



UNIVERSIDADE DA CORUÑA

Facultade de Economía e Empresa

Trabajo de
fin de grado

Los beneficios
fiscales en el
sistema tributario
estatal español

Evolución desde el año
2002

José Manuel Durán Rodríguez

Tutor: Luis Carlos Morato
Miguel

Grado en Ciencias Empresariales

Año 2015/2016

Resumen

En este trabajo se aborda un estudio sobre los beneficios fiscales en España en su sistema tributario estatal y su inclusión en los Presupuestos Generales del Estado. Además, se realiza un análisis económico y jurídico de la evolución temporal de los beneficios fiscales estatales desde el año 2002 hasta la actualidad.

Los beneficios fiscales del IRPF y del IVA suponen en este período el 80% del total de los beneficios fiscales estatales, siendo el IVA el más importante cuantitativamente. En el caso del IRPF, su aplicación aumenta en etapas de crecimiento y disminuye en etapas de recesión. En el Impuesto de Sociedades estos beneficios se implementan por motivos de política económica de dudosa eficacia para algunas deducciones. El resto de tributos estatales cuantitativamente tienen menor relevancia.

Palabras clave: beneficios fiscales, gasto fiscal, exención, deducción, reducción, IRPF, IVA, Impuesto sobre Sociedades, Impuestos Especiales, sistema tributario.

Número de palabras: 14.873.

Abstract

This paper presents a study on tax benefits in the Spanish state tax system and its inclusion in the General State Budget. In addition, an economic and legal analysis of the evolution of state tax benefits realized from 2002 to the present.

The tax benefits of income tax and VAT in this period represent 80% of total state tax benefits, being the most important quantitatively VAT. In the case of income tax, their application in stages of growth increases and decreases in times of recession. In the corporate tax these benefits are implemented for reasons of economic policy of doubtful effectiveness for certain deductions. The other state taxes are quantitatively less important.

Keywords: tax benefits, tax expenditure, exemption, deduction, reduction, income tax, VAT, Corporation tax, Excise tax system.

Word Count: 14,873.

Índice

Introducción	7
1 Beneficio fiscal y gasto fiscal	8
1.1 Concepto	8
1.2 El presupuesto de gastos fiscales.....	9
1.3 La medición del gasto fiscal.....	10
1.4 Equidad y eficiencia del gasto fiscal.....	10
1.5 El gasto fiscal en los Presupuestos Generales del Estado.....	11
1.6 Sistema tributario español.....	12
2 Beneficios fiscales en los impuestos directos estatales.....	14
2.1 Beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)...	14
2.1.1 Reducciones	15
2.1.2 Deducciones	20
2.1.3 Exenciones	26
2.1.4 Otros beneficios fiscales en el IRPF.....	28
2.2 Beneficios fiscales en el Impuesto de Sociedades (IS).....	29
2.2.1 Ajustes en la Base Imponible.....	30
2.2.2 Tipos impositivos reducidos	32
2.2.3 Reducciones	34
2.2.4 Deducciones	35
2.2.5 Otros beneficios fiscales en el IS.....	39
2.3 Beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).....	39
2.4 Beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP)	41
3 Beneficios fiscales en los impuestos indirectos estatales.....	42

3.1	Beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).....	42
3.1.1	Exenciones en el IVA	43
3.1.2	Tipo reducido en el IVA	44
3.1.3	Tipo superreducido en el IVA	44
3.1.4	Reducción del régimen simplificado de Lorca.....	44
3.2	Beneficios fiscales en los Impuestos Especiales.....	44
3.2.1	Exenciones en el Impuesto de Hidrocarburos.	46
3.2.2	Tipos reducidos en el Impuesto de Hidrocarburos.....	47
3.2.3	Devoluciones en el Impuesto de Hidrocarburos	47
3.2.4	Exenciones en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas	48
3.2.5	Tipos reducidos en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas	48
4	Evolución temporal de los beneficios fiscales en los tributos estatales	49
	Conclusiones	53
	Bibliografía.....	55
	Anexo	61

Índice de figuras

Figura 1: Evolución de los beneficios fiscales en el IRPF	14
Figura 2: Evolución de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades.	29
Figura 3: Evolución de los beneficios fiscales en el IRNR.....	40
Figura 4: Evolución de los beneficios fiscales en el IVA.....	42
Figura 5: Evolución de los beneficios fiscales en los Impuestos Especiales	45
Figura 6: Evolución temporal de los beneficios fiscales de los impuestos estatales	49
Figura 7: Proporción que suponen los beneficios fiscales de cada tributo con respecto al total	51

Índice de tablas

Tabla 1: Evolución temporal de los tipos impositivos reducidos en el Impuesto de Sociedades.....	33
--	----

Introducción

En este trabajo se aborda un estudio sobre los beneficios fiscales en España en su sistema tributario estatal y su inclusión en los Presupuestos Generales del Estado. Además, se realiza un análisis económico y jurídico de la evolución temporal de los beneficios fiscales estatales desde el año 2002 hasta la actualidad.

Cabe resaltar que no tenemos constancia de que exista un estudio previo de este tipo para el período considerado que haya sido publicado, si bien sí existe el mismo para años anteriores. Su estudio detallado puede proporcionar los motivos económicos por los que el legislador concede, amplía o suprime beneficios fiscales y el impacto que tiene en la evolución económica del país, así como su repercusión en la recaudación de los ingresos públicos estatales.

El trabajo se estructura en una introducción, cuatro epígrafes, conclusiones y bibliografía. En el primer epígrafe se define el concepto de gasto fiscal y beneficio fiscal, su medición y su inclusión en los PGE, delimitando los tributos estatales que se analizarán. En el segundo epígrafe se analizan los beneficios fiscales de los impuestos directos y en el tercer epígrafe los beneficios de los impuestos indirectos. Finalmente en el cuarto epígrafe se muestra la evolución temporal de los beneficios fiscales en los tributos estatales.

1 Beneficio fiscal y gasto fiscal

1.1 Concepto

Los conceptos de beneficio fiscal y gasto fiscal no son equivalentes. Ni siquiera existe, desde un punto de vista doctrinal, un acuerdo sobre la definición de gasto fiscal, la medición del mismo y su utilización como instrumento de política económica.

Se puede definir el **gasto fiscal** como el gasto público efectuado al establecer beneficios fiscales a través del sistema tributario, para obtener unos objetivos económicos y sociales. El origen de este término data del año 1967. Stanley S. Surrey (Secretario adjunto para la política fiscal en el Departamento del Tesoro de los USA) utiliza la expresión *tax expenditures*, en referencia a las desviaciones sobre la estructura impositiva normal.

El **beneficio fiscal** es toda excepción al régimen general vigente del tributo que se articula mediante una técnica de exención que supone una minoración de la deuda tributaria.

Estas exenciones pueden tener como **objetivo** incidir positivamente en el sistema económico (política económica) o conseguir la justicia tributaria (esto es, el reparto del coste de la actividad pública según la capacidad económica del contribuyente). Por el contrario, si la exención es técnica, no puede considerarse beneficio fiscal porque no persigue los objetivos citados.

Se puede asimilar a beneficio fiscal, a estos efectos, los supuestos de exenciones, reducciones, bonificaciones, tipos reducidos y deducciones de cuota.

La posición doctrinal mayoritaria considera como gastos fiscales todos los supuestos citados en el párrafo anterior, salvo las exenciones. Sin embargo, existe una corriente doctrinal que considera sólo a las exenciones como beneficio fiscal, pues no reducen parcialmente la cuota tributaria. Discrepamos de esta última opinión porque, de aceptar el argumento, ninguna deducción o bonificación sería gasto fiscal y, además, si se equipara el gasto fiscal a una subvención, cabe recordar que muchas subvenciones no financian el 100% del gasto subvencionado, sino una parte del mismo, tal como sucede con las deducciones, bonificaciones o tipos reducidos.

No obstante, se **excluyen** de los beneficios fiscales en todo caso las sanciones tributarias, las condonaciones de los gastos fiscales y los supuestos de no sujeción.

1.2 El presupuesto de gastos fiscales

Según FUENTES QUINTANA, citado por SÁNCHEZ (1997), *“El presupuesto de gastos fiscales identificaría, clasificaría y cuantificaría todas las exenciones, deducciones, desgravaciones o ventajas fiscales vigentes concedidas por el sistema tributario”*.

Existen **dos posibilidades** para elaborar este presupuesto. O bien se elabora separadamente de los Presupuestos de ingresos y gastos, o bien se integra en los mismos los beneficios fiscales como un gasto fiscal. SÁNCHEZ (1997) considera que deben incluirse en los Presupuestos los gastos fiscales separados de los ingresos fiscales (que figurarán por su importe íntegro previo a la aplicación de beneficios fiscales) en el programa presupuestario que corresponda según el objetivo del mismo, cuantificándolos en función de las cifras de liquidación de años anteriores y teniendo la consideración de créditos ampliables.

En mi opinión, esto perjudicaría el análisis desde el punto de vista del ingreso público, pues se dispersa la información a lo largo de los Presupuestos Generales del Estado, con lo que no se podría analizar lo que deja de ingresar el erario público con los beneficios fiscales que aprueba. Considero que el actual presupuesto de gastos fiscales y la memoria de beneficios fiscales es, desde un punto de vista práctico, la mejor solución con los medios actuales que dispone la Administración.

Implementar el sistema propuesto por SÁNCHEZ ARMAS en el sistema tributario es difícil, pues el gasto fiscal y su control van ligados al control del ingreso fiscal y su fraude. Si tenemos en cuenta que este control puede llegar a hacerse hasta 4 años después de la realización del hecho imponible, ¿cómo se podría hacer un presupuesto de gastos fiscales controlable y fiable? Es más, la puesta en práctica del gasto fiscal como crédito ampliable parece inviable con los medios actuales. Si no se puede controlar el fraude dentro del ejercicio económico, ¿cómo podrían evaluarse de manera fiable esos créditos ampliables, con revisiones mensuales, cuando los ingresos tributarios se revisan con una periodicidad superior al año?

Además, tenemos como problema añadido la dificultad que supondría tramitar anualmente la legislación fiscal acorde al presupuesto de gastos fiscales o problemas de inseguridad jurídica de la legislación tributaria, entre otros.

1.3 La medición del gasto fiscal

Existen tres técnicas de estimación de los beneficios fiscales:

- a) Método de la pérdida de ingresos: intenta evaluar la cuantía de los ingresos públicos dejados de recaudar por la existencia de disposiciones que suponen desviaciones del "sistema fiscal normal" de referencia. Según la OCDE es una medida ex post y lo utilizan todos los países de la OCDE. Tiene como inconveniente que se estima el efecto de un beneficio fiscal independientemente del resto de beneficios fiscales y otros efectos (por ejemplo, límites a la deducción en el Impuesto de Sociedades).
- b) Método de la ganancia de ingresos: trata de cuantificar el aumento de la recaudación que se produciría en el supuesto de eliminar o reducir las excepciones al régimen general de los tributos. Según la OCDE es una medida ex ante. Tiene como inconveniente que la supresión del beneficio puede afectar al comportamiento de los contribuyentes, o la disminución de la actividad económica, la influencia de grupos de presión que pueden obtener compensaciones por el aumento del gasto público y, finalmente, la necesidad de medios humanos y materiales de control.
- c) Método del gasto equivalente: intenta calcular el gasto público directo que sería necesario establecer para que, en el supuesto de suprimir o reducir el gasto fiscal, el beneficio percibido por los mismos contribuyentes se mantuviera inalterado. Es un método de difícil aplicación práctica debido a que sería necesario estimar con precisión el gasto fiscal y el gasto público equivalente. Lo utiliza los Estados Unidos de América junto con el método de la pérdida de ingresos.

1.4 Equidad y eficiencia del gasto fiscal

Desde el punto de vista de la **equidad**, es más adecuado un gasto público directo (vía subvención) que un gasto fiscal, pues es necesario tener ingresos suficientes para acogerse a un beneficio fiscal. Se podría considerar que el gasto fiscal es incluso una medida regresiva, porque el beneficio será mayor cuanto mayores sean los ingresos del contribuyente (el beneficio para el contribuyente depende del tipo marginal del impuesto).

En cuanto a la **eficiencia**, desde el punto de vista de la imposición, existen abundantes estudios acerca de las consecuencias económicas de los beneficios fiscales: influencia en la localización de actividades, como instrumento para la formación de capital, para la creación de empleo, etc.

Existen cinco **problemas** fundamentales a los que se enfrenta la consideración del gasto fiscal: los derivados de la elección de la unidad contribuyente en la imposición sobre la renta; el tratamiento fiscal de las pensiones; la consideración de la renta imputada por la vivienda habitual; los derivados de la integración de los impuestos sobre la renta personal y de sociedades y, por último, el tratamiento de las deducciones por amortización.

Además, eliminar los gastos fiscales no conlleva automáticamente un incremento de la **recaudación** por estos motivos:

- Porque se puede compensar con un incremento de gastos directos para paliar la reducción, conseguido por los grupos de presión.
- Porque puede aumentar el fraude fiscal.
- Porque los contribuyentes pueden acogerse a otros beneficios fiscales para disminuir su deuda tributaria.
- Porque puede ser necesario dotar de medios humanos y materiales a la Administración Tributaria para perseguir el fraude fiscal.

1.5 El gasto fiscal en los Presupuestos Generales del Estado

El artículo 134.2 de la Constitución española de 1978 establece que *"Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado"*.

A partir de este mandato constitucional se institucionalizó en España la práctica de acompañar al Proyecto de Presupuestos Generales del Estado de cada año un *"Informe económico-financiero"* en el que se efectúa una estimación del coste de los beneficios fiscales en la imposición estatal.

En la Memoria de Beneficios Fiscales (MBF) de los Presupuestos Generales del Estado (PGE) se incluye la justificación de los beneficios fiscales incluidos y excluidos, así como los métodos utilizados para su estimación.

La MBF de los PGE del año 2016 considera beneficios fiscales a “*determinadas exenciones, reducciones en las rentas y en la base imponible, la tributación especial de las anualidades por alimentos a favor de los hijos, algunas de las deducciones en la cuota y la bonificación de ciertas operaciones financieras*”.

En el resto de epígrafes del trabajo, para la realización de los gráficos, se utilizan los datos del Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF) desde el año 2002 hasta el año 2016, así como las MBF de cada ejercicio para explicar cada beneficio fiscal y sus modificaciones.

Los enlaces web a la MBF para cada año son: [2002](#), [2003](#), [2004](#), [2005](#), [2006](#), [2007](#), [2008](#), [2009](#), [2010](#), [2011](#), [2012](#), [2013](#), [2014](#), [2015](#), [2016](#).

Mientras que los enlaces web a los PBF de cada año son: [2002](#), [2003](#), [2004](#), [2005](#), [2006](#), [2007](#), [2008](#), [2009](#), [2010](#), [2011](#), [2012](#), [2013](#), [2014](#), [2015](#), [2016](#).

Cabe resaltar que desconocemos la existencia de un estudio previo de estas características para este período temporal en la doctrina académica. Para períodos anteriores podemos destacar no sólo la tesis doctoral de SÁNCHEZ (1997), sino también la tesis doctoral de TOBES (1991), así como la publicación de MARTÍNEZ (1999), si bien esta última está enfocada en los beneficios fiscales del IRPF del período 1979-1998.

1.6 Sistema tributario español

La MBF incluye los tributos estatales que no están cedidos a las Comunidades Autónomas (CCAA). Son tributos las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos. Puesto que las tasas estatales tienen escasa relevancia desde un punto de vista de los beneficios fiscales, centraremos nuestro estudio en los impuestos, excluyendo el Impuesto sobre las Primas de Seguros por idéntico motivo.

Los impuestos pueden dividirse en impuestos directos e impuestos indirectos.

