Pymes), además de los elementos patrimoniales que hayan formado parte de un procedimiento concreto de comunicación o autorización por parte de la Administración Tributaria, en referencia a su amortización (Rodríguez, M., 2013).

Esta limitación afecta a aquellos bienes incluidos en el inmovilizado material, el intangible de vida útil indefinida y a las amortizaciones de las inversiones inmobiliarias, aplicándose también a los bienes obtenidos a través de arrendamiento financiero. Como ya se ha expresado anteriormente, esta reforma tributaria es de carácter transitorio, por lo que la amortización contable del inmovilizado antes enumerado ha de corresponder a los períodos impositivos iniciados dentro de los ejercicios 2013 y 2014. Dicha amortización se deducirá en la base imponible hasta el 70% de la misma que haya podido ser fiscalmente deducible, según lo previsto en el artículo 11 de la LIS. Esto es, que se limitará en un 30% la amortización contable fiscalmente deducible. En otras palabras, la amortización fiscalmente deducible será cómo máximo el 70% de aquella que hubiera sido fiscalmente deducible si no se hubiese aplicado esta limitación.

Es preciso resaltar que siempre se originará una diferencia temporal positiva puesto que el 70% de gasto contable deducible rota entorno la amortización contable deducible. A modo de ejemplo, si el porcentaje mínimo y máximo de amortización de una máquina es del 5% y 10%, respectivamente, en caso de contabilizarse el máximo (10%), la deducción fiscal sería del 7%; y si se contabilizara el porcentaje mínimo del 5%, la deducción fiscal máxima sería del 4,9% (Rodríguez, M., 2013).

Debe indicarse, asimismo, que aquella parte de la amortización contable que no haya podido deducirse a efectos del IS, cuenta con la opción de deducirse de manera lineal, a elección del sujeto pasivo, durante un plazo de tiempo de 10 años o durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo iniciado en el ejercicio 2015.

En definitiva, es considerada como una novedad muy destacada entre las grandes empresas, es decir, aquellas cuyo volumen de negocios es superior a 10 millones de euros. Esto ha sido debido a que, como ya se vio en el apartado 4.3, ha generado una importante recaudación adicional para las arcas públicas en el año 2013 de 1.900 millones de euros.

5.6. Efectos en la recaudación del IS

Una vez estudiada la evolución de los ingresos recaudados a través del Impuesto sobre Sociedades en base a las dos reformas implantadas sobre la limitación tanto en la deducibilidad de los gastos financieros netos como en las amortizaciones fiscalmente deducibles, se procederá a analizar los efectos que se habrían originado en la recaudación del IS en caso de que no se hubieran introducido ambas reformas tributarias.

En la Tabla 6 se compara la evolución de la recaudación original (aquella que se obtuvo en 2012 y 2013 gracias a las reformas introducidas) con la recaudación que habría resultado en el hipotético caso de no haber aplicado dichas reformas. Primero, se analizará la reforma sobre la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros introducida en 2012 y luego se hablará sobre la limitación en la deducibilidad de los gastos de amortización que al entrar en vigor en 2013 no tuvo ningún efecto en 2012.

Tabla 6. Efectos en la recaudación del IS (millones de euros)

	2010	2011	2012	2013	Tasas de variación (%)			
					10	11	12	13
1. Recaudación original	16.198	16.611	21.435	19.945	-19,8	2,5	29,0	-7,0
2. Limitación deducibilidad gastos financieros	-	-	1.010	110				
3. Limitación deducibilidad gastos de amortización	-	-	-	1.900				
4. Recaudación sin introducción de reformas (1-2-3)	16.198	16.611	20.425	17.935	-19,8	2,5	23,0	-12,2

Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria (2014).

Se puede comprobar como la recaudación en los años 2010 y 2011 se mantiene constante con unas cifras de 16.198 y 16.611 millones de euros, respectivamente, al no existir aún las reformas analizadas. Sin embargo, ya en 2012 se observa como la recaudación sin la introducción de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros habría caído un 6% respecto a la recaudación original, surgiendo como es evidente una cantidad menor a la original de 20.425 millones de euros, con la consiguiente reducción de 1.010 millones de euros procedentes de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros.

En términos relativos, la recaudación en 2012 sin la introducción de esta reforma sólo habría ascendido en un 23% respecto a la recaudación del año 2011, en vez del 29% de recaudación adicional que se obtuvo realmente.

Luego fue en 2013 cuando entró en vigor la reforma sobre la limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles coincidiendo, a su vez, con la anterior reforma estudiada que seguía vigente, por lo que en conjunto se recaudaron con ambas reformas un importe de 2.010 millones de euros adicionales. Por el contrario, en caso de no haberse introducido la reforma de la limitación en la deducibilidad de los gastos de amortización, la recaudación en el año 2013 habría sido de 18.040 millones de euros, teniendo en cuenta que a la misma habría que restarle los 110 millones de euros recaudados en ese mismo año con la reforma de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, lo que significa que se habría obtenido una recaudación total de 17.935 millones en 2013, descendiendo en un 12,2% respecto al ejercicio anterior (una caída de 5 puntos porcentuales más de la que se produjo con la recaudación original).

