
INCENTIVOS FISCALES

I.- INCENTIVOS FISCALES

1. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

1.1. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA

1.1.1. DEDUCCIÓN POR DIVIDENDOS

Cuando entre las rentas del sujeto pasivo hubiera dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes, se podrá practicar la **deducción del 50%** de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones, teniendo en cuenta que la base imponible será el importe íntegro de los mismos.

La deducción será del **100%** cuando los dividendos provengan de entidades participadas por la entidad en **al menos un 5%**, y que dicha participación se hubiera poseído ininterrumpidamente durante el **año anterior** al día en que sea exigible el beneficio a distribuir o en su defecto, que se **mantenga** durante el tiempo que sea necesario para **completar un año**.⁽¹⁾

Cuando se haya obtenido una participación de al menos el 5% del capital de una sociedad y esta última haya realizado una **operación de concentración**⁽²⁾ con otras entidades, o bien haya realizado una **oferta pública de adquisición** de acciones de otra entidad, de manera que como consecuencia de ello la participación en aquella sociedad quede por debajo del 5% pero **al menos sea del 3%**, se sigue **aplicando la deducción al 100%** sobre los dividendos distribuidos en el plazo de los tres años desde la realización de la operación, siempre que en el ejercicio en que se realiza la distribución el porcentaje de participación no quede por debajo del 3%.

Las cantidades no deducibles por **insuficiencia de cuota íntegra**, podrán deducirse de las cuotas de los períodos impositivos que concluyan en los **siete años** inmediatos y sucesivos.

Ejemplo n° 1:

Suponemos una empresa cuya base imponible es de 350.000,00€ y que ha obtenido unos **dividendos** de una sociedad de la que posee una participación del 1% de su capital social, por importe de **10.000,00€**.

a) Cálculo de la deducción por dividendos considerando que su tipo de gravamen es del 30%.

Base imponible	350.000,00
Cuota íntegra (30%)	105.000,00
Deducción por Dividendos (50% x 30% x dividendo)	1.500,00
Cuota Líquida	103.500,00

⁽¹⁾ Desde el 01/01/04, se puede completar el plazo de mantenimiento de la participación de 1 año, de fecha a fecha, incluso después del cobro del dividendo.

⁽²⁾ Introducido por la Ley 39/2010, con efecto para los períodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2011.

b) Cálculo de la deducción por dividendos considerando que se trata de una **empresa de reducida dimensión**, por lo tanto su tipo de gravamen oscila entre **25%-30%**.

Habrá que calcular el tipo medio de gravamen de la sociedad:

Base imponible		350.000,00
Cuota íntegra		90.000,00
-25%/ 300.000,00	75.000,00	
-30%/ resto	15.000,00	
Tipo medio (90.000,00/350.000,00)		25,71%

La deducción por dividendos será:

Base imponible		350.000,00
Cuota íntegra (25-30%)		90.000,00
Deducción por Dividendos (50% x 25,71% x dividendo)		1.285,50
Cuota Líquida		88.714,50

Cuando la distribución del dividendo o la participación en beneficios **no determine la integración de renta** en la base imponible por no tener la consideración de ingreso (dividendos procedentes de reservas existentes en el momento de la adquisición de la participación) **no se aplicará la deducción, excepto cuando⁽³⁾**:

1º) El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tributando, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, y que dicha renta no haya tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías.

En este supuesto, cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieren aplicado a las rentas por ellas obtenidas con ocasión de su transmisión la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción será del 18% del importe del dividendo o de la participación en beneficios.

La deducción se practicará parcialmente cuando la tributación haya sido parcial.

2º) El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con la ocasión de su transmisión. La deducción se practicará parcialmente cuando la tributación haya sido parcial.

1.1.2. DEDUCCIÓN POR TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES

Cuando en la transmisión de participaciones en otra sociedad se generen rentas positivas que se computen en la base imponible del transmitente, éste podrá practicar en su cuota íntegra, una deducción para evitar la doble imposición, siempre que se cumplan los siguientes **requisitos**:

- a) La entidad participada deber ser residente en territorio español, y además, estar sujeta al tipo general de gravamen o al tipo del 35%.⁽⁴⁾
- b) Con anterioridad a la transmisión, el grado de participación, directo e indirecto, poseído debe ser igual o superior al 5%.
- c) Ese grado de participación debe haberse poseído de manera ininterrumpida durante todo el año anterior al día en que se transmita la participación.

⁽³⁾ Redacción dada por la Ley 16/2013.

⁽⁴⁾ Hasta el 31/12/2006 el tipo era del 40%.

El **importe de la deducción** es el resultado de aplicar el tipo de gravamen de la entidad transmitente a la base de deducción. Dicha **base de deducción** será la **menor** de las dos cantidades siguientes:

- a) **La renta integrada** en la base imponible derivada de la transmisión de la participación.
- b) **El incremento neto** de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada, durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida, incluidos los que hubiesen sido incorporados al capital social.

Esta deducción era **incompatible** con el diferimiento por reinversión ya derogado, y también lo es con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por la parte de la renta que pueda disfrutar de la deducción por doble imposición.

La **cantidad no deducida por insuficiencia de cuota íntegra**, puede deducirse de las cuotas correspondientes a los períodos impositivos que concluyan en los siete años siguientes.

La deducción **no es aplicable** a la parte del incremento neto de los beneficios no distribuidos que procedan de rentas no integradas en la base imponible de la sociedad, como consecuencia de la compensación de las bases imponibles negativas.

Ejemplo nº 2:

*La sociedad Alfa, S.L., posee el 25% del capital social de Beta, S.L., desde el momento de su constitución. El precio de compra de las participaciones fue de 2.000, y los beneficios no distribuidos generados por Beta, S.L., ascienden a 750. La sociedad Alfa, S.L. decide vender las participaciones de Beta, S.L. por importe de 2.500. El tipo de gravamen de Alfa S.L. es del 30%. El cálculo de la **deducción por doble imposición** será el siguiente:*

➤ BASE DEDUCCIÓN	500
Menor de:	
- Bº Venta integrado en la B.I. (2.500- 2.000) =	500
- Bº no distribuidos generados por Beta S.L. =	750
➤ TIPO DE GRAVAMEN	30%
➤ DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN (500x 30%).....	150,00

1.2. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

En el supuesto de obligación personal de contribuir, cuando en la base imponible se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, el sujeto pasivo podrá deducir de la cuota íntegra la menor de las siguientes cantidades:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España corresponda pagar por las mencionadas rentas, si se hubieran obtenido en territorio español.
 Dentro de la renta que hay que tener en cuenta para el cálculo de la cuota íntegra, debe incluir el impuesto satisfecho en el extranjero, aunque no fuera deducible.

Es decir, la Base de deducción será la suma de estos conceptos:

- El importe neto de la renta obtenida en el extranjero.
- Más, el impuesto satisfecho por los beneficios en el extranjero.

Las cantidades que no se puedan deducir por **insuficiencia de cuota**, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los **diez años inmediatos** y sucesivos⁽⁵⁾.

1.2.1. DIVIDENDOS PROCEDENTES DE UN NO RESIDENTE

Cuando las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero procedan de dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente, la deducción para evitar la doble imposición internacional, además, podrá consistir en deducir el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos.

Los requisitos para poder practicar la deducción de esta manera son:

- La cuantía del impuesto a deducir (el pagado por la entidad no residente), se incluya en la base imponible del Impuesto de la sociedad española.
- Que la participación directa o indirecta en la entidad no residente sea, al menos de un 5 por 100, y que la misma se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día que sea exigible el beneficio que se distribuya, o en su defecto, que se mantenga durante el tiempo necesario para completar un año.
- Esta deducción, junto con la establecida en el punto 1.2, no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por estas rentas si se hubieran obtenido en España. El exceso sobre dicho límite no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible.

En caso de que el dividendo o participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso, procederá **aplicar la deducción**⁽⁶⁾ cuando el sujeto pasivo pruebe que un **importe equivalente** a ese dividendo o participación en beneficios **ha tributado en España** a través de cualquier transmisión de la participación, siendo el límite de la deducción, la cuota íntegra que resultaría de la integración en la base imponible del dividendo o participación en beneficios, es decir, el resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre el dividendo.

1.2.2. MEDIDAS DE APOYO A LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LAS EMPRESAS

Las empresas que obtengan dividendos, rentas a través de establecimiento permanente en el extranjero o procedentes de la transmisión de la participación en una entidad no residente, podrán disfrutar de las exenciones y deducciones que a continuación detallamos, quedando derogados los incentivos recogidos en los artículos 29 bis y 30 bis de la Ley 43/1995, 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades.

1.2.2.1. Exención en el Impuesto sobre Sociedades

Estarán exentos del Impuesto sobre Sociedades, en las condiciones que a continuación exponemos, las siguientes rentas obtenidas por una empresa española;

1) Dividendos de entidades no residentes en territorio español.

Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

⁽⁵⁾ Para ejercicios iniciados antes del 25/06/00 el plazo era de siete años.

⁽⁶⁾ Introducidas por la Ley 4/2008 para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2008.

- a) Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos 5 por 100 y que la misma se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.
- b) Que la entidad participada esté sujeta y no exenta a un gravamen de características comparables a este Impuesto y no resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado Miembro de la UE⁽⁶⁾ y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativo responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.
- c) Que las rentas de la entidad participada de las que proceden los dividendos o participaciones en beneficios se deriven de la realización de actividades empresariales en el extranjero.
- d) Que la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, y que contenga cláusula de intercambio de información⁽⁷⁾, o en un país contenido en la relación de países que reglamentariamente podrá establecerse, en atención a que los mismos tengan un impuesto de características comparables a este Impuesto.

2) Plusvalías en la transmisión de participación en entidades no residentes.

Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el punto 1. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de separación del socio o disolución de la entidad.

Los requisitos previstos en las letras b) y c) deberán cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. El requisito previsto en la letra a) se entenderá referido al día en que se produzca la transmisión.

No obstante, en el caso de que los requisitos previstos en los párrafos b) o c) **no se cumplieran en alguno o algunos de los ejercicios**⁽⁸⁾ de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

- Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un **incremento neto de beneficios no distribuidos** generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará **exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios** en los que se cumplan conjuntamente los requisitos establecidos en los párrafos b) y c) del punto 1.
- Respecto de aquella parte de la renta que **no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos** generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entenderá generada de **forma lineal**, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los

⁽⁷⁾ A partir del 01/01/04, se suprime la posibilidad que hasta ahora tenía la Administración de probar en contrario respecto del requisito de que la entidad no residente estuviese sometida a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades en el caso de que sea residente en país con Convenio que contenga cláusula de intercambio de información.

⁽⁸⁾ Modificación introducida por el RD Ley 12/2012, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012.

ejercicios en que se hayan cumplido conjuntamente los requisitos establecidos en los párrafos b) y c) del punto 1.

La parte de la renta que no tenga derecho a la exención se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción por doble imposición internacional.