Los **impuestos directos** estatales son los siguientes:

- a) El **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** (IRPF), regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).
- b) El **Impuesto sobre Sociedades** (IS), regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (LIS). Esta ley derogó el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).
- c) El **Impuesto sobre la Renta de No Residentes** (IRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR).
- d) El **Impuesto sobre el Patrimonio** (IP), aprobado por la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por otra parte, los impuestos indirectos estatales son:

- a) El **Impuesto sobre el Valor Añadido** (IVA), aprobado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).
- b) Los **Impuestos Especiales** (IIEE), regulados en la ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIIEE).

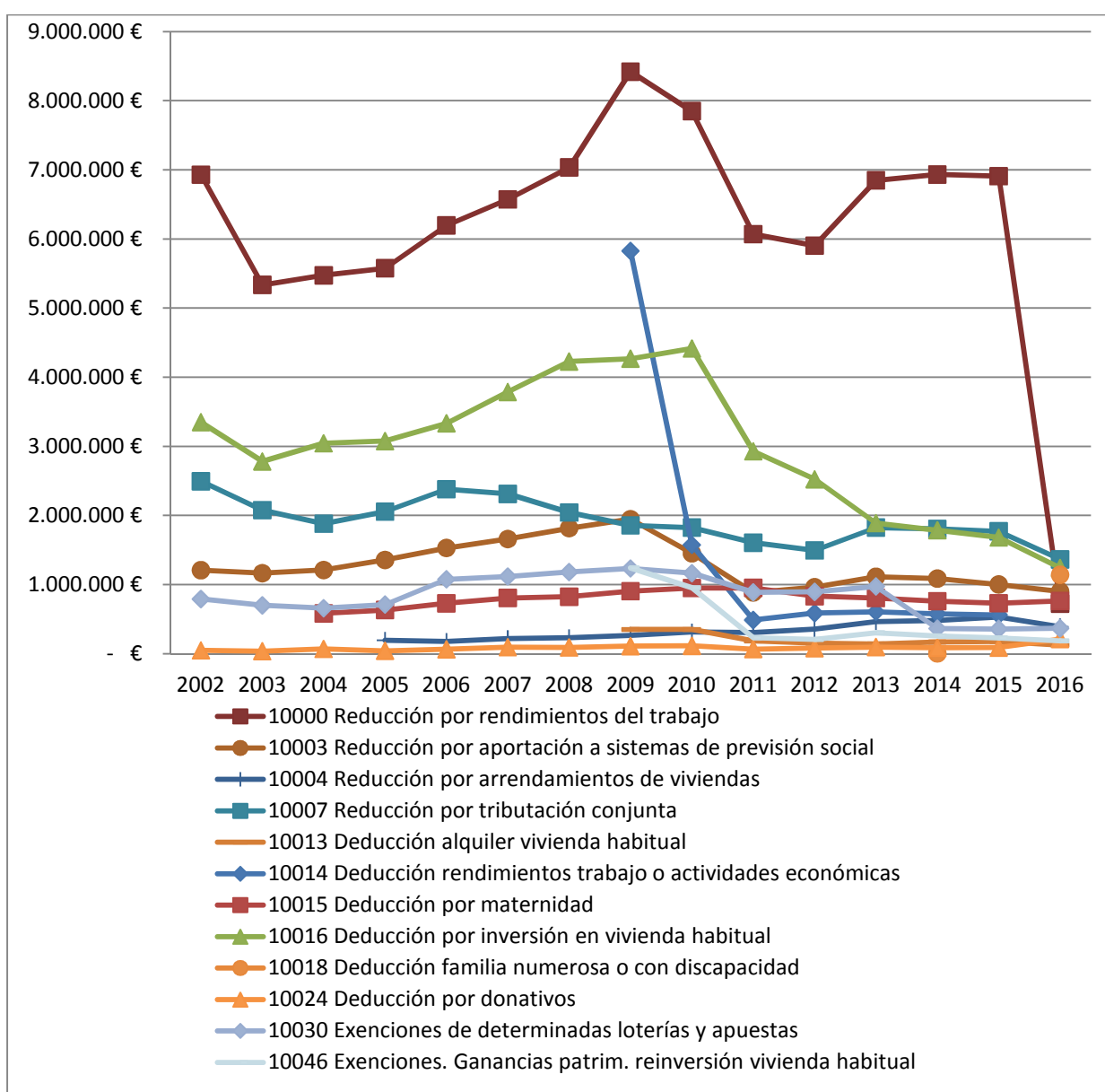
Cabe señalar que estos impuestos indirectos están sujetos a **regulación armonizada** por la normativa comunitaria, con lo que los beneficios fiscales que se pueden legislar estatalmente están acotados por las directivas comunitarias.

2 Beneficios fiscales en los impuestos directos estatales

2.1 Beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

La evolución temporal de los principales beneficios fiscales en el IRPF se recoge en el siguiente gráfico:

Figura 1: Evolución de los beneficios fiscales en el IRPF



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, datos en miles de euros.

De las series representadas en el gráfico podemos destacar estos aspectos:

- La serie más importante es la de **reducciones en rendimientos de trabajo**.
- En segundo lugar se encuentra la **deducción por inversión en vivienda habitual**.
- En tercer lugar se encuentra la **reducción por tributación conjunta**.
- El resto de series tienen menor peso desde un punto de vista cuantitativo y, en general, disminuyen desde el año 2009 debido a la crisis económica, no sólo por la disminución de la renta de los contribuyentes, sino también debida a una subida impositiva mediante supresión o reducción de beneficios fiscales.

A continuación se describe cada una de las series, analizando su evolución temporal tanto desde un punto de vista legislativo, como desde un punto de vista económico (en este último caso siempre que sea especialmente relevante). Los beneficios fiscales con menor relevancia se incluyen en un **anexo** a este trabajo.

2.1.1 Reducciones

2.1.1.1 Reducción por rendimientos de trabajo

El artículo 20 de la LIRPF establece que los rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, se minorarán en las siguientes cuantías:

- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 euros anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 14.450 euros: la reducción es de cero euros.

Esta reducción ha sufrido **modificaciones** desde la aprobación inicial de la ley. Así:

- a) Desde el 01-01-2008 hasta el 31-12-2014, la reducción era de un mínimo de 2.652 euros y de un máximo de 4.080 euros.
- b) En el año 2007 (redacción original de la LIRPF), los importes citados en el apartado a) eran de 2.600 euros y 4.000 euros respectivamente.

En la gráfica podemos ver que la aplicación de la reducción sigue una senda similar al ciclo económico español, entre los años 2003-2015. Cuando la economía crecía, hasta el año 2009, los contribuyentes obtenían más rentas y aplicaban la reducción en mayor medida. Sin embargo, a partir de ese año disminuye su aplicación por el descenso de las rentas, para estabilizarse en el año 2013. Dado que con la actual redacción de la ley, la reducción mínima pasa a ser de cero euros cuando antes era de 2.652 euros, la aplicación de esta reducción disminuye drásticamente en el año 2016. La exposición de motivos de la ley 26/2014, que modifica el IRPF, añade que la deducción en cuota por obtención de estos rendimientos se integra en esta reducción, lo que supone en la práctica la supresión de aquella. Como contrapartida, se recupera como gasto deducible un importe de 2.000 euros (similar al importe de gastos de difícil justificación que ya estuvo en vigor hace años en este impuesto).

El resultado final es que se minorra el beneficio fiscal por estos rendimientos de manera drástica, para encubrirlo como gasto deducible, lo que es criticable porque aumenta la **opacidad** del PBF, que pierde información y relevancia.

2.1.1.2 Reducción por aportación a sistemas de previsión social

La MBF engloba en este apartado las reducciones en la base imponible *“por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, estando integrado su ámbito objetivo por los planes de pensiones, las mutualidades de previsión social, los planes de previsión asegurados, los planes de previsión social empresarial y los seguros de dependencia, así como por las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con las mutualidades de previsión social que tengan establecidas los correspondientes Colegios Profesionales, por los mutualistas colegiados que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades ... (artículos 51, 52 y 53, y las disposiciones adicionales novena, décima, undécima, decimosexta y vigésimo segunda de la LIRPF)”*. Estas reducciones están sometidas a estos **límites**:

- El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no podrán exceder de 8.000 euros anuales. En el período 2007-2014 el límite era de 10.000 euros (artículo 51.5 de la LIRPF).

- Para seguros colectivos de dependencia tienen un límite de reducción propio e independiente de 5.000 euros anuales (desde el año 2013).
- Además de las reducciones realizadas con los límites previstos en el artículo 52 de la LIRPF, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir en la base imponible las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en este artículo de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, con el límite máximo de 2.500 euros anuales (2.000 euros para los ejercicios 2013-2014).
- A las reducciones del artículo 51 apartados 1 al 5 se les aplica un límite máximo conjunto que es el menor de dos importes: 8.000 euros anuales o el 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio (artículo 52 de la LIRPF). Para el período 2007-2014, el importe citado era de 10.000 euros en general, si bien para contribuyentes mayores de 50 años el importe límite era de 12.500 euros y el porcentaje límite citado era del 50%.
- Además del límite del punto anterior, existe otro límite de 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa desde el año 2013.

Según MORENO, MARCOS, PÉREZ BARRASA Y PÉREZ LÓPEZ (2005), esta reducción supone el 93,5% del importe total de las reducciones en IRPF en el año 2002. Junto con la deducción por inversión en vivienda habitual, son el 31% de los beneficios fiscales del IRPF. Comparando ambos beneficios fiscales los autores llegaron a estas conclusiones:

- *“El número de beneficiarios por las ayudas fiscales a la vivienda es superior al de los beneficiarios por las ayudas a promover fórmulas de previsión social complementarias (37,5% de declarantes frente al 17,5%).*
- *Los beneficiarios por las ayudas a la vivienda es un colectivo con una renta media más baja que los sujetos pasivos que practican reducciones por aportación a planes y fondos de pensiones.*
- *La deducción media por inversión en vivienda del colectivo que hace uso exclusivamente de esta ayuda es aproximadamente la mitad (48%) de la reducción media por aportaciones a fondos y planes de pensiones.*

- *Los beneficiarios de ambas ayudas son el colectivo con renta media más alta; su cuantía media de reducción es más baja que la del colectivo que solo se reducen por fondos y planes de pensiones, pero su cuantía media de deducción es superior a la de los que solo se deducen por inversión en vivienda; su ahorro fiscal medio por declaración es más del doble del de los beneficiarios por las ayudas a promover fórmulas de previsión social y el doble del de los beneficiarios por ayudas a la vivienda.*
- *El coste recaudatorio total para el Estado por estas dos ayudas fiscales en el IRPF de 2002 supuso el 12,5 % de la recaudación total.*
- *Las ayudas ligadas a la vivienda son la que producen más pérdida recaudatoria, no afectan a la redistribución del impuesto y lo hacen más progresivo.*
- *Las ayudas ligadas a promover fórmulas de previsión social complementarias afectan menos a la recaudación, aumentan la desigualdad además de afectar negativamente a la progresividad del impuesto”.*

2.1.1.3 Reducción por tributación conjunta

Los artículos 82-84 de la LIRPF han establecido desde el año 2007 una reducción en la base imponible por tributación conjunta para las siguientes **unidades familiares**:

- La integrada por los cónyuges no separados legalmente, los hijos menores que vivan con los padres y los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada. Esta unidad familiar puede practicar una reducción de 3.400 euros.
- En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.^a de este artículo. Esta unidad familiar puede practicar una reducción de 2.150 euros.

Esta reducción es uno de los beneficios fiscales más importantes del IRPF desde su punto de vista cuantitativo. Su origen es una consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional STC 45/1989, de 20 de febrero (al respecto puede leerse a ZORZONA (1989), que analiza la sentencia con detalle), que reconoció el derecho a la declaración individual, con lo que la declaración conjunta no podía ser una obligación a los contribuyentes. De ser obligatoria, aumentaría el tipo marginal del declarante junto

con la cuota a pagar solo por el hecho de añadir a la declaración las rentas del otro cónyuge, incluso aunque fueran de escasa cuantía.

Sin embargo, la reforma de 1991, según ÁLVAREZ (1998), no ha supuesto una solución para construir un impuesto que tenga en cuenta la capacidad contributiva de las familias a la hora de graduar su carga tributaria. Considera además *“que el verdadero indicador de la capacidad de pago no es la renta monetaria, sino la renta equivalente, aquella que permite que unidades de distinto tamaño y composición alcancen un mismo nivel de bienestar”*.

Sobre la tributación familiar se puede resaltar el trabajo de SOLER (2006), del que destacamos estos puntos:

- No es sencillo el análisis de los **principios constitucionales** de capacidad económica, igualdad y progresividad. De hecho, existen tres “paradojas”. La paradoja de la capacidad económica, que consiste en un aumento de esta por las economías de escala de la unidad familiar, si bien por el contrario aumentan las cargas familiares. La paradoja de la igualdad implica que la ley, si opta por la tributación exclusivamente individual discrimina a las unidades familiares y si opta por la tributación familiar discrimina a las uniones de hecho. En cuanto a la paradoja de la progresividad, la cuantificación de la base imponible conjunta aumenta la recaudación mientras que la individual minoraría la recaudación.
- Sin embargo, la **jurisprudencia** se manifestó contraria a la tributación conjunta obligatoria en: Alemania (1957), Italia (1976), España (1989), con los argumentos de los principios de igualdad y protección a la familia, la valoración de la capacidad económica individual y el perjuicio para el trabajo de la mujer casada. Como solución, la **legislación comparada** optó:
 - Por un lado, distintas opciones de modelo único obligatorio, tales como: la tributación separada (total o parcial, sólo para determinadas rentas), el splitting (división de la renta entre ambos cónyuges) o el cociente familiar.
 - Por otro lado, se produciría una eliminación del problema sustituyendo la tarifa progresiva por tipos proporcionales; pero ésta es una opción no elegida, por ahora, en ninguna jurisdicción fiscal (al menos por razones de tributación familiar).
- En España, la jurisprudencia citada declaró la individualidad del gravamen como un derecho fundamental (principio de capacidad económica), los

argumentos a favor de la tributación conjunta se dan en todo tipo de familia (legalmente constituida o de hecho) y la aplicación de la tributación conjunta solo a familias legales las discrimina frente a las uniones de hecho. En este último caso, la STC 212/2001 estimó que las uniones de hecho están excluidas de la tributación conjunta porque *“no basta con que, en situaciones puntuales, los sujetos puedan verse ocasionalmente beneficiados por no mantener una relación matrimonial”*.

2.1.2 Deducciones

2.1.2.1 Deducción por alquiler de vivienda habitual

Los contribuyentes podían deducir de la cuota líquida estatal un 10,05% del importe del alquiler de su vivienda habitual (base de deducción) con los siguientes límites:

- Desde el año 2008 al año 2010: si su base imponible era inferior a 24.020 euros anuales, con una base de deducción límite de 9.015 euros anuales para bases imponibles no superiores a 12.000 euros (esta base de deducción se reduce linealmente para bases imponibles superiores a 12.000 euros, anulándose para bases superiores a 24.020 euros).
- Desde el año 2011 al año 2014: si su base imponible era inferior a 24.107,20 euros anuales, con una base de deducción límite de 9.040 euros anuales para bases imponibles no superiores a 17.707,20 euros (esta base de deducción se reduce linealmente para bases imponibles superiores a 17,707,20 euros, anulándose para bases superiores a 24.107,20 euros).
- Desde el 1 de enero de 2015 no existe esta deducción, si bien se mantiene para contratos celebrados antes de esta fecha (disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF).

2.1.2.2 Deducción por rendimientos de trabajo o actividades económicas

El artículo 80bis de la LIRPF regulaba una deducción por obtención de rendimientos de trabajo o de actividades económicas cuyo importe era:

- a) Desde el 22-04-2008 hasta el 13-01-2010: De 400 euros anuales sin límite en la base imponible.