No obstante, como ya se ha explicado, en caso de no haberse introducido ambas reformas se hubiese producido una merma en la recaudación de 1.010 millones de euros y 2.010 millones de euros en 2012 y 2013 respectivamente, por lo que se podría decir que fue acertada la decisión del Gobierno a la hora de aprobar estas medidas encaminadas a la reducción del déficit público y a la corrección de los principales desequilibrios que se manifiestan en la economía española.

6. CONCLUSIONES

El presente Trabajo Fin de Grado se ha basado, de forma casi exclusiva, en analizar la evolución que ha experimentado la recaudación del Impuesto sobre Sociedades (IS) durante el periodo 2010–2013, coincidiendo los dos últimos años (2012 y 2013) con la entrada en vigor de las dos reformas tributarias analizadas en el TFG. En este contexto, ha sido necesario plantearse el papel que podría tener el Impuesto sobre Sociedades en el restablecimiento del equilibrio de las cuentas públicas.

El horizonte temporal analizado se ha caracterizado por una crisis coyuntural económica y fiscal que ha generado un fuerte endeudamiento público, por lo que a la hora de hacer frente a este déficit y recaudar más ingresos impositivos para compensar esta situación, se han aplicado diversas reformas tributarias en base al Impuesto sobre Sociedades. Este trabajo se ha centrado especialmente en dos de ellas: en la limitación sobre la deducibilidad de los gastos financieros regulada en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) dada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público; y en la limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de la finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. La primera de ellas entró en vigor a principios de 2012 y la segunda modificación, con carácter temporal, estuvo vigente a partir de 2013.

Los resultados obtenidos en el capítulo 5 han determinado que la introducción de ambas reformas, dirigidas sobre todo a las grandes empresas con alto volumen de negocios, ha provocado un efecto positivo en la recaudación del Impuesto sobre Sociedades en los años 2012 y 2013. Se ha podido observar como la cuota del IS tenía una tendencia claramente a bajar la recaudación bastante importante, y ello lo demuestra el descenso de recaudación que se produjo en los años 2010 y 2011, donde no existían las medidas analizadas. Desde este momento, el Gobierno se planteó cómo detener la caída en la recaudación de impuestos y, así, poder controlar el déficit público, por lo que aprobaría distintas reformas fiscales dirigidas a evitar este desplome e incrementar la recaudación de los ingresos tributarios.

En el caso de la primera medida, la limitación de los gastos financieros en la base del IS era una necesidad, puesto que ha sido un agujero recaudatorio del IS y también por el efecto económico que incentivaba la inversión exterior en perjuicio de la española, así como el

sobreendeudamiento de las empresas españolas por puras razones fiscales. Se puede decir, que al cabo de poco de su entrada en vigor en 2012, gracias a esta nueva norma, la recaudación en ese mismo año indicaba una notable subida, frenando así la caída que venía repitiéndose en los ejercicios anteriores. Por tanto, después de los resultados obtenidos en el análisis se ha podido observar que esta reforma fiscal ha impactado positivamente en la recaudación del IS para el ejercicio 2012.

Con posterioridad, en el año 2013, entraba en vigor la limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles, coincidiendo con la anterior reforma, por lo que se puede apreciar en el análisis realizado que ambas en conjunto han causado un efecto positivo en la recaudación de 2013, aunque, si bien, es cierto que en ese mismo año supuso una disminución recaudatoria con respecto a 2012, debido al impacto negativo de otras reformas, pero centrándose tan sólo en estas dos medidas, se puede decir que dieron los frutos esperados en la recaudación del IS originando un incremento en los ingresos públicos en comparación con los años 2010 y 2011.

La elaboración de este TFG, en concreto el análisis sobre la recaudación del IS, se ha llevado a cabo con las numerosas fuentes bibliográficas disponibles como son los informes anuales de recaudación tributaria que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) publica cada año en referencia a todos los impuestos de nuestro país, incluyendo una amplia variedad de tablas estadísticas en las que se comparan los resultados registrados de cada año justo con el anterior. También, la Agencia Tributaria pone a disposición del público manuales prácticos de los distintos impuestos tributarios con explicaciones y aclaraciones de las características de cada uno de ellos, además del procedimiento de los mismos. En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, todos los informes disponibles manifiestan los datos obtenidos de cada uno de los diferentes años, estableciendo diversas comparaciones de los datos del mismo año en que es publicado el informe con los resultados registrados en ejercicios anteriores. En ese aspecto, los informes de la AEAT han resultado de gran ayuda a la hora de elaborar los cuadros estadísticos que se han analizado en el presente TFG.