No se aplicará la exención cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención tendrá las especialidades que se indican a continuación.

- a) Cuando el valor de mercado de las participaciones en entidades residentes en territorio español, y de los activos situados en dicho territorio que posea la entidad no residente, directa o indirectamente, supere el 15 por 100 del valor de mercado de sus activos totales.

En este supuesto, la exención se limitará a aquella parte de la renta obtenida que se corresponda con el incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

- b) Cuando el sujeto pasivo hubiera efectuado alguna corrección de valor sobre la participación transmitida que hubiera resultado fiscalmente deducible.

En este supuesto, la exención se limitará al exceso de la renta obtenida en la transmisión sobre el importe de dicha corrección.

- c) Cuando la participación en la entidad no residente haya sido adquirida a otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo de sociedades, se aplicarán las siguientes especialidades:

- La renta negativa obtenida en la transmisión de la participación en la entidad no residente, se minorará en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la misma participación a la que se hubiera aplicado la exención.
- La renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en la entidad no residente será gravada hasta el importe de las rentas negativas obtenidas en transmisiones anteriores que se hubiesen integrado en la base imponible de este impuesto.

3) Rentas obtenidas en el extranjero o mediante establecimiento permanente.

1.- Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera de España cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero.
- b) Que la renta obtenida por el establecimiento permanente haya sido gravada por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto de Sociedades, y que no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

2.- Desde el 1 de enero de 2013, **no es deducible la renta negativa** generada por los establecimientos permanentes, por lo que se establece un régimen transitorio, para los establecimientos permanentes que han generado **rentas negativas** en períodos impositivos

iniciados **antes del 1-1-2013** que se hayan integrado en la base imponible de la entidad residente en territorio español, de forma que, en los períodos impositivos iniciados a partir de esa fecha la exención sólo se aplica a las rentas positivas a partir del momento en que superen la cuantía de las rentas negativas que se hayan deducido. En definitiva, las rentas positivas se integrarían en la base imponible sin exención ni deducción por doble imposición alguna en la cuota íntegra, hasta que no se alcance las rentas negativas deducidas con anterioridad.

3.- Se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice todo o parte de su actividad.

Ejemplo n° 3:

Una sociedad residente en territorio español dispone en el extranjero de un establecimiento permanente en el extranjero. En el ejercicio 2011 y 2012 ha generado rentas negativas de 1.000 y 600, respectivamente. En el ejercicio 2013 la renta es positiva por importe de 2.000.

Si la sociedad opta por aplicar el régimen de exención, aunque el EP tenga rentas negativas, en el período impositivo correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 la sociedad integraría en su base imponible una renta negativa de 1.000 y 600, respectivamente.

*En el período impositivo 2013 esta sociedad **no puede dejar exenta la totalidad de las rentas positivas del EP**, sino una renta por importe de 400 (2.000-1.600), debiendo integrar en su base imponible un importe de 1.600 coincidente con la renta negativa integrada en su base imponible en los dos períodos impositivos anteriores.*

4) No se aplicará las exenciones previstas en los siguientes casos.

- a) A las rentas de fuente extranjera, obtenidas por agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas.
- b) A los dividendos o plusvalías en relación con los cuales la entidad aplique la deducción para evitar la doble imposición internacional.
- c) En relación con aquellas entidades filiales que desarrollen su actividad en el extranjero con la finalidad principal de disfrutar del régimen fiscal previsto en el mismo.

1.2.2.2. Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero

Este incentivo ha sido derogado para los períodos impositivos iniciados **a partir de 1-1-2007**.

Este incentivo fiscal consistía en **una reducción de la base imponible** del importe de la inversión realizada en la adquisición de participaciones en el capital de entidades no residentes, de manera que el **importe deducido se integra** en la base imponible de los períodos impositivos siguientes. En definitiva, el incentivo fiscal se manifiesta en un diferimiento en el pago del IS del período impositivo en el que tiene lugar la inversión.

Por lo que aunque esté derogado para los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, habrá que **integrar** en la **base imponible** las **cantidades deducidas en períodos anteriores** aún cuando dicha integración se produzca con posterioridad a los períodos iniciados el 1 de Enero de 2007.

Para un completo desarrollo de este incentivo consultar el manual de cierre de cuentas del ejercicio 2007 (punto 1.2.2.2, Pág. 130).

1.3. DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA O INTERNACIONAL PENDIENTES DE APLICAR A 1/1/08

Las deducciones pendientes de aplicar en períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2008, se habrán calculado aplicando el tipo de gravamen vigente en el momento en que se generó el derecho a su aplicación. Debido a la **disminución del tipo de gravamen**⁽⁹⁾, el importe de la deducción pendiente de aplicación debe recalcularse según el tipo de gravamen vigente en el período en el que se practica la misma.

La deducción se recalcula de acuerdo a la siguiente fórmula:

$$\text{Deducción pendiente de aplicar} \times \frac{\text{Tipo de gravamen actual}}{\text{Tipo de gravamen al que se generó la deducción}}$$

Ejemplo n° 4:

La sociedad Alfa, S.L. tiene una deducción pendiente de aplicar por doble imposición de dividendos de 2.100€. Dicha deducción proviene del ejercicio 2007 por lo que se genera al tipo de gravamen del 35%. En el ejercicio 2014 tiene una base imponible por importe de 30.000€. La liquidación del impuesto será:

Base Imponible.....	30.000
Cuota Intgra (30%).....	9.000
Deducción por Doble Imposición (2.100 x 30% / 35%)	1.800
Cuota Líquida.....	7.200

2. DEDUCCIÓN PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

Con relación a los incentivos fiscales, la LIS únicamente regula aquellos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades: investigación científica e innovación tecnológica, bienes de interés cultural, formación profesional, creación de empleo para trabajadores minusválidos y protección del medio ambiente. Los incentivos de carácter general relacionados con la política coyuntural, no constan en el articulado, pero se establece la habilitación a la Ley de Presupuestos.

La mayoría de las deducciones por inversión quedaban derogadas para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2011, manteniéndose **vigentes para los ejercicios iniciados en 2014** las siguientes:

- Investigación científica (I+D) e Innovación tecnológica (IT).
- Protección del medioambiente (instalaciones destinadas a la protección del medioambiente).
- Gastos de formación del personal en el uso de las nuevas tecnologías.
- Creación de empleo: para trabajadores con discapacidad y apoyo a emprendedores.
- Producciones cinematográficas.
- Reinversión de Beneficios Extraordinarios.

⁽⁹⁾ Para el ejercicio 2008 el tipo de gravamen general es del 30%.

- Deducción por Inversión de Beneficios para ERD⁽¹⁰⁾.

Por tanto, han quedado **derogadas** las siguientes deducciones:

- Fomento de las tecnologías de la información y comunicación
- Protección del Medioambiente (Vehículos industriales e Inversiones en aprovechamiento de fuentes de energía renovable)
- Actividades de exportación
- Gastos de Formación Profesional, excepto para el uso de las nuevas tecnologías.
- Guardería para hijos trabajadores
- Sistemas de navegación y localización de vehículos
- Plataforma acceso para discapacitados
- Contribución a sistemas de previsión social y aportaciones a patrimonios protegidos.
- Bienes del Patrimonio Histórico Español.
- Edición de libros.

Para los **periodos impositivos iniciados en 2012, 2013, 2014 y 2015⁽¹¹⁾**, las deducciones vigentes, tienen un límite conjunto, con carácter general, del **25%⁽¹²⁾** sobre la cuota íntegra minorado en las deducciones por doble imposición y en las bonificaciones.

Dicho límite será del 50%⁽¹³⁾ de la cuota (en lugar, del 25%), siempre que el importe de la deducción correspondiente a los gastos de I+D e IT del ejercicio supere el 10% de la cuota íntegra minorando por las bonificaciones y las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional.

Además, la deducción por **reversión de beneficios extraordinarios se computa** a efectos del cálculo de este límite, mientras que, hasta el ejercicio 2011, no se tenía en cuenta para determinar el mismo.

Para los periodos impositivos iniciados **a partir del 1 de enero de 2013**, se establece la posibilidad de **aplicar** la deducción por **I+D e IT sin** tener en cuenta el **límite conjunto o solicitar su abono**, siempre que se cumplan los requisitos expuestos en el Punto 2.1.6, Pág. 172.

Las cantidades no deducidas podrán arrastrarse durante **quince años⁽¹⁴⁾**. Este plazo se amplía a **dieciocho años⁽¹⁵⁾** para las inversiones en I+D e IT y fomento de nuevas tecnologías.

El plazo de permanencia en funcionamiento de los elementos patrimoniales afectos a las deducciones por inversión, es de cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior.

En el período impositivo en el que se incumpla este requisito se ingresará la cantidad deducida además de los intereses de demora.

Una **misma inversión no** puede dar lugar a la aplicación de **más de una deducción** en la misma entidad⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁰⁾ Introducido para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2013 por la Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores.

⁽¹¹⁾ La Ley 16/2013 lo ha prorrogado para los ejercicios 2014 y 2015.

⁽¹²⁾ Novedad introducida por el RD Ley 12/2012; hasta el ejercicio 2011, el límite era del 35%.

⁽¹³⁾ Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 06/03/2011 y hasta el 31/12/2011, el límite del 50% se elevó al **60%**, modificación introducida por la Ley 2/2011 de Economía Sostenible.

⁽¹⁴⁾ Novedad introducida por el RD Ley 12/2012. Hasta el 31/12/01, era de cinco años y hasta el 31/12/11, diez años.

⁽¹⁵⁾ Novedad introducida por el RD Ley 12/2012. Hasta el 31/12/01, era de diez años y hasta el 31/12/11, quince años.

⁽¹⁶⁾ Novedad introducida por la Ley 14/13 para los periodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2013.

2.1. INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

La deducción se aplicará sobre las inversiones y los gastos que se realicen en actividades de investigación y desarrollo (I+D) de nuevos productos o procedimientos industriales y de innovación tecnológica (IT).

2.1.1. Requisitos para ser considerado Gasto en I+D e IT.

Se consideran gastos de I+D e IT, los realizados por el sujeto pasivo en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de los mismos. Deben cumplir los siguientes requisitos:

- Que consten específicamente **individualizados por proyectos** científicos en los que se explicita en que ha consistido la actividad y sus resultados ya sean, positivos o negativos por cada acción individualizada.
- Que se realice el **proyecto científico con carácter previo** al inicio de la actividad de I+D e IT.
- La empresa podrá aportar un **informe motivado**⁽¹⁷⁾, emitido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o por un organismo adscrito al mismo, en el que se califiquen las actividades desarrolladas como I+D o IT. Dicho informe tendrá **carácter vinculante** para la administración tributaria.
- La empresa podrá plantearse **consultas**⁽¹⁸⁾ **sobre la interpretación** y aplicación de deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración Tributaria. Se podrá aportar en la consulta un informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación.
- La empresa podrá solicitar a la Administración Tributaria la adopción de **acuerdos previos de valoración**⁽¹⁸⁾ de los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica. Se podrá aportar en la consulta un informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación.
- Los gastos de I + D e IT deberán corresponder a actividades efectuadas en **España** o en cualquier Estado Miembro de la **UE** o del **Espacio Económico Europeo**⁽¹⁹⁾, por lo que la realización de la actividad en otros lugares no da derecho a la deducción, tanto si los realizó el propio sujeto pasivo como los encargados a terceros.
- Tendrán la consideración de gastos de I+D e IT las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España, cualquier Estado Miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo⁽²⁰⁾, **por encargo** del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.
- Para determinar la base de la deducción, el importe de los gastos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica se minorará en el **65%** de las subvenciones

⁽¹⁷⁾ Al respecto se ha publicado el Real Decreto 1432/2003 de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia e Innovación de dicho informe.