- b) Desde el 13-01-2010 hasta el 31-12-2014: De 400 euros anuales para bases imponibles no superiores a 8.000 euros, disminuyendo linealmente la deducción hasta anularse para bases imponibles superiores a 12.000 euros.

Desde el 1 de enero de 2015 se suprime esta deducción y no se encuentra en vigor actualmente. Tal como explicamos, la exposición de motivos de la ley 26/2014 indica que se “integra” en la reducción por rendimientos de trabajo.

La **curva** de la aplicación de la deducción sigue una senda coherente con las reformas legislativas. En el año 2009 se produce el máximo en la gráfica (deducción generalizada de 400 €), para disminuir en 2010 (la deducción mínima es de cero euros), hasta su supresión para el año 2015.

2.1.2.3 Deducción por maternidad

El artículo 81 de la LIRPF establece desde el año 2007 una deducción en la cuota diferencial para mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad. La deducción consiste en una minoración de la cuota diferencial hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años, con el límite de las cotizaciones a la Seguridad Social satisfechas.

Cuando se aprobó la deducción, era una **novedad técnica** porque consistía en una cuota reembolsable (actualmente también lo es la deducción por familia numerosa). La medida se aprobó debido a los obstáculos fiscales que suponen la decisión de la mujer a incorporarse al mercado de trabajo, que son el hecho de que el trabajo doméstico no está sometido a gravamen y el beneficio fiscal de tributación conjunta (pues es habitual que, en las familias donde solo trabaja un cónyuge, éste no sea la mujer).

Según GRANELL, FUENMAYOR e HIGÓN (2006), *“la introducción de esta deducción ha supuesto una reducción sustancial en el coste fiscal que padece la mujer casada con hijos menores de 3 años que decide incorporarse al mercado de trabajo. Sin embargo esta medida, aunque positiva, no llega a eliminar dicho coste fiscal, ni siquiera a compensar el aumento de impuestos que experimenta su marido. Y lo que es más importante, tampoco se produce esta reducción cuando el niño supera los tres años. Parece que a partir de ese momento los costes derivados de la maternidad desaparecen para las madres trabajadoras”*.

PAZOS y PÉREZ (2004) han estudiado el efecto de esta deducción sobre los tipos impositivos efectivos soportados por las familias y sobre los incentivos al trabajo de las mujeres con hijos, mediante un modelo de microsimulación *tax-benefit*. La medida puede suponer implícitamente que, al ser la ayuda a la “maternidad” se suponga que son las mujeres las que deben cuidar a los hijos, lo que rompe el principio de igualdad de oportunidades y trato entre hombres y mujeres. Además, el gasto de tributación conjunta es claramente superior a las ayudas existentes para cuidado de hijos, y es claramente inferior al de otros países desarrollados (en 1999 las ayudas eran de las más bajas de la OCDE).

En definitiva, estos autores concluyen que la declaración conjunta provoca un exceso de gravamen sobre el trabajo de las mujeres, con lo que deberían eliminarse los desincentivos por tributación conjunta y potenciarse un sistema de prestaciones por hijos y servicios de guarderías.

2.1.2.4 Deducción por inversión en vivienda habitual y por obras de mejora en la vivienda habitual

La MBF establece lo siguiente: *“Por inversión en la vivienda habitual, en régimen transitorio, para los contribuyentes que hubieran adquirido antes de 31 de diciembre de 2012 su vivienda habitual o satisfecho cantidades antes de dicha fecha para la construcción, ampliación, rehabilitación o realización de obras por razones de discapacidad en su vivienda habitual (se exige que las obras o instalaciones estén terminadas antes del 1 de enero de 2017) y siempre que, en todo caso, el contribuyente hubiera practicado esta deducción en relación con las cantidades satisfechas por los anteriores conceptos en un período impositivo devengado con anterioridad al 1 de enero de 2013. Los parámetros de esta deducción son los establecidos en la LIRPF en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2012. Así, los coeficientes de la deducción en el tramo estatal son del 7,5 por ciento con carácter general y del 10 por ciento para las inversiones en obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual para personas con discapacidad, y, en el tramo autonómico, los que hubiese aprobado la correspondiente Comunidad Autónoma, o, en su defecto, idénticos a los regulados para el tramo estatal. La base máxima de la deducción es de 9.040 euros anuales en general y de 12.080 euros anuales en el supuesto de obras e instalaciones de adecuación para personas con discapacidad (disposición transitoria decimoctava de la LIRPF)”*.

Esta deducción aparece en casi siete millones de declaraciones (más del 38% del total) y suponía alrededor de un 10% de la recaudación del impuesto. Según MORENO et. al. (2005), esta deducción supone el 95,7% del importe total de las deducciones en IRPF en el año 2002. Junto con las aportaciones a los planes de pensiones, son el 31% de los beneficios fiscales del IRPF.

Sobre esta deducción existe **numerosa doctrina** académica. Según DOMÍNGUEZ BARRERO y LÓPEZ LABORDA (2001), se podían incluso optimizar, desde el punto de vista del contribuyente, esta deducción junto la deducción por cuenta vivienda (ya derogada), teniendo en cuenta si el coste de financiación ajena compensa frente al ahorro fiscal.

ADAME, CASTILLO y LÓPEZ (2004) señalan que *“los factores que más han animado a las familias españolas a decidirse por la compra de una vivienda han sido el incremento de la renta disponible y el importante descenso de los tipos de interés experimentado en los últimos años”*. La vivienda adquirió el carácter de valor refugio antes de la crisis económica, dada la rentabilidad que proporcionaban los bienes inmuebles. Todo ello sin olvidar que otro incentivo a la compra de viviendas ha sido la deducción objeto de estudio. Los autores distinguen, entre las políticas públicas a la vivienda, las *“ayudas a la piedra”* (esto es, al sector de la construcción) de las *“ayudas a las personas”* (esto es, ayudas selectivas a los adquirentes persiguiendo que *“el que más necesita, más reciba”*). Con las ayudas al sector, se consigue el descenso del precio de la vivienda, mientras que con las ayudas a la persona, se consigue que accedan al mercado de la vivienda, a costa de que se construyan más viviendas a mayor precio. En definitiva, doctrinalmente se considera que esta deducción ha sido una subvención que se traslada casi en su totalidad al constructor debido a que la deducción es independiente de la capacidad económica del contribuyente, lo que ha propiciado subidas en el precio de la vivienda, demostrando la ineficacia del beneficio fiscal.

CORDERO, DÍAZ y PINTO (2014) han estudiado la **eliminación en 2012** de la compensación por inversión en vivienda habitual para los adquirentes anteriores al año 2006 y concluyen que la recaudación ha aumentado en un 1% (unos 650 millones de euros), con escaso efecto sobre la progresividad y la redistribución. Sin embargo, la eliminación total de la deducción (esto es, derogar la actual Disposición Transitoria) conseguiría aumentar la recaudación en unos 6.000 millones de euros, sin que el

impuesto perdiese apenas su capacidad redistributiva, pues la deducción la disfrutaban contribuyentes de un nivel de renta medio-alto.

FUENMAYOR y GRANELL (2011) indican que *“El resultado principal de la reforma será un aumento importante en la recaudación a largo plazo, un empeoramiento en la situación de los contribuyentes de rentas medias-altas, una ligera caída de la progresividad y una mejora notable en la capacidad redistributiva del impuesto. Sin embargo, los efectos de esta reforma no se empezarán a observar de inmediato, debido a la presencia de un régimen transitorio que será muy costoso en términos de recaudación”*.

2.1.2.5 Deducción por familia numerosa o con discapacidad

Desde el 1 de enero de 2015 existe esta deducción en la cuota diferencial del impuesto siempre que se realice actividad por cuenta propia o ajena, se tenga la condición de pensionista o se perciban prestaciones por desempleo. Existen estas deducciones:

- a) *Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.*
- b) *Por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto en el artículo 59 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.*
- c) *Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.*

En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 por ciento.

Para estas deducciones, cabe resaltar el artículo de ROVIRA (2015), que critica la **insuficiencia** de esta medida, no sólo porque no cubre los costes de la familia numerosa o la dependencia, sino porque no se ha contemplado la actualización

periódica de las deducciones. La medida solo beneficia a los cotizantes a la Seguridad Social y no beneficiaría a los contribuyentes sin ingresos, que son los que más necesitan la ayuda. Así, la medida parece más encaminada al sostenimiento del régimen público de Seguridad Social que a ayudar a colectivos desfavorecidos. Critica también el autor que se tomen las cotizaciones del período y no las devengadas con posterioridad a la condición de familia numerosa o sobreveniencia de la discapacidad, tal como sucede en la deducción por maternidad. Tampoco parece estar justificado el cobro anticipado de la ayuda sin la comprobación de los períodos de cotización, sin olvidar la complejidad que puede suponer la comprobación o investigación de las declaraciones que se beneficien de la deducción.

Desde el punto de vista de la **equidad horizontal**, ÁLVAREZ, PRIETO y RODRÍGUEZ (2006), concluyen que tanto las deducciones en la cuota como las reducciones en la base imponible del IRPF contribuyen a disminuir la inequidad horizontal, sin embargo se produce una mayor compensación de las cargas familiares con el sistema actual de mínimos que con el sistema de deducciones anterior a la reforma del año 2003. Concluían también que los mínimos por descendientes eran insuficientes si se comparan con los mínimos personales, si bien cabe resaltar que aquellos han aumentado con la última reforma fiscal.

2.1.2.6 Deducción por donativos

Según el artículo 68.3 de la LIRPF, los contribuyentes pueden deducirse:

- a) Las deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Esta ley establece desde el año 2003 al año 2014 una deducción del 25% de los donativos establecidos en el artículo 18 de dicha ley. Desde el año 2015 se permite una deducción del 75% por los primeros 150 euros de donación y de un 30% por el resto de la donación. Este último porcentaje se puede incrementar al 35% si se incrementó la donación en los 2 períodos anteriores.
- b) El 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior.

2.1.3 Exenciones

En este epígrafe analizaremos las exenciones más relevantes, definiéndose el resto de exenciones en los anexos. En este apartado podemos destacar el tratado sobre las exenciones del IRPF de PÉREZ RON (1999), si bien discrepamos en cuanto a su visión sobre el concepto de “no sujeción” frente a la *exención*, que podía ser más acertado cuando se publicó el libro, pero actualmente parece más adecuado dar el trato de exención a todos los supuestos del art. 7 de la LIRPF. Con la redacción actual de la ley, se da **seguridad jurídica** a los contribuyentes, que se vería en peligro si se regulan como no sujetos estos supuestos, debido a que podría establecerse otro tributo cuyo hecho imponible coincidiese con alguno de los supuestos, lo que provocaría que no se consiguiese el efecto de evitar la tributación en esos casos.

El **origen** de la mayoría de las **exenciones** data, tal como establece PÉREZ RON (1999), de la Ley 44/1978 y el Real Decreto 2384/1981, que establecían la no sujeción al impuesto de los premios de: loterías, ONCE, literarios, artísticos o científicos, así como la no sujeción de las indemnizaciones. Actualmente son exenciones y se enumeran las indemnizaciones exentas, que no estaban suficientemente detalladas en la legislación precedente y fueron objeto de numerosa jurisprudencia.

2.1.3.1 Especialidades de las anualidades por alimentos

El artículo 7.k) de la LIRPF establece que estarán exentas las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial. Además, el artículo 55 de la LIRPF establece que las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, podrán ser objeto de reducción en la base imponible. Tanto la citada exención como la reducción no se consideran beneficios fiscales porque en el primer caso, será el progenitor quien tribute en IRPF por las rentas que percibe el hijo, mientras que en el segundo caso será el perceptor de las rentas quien tribute.

Sin embargo, para *“los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total*

resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración” (artículos 64 y 75 de la LIRPF). Esta reducción sí se considera beneficio fiscal y el importe citado era de 1.600 euros en el período 2007-2014.

Además, podemos añadir que la redacción de los artículos no es pacífica, de tal forma que existe doctrina y jurisprudencia sobre la materia. Al respecto puede consultarse el artículo de PUEBLA (2010).

2.1.3.2 Exenciones de determinadas loterías y apuestas

El artículo 7.ñ) de la LIRPF, en su redacción original, establecía como exentos *“los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles”*.

Esta exención se amplió con efectos 1 de enero de 2009 a los *“sorteos de organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo”*.

Sin embargo, debido a problemas presupuestarios en la crisis económica, **se suprimió esta exención** con efectos 1 de enero de 2013, con la ley 16/2012, de 27 de diciembre. Desde esa fecha, está sujeta a un gravamen especial del 20%, con un importe exento de 2.500 euros.

2.1.3.3 Exenciones de ganancias patrimoniales por reinversión en vivienda habitual

La MBF incluye en este apartado a *“las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. En caso de que el importe reinvertido fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solo se excluye de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida”*, según lo que establece el artículo 38.1 de la LIRPF.

2.1.3.4 Exenciones de indemnizaciones por despido

Según el artículo 7.e) de la LIRPF, están exentas “*las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores o la normativa vigente*”.

Esta exención sufrió **dos modificaciones** legislativas destacables:

- a) Con efectos desde el 29 de noviembre de 2014 por el artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, se establece un límite a la exención de 180.000 euros.
- b) Con efectos desde el 1 de enero de 2010 por la disposición adicional 13 de la Ley 27/2009, de 30 de diciembre, se incluyeron como exentas las indemnizaciones por despido colectivo, con requisitos.