Por otro lado, dejando al margen algunos de los acontecimientos ocurridos en España que han perjudicado el escenario económico actual, como la corrupción en partidos políticos y entidades, altos presupuestos en obras públicas no finalizadas, políticos y empresarios involucrados en asuntos de evasión fiscal, entre otros hechos, resulta evidente que la introducción de las reformas fiscales referentes al Impuesto sobre Sociedades ha sido imprescindible para incrementar los ingresos del Estado y frenar la elevada deuda pública. Aunque, si bien, es cierto, muchas grandes empresas que han hecho frente a la aplicación de

estas reformas se han visto obligadas a realizar sus propias estrategias para adaptarse financiera y empresarialmente a este nuevo marco fiscal. No obstante, independientemente de la aceptación o no por parte de las empresas de estas reformas, la implantación de las mismas ha sido realmente necesaria para conseguir más ingresos públicos, ya que como se ha analizado también en el capítulo anterior, en el supuesto de no haberlas introducido, la recaudación de 2012 y 2013 habría mermado desembocando en una inevitable reducción de ingresos públicos.

Por último, como conclusión final sobre la realización de este TFG, se puede considerar que ha sido muy productivo el tema objeto de análisis, ya que ha desembocado en el estudio y aprendizaje de un tema de actualidad, permitiendo, así, la absorción de nuevos conocimientos sobre el sistema impositivo español, concretamente, sobre la figura tributaria del Impuesto sobre Sociedades estudiada en el trabajo, además de conocer parte de la situación actual que está atravesando nuestro país.

BIBLIOGRAFÍA

- AEAT (2013), *Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2012*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/>
- AEAT (2014), *Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2013*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/>
- AEAT (2015a), *Informe Anual de Recaudación Tributaria de 2014*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/>
- AEAT (2015b), *Manual práctico de Sociedades de 2015*. Disponible on line: <http://www.agenciatributaria.es/>
- Albi, E.; Paredes, R.; Rodríguez, J.A. (2013), *Sistema fiscal español I (4ª edición)*, Barcelona, Ariel.
- Albi, E.; Paredes, R.; Rodríguez, J.A. (2012), *Sistema fiscal español II (3ª edición)*, Barcelona, Ariel.
- Borrás, F.; Navarro, J.V. (2014), *Impuesto sobre Sociedades (4ª edición)*, Madrid, Centro de Estudios Financieros (CEF).
- Carbajo, D. (2013), “Las restricciones a la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Fiscal*, Lefebvre-El Derecho. Disponible on line: http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Impuestos_sobre_sociedades-gastos_financieros-deducibilidad_de_los_gastos_financieros_11_619555001.html
- Conde-Ruiz, J.I.; Marín, C. (2012), “La crisis fiscal en España”, *Anuario Internacional Cibod*. Disponible on line: https://www.cidob.org/articulos/anuario_internacional_cidob/2013/
- De la Torre, F. (2012), “La limitación de la deducibilidad de los gastos financieros en el RDL 12/2012”, *Actum Fiscal*, nº 63. Disponible on line: <http://blog.efl.es/articulo-doctrinal/la-limitacion-de-la-deducibilidad-de-los-gastos-financieros-en-el-rdl-122012/>
- El País (2012), “La reforma del Impuesto de Sociedades eleva la recaudación en 5.350 millones”, Edición Europa. Disponible on line: http://economia.elpais.com/economia/2012/03/30/actualidad/1333118116_765753.html

El País (2015), “El sistema tributario español es de los más descentralizados de la UE”. Edición Europa. Disponible on line:

http://economia.elpais.com/economia/2015/09/18/actualidad/1442598911_273261.html

Expansión (2016), “España, el país de la UE más descentralizado en cuanto a capacidad normativa tributaria”. Disponible on line:

<http://www.expansion.com/economia/2016/09/24/57e63f9d468aebef1a8b4668.html>

Ferreiro, J.J.; Sartorio, S. (2004), *Derecho tributario: Parte especial (24ª edición)*, Madrid, Marcial Pons.

LGT (2003), *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. Disponible on line:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

LIS (2014), *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*. Disponible on line: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

Malvárez, L.; Ramírez, S.; Sánchez, A.J. (2011), *Lecciones del Sistema Fiscal Español (4ª edición)*, Madrid, Tecnos.

Menéndez, A. (2007), *Derecho financiero y tributario: Parte general (7ª edición)*, Valladolid, Lex Nova.

Pérez, F. (2011), *Derecho financiero y tributario. Parte general (21ª edición)*, Madrid, Civitas.

Portillo, M.J. (2014), *Manual de fiscalidad: Teoría y práctica (7ª edición)*, Madrid, Tecnos.

Rayo, J.R. (2016), “No cumpliremos el déficit de 2016”, *Libertad Digital*. Disponible on line:

<http://www.libremercado.com/2016-06-29/juan-ramon-rallo-no-cumpliremos-el-deficit-de-2016-79417/>

Rodríguez, M. (2013), “Limitación del 30% a la deducción de las amortizaciones en el Impuesto de Sociedades. Un nuevo ejemplo de anticipación recaudatoria”, *Revista de Liderazgo*. Disponible on line: <http://www.loyolaandnews.es/masteresoficialesloyola/>

TRLIS (2004), *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo*. Disponible on-line:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4456>