⁽¹⁸⁾ La posibilidad de solicitar el informe al Ministerio de Ciencia e Innovación hace perder importancia a las consultas y a los acuerdos previos de valoración, por cuanto si dicho informe se pronuncia favorablemente a cerca de que un determinado proyecto reúne los requisitos para ser considerado como actividad de I+D e IT, al ser vinculante para la Administración Tributaria, esta tendrá que asumir dicha calificación a efectos fiscales.

⁽¹⁹⁾ En los períodos impositivos iniciados antes del 01/01/08, podían deducirse los proyectos realizados en el extranjero siempre y cuando la actividad principal se desarrollara en España y la desarrollada en el extranjero, no sobrepase el 25% del importe total invertido. La Comisión Europea solicitó al Reino de España que modificara la legislación ya que esta restricción atentaba contra la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios establecidos en el Tratado de la Unión Europea. Dicha modificación se produce en la Ley 4/2008 para los períodos iniciados a partir del 01/01/2008.

⁽²⁰⁾ Para los períodos anteriores a 01/01/08 se limitaba a las actividades realizadas en España.

recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

2.1.2. Concepto de investigación y desarrollo e innovación tecnológica

A. Concepto de actividades de investigación y desarrollo

A efectos de la deducción, se considera que:

- a) La **investigación** es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico.
- b) El **desarrollo** es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.
Esta actividad incluirá la **materialización de los resultados** de la investigación en un plano, esquema o diseño, así como la **creación de un primer prototipo** no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su exportación comercial.
- c) Se considerará actividad de investigación y desarrollo la concepción de “**software**” **avanzado**, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos o siempre que estén destinados a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información⁽²¹⁾.
No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el “software”.
- d) También se considerará actividad de investigación y desarrollo el **diseño y elaboración del muestrario** para el lanzamiento de nuevos productos. La Administración entiende que el diseño y elaboración del muestrario ha de cumplir los siguientes criterios:
 - La actividad de diseño y elaboración de muestrarios se considerará como actividad de I+D en cuanto tenga por objeto la introducción en el mercado de **producto nuevo**.
 - La novedad del producto no ha de derivarse, necesariamente, de un previo proceso o actividad de I+D.
La novedad no será meramente formal o accidental sino **esencial**, entendiéndose como esencial la incorporación de materiales intrínsecamente nuevos o los resultantes de mezclas o combinaciones nuevas de materiales ya existentes con el objeto de crear un producto nuevo.
 - El gasto de I+D por el concepto de elaboración de muestrario comprende aquellos que son precisos para el **muestrario prototipo**, pero no aquéllos otros realizados para obtener los sucesivos muestrarios a partir del prototipo.
Así pues, tratándose del lanzamiento de productos novedosos en el sentido indicado, los gastos correspondientes a la elaboración del muestrario-prototipo (y no los de las copias sucesivas), como pueden ser los costes de diseño y creación

⁽²¹⁾ Introducido por la Ley 36/2003, para los ejercicios iniciados a partir del 27/04/03.

tanto del producto como del muestrario, maquetación y fotografía de éste darán derecho a la deducción prevista.

B. Concepto de innovación tecnológica

Se considera como IT la actividad cuyo resultado es un avance tecnológico en la obtención de **nuevos productos o procesos** de producción, o de **mejoras** sustanciales de los productos o procesos de producción ya existentes. Son nuevos productos y procesos aquellos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de los existentes con anterioridad.

Se considera también como actividades de IT y, por tanto, merecedoras de la deducción, las siguientes:

- La materialización de los resultados de la innovación en un **plano, esquema o diseño**.
- La creación de un primer **prototipo** no comercializable.
- Proyectos de demostración inicial o **proyectos pilotos** siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.
- La elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado y con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir 01/01/08⁽²²⁾, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, aun cuando no se realicen en el marco de una actividad de innovación tecnológica.

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

- a) Actividades de **diagnóstico tecnológico** tendente a la identificación, definición y orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, cualquiera que sea el resultado de las actividades⁽²³⁾.
- b) **Diseño industrial e ingeniería de procesos** de producción, que incluyen la concepción y la elaboración de planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, y con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del **01/01/2008**, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.
- c) Adquisición de tecnología avanzada en forma de **patentes**, licencias, “know-how” y diseños. La deducción por estos conceptos está sujeta a las siguientes **condiciones**:
 - La adquisición **no** debe realizarse a una persona o **entidad vinculada** con el sujeto pasivo.
 - La **base** de la deducción por este concepto tiene un **límite** de 1.000.000 euros anuales.
- d) Obtención del **certificado** de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin que formen parte de las base de la deducción los gastos por implantación de dichas normas.

C. Actividades excluidas del concepto de I+D o IT

⁽²²⁾ Introducido por la Ley 4/2008.

⁽²³⁾ Para los períodos iniciados a partir del 01/01/2008, ya no es necesario que estas actividades sean realizadas por Universidades, organismos públicos de investigación o centros tecnológicos.

La norma enumera una serie de actividades que, individualmente consideradas, no constituyen I + D o IT, sin perjuicio de que puedan formar parte componente de un proceso de I+D e IT, que sí cumpla los requisitos para la aplicación de la deducción.

En particular, **no se considera base de la deducción de I+D e IT los producidos como consecuencia de las siguientes actividades:**

- a) **Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa.** En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad, de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada (excepto los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera), así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.
- b) **Las actividades de producción industrial y provisión de servicios, o de distribución de bienes y servicios.** En particular, la planificación de la actividad productiva; la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en la letra b) del apartado anterior; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; los estudios de mercado y el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.
- c) La prospección en materia de ciencias sociales y la exploración e investigación de minerales e hidrocarburos.

2.1.3. Base de deducción por I+D o IT

El importe de los gastos que sirven de base de la deducción se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas con esta finalidad.

A) Deducción por Gastos de I+D:

Será deducible el 25% ⁽²⁴⁾ de los **gastos** efectuados por este concepto durante el período impositivo, los realizados directamente o por encargo, efectuados en España, en cualquier Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tanto individualmente como los realizados en colaboración con otras sociedades.

Se **considerarán gastos de investigación y desarrollo** los realizados por el sujeto pasivo, incluidas **las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades**, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de las mismas, constanding específicamente individualizados por proyectos.

En el caso de que los **gastos** fuesen **superiores a la media de los dos períodos impositivos anteriores**, sobre el exceso se aplicará el **42%** ⁽²⁵⁾ de deducción.

⁽²⁴⁾ Es el resultado de aplicar al porcentaje de deducción establecido en el art. 35 de la LIS, el coeficiente de ponderación del 0,85 recogido en la Disposición Adicional décima de la LIS. Hasta el 31/12/06 era del 30%, hasta el 31/12/07 era del 27%.

⁽²⁵⁾ Es el resultado de aplicar al porcentaje de deducción establecido en el art. 35 de la LIS, el coeficiente de ponderación del 0,85 recogido en la Disposición Adicional décima de la LIS. Hasta el 31/12/06 era del 50%, hasta el 31/12/07 era del 46%.

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, se practicará una **deducción adicional del 17%**⁽²⁶⁾ del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo⁽²⁷⁾.

B) Deducción por Inversión en I+D:

Será **deducible el 8%**⁽²⁸⁾ de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

Esta deducción será compatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios e incompatible con el resto de deducciones por inversiones para los mismos elementos.

Los elementos en que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización que se aplique, fuese inferior.

C) Deducción por IT:

Será deducible el **12%**⁽²⁹⁾ de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica⁽³⁰⁾.

2.1.4. Deducción del IVA soportado en I+D e IT

Las **subvenciones** concedidas con la finalidad de **financiar gastos** (no inversiones) de realización de actividades de I+D e IT, **no se tomarán en cuenta** en el denominador de la regla de prorrata del IVA⁽³¹⁾, cuando las actividades y gastos de realización de las mismas, tengan derecho a la deducción del punto 2.1 (Deducción por gastos en I+D e IT).

2.1.5. Bonificación de las Cotizaciones a la Seguridad Social

Desde el ejercicio 2013⁽³²⁾ existe la posibilidad de **compatibilizar la deducción por I+D e IT con la bonificación del 40% en la cotización a la seguridad social** del personal investigador que con carácter exclusivo se dedique a las actividades de I+D e IT.

⁽²⁶⁾ Es el resultado de aplicar al porcentaje de deducción establecido en el art. 35 de la LIS, el coeficiente de ponderación del 0,85 recogido en la Disposición Adicional décima de la LIS. Hasta el 31/12/03 era del 10%, hasta el 31/12/06 era del 20%, hasta el 31/12/07 era del 18%.

⁽²⁷⁾ Para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/08 se suprime la posibilidad de aplicar el porcentaje de deducción incrementado sobre los gastos de I+D correspondientes o proyectos encargados a Universidades, organismos públicos o centros tecnológicos.

⁽²⁸⁾ Es el resultado de aplicar al porcentaje de deducción establecido en el art. 35 de la LIS, el coeficiente de ponderación del 0,85 recogido en la Disposición Adicional décima de la LIS. Hasta el 31/12/06 era del 10%, hasta el 31/12/07 era del 9%.

⁽²⁹⁾ Para los periodos impositivos iniciados con anterioridad al 06/03/2011, la deducción era del 8%.

⁽³⁰⁾ Para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/08 se suprime la posibilidad de aplicar el porcentaje de deducción incrementados aplicable a proyectos encargados a Universidades, organismos públicos o centros tecnológicos.

⁽³¹⁾ Para mayor desarrollo de la deducción de las cuotas soportadas de IVA, y la aplicación de la regla de prorrata, ver Pág. 337.

⁽³²⁾ Introducido por la Ley 17/2012 de PGE para 2013. El RD Ley 20/2012 había suprimido la posibilidad de optar entre la deducción por I+D y la bonificación de la cotización a la Seguridad Social.