2.1.4 Otros beneficios fiscales en el IRPF

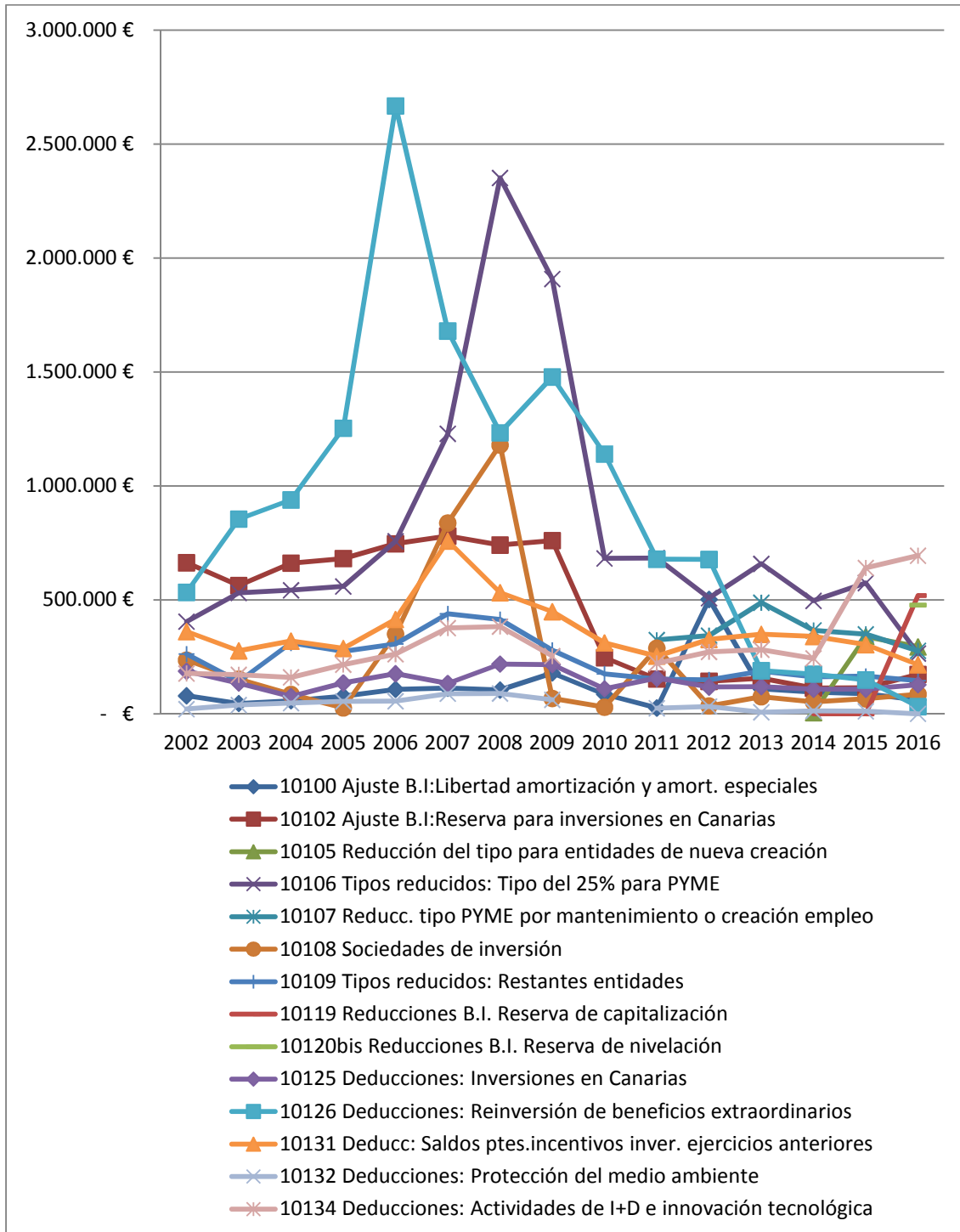
2.1.4.1 Otras exenciones no incluidas

Se incluyen en este apartado exenciones que la MBF no cita como incluidas, bien porque **no es posible su cálculo** (indemnizaciones de responsabilidad civil por daños personales del art. 7.d, derivadas de instrumentos de cobertura de variación de tipos de interés de préstamos hipotecarios del art. 7.t, exenciones de ganancias patrimoniales de los arts. 33.4 y 38, reducciones con período de generación superior a dos años o notoriamente irregulares en el tiempo, exenciones por rentas vitalicias de planes individuales de ahorro sistemático del art. 7.v y las rentas mínimas de inserción establecidas por las CCAA del art. 7.y), o bien por su **escasa relevancia económica** (por indemnizaciones para compensar la privación de libertad del art. 7.u), o bien porque **no son beneficios fiscales al ser exenciones técnicas** (reducción por pensiones compensatorias del art. 55 o deducciones por doble imposición internacional del art. 80).

2.2 Beneficios fiscales en el Impuesto de Sociedades (IS)

La evolución temporal de los principales beneficios fiscales en el Impuesto de Sociedades se recoge en este gráfico:

Figura 2: Evolución de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, datos en miles de euros.

De las series representadas en el gráfico podemos destacar estos aspectos:

- La serie más importante hasta el año 2008 era la **deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**, que ha ido disminuyendo por la crisis económica hasta la actual supresión por la ley 27/2014.
- En segundo lugar se encontraba el **tipo reducido para Empresas de Reducida Dimensión**, que también se ha suprimido con la ley 27/2014.
- Como **sustitutivos** de los beneficios fiscales anteriores, se aprobaron las **reservas de capitalización y las reservas de nivelación**, respectivamente.
- Hasta el año 2009 ocupaba un papel destacado la **reserva para inversiones en Canarias**, que ha disminuido por la crisis económica. También es relevante la cuantía de las **deducciones por inversiones en Canarias**.
- Los **tipos reducidos para sociedades de inversión** tienen una especial relevancia en el período 2006-2008 y en el año 2011.
- Los **saldos pendientes de deducción** siguen una senda similar a las fases de crecimiento y recesión (aumentan los saldos en el primer caso y disminuyen en el segundo por la aplicación de las deducciones).
- Finalmente, desde un punto de vista económico tienen especial relevancia las **deducciones por I+D+i**, por **protección del medio ambiente** y las **reducciones para incentivar la creación de empresas** o el **mantenimiento o creación de empleo**.

A continuación se describe cada una de las series, analizando su evolución temporal tanto desde un punto de vista legislativo, como desde un punto de vista económico (en este último caso siempre que sea especialmente relevante). Los beneficios fiscales con menor relevancia se incluyen en un anexo a este trabajo.

2.2.1 Ajustes en la Base Imponible

2.2.1.1 Ajustes por libertad de amortización y amortizaciones especiales

Existen varios supuestos de libertad de amortización, que en todo caso consisten en un **diferimiento de la tributación** del impuesto y no una exención, bonificación o deducción. A pesar de todo, se consideran beneficio fiscal puesto que el diferimiento de tributación no conlleva devengo de intereses de demora. Estos ajustes son una medida fiscal que se utiliza con frecuencia por parte de las empresas. Sin embargo, existe **conflictividad** en la aplicación de la norma, tal como critica CUESTA (2010). No

existe solución pacífica sobre qué se considera “elemento afecto a la actividad económica”, sobre cómo se computa requisito de mantenimiento de empleo, etc.

Los ajustes por libertad de amortización y amortizaciones fiscales que contempla la MBF en este apartado son:

- Artículo 12.3.a) de la LIS: Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades laborales, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- Artículo 12.3.b) de la LIS: Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.
- Artículo 12.3.c) de la LIS: Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.
- Artículo 12.3.d) de la LIS: Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias (agrarias), adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.
- Artículo 12.3.e) de la LIS: Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo.
- Artículo 90 de la LIS: libertad de amortización durante 10 años para inversiones en activos mineros y cantidades abonadas en concepto de canon de superficie para las entidades que desarrollen actividades de exploración, investigación y explotación o beneficio de yacimientos minerales y demás recursos geológicos.
- Artículo 99.1 de la LIS: la MBF considera como beneficio fiscal que se pueda amortizar una cuota de hasta el 50% en activos intangibles y gastos de naturaleza investigadora para actividades de exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.
- Artículo 102 de la LIS: las Empresas de Reducida Dimensión (ERD) pueden amortizar libremente los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias por importe de 120.000 euros por cada unidad de incremento de plantilla media.
- Disposición adicional undécima del TRLIS: regula un régimen transitorio de libertad de amortización para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, incluidas las inversiones

realizadas mediante arrendamiento financiero, realizadas antes del 31 de marzo de 2012. Este ajuste lo analiza VILAPLANA (2011) y considera que es un potente instrumento de planificación fiscal tanto para sociedades con beneficios como para sociedades con pérdidas, gracias al diferimiento del gasto fiscal por amortización. Tanto este ajuste como el del art. 102 de la LIS persiguen estimular la demanda agregada, contener la destrucción de empleo y mejorar el cuadro macroeconómico de la economía española.

- Artículo 103 de la LIS: regula una amortización acelerada para elementos nuevos de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias para las ERD, duplicando los coeficientes máximos de amortización de las tablas de la LIS. Se extiende también una amortización acelerada regulada en el artículo 113 del TRLIS.
- Disposición adicional 4ª de la LIS: Amortización acelerada de los buques, embarcaciones y artefactos navales de la marina mercante, ya sean nuevos o usados.
- Libertad de amortización de los elementos del activo fijo nuevo para las cooperativas protegidas (artículo 33 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (BOE de 20 de diciembre)).

2.2.1.2 Ajustes por reserva para inversiones en Canarias

Según el art. 27 de la Ley 19/1994, estas inversiones pueden permitir una reducción de hasta un 90% de los beneficios, siempre que esta reducción no sea objeto de distribución, dotando una reserva específica de inversiones para Canarias. Según KESSOMAL (2008), este incentivo es más **interesante** para las empresas que **no son ERD**, respecto a la deducción por inversiones en activos fijos en Canarias. Para ERD, le resulta indiferente el incentivo, siempre que no realice producción de bienes corporales.

2.2.2 Tipos impositivos reducidos

2.2.2.1 Reducciones del tipo impositivo para entidades de nueva creación

Según la Disposición transitoria 22ª de la LIS, las entidades constituidas en los años 2013 y 2014 que desarrollen actividades económicas, tributarán en 2015 al tipo de gravamen del 15% hasta 300.000 € de base imponible y al 20% por la base restante.

2.2.2.2 Tipo reducido para Empresas de Reducida Dimensión

Actualmente no existe este beneficio fiscal, si bien el TRLIS regulaba en su art. 114 un tipo reducido para ERD, que era cinco puntos porcentuales inferior al tipo general y se aplicaba a un tramo inicial de la base imponible, tributando el resto de la base al tipo general. Se resume en la siguiente tabla:

Tabla 1: Evolución temporal de los tipos impositivos reducidos en el Impuesto de Sociedades

Período impositivo iniciado entre:	Tipo reducido	Límite aplicable en la Base imponible	Tipo general del resto de la base
12/03/2004-16/01/2005	30%	90.151,81 €	35%
17/01/2005-31/12/2006	30%	120.202,41 €	35%
01/01/2007-31/12/2010	25%	120.202,41 €	30%
01/01/2011-31/12/2014	25%	300.000 €	30%

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

2.2.2.3 Tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo

La Disposición transitoria 22ª de la LIS establece un tipo impositivo del 20% para una base imponible de hasta 300.000€ y del 25% para el resto de la base, a las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5.000.000 € y la plantilla media de empleados en 2015 sea inferior a 25.

2.2.2.4 Tipo reducido para sociedades de inversión

Está regulado en el artículo 29.4 de la LIS y es del 1% para sociedades de inversión de capital variable, fondos de inversión financiero y sociedades y fondos de inversión inmobiliaria, con requisitos.

2.2.2.5 Tipos reducidos para otras entidades

El artículo 29 de la LIS establece los siguientes tipos reducidos:

- Tipo del **20%** para sociedades cooperativas fiscalmente protegidas (los resultados extracooperativos tributan al tipo general). Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo del 30 por ciento.

- Tipo del **10%** para entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002.
- Tipo del **4%** para las entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC), sobre la parte de la base imponible que corresponda a operaciones que se hagan en dicha zona (art. 43 de la Ley 19/1994). En HERRERO (2007) se hace un análisis pormenorizado de este régimen jurídico. Inicialmente, en 1994 se aprobó un tipo de gravamen del 1%, para en posteriores modificaciones aumentar el tipo (en el año 2000 oscilaban entre el 1% y el 5%) y precisar su aplicación exclusiva a las actividades de la ZEC. Desde 2007 el régimen de la ZEC es compatible con otros incentivos fiscales en este impuesto, relativos a las Islas Canarias. Según KESSOMAL (2008), es el incentivo más ventajoso para las empresas radicadas en las islas.
- Tipo del **0%** para los fondos de pensiones.

2.2.3 Reducciones

2.2.3.1 Reducciones en la Base Imponible por reserva de capitalización

Este epígrafe es **nuevo** en la MBF, pues surge de la aprobación de la nueva LIS (artículo 25), y consiste en la reducción de la base imponible en un 10% del incremento de los fondos propios, siempre que se mantenga dicho incremento y se dote una reserva indisponible por la minoración de dicha base durante 5 años.

Se pueden **acoger** a este beneficio fiscal los contribuyentes que tributen a tipo general, las entidades de nueva creación, las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos.

2.2.3.2 Reducciones en la Base Imponible por reserva de nivelación

Este epígrafe es **nuevo** en la MBF, pues surge de la aprobación de la nueva LIS (artículo 105), y consiste en la reducción de la base imponible positiva en un 10%, con el límite de 1 millón de euros de minoración y siempre que se dote una reserva indisponible durante 5 años o hasta que se integre la reducción en esos períodos. Esta integración se realizará cuando se obtengan bases imponibles negativas o en el último período impositivo del plazo de 5 años citado.

2.2.4 Deducciones

CORDÓN y GUTIÉRREZ (2008) señala que los incentivos fiscales son medidas adoptadas para **impulsar** determinados comportamientos y constituyen una **excepción** al principio de equidad y al de neutralidad. Desde la perspectiva de la **equidad** se justifica porque redundan en beneficio de todos y no a favor de los afectados. Desde la perspectiva de la **neutralidad** se justifica como un instrumento de política económica que debe seguir estos criterios:

- Se debe realizar una distinción entre incentivos coyunturales de aquellos que tratan de fomentar la inversión en determinados sectores, regiones, empresas o actividades de manera permanente.
- Los incentivos coyunturales se deben establecer únicamente mediante Ley de Presupuestos.
- Los incentivos permanentes deben ser de carácter selectivo y deben fundamentarse en corregir equilibrios ineficientes de mercado (externalidades).

Las deducciones en la cuota en este impuesto son **instrumentos de política económica** para corregir externalidades, justificándose así la intervención pública. Así, las deducciones pueden perseguir objetivos tales como: incentivar la adquisición de activos, crear empleo, fomentar la investigación, desarrollo e innovación, potenciar la internacionalización de la empresa, etc. A continuación se estudian las deducciones más interesantes desde el punto de vista de la política económica.

2.2.4.1 Deducciones por creación de empleo para trabajadores con discapacidad

En el TRLIS se estableció en su redacción original en 2004 una deducción de 6.000 euros por cada persona minusválida de incremento de la plantilla media. Desde el año 2013 existe una deducción por cada persona de incremento de plantilla media de:

- 9.000 euros para discapacitados en grado mayor o igual al 33% e inferior al 65%.
- 12.000 euros para discapacitados en grado mayor o igual al 65% (art 38 LIS).

2.2.4.2 Deducciones por creación de empleo por contrato de apoyo a los emprendedores

Por creación de empleo, la LIS establece en el art. 37 estas deducciones:

- 3.000 € por la contratación del primer trabajador con contrato indefinido de apoyo a los emprendedores para jóvenes menores de 30 años.
- Por la contratación de desempleados por empresas de menos de 50 trabajadores, la deducción será el 50% del menor de estos importes: la prestación por desempleo pendiente de percibir o la correspondiente a 12 mensualidades.

2.2.4.3 Deducciones por inversiones en Canarias

Están reguladas en el art. 94 de la ley 20/1991 y en la disposición transitoria 4ª de la ley 19/1994, con unos tipos aplicables superiores en un 80% a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.

2.2.4.4 Deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios

El art. 42 del TRLIS establecía una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que consistía en la aplicación del coeficiente del 12% para la base imponible a tipo general o de ERD, y del 2, 7 o 17% cuando la base tributa al 20%, 25% o 35%, respectivamente. Actualmente se encuentra regulado para rentas anteriores al 1 de enero de 2015 en la disposición transitoria 24ª de la LIS.

Desde el año 1967 existen incentivos a la reinversión en el Impuesto de Sociedades, con la idea de que las empresas repongan o sustituyan sus activos. El primer incentivo era una exención, que se sustituyó por un diferimiento de la tributación en el año 1995, para ya finalmente aprobarse una deducción en el año 2002, que se ha ido modificando cuantitativamente hasta su actual supresión.

Señala PÉREZ ARANA (2008) que es uno de los beneficios fiscales que más han aplicado los contribuyentes en los últimos años. Esta deducción se aplicaba desde el año 2002 y es la *“heredera del antiguo diferimiento por reinversión que, a su vez, tuvo su antecedente inmediato en la figura de la exención por reinversión de plusvalías. En líneas generales podría indicarse que con dicha deducción se consigue una tributación del 18%, esto es, la misma que la aplicada por las personas físicas cuando transmiten elementos de su patrimonio desde el ejercicio 2007”*. Añade que esta deducción se ha aplicado masivamente debido a que el presupuesto de hecho supone un mecanismo fácil para reducir la tributación.

Además, esta deducción estaba sujeta a controversia respecto a qué activos se pueden beneficiar de la reinversión. De hecho, según PUEBLA (2005), no existen

especiales dificultades en aplicar la reinversión mediante adquisición de inmovilizado financiero: “*ni hay por qué reinvertir en análogos elementos a los que se vendieron, ni hay por qué reinvertir la totalidad de lo obtenido en la enajenación*”.

Los motivos expuestos han propiciado que se **suprima esta deducción** y que se apruebe una reducción en la Base Imponible para incentivar la capitalización de las empresas mediante una reserva, que veremos en otro apartado. Su aplicación es más sencilla y se consigue el requisito de no reparto de beneficios, esto es, de reinvertir beneficios en la empresa, aumentando su solidez financiera ante posibles dificultades en tiempos de crisis.

2.2.4.5 Deducciones por protección del medio ambiente

Actualmente este beneficio fiscal no está en vigor, sólo estuvo vigente en el período 2002-2009 y 2011-2015. En este último período consistía en una deducción del 8% sobre inversiones destinadas a reducir la contaminación con un nivel de exigencia superior al requerido por la normativa medioambiental.

Señala GARCÍA LUIS (2008) que esta deducción es **independiente** de la de investigación, desarrollo e innovación (I+D+i), si bien se ha observado en el período 2000-2005 que hubo consecuencias ambientales positivas con la deducción de I+D+i. Esta conclusión se respalda en el hecho de que existen más proyectos de I+D+i con motivación ambiental que los gastos ambientales en inversión de maquinaria o equipos. De hecho, el autor concluye que estimular la I+D+i y las inversiones ambientales por separado no es la mejor opción, si bien lo considera un mecanismo incluso más adecuado que la concesión de subvenciones, porque la deducción acarrea menos gastos administrativos a las empresas y a la Administración. Por el contrario, considera inconvenientes a estas deducciones “*un marco legal cambiante, poco conocimiento de su existencia por parte de las empresas, complejidad y burocracia, incertidumbre sobre su futuro e incertidumbre legal respecto a posibles inspecciones*”.

El autor considera que la deducción fiscal por inversiones medioambientales tiene una incidencia muy baja sobre la innovación. Además, no es adecuada la deducción ambiental si puede concederse por acciones que legalmente es obligatorio acometer. Es posible que los motivos citados hayan llevado al Estado a suprimir esta deducción.

2.2.4.6 Deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica

Tanto el TRLIS como la actual LIS han regulado en su art. 35 deducciones para fomentar estas actividades, con requisitos. Actualmente los coeficientes son:

- 25% de los gastos de investigación y desarrollo (I+D). Si el gasto excede la media de los dos años anteriores, puede ser del 42% para dicho exceso.
- 17% para gasto de personal investigador.
- 8% para inmovilizado afecto a I+D, salvo terrenos y edificios.
- 12% para gastos de innovación tecnológica.

La deducción se implementó **inicialmente** con la Ley 31/1991, que establecía una deducción en la cuota del 15% de gastos en intangibles y del 30% en activos fijos afectos a I+D. También existía originalmente unos porcentajes del 30% sobre gastos y del 45% sobre inversiones sobre el exceso de la media de los 2 años anteriores. La Ley 43/1995 modificó los porcentajes sobre los gastos citados (20% ó un 40% sobre el exceso de la media de gasto). La deducción por innovación se introduce con la Ley 55/1999.

El TRLIS no definía con precisión los **conceptos** de I+D+i. A este respecto, se puede leer una crítica en GARCÍA LUIS (2008) en cuanto a la conflictividad de la aplicación de esta deducción. En la actual LIS, se precisa esos conceptos, de tal forma que se delega la responsabilidad de la calificación de un proyecto como I+D o Innovación en el Ministerio de Economía y Competitividad, mejorando la seguridad jurídica y reduciendo la conflictividad.

La justificación de esta deducción parte de la premisa de que existe una **relación directa** entre el **desarrollo económico** de un país y la **I+D+i** desarrollada en el mismo. En este sentido, la deducción es una de las medidas para incentivar estas actividades. Sin embargo, según PUIG (2010), solo un pequeño porcentaje de las declaraciones por este impuesto incluyen esta deducción. De hecho, un porcentaje alto de las cantidades deducidas beneficiaron un número muy limitado de grandes empresas, que por lo general emprenden proyectos más grandes y costosos. También se constata que el uso de estas deducciones en el pasado incrementa la probabilidad de utilizarlas de nuevo.

2.2.4.7 Saldos pendientes de deducir de ejercicios anteriores

En este epígrafe se incluyen los saldos pendientes de deducción de ejercicios anteriores que no han podido aplicar las entidades por insuficiencia de base imponible o de cuota íntegra, o bien por la aplicación del límite de deducción del art. 39 LIS.

2.2.5 Otros beneficios fiscales en el IS

Cabe destacar que no se incluyen como beneficios fiscales las **exenciones subjetivas** del art. 9 de la LIS. Si bien parece justificado para el caso de entidades públicas, no parece razonable que no se cuantifique la exención para las entidades parcialmente exentas.

Por otra parte, no se consideran beneficios fiscales los relativos a **doble imposición internacional** (exenciones de los artículos 21 y 22 de la LIS y deducciones de los artículos 31 y 32 de la LIS). Su exclusión es cuestionable, no sólo porque se podrían cuantificar con los datos declarados por los contribuyentes, sino también porque esos beneficios fiscales están sujetos a requisitos de dudosa justificación técnica (especialmente por los límites de aplicación de las exenciones y deducciones).

2.3 Beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

Están regulados principalmente en el TRLIRNR. La MBF considera rentas exentas las que recoge el art. 14.1 del TRLIRNR, salvo las de los apartados h), k), l) y m). También considera beneficios fiscales los regulados en las disposiciones adicionales 4ª, 5ª y 7ª del TRLIRNR, así como el régimen especial de los trabajadores desplazados del art. 46 del TRLIRNR o los beneficios fiscales a los que pueden acogerse los establecimientos permanentes.

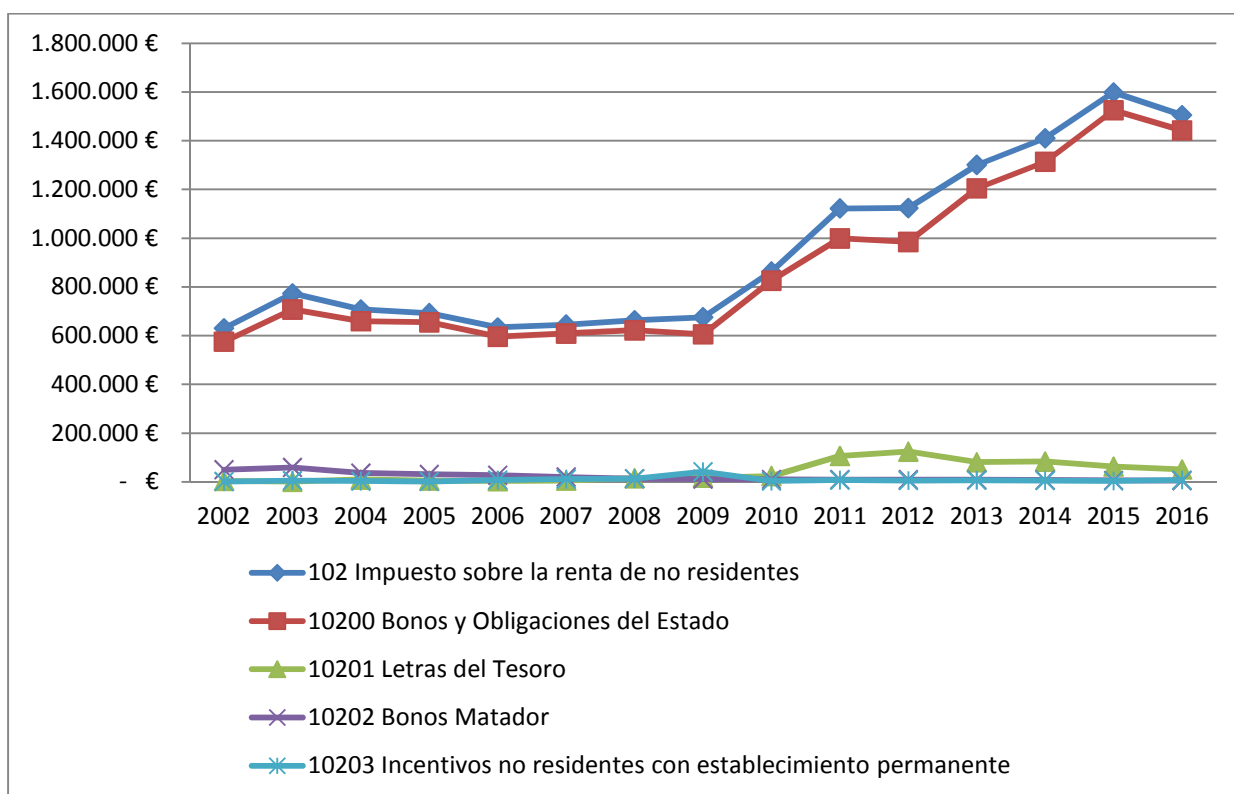
Sin embargo, la MBF indica que *“solo pueden cuantificarse los beneficios fiscales relativos a las exenciones de los rendimientos obtenidos por las personas físicas o jurídicas sin establecimiento permanente en España como consecuencia de sus inversiones en determinados activos mobiliarios (Letras del Tesoro, Bonos, Obligaciones del Estado y “Bonos Matador”), así como los correspondientes a las entidades no residentes con establecimiento permanente, por los incentivos a la inversión que se regulan en el IS, con carácter general. Dichos beneficios fiscales, a*

efectos de la presentación en el PBF, han sido clasificados en los cuatro grupos siguientes:

- a) Exención de los rendimientos de Bonos y Obligaciones del Estado obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.
- b) Exención de los rendimientos de las Letras del Tesoro para las personas físicas o jurídicas sin establecimiento permanente en España.
- c) Exención de los rendimientos de los “Bonos Matador” obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.
- d) Incentivos fiscales aplicados por entidades no residentes con establecimiento permanente”.

La evolución temporal de los beneficios fiscales en este impuesto se recoge en este gráfico:

Figura 3: Evolución de los beneficios fiscales en el IRNR



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, datos en miles de euros.

Para este tributo, podemos destacar que la **principal exención** es la relativa a la tributación de las rentas obtenidas por extranjeros en relación a los **bonos y obligaciones del Estado**. El crecimiento de este beneficio fiscal se debe

principalmente al incremento de emisiones de deuda pública acometidas por el Estado para paliar el déficit público desde el inicio de la crisis económica (años 2009 a 2015).

Según NÚÑEZ y SOLER (2015), las exenciones en el TRLIRNR, con carácter general, pretenden “*fomentar la libertad de circulación, atraer la inversión extranjera o respetar, en ocasiones, mandatos comunitarios, tanto normativos como jurisprudenciales*”. En el caso particular de los rendimientos derivados de la Deuda Pública (apartados a), b) y c) de la página anterior), su justificación obedece a motivos de **política económica**, intentando **favorecer la inversión extranjera** mediante la adquisición de títulos de deuda como ayuda a la financiación del déficit español.

Estos autores señalan que su **ámbito subjetivo es amplio**, pues no se requiere residencia en Estado Miembro, ni siquiera se impide este beneficio fiscal a residentes en paraísos fiscales (que pueden acceder a la exención desde el 22 de abril de 2008, según Real Decreto-ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica).

2.4 Beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

Puesto que este impuesto se encuentra cedido totalmente a las CCAA y su único ámbito de aplicación es para las exenciones de los valores mobiliarios en manos de no residentes, lo excluimos del análisis en este trabajo dada su **escasa relevancia**.

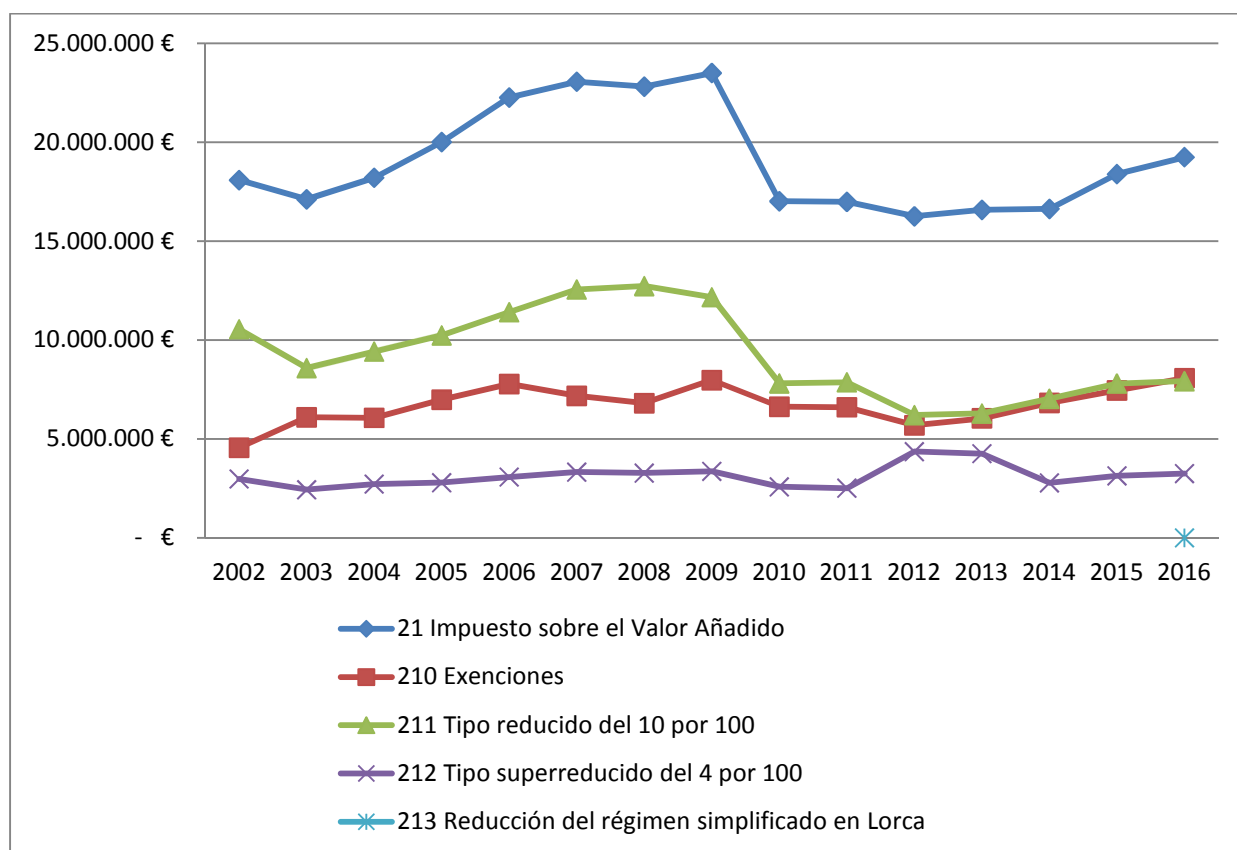
3 Beneficios fiscales en los impuestos indirectos estatales

3.1 Beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Están regulados en la LIVA. Cabe resaltar que no pueden contradecir la Directiva Europea 2006/112/CE, de tal forma que las exenciones vienen reguladas en dicha norma y la ley se limita, salvo excepciones, a hacer una transposición de la misma.

La evolución temporal de los beneficios fiscales en el IVA se recoge en este gráfico:

Figura 4: Evolución de los beneficios fiscales en el IVA



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, datos en miles de euros.

Se puede apreciar que el **principal beneficio** fiscal es el **tipo reducido del 10%** y su evolución es ascendente hasta el año 2008, descendiendo bruscamente desde el año 2009. Esto es debido a que el producto que tiene mayor peso es la vivienda, que se beneficia de dicho tipo reducido para la primera adquisición al promotor.

Por otra parte, el aumento de los beneficios fiscales en los años 2012 y 2013 para el **tipo reducido del 4%** se podría deber, principalmente, a la mayor adquisición de productos alimenticios de primera necesidad en ese período de crisis económica.