2.1.6. Aplicación sin límite o abono de la deducción por Investigación y Desarrollo (I+D e IT)

Con respecto a las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, que se **generen en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de Enero 2013**, se establecen las siguientes posibilidades:

- Proceder a su **aplicación sin quedar sometida a ningún límite** en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, si bien con una tasa de descuento del 20% respecto al importe inicialmente previsto de la deducción.
- **En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono** a la Administración tributaria a través de la declaración del propio Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, se establecen los siguientes **límites**:

- a) El importe de la deducción aplicada o abonada en el caso de las actividades de **innovación tecnológica** no podrá superar conjuntamente el importe de **1 millón** de euros anuales.
- b) El importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de **investigación y desarrollo e innovación tecnológica**, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los **3 millones** de euros anuales.

Estos límites se aplican a las sociedades que formen grupo de sociedades según el art. 42 del Código de Comercio.

2.1.6.1 Requisitos para su aplicación o abono:

- a) Que se trate de entidades sometidas al tipo **general (30%)**, al tipo de **35%** o al tipo de **25%/30% de entidades de reducida dimensión**.
- b) Que transcurra, al menos, un **año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción**, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.
- c) Que la **plantilla media** o, alternativamente, la **plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica** no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se refiere la letra d) siguiente.
- d) Que se **destine** un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a **gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica** o a inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono.
- e) Que la entidad haya obtenido un **informe motivado** sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un **acuerdo previo de valoración** de los gastos e inversiones correspondientes.

2.1.7. Ejemplo de cálculo de la deducción por tareas de Investigación y Desarrollo

Ejemplo n° 5:

DEDUCCIÓN POR GASTOS DE I+D		2012	2013	2014
Sueldos y salarios de investigadores cualificados adscritos en exclusiva a I+D		100	125	150
Gastos en Proyectos de I+D contratados con Universidades, organismos públicos o centros de innovación tecnológica ⁽³³⁾		80	75	100
Resto de gastos efectuados en el ejercicio en actividades de I+D que cumplan los requisitos del punto 2.1.1		500	475	550
Amortización contabilizada ⁽³⁴⁾ de los elementos afectos directamente a las actividades de I+D		120	120	150
TOTAL BASE DEDUCCIÓN		800	795	950
Media ejercicios <u>2012 y 2013</u> 2		797,50		
1	25% Deducción s/797,50			199,37
2	42% Deducción s/(950 – 797,50)			64,05
DEDUCCIÓN ADICIONAL				
Sueldos y Salarios de investigadores cualificados adscritos en exclusiva a I+D				150
TOTAL BASE DEDUCCIÓN				150
3	17% Deducción s/150			25,50
DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN I+D				
Inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible afectos exclusivamente a actividades de I+D				100.000
4	8% Deducción s/100.000			8.000
TOTAL DEDUCCIÓN I+D (1+2+3+4)				8.288,92

RESUMEN	IMPORTE	DEDUCCIÓN
Gastos en I+D de 2014	950	288,92
Inversión en I+D de 2014	100.000	8.000,00
TOTAL		8.288,92

2.2. INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES

La deducción por inversiones medioambientales quedaba derogado para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2011, no obstante la Ley 2/2011 de Economía Sostenible **recupera** esta deducción, pero limitándola a las inversiones en **instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente**, por lo que quedaron **derogadas** la deducción en **vehículos** industriales y comerciales y las inversiones para el aprovechamiento de fuentes de **energía renovable**.

2.2.1. Inversiones en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente

Las inversiones realizadas en bienes del Activo Material nuevo o usado, consistentes en instalaciones⁽³⁵⁾, conforme a la definición dada en el PGC, destinadas a la protección del medio

⁽³³⁾ Para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/08, no puede aplicar el porcentaje de deducción incrementado.

⁽³⁴⁾ El gasto por amortización que se debe tener en cuenta es el gasto contable, por tanto, aunque se acojan a libertad de amortización los elementos afectos a las actividades de I+D (ver punto 5, Pág. 112), sólo se tendrá en cuenta para este cálculo la que corresponda contabilizar.

⁽³⁵⁾ El plazo de permanencia en funcionamiento será de 5 años para bienes inmuebles o de 3 para bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior.

ambiente, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del **8%**⁽³⁶⁾ **del importe del precio** de adquisición o coste de producción, **excluida la parte de la inversión financiada con subvenciones**.

La inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento. Cuando se trate de elementos adquiridos mediante leasing, se considera realizada la inversión en la fecha de celebración del contrato, por importe igual al valor de contado del elemento, siempre y cuando se vaya a **ejercitar la opción de compra**.

Las condiciones y procedimientos para poder acogernos a la deducción por esta inversión son las siguientes:

- 1) Las inversiones deben tener por **objeto específico**:
 - a) Evitar o reducir la contaminación atmosférica o acústica procedente de las instalaciones industriales.
 - b) Evitar o reducir la carga contaminante que se vierta en las aguas superficiales, subterráneas y marinas.
 - c) Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correcto desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales.

En el caso de que las inversiones no tengan por objeto exclusivo estas finalidades, deberá poderse identificar la parte destinada a la protección del medio ambiente.

Respecto de las inversiones para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales, los mismos tienen que haber sido **producidos por la propia entidad** que realiza la inversión.

- 2) Las inversiones deben realizarse en instalaciones que **mejoren las exigencias**⁽³⁷⁾ establecidas en la **normativa vigente** en materia del medio ambiente sobre:
 - Emisiones a la atmósfera.
 - Vertidos a las aguas.
 - Producción, recuperación y tratamiento de residuos industriales.
- 3) Para poder aplicar la deducción será necesario que la inversión se lleve a cabo en **ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos** aprobados o celebrados con la Administración competente en materia Medioambiental, respecto del territorio donde radiquen las inversiones objeto de deducción (en Murcia está transferido a la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia).

A tal fin, la referida Administración deberá **certificar** en cada caso la **convalidación** de la inversión.

En caso de que al tiempo de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades no se hubiere emitido el certificado, se podrá aplicar la deducción con carácter provisional a expensas de la emisión del certificado de convalidación, a condición de que se haya solicitado con anterioridad al primer día del plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

⁽³⁶⁾ Hasta el 31/12/06 era del 10%. Para el ejercicio 2007 era del 8%, para el ejercicio 2008, del 6% y para el 2009, del 4% y del 2% para periodos impositivos iniciados antes del 06/03/2011.

⁽³⁷⁾ Novedad introducida por la Ley 2/2011 de Economía Sostenible, por los periodos iniciados a partir del 06/03/2011.

2.2.2. Deducción por inversiones en vehículos ecológicos

Esta deducción **no es aplicable** en los períodos impositivos que se inicien **a partir del 1 de enero de 2011**.

La deducción vigente para los ejercicios anteriores a 2011 consistía en lo siguiente: las inversiones en vehículos que podían acogerse a la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, debían cumplir los siguientes requisitos:

- Debe tratarse de vehículos que pertenezcan al **inmovilizado material**. También se permite la deducción a los elementos adquiridos mediante **leasing**, siempre y cuando se vaya a **ejercitar la opción de compra**, considerándose realizada la inversión en la fecha de celebración del contrato, por importe igual al valor contado del elemento.
- Los vehículos deben ser **nuevos**.
- Deben ser vehículos **industriales o comerciales** de transporte por carretera.
- Tratándose de vehículos con motor diesel o con motor de encendido por chispa alimentado con gas natural o gas licuado del petróleo, deben cumplir los **requisitos** sobre emisiones de gases, partículas contaminantes y humos establecidos en la **Directiva 2005/55/CE**⁽³⁸⁾.
- Deben permanecer en funcionamiento un mínimo de tres años, o durante su vida útil, si fuera inferior.

La **deducción** será el resultado de aplicar el **3%**⁽³⁹⁾ a la base de deducción.

La **base de deducción** será un **porcentaje del precio de adquisición** del vehículo, de entre los siguientes:

- ✓ **45 por 100**, si se trata de camiones, así como tractocamiones.
- ✓ **40 por 100**, si se trata de tractocamiones y su correspondiente semirremolque.
- ✓ **35 por 100**, para autobuses, y el resto de vehículos de transporte por carretera.

Estos porcentajes se incrementarán en un **45 por 100 adicional**, si se trata de vehículos que cumplen con los límites de emisión que se encuentran en las tablas del apartado 6.2.1 del anexo I de la Directiva 2005/55/CE, modificada por la Directiva 1999/96/CE de 13 de diciembre de 1999, y que se indican a continuación:

- Los adquiridos **antes del 1/10/2001**: los límites de la fila A.
- Los adquiridos a partir del 1/10/2001 y **antes del 1/10/2006**: los límites de la fila B₁.
- Los adquiridos a partir del 1/10/2006 y **antes del 1/01/2009**: los límites de la fila B₂.
- Los adquiridos **a partir del 1/01/09**: los límites de la fila C.

Para saber si los vehículos adquiridos cumplen con los límites de emisión de gases, deben solicitar a la empresa vendedora, un documento en el que se **certifique que dicho vehículo reúne las características exigidas** por la Directiva 2005/55/CE.

2.2.2.1. Ejemplo de deducción por inversión en vehículos ecológicos

Ejemplo n° 6:

La sociedad Alfa S.L. adquiere en 2010, un tractocamión con su correspondiente semirremolque por un importe total de 200.000€. El concesionario comunica a la empresa que el vehículo cumple los requisitos de la Directiva 2005/55/CE, por lo cual le entrega el correspondiente certificado.

⁽³⁸⁾ Para períodos anteriores a 9/11/06, los requisitos se establecen en la Directiva 88/77/CEE.

⁽³⁹⁾ Hasta el 31/12/06 era del 12%. Para el ejercicio 2007 era del 10%, para el ejercicio 2008, del 8% y para el 2009, del 5%.

La deducción se calcula de la siguiente forma:

➤ Base deducción (200.000 x 40%).....	80.000
➤ Porcentaje deducción.....	3%
➤ Deducción por Inversión Vehículos Ecológicos.....	2.400

Asimismo, el concesionario le indica que el vehículo cumple con los niveles de emisión de gases establecidos en la fila C de las tablas del Anexo I de la Directiva 2005/55/CE, entregándole un nuevo certificado. Por tanto la empresa podrá aplicar la **deducción adicional** sobre el 45% del precio de adquisición, la deducción se calculará de la siguiente forma:

➤ Base deducción (200.000 x 45%).....	90.000
➤ Porcentaje deducción.....	3%
➤ Deducción por Inversión Vehículos Ecológicos.....	2.700

En resumen, la deducción total a aplicar por la adquisición del vehículo ecológico será:

➤ Base deducción (200.000 x 85%(40+45)).....	170.000
➤ Porcentaje deducción.....	3%
➤ Deducción por Inversión Vehículos Ecológicos.....	5.100

2.2.3. Deducción por bienes destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables

Esta deducción **no es aplicable** en los períodos impositivos que se inicien **a partir del 1 de enero de 2011**.

Las sociedades podían deducirse de su cuota íntegra el **2%⁽⁴⁰⁾ de las inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables⁽⁴¹⁾**, consistentes en instalaciones y equipos nuevos⁽⁴²⁾ adquiridos con las siguientes finalidades:

- a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.
- b) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
- c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
- d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiesel).

La parte de la inversión que se haya financiado con subvenciones no da derecho a deducción.

2.3. GASTOS DE FORMACIÓN PROFESIONAL

⁽⁴⁰⁾ Hasta el 31/12/2006 era del 10%. Para el ejercicio 2007 era del 8%, para el ejercicio 2008, del 6% y para 2009, del 4%.

⁽⁴¹⁾ Para los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 27/07/03, esta deducción sólo era aplicable a empresas de reducida dimensión.

⁽⁴²⁾ El plazo de permanencia en funcionamiento de dichas instalaciones y equipos es de 5 años, para bienes inmuebles o 3 para bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior.

Aunque esta deducción **se derogaba para los períodos impositivos iniciados a partir del 1/1/2011**, sin embargo se ha prorrogado su vigencia durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014 para los gastos e inversiones para habitar a los empleados en la utilización de las **nuevas tecnologías** de la comunicación y de la información.

Así, la deducción se aplica a los gastos efectuados con la finalidad de formar a los empleados en el **uso de nuevas tecnologías**. Entre estos gastos se incluyen los realizados para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a internet, así como los derivados de la entrega gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos o ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a la conexión, con su software y periféricos asociados, incluso cuando el uso de tales equipos por los empleados se realiza fuera del lugar y horario de trabajo. Estos gastos son fiscalmente deducibles para la empresa en la medida en que estén contabilizados, sin que impliquen para el trabajador la obtención de **rendimientos en especie** del trabajo ni de ningún otro tipo. Estos gastos generan derecho a la deducción si su utilización sólo puede realizarse fuera del horario de trabajo.

La deducción por gastos de formación profesional se mantiene en el **1%**⁽⁴³⁾ de los gastos efectuados durante el período impositivo, minorados en el 65% de las subvenciones recibidas con esta finalidad.

En el caso de que los gastos por este concepto sobrepasen la media de los dos años anteriores, se deducirá el 2%⁽⁴⁴⁾ sobre el exceso.

2.3.1. EJEMPLO DEL CÁLCULO DE LA DEDUCCIÓN POR GASTOS EN FORMACIÓN PROFESIONAL

Ejemplo nº 7:

Una empresa tiene en 2014 unos gastos de formación del personal de 20.000€, en 2013 de 18.000 y en 2012 de 16.000€.

Para 2014 podrá calcular la deducción de la siguiente manera:

a) Cálculo del incremento respecto de los dos años anteriores.

$$\text{Media años 12 y 13} = \frac{16.000 + 18.000}{2} = 17.000$$

$$\text{Incremento} = 20.000 - 17.000 = 3.000$$

b) Cálculo de la deducción

	BASE		DEDUCCIÓN
<i>Incremento respecto 2 años anteriores</i>	3.000	x 2% =	60
<i>Resto del gasto</i>	17.000	x 1% =	170
	<u>20.000</u>		<u>230</u>

2.4. DEDUCCIONES POR CREACIÓN DE EMPLEO

2.4.1. DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD

Con efectos **desde el 1 de enero de 2013**⁽⁴⁵⁾, se modifica la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad **elevando el importe**⁽⁴⁶⁾ de deducción y **eliminando la exigencia de que los contratos sean indefinidos y a jornada completa**.

⁽⁴³⁾ Hasta el 31/12/06 era el 5%. Para el ejercicio 2007 era del 4%, para 2008, del 3% y para 2009, del 2%.

⁽⁴⁴⁾ Hasta el 31/12/06 era el 10%. Para el ejercicio 2007 era del 8%, para 2008, del 6% y para 2009, del 4%.

⁽⁴⁵⁾ Introducido por la Ley 14/2013 de apoyo a emprendedores.

⁽⁴⁶⁾ Hasta el 31/1/2012 era de 6.000€.

La deducción a partir del ejercicio 2013 es de:

- La cantidad de **9.000 euros por cada persona/año** de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado **igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento**, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.
- La cantidad de **12.000 euros por cada persona/año** de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado **igual o superior al 65 por ciento**, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior

Para poder aplicar esta deducción, el incremento en el promedio de la plantilla debe provenir de **trabajadores** que figuren en el **registro de trabajadores minusválidos demandantes de empleo** de las oficinas de Empleo. **No** se cumple esta circunstancia cuando el trabajador ya **forma parte de la plantilla** y la minusvalía le ha sobrevenido estando ya contratado⁽⁴⁷⁾.

2.4.1. Ejemplo cálculo deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos

Ejemplo nº 8:

Una empresa tiene una plantilla media de trabajadores con discapacidad del 33% de 20 personas en el ejercicio 2013, el día 1/07/14 contrata dos trabajadores con discapacidad del 33% con contrato de trabajo indefinido, uno a jornada completa y otro a media jornada.

Para calcular la creación empleo tenemos en cuenta tanto al trabajador a jornada completa como al trabajador a media jornada.

Plantilla media ejercicio 2013 = 20

Plantilla media ejercicio 2014 = 20 + (1x184/365) + (0,5x184/365)= 20,75

Incremento de plantilla = 20,75 - 20 = 0,75 hombre/año

Deducción por creación de empleo = 0,75 x 9.000 = 6.750,00€.

2.4.2. CREACIÓN DE EMPLEO: APOYO A EMPRENDEDORES

La Ley 3/2012, de 6 de julio, establece con efectos desde el 12 de febrero de 2012, **dos nuevos incentivos fiscales** para las empresas que utilicen el contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores⁽⁴⁸⁾.

Los incentivos fiscales son:

1) Empresas **sin personal contratado**.

Consiste en una **deducción de 3.000 euros** en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por el **primer trabajador que sea menor de 30 años** y que se contrate a través del nuevo **contrato de trabajo** por tiempo indefinido de **apoyo a los emprendedores**.

⁽⁴⁷⁾ Criterios establecidos por la DGT en la consulta V0455-06.

⁽⁴⁸⁾ Regulado en el art. 4 de la Ley 3/2012.

- 2) Empresas **con una plantilla inferior a 50 trabajadores** en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.

Consiste en una deducción en la cuota íntegra del impuesto, condicionada a la contratación de desempleados que sean beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo a través de la nueva figura del contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.

La deducción será del **50% de la menor** de las siguientes cantidades:

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

Esta segunda deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 de trabajadores, y la misma se sujeta, adicionalmente, a los siguientes requisitos:

- En los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se debe producir, respecto de cada trabajador, un **incremento de la plantilla media total** de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.
- El trabajador contratado debe haber percibido la **prestación por desempleo** durante, al menos, **tres meses antes del inicio de la relación laboral**. A estos efectos, se establece que el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

Las **normas comunes** aplicables a ambos incentivos son:

1. Los dos incentivos anteriores son **compatibles entre sí**.
2. Las deducciones en la cuota íntegra **se aplicarán en el periodo impositivo en que finalice el periodo de prueba de un año** exigido en el correspondiente tipo de contrato, y estarán condicionadas al **mantenimiento de la relación laboral durante al menos tres años⁽⁴⁹⁾** desde la fecha de su inicio.
3. El trabajador contratado que diera derecho a una de las deducciones anteriormente expuestas **no se computará** a efectos del incremento de plantilla para la aplicación de la **libertad de amortización para empresas de reducida dimensión** (Ver punto 7, Pág. 120).
4. Desde el 22/12/2013, en ambas modalidades de deducción, si se trata de **contratos a tiempo parcial**, las deducciones se aplican de **manera proporcional** a los periodos de trabajo pactado en el contrato.

2.5. INVERSIONES EN BIENES DE INTERÉS CULTURAL Y EN PATRIMONIO HISTÓRICO ESPAÑOL

Esta deducción **no es aplicable** a los períodos impositivos que se inicien **a partir del 1 de enero de 2014**.

⁽⁴⁹⁾ No obstante, no se entenderá incumplida la obligación de mantenimiento del empleo cuando el contrato de trabajo se extinga, una vez transcurrido el periodo de prueba, por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.

Consiste en una deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

Será deducible de la cuota íntegra, el **2%**⁽⁵⁰⁾ de las inversiones o gastos que efectivamente se realicen para:

- a) **La adquisición** de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.
- b) **Conservar**, reparar, restaurar, difundir y exponer los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en tal normativa y, en particular, los deberes de visita y exposición pública de los bienes.
- c) **La rehabilitación de edificios**, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.

La base de la deducción se minorará en la totalidad de la parte financiada con subvenciones.

2.6. DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

La deducción regulada en el artículo 42 del RD. Legislativo 4/2004, consiste en una **deducción en la cuota íntegra de un porcentaje del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de ciertos elementos patrimoniales**, a condición, de que se efectúe una reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa, en los elementos patrimoniales descritos en la norma.

La deducción por reinversión para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007, sufrió dos reformas importantes, la primera en la Ley 35/2006 del IRPF y modificación parcial del impuesto sobre sociedades y una segunda, rectificando parte de lo reformado, dentro de la ley 16/2007 de reforma y adaptación mercantil en materia contable (Consulta manual de cierre ejercicio 2008, pág. 160-162).

2.6.1. ENTIDADES QUE PUEDEN ACOGERSE A DEDUCCIÓN

De forma indirecta, se establece que puede acogerse a esta deducción cualquier sujeto pasivo del IS que transmita elementos patrimoniales aptos para disfrutar del mismo que generen rentas a integrar en su base imponible, cualquiera que sea el régimen al que esté sujeto en el IS (general o especial), siempre que su tipo nominal de gravamen sea igual o superior al 20%. En definitiva, las entidades que graven dichas rentas a tipos inferiores al 20%, no pueden acogerse a esta deducción (por ejemplo, las entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen fiscal de la Ley 49/2002 y las instituciones de inversión colectiva).

Tampoco pueden acogerse a esta deducción las personas físicas que realicen actividades económicas.

⁽⁵⁰⁾ Hasta el 31/12/06 era del 15%. Para el ejercicio 2007 era del 14%, para el ejercicio 2008, del 12%, para el 2009, del 10%, para el 2010, del 8%, para el 2011, del 6% y para el 2012, del 4%.

Los tipos de deducción que se aplican en función del tipo de gravamen de la sociedad serán:

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios									
	<i>Reducida dimensión</i>			<i>General</i>			<i>Cooperativas</i>		
	2006	2007	A partir 2008	2006	2007	A partir 2008	2006	2007	A partir 2008
Tipo de gravamen	30-35	25-30	25-30	35	32,5	30	20	20	20
Tipo deducción	20	14,5	12	20	14,5	12	5	2	2

Cuadro nº 32

2.6.2. DEDUCCIÓN EN LA CUOTA ÍNTEGRA

Consiste en una **deducción en la cuota íntegra del 12% del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales**, que se integren en la base imponible del impuesto, a condición, de que se efectúe una reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa, en los elementos patrimoniales descritos en el punto 2.6.4.