Sin embargo, se puede ver que las **exenciones** en el IVA no han sufrido grandes fluctuaciones en este período, debido a que las mismas vienen reguladas en la ley 37/1992 del IVA, por transposición de la Directiva Comunitaria 2006/112/CE, de tal forma que no se produjeron modificaciones legislativas significativas de las exenciones en este período de estudio.

A continuación se analizan cada una de estas series, desde un punto de vista legislativo y su evolución temporal.

3.1.1 Exenciones en el IVA

La MBF del año 2002 recoge las condiciones que se exigen a las exenciones para ser consideradas beneficios fiscales. La MBF incluye estas exenciones reguladas en la LIVA:

- **Operaciones interiores** (art. 20 LIVA): servicios postales (art. 20.Uno.1º), servicios sanitarios (art. 20.Uno números 2º, 3º, 4º, 5º y 15º), servicios de asistencia social (art. 20.Uno.8º), servicios educativos (art. 20.Uno números 9º y 10º), cesión de personal de entidades religiosas para prestación de determinados servicios (art. 20.Uno.11º), servicios de entidades sin fines lucrativos (art. 20.Uno.12º), servicios deportivos (art. 20.Uno.13º), servicios culturales (art. 20.Uno.14º), sellos de correos (art. 20.Uno.17º), servicios financieros (art. 20.Uno.18º), determinados servicios profesionales (art. 20.Uno.26º), manifestaciones de partidos políticos (art. 20.Uno.28º). Según la MBF, *“Las demás exenciones no ocasionan beneficios fiscales, ya que obedecen a su carácter meramente técnico o simplificador del impuesto, se sitúan fuera del objeto del tributo, favorecen su correcto funcionamiento o evitan que se produzca una doble imposición, al tratarse de operaciones que están gravadas con algún otro tributo. En esta última situación se encuentran las exenciones ligadas a la actividad aseguradora, los arrendamientos, las transmisiones de terrenos rústicos, las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, las loterías, apuestas y juegos de azar”*.
- **Adquisiciones intracomunitarias**: generan beneficios fiscales siempre que los bienes procedan del territorio de aplicación del impuesto en España.

- **Importaciones:** elementos del cuerpo humano (art. 27.1º), régimen de viajeros (para tabaco, alcohol y bebidas alcohólicas, con límites según art. 35), productos agrarios (arts. 38 y 39) y sustancias terapéuticas y reactivas (art. 41-43).

3.1.2 Tipo reducido en el IVA

Los tipos impositivos del IVA en los Estados Miembros (EEMM) de la Unión Europea (UE) deben ajustarse a lo que dispone la Directiva 2006/112/CE, que actualmente establece que el tipo impositivo normal no puede ser inferior al 15%, si bien los EEMM pueden establecer uno o dos tipos reducidos, que no pueden ser inferiores al 5%, salvo en los supuestos del art. 114 de la citada Directiva, en los que pueden ser aún más reducidos (que es el caso español para el tipo superreducido del siguiente apartado).

El tipo reducido actual es del 10% y se aplica a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios del art. 91.Uno de la LIVA. El tipo reducido ha sido desde el año 1995 de:

- Un 10% desde el 1/9/2012.
- Un 8% desde 1/7/2010
- Un 7% desde 1/1/1995

3.1.3 Tipo superreducido en el IVA

El artículo 91.Uno de la LIVA establece las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se acogen al tipo reducido. El tipo reducido ha sido siempre del 4% desde el año 1995.

3.1.4 Reducción del régimen simplificado de Lorca

Es del 20% sobre las cuotas devengadas por operaciones corrientes realizadas en Lorca por actividades distintas de la agrícola, ganadera o forestal que se acogan al régimen especial simplificado (Orden HAP/2222/2014).

3.2 Beneficios fiscales en los Impuestos Especiales

Están regulados en la LIIEE. Los Impuestos Especiales son los siguientes:

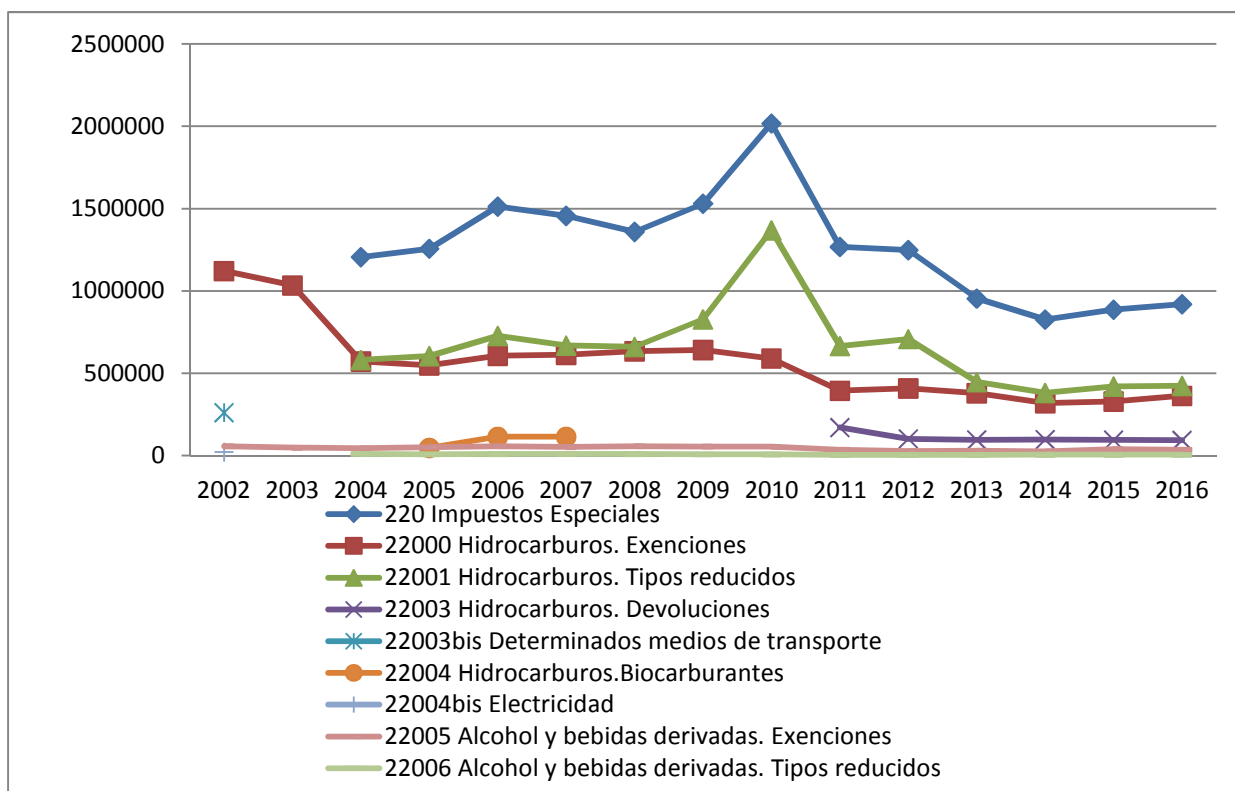
1. Impuesto Especial sobre la **Electricidad** (IE).
2. Impuesto Especial sobre **Determinados Medios de Transporte** (IEDMT).

3. Impuesto Especial sobre el **Carbón** (IC).
4. Impuestos Especiales de **Fabricación**, que incluyen:
 - a. Impuestos sobre el **Alcohol y Bebidas alcohólicas**:
 - i. Impuesto sobre la Cerveza.
 - ii. Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
 - iii. Impuesto sobre Productos Intermedios.
 - iv. Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
 - b. Impuesto sobre **Hidrocarburos** (IH).
 - c. Impuesto sobre las **Labores del Tabaco** (ILT).

El IEDMT y el IE son tributos completamente cedidos a las CCAA, con lo que no se recogen en la MBF. Además, añade que no es posible cuantificar los beneficios fiscales del IC y la exención del ILT para viajeros es de escasa magnitud. La MBF limita su estudio a los impuestos sobre hidrocarburos y a los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas.

La evolución temporal de los beneficios fiscales en los Impuestos Especiales se recoge en este gráfico:

Figura 5: Evolución de los beneficios fiscales en los Impuestos Especiales



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, datos en miles de euros.

En primer lugar cabe destacar que los datos fiables se obtienen a partir del ejercicio 2004. Los beneficios fiscales de los biocarburantes se incorporan al resto de beneficios fiscales de los hidrocarburos en el ejercicio 2008.

Por otra parte, llama la atención la subida del beneficio de tipo reducido en hidrocarburos en el año 2009 y 2010, para posteriormente disminuir en el año 2011. La explicación se puede extraer de la MBF de cada uno de esos ejercicios:

- MBF año 2009: se aumenta la previsión respecto al año 2008 debido a la *“subestimación de los beneficios provenientes de los biocarburantes, fundamentalmente del biodiesel y, en menor medida, de los gasóleos a tipos reducidos”*.
- MBF año 2010: se incrementa respecto a 2009 por motivos similares a los indicados en el punto anterior.
- MBF año 2011: *“Respecto al importe incluido en el PBF 2010 ... la previsión presupuestaria para el próximo año supone una disminución... Este notable descenso se debe a tres factores: el aumento de la cesión parcial del impuesto a las CCAA; una mayor ralentización en la economía de la esperada cuando se hicieron las estimaciones el pasado año; y la sobreestimación en el beneficio fiscal estimado en los biocarburantes en el PBF de 2010, en los que las elevadas tasas de crecimiento que se venían experimentando año tras año no se han confirmado en 2010, e incluso se prevé un ligero descenso en 2009. El efecto contractivo de estos tres factores ha absorbido completamente el crecimiento en el importe de los beneficios fiscales estimados como consecuencia de la cuantificación por primera vez en este presupuesto de los beneficios fiscales asociados a las devoluciones a agricultores, ganaderos y transportistas”*.

3.2.1 Exenciones en el Impuesto de Hidrocarburos.

Están enumeradas en el art. 51.2 de la LIE, pudiendo acogerse a ellas siempre que el **uso** del hidrocarburo sea como **combustible o carburante para**: navegación aérea, marítima o fluvial (salvo privada de recreo), transporte por ferrocarril, construcción de aeronaves o embarcaciones, operaciones de dragado, uso en altos hornos para reducción química, para proyectos piloto de desarrollo de productos menos contaminantes y productos de código 2705 de la Nomenclatura Combinada para producción de electricidad.

3.2.2 Tipos reducidos en el Impuesto de Hidrocarburos

La LIIEE establece los siguientes tipos reducidos:

- Para gasóleos usados como carburante en motores, salvo para vehículos aptos para circular por vías públicas o para buques y embarcaciones de recreo. Estos motores son, principalmente, para maquinaria agrícola o minera, tractores, motores fijos o de máquinas usadas en la construcción o ingeniería civil (epígrafe 1.4 del artículo 50.1 y artículo 54.2 de la LIIEE). La MBF considera que *“los gasóleos gravados con el tipo reducido que se destinan a la calefacción (gasóleo C) se considera que no generan un beneficio fiscal, al tener un uso como combustible y, por tanto, distinto del carburante”*.
- Para gas natural o biogás usado como carburante en motores estacionarios que no se utilice para cogeneración o generación de electricidad (artículo 50.1 de la LIIEE, epígrafe 1.10 para el gas natural y epígrafe 2.13 para biogás).
- Para gasóleos o fuelóleos destinados a cogeneración o generación de energía eléctrica o calor en instalaciones (artículo 50.1 de la LIIEE, epígrafe 1.16 para gasóleos y epígrafe 1.17 para fuelóleos).

3.2.3 Devoluciones en el Impuesto de Hidrocarburos

La LIIEE establece dos tipos de devoluciones, que se definen en la MBF así:

- *Devolución parcial del impuesto satisfecho o soportado por los titulares de taxis y de vehículos de transporte por carretera de mercancías y de viajeros que cumplan determinados requisitos, respecto del gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de aquellos. La base de la devolución está constituida por el volumen de gasóleo adquirido. El tipo estatal de la devolución será el importe positivo resultante de restar la cantidad de 306 euros del tipo impositivo general del epígrafe 1.3 vigente en el momento de generarse el derecho a la devolución. La cuantía máxima es de 50.000 litros por vehículo y año, con carácter general, y de 5.000 litros por vehículo y año, para los taxis (artículo 52 bis de la LIIEE).*
- *Devolución de las cuotas del impuesto satisfechas o soportadas por agricultores y ganaderos con ocasión de las adquisiciones de gasóleo que hayan tributado al tipo del epígrafe 1.4 del artículo 50.1 de la LIIEE, y que se hayan efectuado durante el año natural anterior. Las cuotas a devolver se calculan multiplicando el tipo de 78,71 euros por 1.000 litros por el volumen de*

gasóleo efectivamente empleado en la agricultura, incluida la horticultura, ganadería y silvicultura (artículo 52 ter de la LIIIE).

3.2.4 Exenciones en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas

La LIE recoge las siguientes exenciones, incluidas en la MBF:

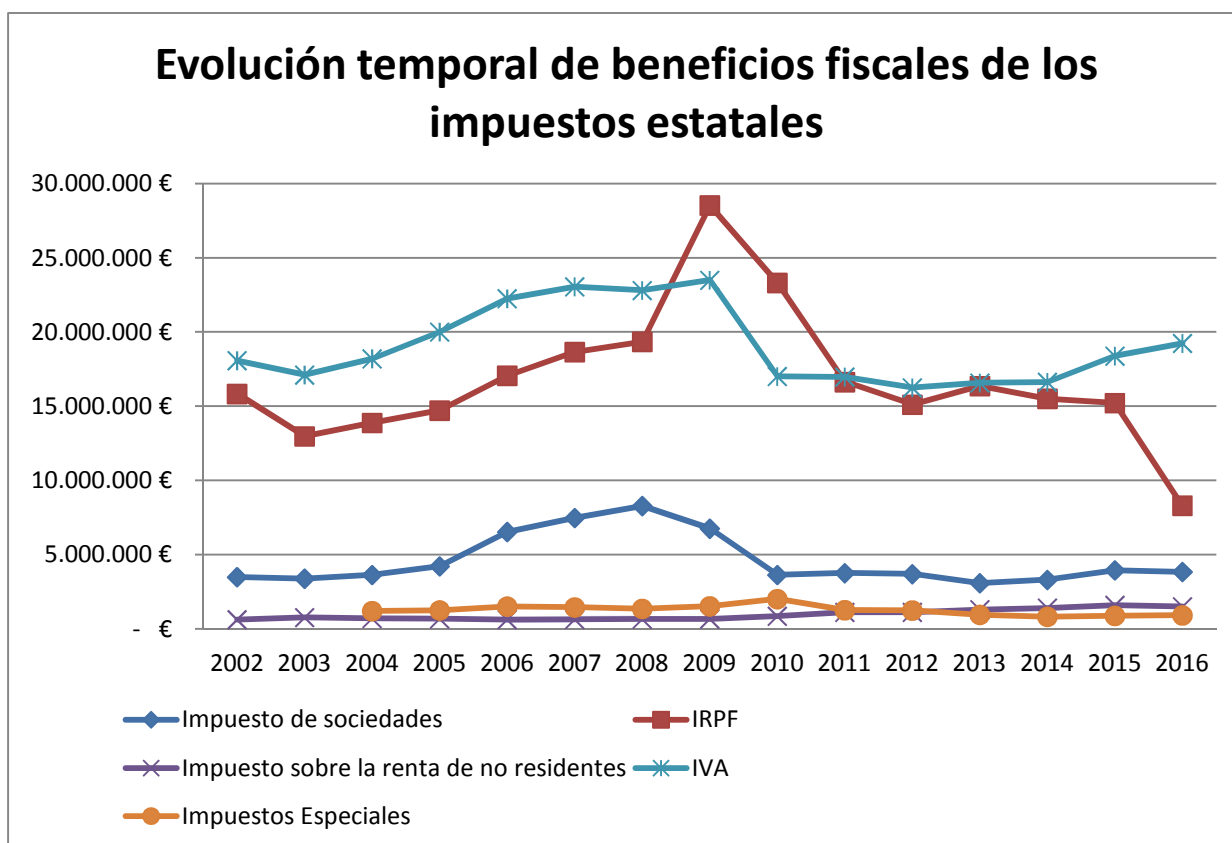
- Las devoluciones del impuesto cuando el alcohol o las bebidas derivadas se utilizan, directamente o como componentes de productos semielaborados, en la fabricación de aromatizantes o rellenos para productos alimenticios (artículos 22, letras a) y b), y 43 de la LIIIE).
- El suministro de alcohol destinado a la fabricación de medicamentos (artículo 42.4 de la LIIIE).
- El suministro de alcohol destinado a su utilización en centros de atención médica (artículo 42.5 de la LIIIE).