La deducción en la cuota íntegra **se practicará en el período impositivo en que se efectúe la reinversión**. Sin embargo, en el supuesto en que la reinversión se efectúe con anterioridad a la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.

Para los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015 la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios **está sometida a límite sobre la cuota íntegra**, junto con el resto de deducciones.

2.6.3. ELEMENTOS PATRIMONIALES TRANSMITIDOS

La Ley precisa cuáles deben ser los elementos patrimoniales cuya transmisión genere rentas positivas que puedan acogerse a la deducción en la cuota íntegra. Estos son:

- Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias **afectos** a la realización de actividades económicas, y que hubiesen estado en **funcionamiento al menos un año**, dentro de los tres años anteriores a la transmisión⁽⁵¹⁾.
- Valores representativos de **la participación en el capital** que otorguen una participación no inferior al **5%** sobre el capital de las mismas, y que se hubieran poseído también, al menos, con **un año de antelación** a la fecha de transmisión. No son aptos para la deducción los expuestos mas adelante.
 No se entienden comprendidos, los valores que no otorguen una participación en el capital social. A los efectos de calcular el tiempo de posesión se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

2.6.4. ELEMENTOS PATRIMONIALES OBJETO DE REINVERSIÓN

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión deber ser los siguientes:

⁽⁵¹⁾ Hasta 31/12/2006, no se exige que estén afectos a actividades económicas, debiendo estar en posesión con al menos el año anterior.

- a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias **afectos a actividades económicas**.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2007 se exige que los bienes **entren en funcionamiento** dentro del periodo de reinversión.

No es válida la adquisición de inmovilizado a empresas del grupo, salvo que se trate de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias nuevas.

- b) Los valores representativos de la **participación en el capital** que otorguen una participación no inferior al **5 por 100**⁽⁵²⁾, sobre el capital social de los mismos, no siendo aptos para la deducción los expuestos en el siguiente punto, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de sociedades, en cuyo caso no procede esta deducción.

No se entienden comprendidos los valores que no otorguen una participación en el capital social y los representativos de la participación en entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

La adquisición de valores que se afecten a la deducción por reinversión, no podrán generar otro incentivo en base o cuota, siendo compatible con la exención de rentas de fuente extranjera o con las provisiones. Esto quiere decir que es incompatible la reinversión en valores con la deducción de la veinteava parte del fondo de comercio financiero puesto de manifiesto en la adquisición de participaciones en filiales extranjeras⁽⁵³⁾.

2.6.5. VALORES ADMITIDOS PARA LA DEDUCCIÓN

Se consideran valores aptos para la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, tanto como elementos transmitidos, como elementos en los que se reinvierte, aquellos que siendo representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al **5%** sobre el capital de las mismas.

Los **valores no aptos** para la deducción, ni como elementos que se transmiten ni como elementos en los que se reinvierte, son los siguientes:

- a) Los derivados de una transmisión que sea consecuencia de la **disolución o liquidación** de las entidades de cuyo capital son representativos dichos valores.
- b) Los que no otorgan una participación en el capital social o fondos propios de la entidad participada, como pueden ser las participaciones en **fondos de inversión**, dado que las aportaciones de los partícipes tiene la consideración de pasivo y no de patrimonio neto para estas entidades según el marco conceptual del PGC.
- c) Los que representan participaciones en el capital o fondos propios de **entidades no residentes** en territorio español cuyas rentas no pueden acogerse al régimen de exención.
- d) Los que son representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero, como es el caso de **SICAV**.
- e) Los que representan participaciones en el capital de entidades que tienen como actividad principal la gestión de un **patrimonio mobiliario o inmobiliario**.

⁽⁵²⁾ El requisito de participación no inferior al 5% debe entenderse en términos netos, es decir, el porcentaje de participación en una determinada entidad debe haberse incrementado en al menos un 5% en el plazo de la reinversión (Por ejemplo: si con anterioridad a la reinversión dispongo de un 15% y adquiero un 3% en el ejercicio, no podría ser considerada dicha adquisición como elemento reinvertido, ya que no se ha incrementado la participación en al menos un 5%).

⁽⁵³⁾ No obstante, no se aplica esta incompatibilidad cuando la reinversión de este tipo se haya realizado en ejercicios iniciados en 2007.

- f) Cuando en el balance del último ejercicio cerrado por el entidad a la que corresponde los valores, **aparezcan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas**, la deducción queda **restringida** por las siguientes reglas:
- Si los elementos no afectos representan **más del 15% pero menos del 50%** del activo, no se entenderá realizada la inversión por la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda al porcentaje de elementos no afectos.
El porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores adquiridos pertenecen a una entidad dominante del grupo según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio
De forma opcional, podrá determinarse el porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.
 - Si los elementos no afectos **superan el 50%** del activo y la entidad cumple los requisitos para considerar que su actividad principal es la **gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**, no corresponde la **deducción**.
En el caso de que no pueda considerarse que su actividad principal sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, la renta que puede acogerse a deducción estará en función del porcentaje de elementos no afectos.

2.6.6. PLAZO PARA EFECTUAR LA REINVERSIÓN

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

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

Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial. **Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.**

2.6.7. BASE DE LA DEDUCCIÓN

La base de la deducción está constituida por el importe de la **renta obtenida** en la transmisión de los elementos patrimoniales que se haya integrado en la base imponible. A los solos efectos del cálculo de esta base, **el importe susceptible de deducción no podrá superar el valor de mercado del elemento vendido.**

No formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las provisiones relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las dotaciones a las mismas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 115 del RD Legislativo 4/2004, que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes.

No se incluirá en la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

La inclusión en la base de deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que estos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. El sujeto pasivo podrá optar entre acogerse a la deducción por reinversión y la deducción de los mencionados gastos. En el caso de transmisiones de bienes inmuebles, no constituirá base de deducción el importe de la corrección monetaria (Ver punto 6, Pág. 78).

REINVERSIÓN PARCIAL

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

Ejemplo n° 9:

La sociedad Alfa S.L. vende una máquina por importe de 200.000€, siendo su valor neto contable de 150.000€. Del importe obtenido reinvierte la cantidad de 100.000€ en una nueva máquina.

Al no haber reinvertido todo el importe de la venta sólo tendrá derecho a aplicar la deducción por reinversión de forma parcial, el cálculo será el siguiente:

<i>Importe Venta</i>	<i>200.000</i>
<i>Valor Neto Contable</i>	<i>150.000</i>
<i>Renta integrada Base Imponible</i>	<i>50.000</i>

<i>% Reinvertido = Reinversión/Importe venta</i>	<i>100.000/200.000 = 50%</i>
<i>Base Deducción = Renta integrada B.I. x % Reinvertido</i>	<i>50.000 x 50% = 25.000</i>
<i>Deducción por reinversión = Base deducción x tipo</i>	<i>25.000 x 12% = 3.000</i>

2.6.8. MANTENIMIENTO DE LA REINVERSIÓN

Los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, durante **cinco años, o tres años si se trata de bienes muebles**, excepto si su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos por la Ley del IS, que se aplique, fuere inferior.

En caso de transmisión de los mencionados elementos patrimoniales antes de la finalización del citado plazo, determinará la **pérdida de la deducción**.

No obstante, no se perderá la deducción en el supuesto en el que el importe obtenido o el valor neto contable, si fuere inferior, fuera objeto de **nueva reinversión** en los términos que ya se han expuesto.

2.6.9. MENCIÓN OBLIGATORIA EN LA MEMORIA

Se deberá hacer constar en la memoria de las cuentas anuales el **importe de la renta acogida a la deducción y la fecha de la reinversión**. Dicha mención se debe realizar durante **todos los años**, mientras no se cumpla el plazo de **mantenimiento** propio del bien en que se materialice la **reinversión**, es decir, durante **cinco años, o tres** si se trata de **bienes muebles**.

12.- Nota fiscal sobre la Deducción por reinversión de Beneficios Extraordinarios.

En función de lo previsto en el artículo 42 del RD. Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, según la redacción dada en la ley 16/2007, esta sociedad se acoge a la deducción del 12 % del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión.

El importe de las rentas acogidas a deducción es de _____€. Dichas rentas se han reinvertido en el (los) ejercicio(s) en la adquisición de los elementos patrimoniales descritos en las memorias correspondientes a cada uno de dichos ejercicios (para reinversiones del ejercicio hay que describir los elementos patrimoniales en que se reinvierte.).

2.6.10. RENTAS GENERADAS EN PERÍODOS INICIADOS ANTES DE 1/1/2007

Si la renta se ha generado en periodos impositivos que se hayan iniciado antes de 1/1/2007, dicha **renta** habrá estado **sujeta al tipo general de gravamen del 35%** (caso de ser una entidad sujeta al régimen general), por lo que si el **plazo de tres años** de que dispone para realizar la **reinversión** alcanza a periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha en donde el porcentaje de **deducción** es del **12%** de la renta integrada a la base imponible, al objeto de que la deducción no se vea afectada por el momento temporal en el que se realiza la reinversión, tanto los requisitos para aplicar la deducción como el porcentaje de deducción son los establecidos en la **norma vigente a 31/12/2006**, cualesquiera que sea el periodo impositivo en el que se realiza la reinversión y, por tanto, se aplique la deducción.

2.7. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS

Con efectos para los periodos impositivos iniciados **a partir del 1 de enero de 2013**, se establece una nueva **deducción por inversión de beneficios**, aplicable a las Empresas de Reducido Dimensión (INCN < 10 millones).

La deducción consiste en el **10%** del beneficio del ejercicio antes de impuestos, que se invierta en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas. La deducción será del **5%** si se aplica el tipo reducido por mantenimiento de empleo.

2.7.1 CONDICIONES PARA SU APLICACIÓN

- Que se trate de una **empresa de reducida dimensión** (INCN < 10 millones).
- Que los beneficios se inviertan en elementos **nuevos de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas**, en el caso de consolidación fiscal la inversión podrá efectuarla cualquier entidad que forme parte del grupo.
- La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas deberá realizarse en el plazo comprendido entre el **inicio del período impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores** o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo.
- La inversión se entenderá efectuada en la **fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales**, incluso en el supuesto de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero. No obstante, en este último caso, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.
- La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se **efectúe la inversión**.
- Las entidades que apliquen esta deducción deberán dotar una **reserva por inversiones**, por un importe igual a la base de deducción, que será indisponible en tanto que los elementos patrimoniales en los que se realice la inversión deban

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

- Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio de la entidad, salvo pérdida justificada, durante un **plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior**. No obstante se admite la reinversión del importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor.
- La deducción es **incompatible** con la aplicación de la **libertad de amortización**.

2.7.2 BASE DE DEDUCCIÓN

Para determinar la base de la deducción se aplicará al importe de los **beneficios** del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, **objeto de inversión** el siguiente coeficiente:

- En el numerador: los **beneficios** obtenidos en el ejercicio, sin incluir el Impuesto sobre Sociedades, **minorados** por las rentas o ingresos que sean objeto de exención, reducción, bonificación, deducción procedente de la depreciación monetaria, así como por la deducción por doble imposición, exclusivamente en la parte exenta, reducida, bonificada o deducida en la base imponible o que haya generado derecho a deducción en la cuota íntegra.
- En el denominador: los beneficios obtenidos en el ejercicio, sin incluir el Impuesto sobre Sociedades.
El cociente que resulte se tomará con dos decimales redondeando por defecto.

En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el coeficiente se calculará a partir de los beneficios que resulten de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, y se tendrán en cuenta las minoraciones anteriores que correspondan a todas las entidades que formen el grupo fiscal, excepto que no formen parte de los referidos beneficios.

2.7.3 MENCIÓN OBLIGATORIA EN LA MEMORIA

En la Memoria de las Cuentas Anuales se debe hacer constar lo siguiente:

- El importe de los beneficios acogido a la deducción y el ejercicio en el que se obtuvieron.
- La reserva indisponible que debe figurar dotada.
- La identificación e importe de los elementos adquiridos.
- La fecha o fechas en que los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica.

Dicha mención en la memoria deberá realizarse hasta que se cumpla el plazo de mantenimiento indicado anteriormente.

2.8. DEDUCCIONES DEROGADAS A PARTIR DEL 1 ENERO DE 2011

Las deducciones existentes hasta el ejercicio 2010 y que han quedado **derogadas para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2011** son las siguientes:

- Fomento de las **tecnologías de la información y comunicación**.
- Protección del **medio ambiente** (vehículos industriales e Inversiones en aprovechamiento de fuentes de energía renovable).
- Actividades de **exportación**.
- Gastos de **Formación Profesional**, excepto para el uso de las nuevas tecnologías.
- **Guardería** para hijos trabajadores.
- Sistemas de navegación y localización de vehículos.

- Plataforma acceso para discapacitados.
- Contribución a **sistemas de previsión social** y aportaciones a **patrimonios protegidos**.
- **Edición de libros**⁽⁵⁴⁾.
- **Bienes del Patrimonio Histórico Español**⁽⁵⁴⁾.

El desarrollo completo de todas ellas lo pueden consultar en el Manual de Cierre de Cuentas del ejercicio 2010, en el punto 2, Pág. 159 y siguientes.

No obstante, las deducciones pendientes de aplicar generadas con anterioridad al ejercicio 2011, podrán ser aplicadas en los plazos y condiciones anteriores.

3. PARÁMETROS DE DEDUCCIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES

3.1. PORCENTAJES DE DEDUCCIÓN

Tendrán derecho a deducción de la cuota bonificada positiva, las empresas que realizan alguna de las inversiones y gastos que se detallan en el cuadro siguiente, con los límites sobre dicha cuota que se especifican en el punto 3.2. Para ver la evolución de las deducciones hasta su desaparición en nuestra web www.promer-asesores.com.

MODALIDAD	PORCENTAJE DE DEDUCCION							
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
- Investigación y desarrollo	27/46 18	25/42 17	25/42 17	25/42 17	25/42 17	25/42 17	25/42 17	25/42 17
- Innovación tecnológica	9/13	8/12	8	8	8/12 ⁽⁵⁵⁾	12	12	12
- Fomento de las tecnologías de información y comunicación	12	9	6	3	-	-	-	-
- Empresas exportadoras	12	9	6	3	-	-	-	-
- Edición de libros	5	4	4	3	2	2	1	-
- Producción cinematográfica	18	18	18	18	18	18	18	18
- Protección del medio ambiente	8	6	4	2	2/8 ⁽⁵⁶⁾	8	8	8
- Bienes interés cultural y patrimonio histórico español ⁽⁵⁷⁾	14	12	10	8	6	4	2	2
- Servicios de guardería	8	6	4	2	-	-	-	-
- Formación profesional	4/8	3/6	2/4	1/2	1/2	1/2	1/2	1/2
- Reinversión de beneficios extraordinarios	14,5	12	12	12	12	12	12	12
- Contribuciones a planes de pensiones	8	6	4	2	-	-	-	-
- Aportaciones patrimonio protegido	8	6	4	2	-	-	-	-
- Inversión de Beneficios	-	-	-	-	-	-	10/5	10/5

Cuadro nº 1

3.2. LÍMITES DE DEDUCCIÓN

Para los **periodos impositivos iniciados en 2012, 2013, 2014 y 2015**⁽⁵⁸⁾, todas las modalidades de deducción analizadas en el punto 2 se encuentran sometidas al **límite del**

⁽⁵⁴⁾ Derogada para los ejercicios impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014.

⁽⁵⁵⁾ Para los periodos impositivos que se inicien a partir del 06/03/2011 es del 12%.

⁽⁵⁶⁾ Para los periodos impositivos iniciados entre el 01/01/2011 y 05/03/2011, el porcentaje es del 2%, mientras que para los iniciados a partir del 06/03/2011, es del 8%.

⁽⁵⁷⁾ A partir del 01/01/03 la deducción por inversiones en bienes de interés cultural se sustituye por la de bienes del Patrimonio Histórico Español.

⁽⁵⁸⁾ Introducido por el RD Ley 12/2012 para 2012 y 2013 y prorrogado por la Ley 16/2013 para 2014 y 2015.

25%⁽⁵⁹⁾ de la cuota líquida bonificada, es decir, sobre la cuota resultante después de deducir las bonificaciones y las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional. El límite de deducción **se amplía al 50%**⁽⁶⁰⁾ de la cuota bonificada siempre que el importe de la deducción correspondiente o los **gastos de I+D, IT y fomento de nuevas tecnologías superen el 10% de la cuota íntegra minorado** por las bonificaciones y las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional.

Para los períodos impositivos iniciados **a partir del 1 de enero de 2013**, se establece la posibilidad de **aplicar** la deducción para **I+D e IT sin** tener en cuenta el **límite conjunto o solicitar su abono**, siempre que se cumplan los requisitos expuestos en el Punto 2.1.6, Pág. 172 ⁽⁶¹⁾.

Además, para los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios también está sometida a límite.

MODALIDAD	PERIODO	
	Hasta 2011	2012, 2013, 2014 y 2015
Investigación y desarrollo	35% - 50%/60%	25% - 50%
Innovación Tecnológica		
Fomento tecnologías de información y comunicación		
Empresas exportadoras		
Edición de libros		
Producción cinematográfica		
Protección del medio ambiente		
Bienes de interés cultural y patrimonio histórico español		
Servicios de guardería		
Formación profesional		
Creación empleo: trabajadores minusválidos y apoyo a emprendedores		
Contribución a planes de pensiones		
Aportaciones a patrimonio protegido		
Inversión de Beneficios		
Reinversión beneficios extraordinarios	SIN LÍMITE	

Cuadro nº 2

Las deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota se podrán computar **en los 15 ejercicios siguientes ampliándose el plazo a 18 años para las deducciones de I+D, IT y Fomento Tecnologías de Información y Comunicación**.

Las empresas de nueva creación y aquellas que saneen pérdidas de anteriores ejercicios mediante aportación efectiva de nuevos recursos, tienen la posibilidad de diferir el cómputo de los plazos para la aplicación de esta deducción hasta el primer ejercicio en que se arrojen resultados positivos, siempre dentro del período de 15 años.⁽⁶²⁾

⁽⁵⁹⁾ Hasta el ejercicio 2011 era del 35%.

⁽⁶⁰⁾ Para los períodos impositivos iniciados a partir del 06/03/2011 y hasta el 31/12/11, el 60%.

⁽⁶¹⁾ Introducido por la Ley 14/2013 de apoyo a emprendedores.

⁽⁶²⁾ Hasta el 31/12/11 era de 10 años.

4. EJEMPLO SOBRE APLICACIÓN DE LOS LÍMITES DE DEDUCCIÓN

Ejemplo nº 10:

1) Una sociedad presenta la siguiente cuota del IS ejercicio 2014.

Base Imponible.....	300.000€
Cuota 30%.....	90.000€
Deducción por dividendos.....	5.000€
Cuota bonificada del ejercicio 14.....	85.000€

2) Deducciones pendientes de aplicar de ejercicios anteriores:

MODALIDAD	AÑO	LÍMITE	DED. PENDIENTE
Empresas exportadoras	2010	25%-50%	4.000 €
Protección medio ambiente	2011	25%-50%	9.000 €
Formación profesional	2012	25%-50%	2.530 €
I+D	2013	25%-50%	12.350 €

3) Inversiones de 2014.

MODALIDAD	IMPORTE	%	DEDUCCIÓN
Empresas exportadoras	15.000	-	-
Formación profesional	4.545	1-2%	45,45€
I+D	60.000	25%	15.000€
Innovación tecnológica	10.000	12%	1.200€
Protección del Medio Ambiente	20.000	8%	1.600€

4) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios:

En el ejercicio 2014 se vende una máquina por 100.000€ cuyo importe se reinvierte por completo en este ejercicio en la adquisición de otra máquina. El beneficio extraordinario integrado en la BI es de 10.000€.

$$\text{Deducción} = 10.000 \times 12\% = 1.200\text{€}$$

Para el ejercicio 2014 la deducción por reinversión se tiene en cuenta en el cálculo del límite.

SOLUCIÓN:

1. Se procede a practicar las deducciones que tienen límite conjunto.

- El límite del 25% se amplía al 50% de la cuota bonificada positiva, ya que las deducciones en el año 2014 por I+D e IT (15.000+1.200 = 16.200) superan el 10% de la cuota bonificada positiva (10% s/85.000 = 8.500).

$$\text{Límite conjunto } 50\% \text{ s/ } 85.000 = 42.500$$

Se procede a aplicar las deducciones por orden cronológico.

MODALIDAD	AÑO	APLICADO	PTE. APLICAR
Empresas exportadoras	2010	4.000	----
Protección medio ambiente	2010	9.000	----
Formación profesional	2011	2.530	----
I+D	2013	12.350	----
Formación profesional	2014	45,45	----
Protección del Medio Ambiente	2014	1.600	----
Reinversión de beneficios extraordinarios	2014	1.200	----
Innovación tecnológica	2014	1.200	----
I+D	2014	10.574,55	4.425,45
		42.500	4.425,45

2. De lo expuesto, la liquidación del IS, será la siguiente:

Cuota bonificada.....	85.000
Deducciones (límite 50%).....	42.500
Empresas Export. 10.....	4.000,00
Protección medio ambiente 10.....	9.000,00
Formación profesional 11.....	2.530,00
I+D 13.....	12.350,00
Formación profesional 14.....	45,45
I+D 14.....	10.574,55
Protección Medio Ambiente 14.....	1.600,00
Innovación Tecnológica 14.....	1.200,00
Reinversión B° Extraordinarios 14.....	1.200,00
TOTAL DEDUCCIONES	42.500,00

CUOTA LÍQUIDA POSITIVA..... 42.500€

II.- INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

La Ley 49/2002 regula los incentivos fiscales al mecenazgo, enumerando las entidades que pueden ser beneficiarias de esta colaboración, concretando los incentivos fiscales aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones realizadas a favor de aquellas entidades, permitiendo aplicar una **deducción en la cuota del impuesto personal** sobre la renta del donante o aportante.