3.2.5 Tipos reducidos en el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas

Si bien existe un tipo impositivo reducido para los regímenes especiales de destilación artesanal y del cosechero, la MBF indica que se carece de datos para su cuantificación, con lo que en este apartado sólo se incluyen los tipos impositivos reducidos para salidas con impuesto desde o hacia las Islas Canarias (arts. 23, 40 y 41 de la LIIIE). Son tipos reducidos con respecto al tipo general que existe por el consumo de dichos productos en la península o Baleares.

4 Evolución temporal de los beneficios fiscales en los tributos estatales

Figura 6: Evolución temporal de los beneficios fiscales de los impuestos estatales



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA, datos en miles de euros.

Podemos destacar los siguientes aspectos:

- En el **IRPF** se observa que los beneficios fiscales aumentan en etapas de crecimiento y disminuyen en etapas de recesión. Esto se debe principalmente porque la renta obtenida por los contribuyentes sigue la misma senda, si bien como hemos visto también se debe a una subida de impuestos en la crisis económica (lo que conlleva la supresión o reducción de los beneficios fiscales). Fue la figura impositiva de mayores beneficios fiscales en los años 2009 y 2010, si bien ocupa el segundo lugar el resto de años. Según MERCADER y LEVY (2001), la reforma del IRPF supuso que “*La distribución de estos beneficios por tramos de renta indica que dichas ganancias afectan con menor frecuencia y en menor cantidad a los grupos con rentas más bajas. Igualmente, al crecer la renta, crecería no solo el porcentaje de individuos que ganan con la reforma sino también el ahorro impositivo medio. La desigualdad relativa*

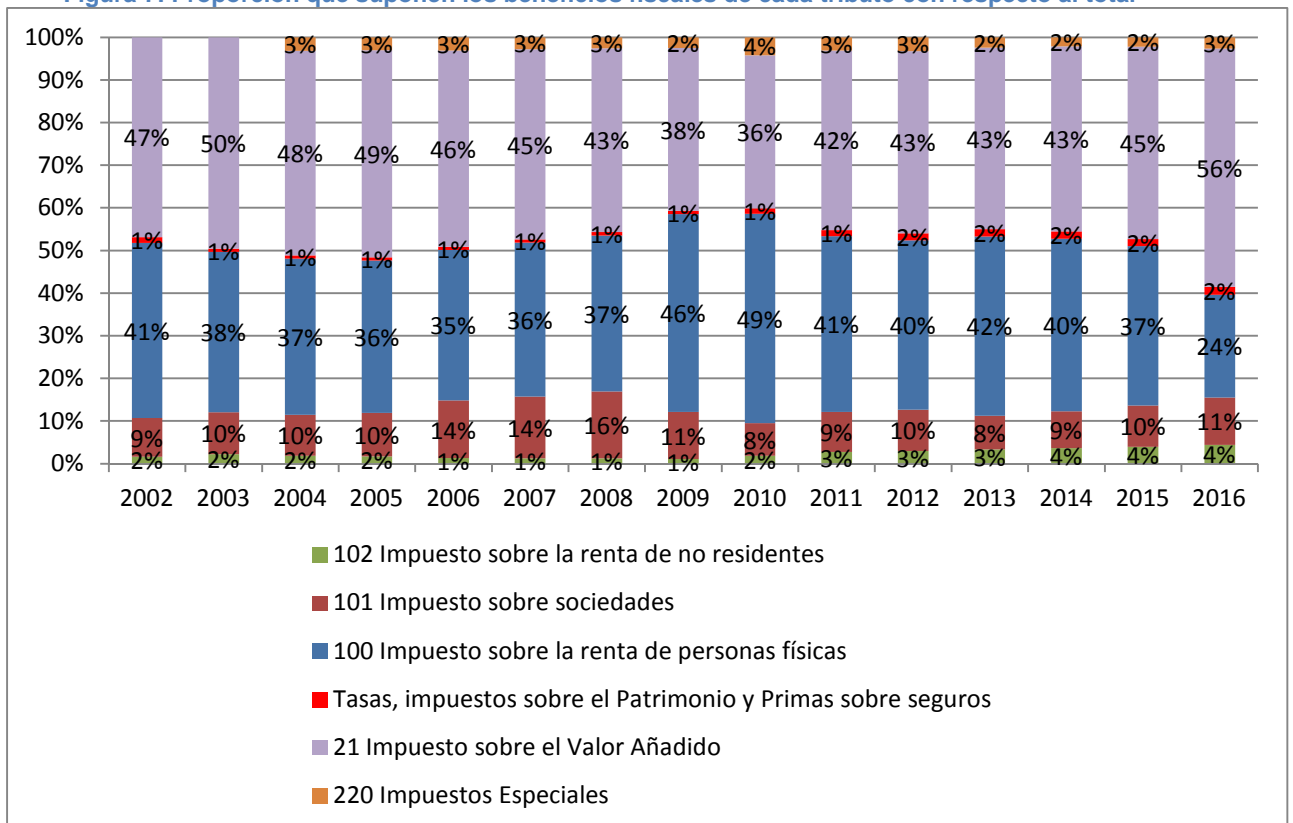
aumenta, aunque muy ligeramente, con el nuevo IRPF. Por tipos de hogar, son grupos relativamente más pobres -personas solas y hogares monoparentales los que menos ganan con la reforma; la desigualdad interna dentro de estos grupos también crece relativamente más con el cambio impositivo. Tanto la introducción del mínimo vital personal (y conjunto) junto con la nueva escala de gravamen como la sustitución generalizada de las deducciones de cuota existentes, familiares y por rendimientos del trabajo, por deducciones de base mucho más generosas, se confirma favorecen en mayor medida a los contribuyentes con tipos marginales altos". La actual estructura de beneficios fiscales no beneficia a las rentas bajas y los principales beneficiados son las rentas medias, o incluso las rentas altas en el caso de las reducciones por aportaciones a los sistemas de previsión social, lo que cuestiona los principios de capacidad económica y de progresividad del impuesto.

- El **IVA** es la principal figura impositiva desde el punto de vista de los beneficios fiscales, salvo en los años citados en el punto anterior. Esto es, la supresión o reducción de dichos beneficios podría aumentar la recaudación significativamente. Sin embargo, tal como hemos visto, al ser un impuesto armonizado por la legislación comunitaria, el principal campo de actuación sólo puede venir por una subida de tipos, pues las exenciones no pueden ser suprimidas en la mayor parte de los casos. Según FERNÁNDEZ DE CÓRDOBA y TORRES (2010), los incrementos de los tipos de IVA en 2010 supusieron un incremento del tipo medio del IVA en 1,83 puntos porcentuales (incremento del 12,5%), pero estos incrementos conllevaron: un aumento de la recaudación antes del cambio (por adelantamiento de compras futuras) para una caída posterior de aquella, así como efectos perjudiciales a largo plazo (disminución en la producción, consumo, empleo e inversión). A similares conclusiones llegan CONESA, DÍAZ SAAVEDRA, PIJOAN-MAS y DÍAZ-GIMÉNEZ (2010), añadiendo que según sus estimaciones, por cada punto porcentual que aumenta la recaudación, la producción per cápita medida a coste de los factores se reduce en 0,52 puntos porcentuales y las horas trabajadas se reducen en 0,75 puntos. Además añaden que *“los mayores, los pensionistas y los pobres son los que terminan soportando una parte proporcionalmente mayor del aumento de la carga fiscal, porque los impuestos sobre el consumo suponen la mayor parte de la carga fiscal de estos hogares... Desgraciadamente, que sepamos hasta la fecha, no se ha publicado*

ningún estudio con datos de gasto de las familias que estime cuáles son las proporciones de gasto de las familias españolas en cada una de las tres categorías de IVA”.

- El **Impuesto de Sociedades** ocupa el tercer lugar y su senda de expansión es principalmente plana, salvo la oscilación creciente del período 2005-2008 y el decrecimiento del período 2008-2010. Podemos concluir que en las etapas expansivas el Estado ha dejado de recaudar impuestos a costa de que las empresas pudieran aplicarse beneficios fiscales, con la idea del Gobierno de fomentar el crecimiento económico. Puesto que el principal beneficio fiscal que ha incrementado en 2005-2008 y disminuye en 2008-2010 es el tipo reducido del 1% de las sociedades de inversión, resulta más que dudoso que se haya conseguido el objetivo de crecimiento que se buscaba.
- El **IRNR** y los **Impuestos Especiales** comparten el cuarto y quinto puesto, con leves oscilaciones en dicho período de estudio.
- Finalmente, el Impuesto sobre el Patrimonio, las tasas y el impuesto sobre las Primas de Seguros, tienen **escasa relevancia** desde el punto de vista de los beneficios fiscales.

Figura 7: Proporción que suponen los beneficios fiscales de cada tributo con respecto al total



FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

En esta gráfica podemos apreciar el **peso** que tiene cada tributo con respecto al total de beneficios fiscales en cada ejercicio. Cabe resaltar que la variación del año 2016 se debe a la disminución de la reducción sobre rendimientos de trabajo del IRPF ya analizada. Los beneficios fiscales en el IRPF y el IVA suponen, desde un punto de vista económico, aproximadamente el 80% de los beneficios fiscales totales estatales, siendo el porcentaje del 8-16% para el Impuesto de Sociedades.

Según BELLOD (2015), la **presión fiscal** en España está aumentando, pasando del 20% al 27% del PIB en el período 1981-2008, si bien se sitúa entre 6 y 7 puntos por debajo de las estimaciones de la OCDE. Llegan a la conclusión de que sólo guardan una relación de signo positivo con la presión fiscal efectiva las cotizaciones sociales y el tipo mínimo del IRPF, siendo de signo negativo para los tipos máximos del IRPF y el IVA. Estos criterios sirven como punto de partida para eventuales modificaciones en los beneficios fiscales en el caso de que se quiera aumentar la recaudación.

Además, si se quiere acometer una reforma fiscal, se debería tener en cuenta el sistema de **cotizaciones sociales**. Según GÓMEZ GÓMEZ-PLANA (2006), la reducción de las cotizaciones afectaría de manera relevante a la estructura productiva y al mercado de trabajo. Además, para poder respetar la regla de neutralidad recaudatoria, la reducción de cotizaciones debe afectar tanto a trabajadores cualificados como a trabajadores no cualificados. Debe tenerse en cuenta que, en términos de política económica, el impuesto que compense el descenso de cotizaciones sociales afectará al empleo y al desempleo, aunque en menor medida de lo que afectaría a las rentas de los factores.

Finalmente, habría que tener en cuenta qué beneficios fiscales son los más adecuados desde el punto de vista de los **principios constitucionales**. El trabajo de DURÁN CABRÉ (2002) señala que, contra lo que comúnmente se cree, para determinar el ahorro efectivo de las reducciones en base no basta con tomar el tipo marginal del contribuyente en el caso del IRPF. Para el declarante medio, el 90% del ahorro procede de las reducciones y el 10% de las deducciones y, además, el ahorro aumenta con la renta de los declarantes. Las reducciones que generan mayor ahorro son los mínimos personal y familiar (no consideradas beneficios fiscales por la MBF) y la reducción por rendimiento neto de trabajo. También puede añadirse la importancia de la tributación conjunta, las aportaciones a sistemas de previsión social y la deducción por inversión de vivienda habitual, como hemos visto en este trabajo.

Conclusiones

1. La doctrina no tiene una posición uniforme acerca del concepto de beneficio fiscal, si bien desde un punto de vista práctico se deben incluir las exenciones, deducciones, reducciones, bonificaciones y tipos impositivos reducidos, aunque doctrinalmente existan algunas opiniones en contra. Las sanciones tributarias, condonaciones de gastos fiscales y las exenciones y deducciones técnicas no tendrán el carácter de beneficio fiscal.
2. Contrariamente a lo que opinan algunos autores, a mi juicio el actual PBF es el más adecuado, pues su evaluación es posible. El modelo que se basaría en el crédito ampliable no parece posible ejecutarlo, dadas las dificultades que existirían para determinar con periodicidad mensual los gastos fiscales como crédito ampliable. Solo podría aplicarse para determinados gastos fiscales, con lo que se perdería la visión de conjunto que ofrece el actual modelo que se incluye en los PGE.
3. La actual medición de los gastos fiscales en los PGE si merece una revisión y una crítica. Cabe destacar que ha mejorado mucho su estimación, con respecto a los años 80 y 90, pero aún existe margen de mejora para algunas estimaciones, máxime sabiendo que la Administración dispone ya de mucha información en formato electrónico gracias al sistema generalizado de autoliquidación de los impuestos. Además, sorprende que no se incluyan cuantificaciones de determinados beneficios fiscales por no poseer suficiente información y datos fiables.
4. No todos los beneficios fiscales encuentran su justificación en fomento de creación de empresas, de empleo o por motivos de política económica. Tal como vimos en los epígrafes anteriores, algunos beneficios fiscales merecen una modificación en función del ciclo económico. Cabe resaltar aquí el tipo reducido del 1% para sociedades de inversión en el IS, que ha supuesto el principal descenso de tributación por beneficios fiscales en la fase de crecimiento económico previo a la crisis.

5. Los beneficios fiscales en el IRPF aumentan en etapas de crecimiento y disminuyen en etapas de recesión, principalmente por la caída de las rentas de los contribuyentes, sin olvidar las subidas impositivas por la reducción o supresión de los beneficios fiscales. Las reducciones por obtención de rendimientos de trabajo, la reducción por tributación conjunta y la deducción por inversión en vivienda habitual en régimen transitorio son los principales beneficios fiscales de este tributo.
6. Los beneficios fiscales del IVA son los más importantes cuantitativamente, respecto al resto de tributos estatales. Sin embargo, existe poco margen en cuanto a la supresión de exenciones debido a la armonización fiscal comunitaria. En cuanto a los tipos impositivos reducidos, no existe esta limitación y han aumentado en varias ocasiones desde la aprobación de dicho impuesto en 1992.
7. El Impuesto de Sociedades no ha tenido grandes fluctuaciones en lo que respecta a los beneficios fiscales, desde un punto de vista cuantitativo. Sin embargo, cualitativamente ha sufrido numerosas reformas, por motivos de política económica de dudosa eficacia.
8. El resto de tributos estatales tienen menor relevancia desde un punto de vista cuantitativo, con respecto a los beneficios fiscales del IRPF, IVA o IS.
9. En relación al peso que suponen los beneficios fiscales de cada tributo respecto al total de tributos estatales, cabe destacar que los beneficios fiscales en el IRPF y el IVA suponen, desde un punto de vista económico, aproximadamente el 80% de los beneficios fiscales totales estatales, siendo el porcentaje del 8-16% para el Impuesto de Sociedades, de tal forma que si fuese necesario aumentar significativamente la recaudación en los próximos años, solo podría conseguirse principalmente con una subida de tipos de gravamen en todos los impuestos (incluso los tipos reducidos del IVA) o con la reducción de beneficios fiscales en el IRPF, dado que la supresión de las exenciones en los impuestos indirectos están vedadas debido a la armonización fiscal comunitaria de dichos tributos.