Se completa la regulación de los **gastos** derivados de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, celebrados con las entidades calificadas como beneficiarias del mecenazgo, los cuales tienen la consideración de **deducibles de la base imponible** de la imposición personal de la persona o entidad que soporta el gasto.

1. ENTIDADES BENEFICIARIAS

Los incentivos fiscales al mecenazgo son aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que se hagan a favor de las siguientes entidades:

ENTIDADES BENEFICIARIAS DEL MECENAZGO	
- Entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial, esto es, fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales de desarrollo, las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de	- Cruz Roja Española y la ONCE. - Obra Pía de los Santos Lugares. - Consorcios Casa América, Casa Asia e "Institut Europeu de la Mediaterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña.

<p>Fundaciones, las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español, el Comité Paralímpico Español y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos anteriores.</p> <ul style="list-style-type: none"> - El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales. - Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas. - El Instituto Cervantes, el Instituto Ramón Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia. - Los organismos públicos de investigación dependientes de la Admón. General del Estado. 	<ul style="list-style-type: none"> - Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como a las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española. - Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los art. IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede (3-1-1979) y las entidades igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas. - Museo Nacional del Prado y el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía. - El Consorcio Alicante, Vuelta al Mundo a Vela. - Las entidades sin fines lucrativos constituidas con motivo del acontecimiento Salida de la Vuelta al Mundo a Vela «Alicante 2011» por la entidad organizadora o por los equipos participantes, durante la celebración del acontecimiento.
---	--

2. RÉGIMEN FISCAL DE LAS APORTACIONES A ENTIDADES BENEFICIARIAS

<i>TIPOS DE APORTACIONES</i>	<i>RÉGIMEN FISCAL DE LAS APORTACIONES</i>
<p>I.- Donativos, donaciones y aportaciones</p> <ul style="list-style-type: none"> • Donativos y donaciones dinerarias, de bienes o de derechos. • Cuotas de afiliación sin contraprestación. • Constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, sin contraprestación. • Donativos o donaciones de bienes que formen parte del P.H.E., así como bienes culturales declarados o inscritos por las CCAA. • Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada a favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y fomento y difusión del P.H.A. Español. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Personas Físicas. <ul style="list-style-type: none"> • 25% deducción de la cuota en el IRPF. • La base de deducción tiene como límite el 10% de la base liquidable del IRPF ➤ Personas Jurídicas. <ul style="list-style-type: none"> • 35% deducción de la cuota en el IS. • Las cantidades no deducidas se pueden deducir en 10 años. • La base de deducción tiene como límite el 10% de la Base Imponible en el IS, el exceso se podrá aplicar en los 10 años inmediatos y sucesivos.
<p>II.- Actividades prioritarias de mecenazgo para 2013. (Ver relación en el cuadro siguiente).</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Personas Físicas. <ul style="list-style-type: none"> • 30% deducción de la cuota en el IRPF. • La base de deducción tiene como límite el 15% de la base liquidable del IRPF ➤ Personas Jurídicas. <ul style="list-style-type: none"> • 40% deducción de la cuota en el IS. • Las cantidades no deducidas se pueden deducir en 10 años. • La base de deducción tiene como límite el 15% de la Base Imponible en el IS, el exceso se podrá aplicar en los 10 años inmediatos y sucesivos.
<p>III.- Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general. Aportaciones económicas a entidades beneficiarias del mecenazgo para la realización de sus fines sociales, con el compromiso de difundir la participación del colaborador.</p>	<p>Tienen la consideración de gastos deducibles, los gastos realizados en estas actividades.</p>

<p>IV.- Programa de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.</p> <p>Conjunto de incentivos fiscales aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el desarrollo de acontecimientos que se determinen por Ley (Ver relación en el cuadro siguiente).</p>	<p>La Ley que desarrolle el programa puede establecer, como máx., los incentivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deducciones en cuota íntegra. Las personas físicas que realicen actividades económicas en rég. de estimación directa y las personas jurídicas, podrán deducir el 15% de los gastos en propaganda y publicidad de proyección plurianual. <ul style="list-style-type: none"> -El importe de la deducción \leq 90% de las donaciones al Consorcio. -La base de la deducción será el 100% del gasto si el soporte publicitario, publicita exclusivamente el acontecimiento y el 25% en caso contrario. -La deducción no se aplicará a las inversiones en activos. • Deducción por donativos. Se pueden aplicar los incentivos del P. I por las donaciones y aportaciones realizadas a favor del consorcio encargado de la ejecución del programa. • Actividades prioritarias de mecenazgo. Se pueden aplicar los incentivos del P.II, si el consorcio lo aprueba y el programa lo realiza propio consorcio o cualquiera de las entidades sin fines lucrativos del art.2 Ley 49/2002. <p>IAE, ITP y AJD, impuestos y tasas municipales. Bonificación 95% de la cuota del impuesto cuando se cumpla lo dispuesto en el art.27.3 Ley 49/2002.</p>
--	---

Cuadro nº 3

Relación Actividades prioritarias de mecenazgo para 2014. (punto II.-)	
<ul style="list-style-type: none"> • Los realizados por el Instituto Cervantes para promocionar y difundir la lengua española y la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios audiovisuales. • Promoción y difusión de las lenguas oficiales del territorio español. • Actividades de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para: la lucha contra la pobreza, y la promoción y el desarrollo de las relaciones culturales y científicas con otros países, así como la promoción de la cultura española en el exterior. • Conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del P.H.E. y actividades y bienes que se incluyan en el programa de digitalización, conservación, catalogación, difusión y explotación de los elementos del P.H.E., “patrimonio.es”. • Programa de formación de voluntariados subvencionados por las AAPP. • Actuaciones de las AAPP dedicadas a promover la Sociedad de la Información, (servicios públicos por medio de servicios informáticos y telemáticos Internet) • Actividades realizadas por el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía. 	<ul style="list-style-type: none"> • Investigación, desarrollo e innovación en las Instalaciones Científicas Anexo XII Ley 39/2010. • Investigación, desarrollo e innovación orientados a resolver retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación para el periodo 2013-2020, y realizados por entidades reconocidas por el Ministerio de Hacienda y AAPP. • El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación, llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y Tecnología. • Programas dirigidos a la lucha contra la violencia de género que hayan sido subvencionadas por las AA PP o se realicen en colaboración con éstas. • Actividades de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las AAPP o con apoyo de éstas. • Actividades llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España o por la Fundación CEOE en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto “España Compite: en la Empresa como en el Deporte”.
Programa de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público vigentes en 2014. (punto IV.-)	
<ul style="list-style-type: none"> - Río de Janeiro 2016 (hasta 2016) - Alicante 2011. Vuelta al Mundo a Vela (hasta 2014) - Campeonato de Baloncesto Mundobasket 2014 (hasta septiembre 2014) - IV Centenario del fallecimiento del pintor El Greco (hasta 2014) - 3ª Edición Barcelona World Race (hasta 2015) - Vitoria-Gasteiz Capital Verde Europea (hasta 2014) - Campeonato del Mundo de Vela (ISAF) Santander 2014 (hasta 2014) - El Árbol es Vida (hasta 2015) - Año de España En Japón (hasta 2014) - Plan Director para la recuperación del Patrimonio Cultural de Lorca (hasta 2014) - Universiada de Invierno de Granada 2015 (hasta 2015) - Campeonato del Mundo de Ciclismo en Carretera Ponferrada 2014 (hasta 2014) - Barcelona World Jumping Challenge (hasta 2015) - Barcelona Mobile World Capital (hasta 2014) - Campeonato del Mundo de Tiro Olímpico “Las Gabias 2014” (hasta 2014) - 2014 Año Internacional de la Dieta Mediterránea (hasta 2014) - Celebración del VIII Centenario de Peregrinación de San Fco. De Asís a Santiago de Compostela (hasta 2015) 	<ul style="list-style-type: none"> - Evento de Salida vuelta al mundo a vela Alicante 2014 (hasta 2015) - Año Jubilar Mariano en Real Ilustre y Fervorosa Hermandad y Cofradía de Nazarenos de Ntr. Sra. Del Rosario, Nuestro Padre Jesús de la Sentencia y Mª Santísima de la Esperanza Macarena en Sevilla (hasta 2014) - V Centenario del Nacimiento de Santa Teresa de Jesús (hasta 2015) - Donostia/San Sebastián. Capital Europea de la Cultura 2016 (hasta 2016) - Expo Milán 2015 (hasta 2016) - Campeonato del Mundo de Escalada 2014, Gijón (hasta 2014) - Campeonato del Mundo de Patinaje Artístico Reus 2014 (hasta 2014) - Madrid Horse Week (hasta 2016) - III Centenario de la Real Academia Española (hasta 2015) - 120 años de la Primera Exposición de Picasso. A Coruña, febrero-mayo 2015 (hasta 2015) - IV Centenario de la segunda parte de El Quijote (hasta 2016) - World Challenge LFP/85º Aniversario de la Liga (hasta 2016) - Juegos del Mediterráneo de 2017 (hasta 2017) - Sesenta Edición del Festival Internacional de Teatro Clásico de Mérida (hasta 2014) - Año de la Biotecnología en España (hasta 2014)

3. EJEMPLO DE APLICACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

Ejemplo nº 11:

Suponemos que la empresa Alfa, S.L. tiene un Resultado Contable antes de impuestos de 10.000,00€, en el que se incluye un donativo por 1.500,00€ a una de las entidades beneficiarias del punto 1 anterior.

- La liquidación de la cuota líquida del IS será la siguiente:

Resultado Contable.....	10.000,00
Ajuste positivo por donativos.....	1.500,00
Base Imponible	11.500,00
Cuota 30%	3.450,00
Deducción por donativos.....	402,50
Cuota a pagar.....	3.047,50

- Cálculo de la **deducción por donativos:**

1º) Determinar el **límite de la base de deducción:**

$$10\% \text{ Base Imponible} = 10\% \text{ s/}11.500,00 = \mathbf{1.150,00}$$

2º) Determinar la base de deducción:

Como el límite son 1.150,00 y el donativo ha sido de 1.500,00, hay un exceso = 1.500,00 - 1.150,00 = 350,00.

El exceso se puede aplicar en los 10 años inmediatos y sucesivos.

La base de deducción = 1.150,00

3º) Determinar la **deducción por donativos.**

$$35\% \text{ Base de deducción} = 35\% \text{ s/}1.150,00 = \mathbf{402,50€}.$$