Bibliografía

- Adame Martínez, F., Castillo Manzano, J. I., & López Valpuesta, L. (2004). El sector público y la inversión en vivienda: La deducción por inversión en vivienda habitual en España. *Documentos - Instituto De Estudios Fiscales*, 17, 3-35. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=969892&orden=38254&info=link>
- Álvarez García, S. (1998). *La tributación de la unidad familiar: Nuevas consideraciones sobre un antiguo problema*. (Documentos de trabajo 156/1998). Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3936832&orden=349118&info=link>
- Álvarez García, S., Prieto Rodríguez, J., & Rodríguez Hernández, J. G. (2006). *La medición de la equidad horizontal en la tributación de la familia en el IRPF: Un enfoque no paramétrico*. Acta presentada en XIII encuentro de economía pública, Almería, 2-3 febrero (p. 64). Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3134881.pdf>
- Bellod Redondo, J.F. (2015). La presión fiscal en España 1983-2008. *Estadística española*, 187(57), 141-164. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5259907&orden=1&info=link>
- Conesa Roca, J. C., Díaz Saavedra, J., Pijoan-Mas, J., & Díaz-Giménez, J. (2010). La subida del Impuesto sobre el Valor Añadido en España: Demasiado cara y demasiado pronto. *Documentos De Trabajo - FEDEA*, 6, 1-17. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3240624&orden=258734&info=link>
- Cordero Ferrera, J. M., Díaz Caro, C., & Pinto Borrega, D. (2014). *Análisis de los efectos de los últimos cambios normativos en la deducción por inversión en vivienda habitual en el IRPF*. Acta presentada en XXI encuentro economía

pública, Girona, (pp. 40). Girona: Universitat de Girona. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5187815.pdf>

Cordón Ezquerro, T., & Gutiérrez Lousa, M. (2008). Los incentivos fiscales a la innovación: Su situación en España. *Economía Industrial*, 368, 35-50. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2671557&orden=196978&info=link>

Cuesta Domínguez, J. (2010). A vueltas con la libertad de amortización con mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del texto refundido de la ley del impuesto sobre sociedades. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 10, 63-72. Recuperado de Revista Aranzadi Doctrinal.

Domínguez Barrero, F., & López Laborda, J. (2001). *Utilización óptima de los incentivos por adquisición de vivienda habitual en el IRPF*. Acta presentada en VIII encuentro de economía pública, Cáceres, 8-9 febrero (p. 66). Cáceres. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3142201.pdf>

Durán Cabré, J. M. (2002). *Una metodología para estimar el ahorro real obtenido en el IRPF por aplicación de las reducciones en la base y de las deducciones en la cuota*. Acta presentada en IX encuentro de economía pública, hacienda y medio ambiente, Vigo, 7-8 febrero. Universidad de Vigo. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3132211.pdf>

España. (1991). *Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio*.

España. (1992). *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*.

España. (1992). *Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales*.

España. (2004). *Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*.

España. (2004). *Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*.

España. (2006). *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*.

España. (2014). *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades*.

Fernández de Córdoba, G., & Torres Chacón, J. L. (2010). El aumento del IVA en España: Una cuantificación anticipada de sus efectos. *Revista De Economía Aplicada*, 18(53), 163-183. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3288137&orden=270422&info=link>

Fuenmayor Fernández, A. d., & Granell Pérez, R. (2011). *La reforma de la deducción por inversión en vivienda. Estimación de sus efectos globales y régimen transitorio*. Acta presentada en XVIII encuentro de economía pública. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3630804.pdf>

García Luis, T. (2008). Consideraciones sobre los presupuestos de aplicación de las deducciones por actividades de I+D+I en el impuesto sobre sociedades (texto refundido 4/2004). *Anuario De La Facultad De Derecho*, 1, 91-118. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3127590&orden=346930&info=link>

Gómez Gómez-Plana, A. (2006). Supuestos relevantes en política fiscal: El caso de las cotizaciones sociales. *Revista De Economía Aplicada*, 14(40), 65-66. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2001817&orden=68249&info=link>

Granell Pérez, R., Fuenmayor Fernández, A. d., & Higón Tamarit, F. J. (2006). La deducción para madres trabajadoras: Un análisis mediante microsimulación. *Boletín Económico De ICE, Información Comercial Española*, 2874, 9-22. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2012320&orden=1&info=link>

Herrero Hernández, M. A. (2007). Régimen jurídico del impuesto sobre sociedades aplicable a las entidades de la ZEC. *Hacienda Canaria*, 18, 211-236. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2308731&orden=371809&info=link>

- Kessomal Kaknani, M. (2008). Aplicación práctica de los incentivos fiscales en el impuesto sobre sociedades en Canarias. Estudio de su utilización individual y conjunta. *Hacienda Canaria*, 25, 105-132. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2916495&orden=368249&info=link>
- Martínez Azuar, J.A. (1999). *Evolución de las deducciones no empresariales en la cuota íntegra del IRPF (1979-1998)*. Alicante: Universidad de Alicante.
- Mercader Prats, M., & Levy Copello, H. (2001). Los principales elementos del nuevo IRPF: Una valoración a partir de ESPASIM. *Working Papers - Universitat Autònoma De Barcelona - Departament d'Economia Aplicada*, 4 Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1417253&orden=61092&info=link>
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2002-2016): *Memoria de Beneficios Fiscales en Presupuestos Generales del Estado*. Recuperados de <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Presupuestos%20Generales%20del%20Estado/Paginas/Presupuestos.aspx>
- Moreno Sáez, A., Marcos García, C., Pérez Barrasa, T., & Pérez López, C. (2005). El coste recaudatorio de las reducciones por aportaciones a planes de pensiones y las deducciones por inversión en vivienda en el IRPF 2002. *Papeles De Trabajo Del Instituto De Estudios Fiscales. Serie Economía*, 27, 3-60. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1708550&orden=63559&info=link>
- Núñez Grañón, M., & Soler Roch, M. T. (2015). Exenciones en el impuesto sobre la renta de no residentes. En F. Serrano Antón (Ed.), *Fiscalidad internacional* (6ª ed., pp. 59-91). Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Pazos Morán, M., & Pérez Barrasa, T. (2004). Política familiar, imposición efectiva e incentivos al trabajo en la reforma de la imposición sobre la renta personal (IRPF) de 2003 en España. *Papeles De Trabajo Del Instituto De Estudios Fiscales. Serie Economía*, 16, 7-34. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=997061&orden=31839&info=link>
- Pérez Arana, R. (2008). Claves de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el IS. *Estrategia Financiera*, 249, 70-74. Recuperado de *Estrategia Financiera*.

- Pérez Ron, J.L. (1999). *Las exenciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Puebla Agramunt, N. (2005). La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero. *Documentos - Instituto De Estudios Fiscales*, 17, 3-38. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1335911&orden=55675&info=link>
- Puebla Agramunt, N. (2010). La reducción de la base imponible en IRPF por pensiones compensatorias y anulidades por alimentos. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, 323, 81-98. Recuperado de Revista de Contabilidad y Tributación.
- Puig Ventosa, I. (2010). Incentivos a la I+D+I y a las inversiones medioambientales en el impuesto sobre sociedades. *Crónica Tributaria*, 135, 179-214. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3239480&orden=279624&info=link>
- Rovira Ferrer, I. (2015). Las nuevas deducciones en el IRPF para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales. *Quincena Fiscal*, 10, 57-74. Recuperado de Quincena Fiscal.
- Sánchez Armas, M. (1997). *La Teoría del Gasto Fiscal: un replanteamiento* (Tesis doctoral, Universidad de La Laguna). Recuperada de <ftp://tesis.bbtik.ull.es/ccssyhum/cs57.pdf>
- Soler Roch, M. T. (2006). La tributación familiar. *Feminismo/s*, 8, 71-76. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2392186&orden=175204&info=link>
- Tobes Portillo, P. (1991). *El presupuesto de gastos fiscales en España* (Tesis doctoral, Universidad Autónoma de Madrid). Recuperada de <http://hdl.handle.net/10486/5308>

Vilaplana Pastor, C. (2011). La libertad de amortización con mantenimiento de empleo en el impuesto sobre sociedades. *Boletín De Dirección De Finanzas*, 17(66), 81-87. Recuperado de

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3682793&orden=303121&info=link>

Zorzona Pérez, J. J. (1989). Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF: (comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero). *Revista Española De Derecho Constitucional*, 9(27), 163-198. Recuperado de

<https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/79398.pdf>

Anexo

En este anexo se incluyen los beneficios fiscales menos relevantes, con su definición y modificaciones legislativas en el período considerado, en su caso.

1. Beneficios fiscales en el IRPF

a. Reducción por prolongación laboral

Suprimida desde el 1-1-2015, antes de esta fecha (artículo 20 de la LIRPF) se podía hacer una reducción idéntica a la del apartado a) del punto anterior, si un trabajador mayor de 65 años continuaba o prolongaba su actividad laboral.

b. Reducción por movilidad geográfica

Consistía en la reducción de rendimientos del trabajo para desempleados que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio. El contribuyente podía practicar una reducción idéntica y adicional por el importe indicado en el apartado a) del punto 2.1.1.

La MBF indica que se suprime esta reducción desde el 1-1-2015, si bien se permite con la nueva LIRPF disminuir los rendimientos de trabajo en 2.000 euros el año de cambio de residencia y el año siguiente si se acepta un puesto de trabajo con cambio de residencia.

c. Reducción por rendimientos de seguros de vida

Esta reducción solo estuvo vigente en el período 2002-2004 y consistía (según el art. 94 de la antigua LIRPF) en una reducción del 40% o del 75% (en función de los años desde la primera aportación) para prestaciones recibidas en forma de capital por beneficiarios de los seguros de vida.

d. Reducción por discapacidad de trabajadores activos

Suprimida desde el 1-1-2015, desde el 01-01-2008 (artículo 20 de la LIRPF) se podía hacer una reducción de 3.264 euros para trabajadores con discapacidad, o de 7.242 euros si el trabajador necesita ayuda de terceras personas, tiene movilidad reducida o

un grado de minusvalía igual o superior al 65%. En el año 2007 (redacción original de la LIRPF) los importes eran de 3.200 euros y 7.100 euros, respectivamente.

Con la nueva redacción de la ley, se puede aplicar un gasto deducible de 3.500 euros, o de 7.750 euros en los supuestos de ayuda, movilidad reducida o minusvalía igual o superior al 65%.

e. Reducción por cuidados de hijos menores de tres años.

Esta reducción estuvo vigente desde 2002 a 2006 según el RDL 3/2004, que en su artículo 54 establecía una reducción de 1.200 euros en la base imponible por cada descendiente menor de tres años, que genere derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, esta reducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, la reducción se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.”

A partir del ejercicio 2006 la reducción pasa a ser la deducción por maternidad que se ve en otro apartado.

f. Reducción por arrendamientos de viviendas

El artículo 23.2 de la LIRPF ha recogido desde el año 2006 una reducción del rendimiento neto positivo por arrendamiento de bienes inmuebles en los siguientes porcentajes:

- Reducción del 60% con carácter general desde el año 2011 y del 50% desde el año 2007 al año 2010.
- Reducción del 100% si el arrendatario tiene una edad comprendida entre 18 y 35 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples. Esta reducción ha estado vigente desde el 01-01-2007 hasta el 31-12-2014, si bien en el período 2011-2014 la edad máxima del arrendatario era de 30 años.

g. Reducción por aportaciones a patrimonios protegidos de discapacitados

Desde el año 2007 existe en el artículo 54 de la LIRPF una reducción en la base imponible por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad con las que exista una relación de parentesco, tutela o acogimiento, con el límite de 10.000 euros anuales por aportante y de 24.250 euros anuales para el conjunto de personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido.

h. Reducción en rendimientos de actividades económicas en estimación directa

La MBF incluye en este apartado la reducción de rendimientos de actividades económicas en estimación directa del artículo 32.2 de la LIRPF, que consiste en:

- Una reducción de 2.000 euros con carácter general.
- Una reducción idéntica a la indicada en rendimientos de trabajo o de trabajadores por discapacidad, con requisitos. Se aplica a empresarios personas físicas considerados como trabajadores dependientes, esto es, que sólo efectúan entregas de bienes o prestaciones de servicios a una única persona.
- Para los empresarios que no cumplan los requisitos del punto anterior, se pueden practicar una reducción de 1.620 euros si obtienen rentas no superiores a 8.000 euros, disminuyendo linealmente la reducción en proporción a la renta, hasta anularse la reducción si se obtienen rentas superiores a 12.000 euros anuales. Esta reducción está vigente desde el 01-01-2015.

i. Reducción por rendimientos de nuevas actividades económicas en estimación directa

El artículo 32.2 de la LIRPF establece que los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento por el método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo minorado por las reducciones del artículo 32.1 y 32.2 de la LIRPF, en el primer período impositivo en que dicho rendimiento sea positivo y en el período impositivo siguiente, con el límite máximo de 100.000 euros anuales para los rendimientos citados. Esta reducción está vigente desde el 1 de enero de 2013.

j. Reducción en rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva

La MBF indica que se incluye en este apartado una reducción del 5 por ciento del rendimiento neto de módulos por la obtención de rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva. (disposición adicional primera de la Orden HAP/2222/2014).

Esta reducción está en vigor para 2016 según la disposición adicional cuarta de la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre.

k. Reducción por actividades no agrarias en estimación objetiva en Lorca

Este apartado incluye una reducción del 20 por ciento del rendimiento neto de módulos de las actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca (disposición adicional cuarta, apartado 1, de la Orden HAP/2222/2014).

Esta reducción está en vigor para 2016 según la disposición adicional cuarta de la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre.

l. Gravamen sobre base liquidable especial

Sólo estuvo vigente desde el año 2002 hasta el año 2006 (art. 67 de la antigua LIRPF), fijando dos tipos de gravamen sobre la base liquidable especial (del 9,06% o del 15%) en función del tipo de contribuyente.

m. Reducción y deducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos

En el período 2007-2014, el artículo 61bis de la LIRPF establecía que “*Las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores, podrán ser objeto de reducción en la base imponible con un límite máximo de 600 euros anuales*”. Esta reducción suprimida es ahora una deducción en cuota del 20% sobre las cuotas de afiliación, con una base máxima de deducción de 600 euros anuales (artículo 68.3.c) de la LIRPF).

n. Deducción por compensación fiscal de rendimientos de capital mobiliario

Esta deducción estuvo vigente en el período 2010-2015 y consiste en una compensación fiscal por la percepción de determinados rendimientos del capital

mobiliario con período de generación superior a dos años, en el supuesto de contribuyentes que perciban un capital diferido derivado de un contrato de seguro de vida o invalidez generador de rendimientos del capital mobiliario contratado con anterioridad al 20 de enero de 2006 (Disposición Transitoria 13ª de la LIRPF)

o. Deducción por Patrimonio histórico

El artículo 68.5 de la LIRPF establece desde el año 2007 que los contribuyentes tienen derecho a una deducción en la cuota líquida del 15% del importe de inversiones o gastos que realicen por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

p. Deducción por actividades económicas y por inversión de beneficios

Desde el 29-09-2013, además de las deducciones por actividades económicas establecidas en la LIS (que son aplicables a las personas físicas que tributan por actividades económicas en el IRPF), existe una deducción de un 5% (2,5% si se aplica la deducción de Ceuta y Melilla) sobre los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

La MBF aclara que se incluyen en este apartado “tanto las deducciones del régimen general, de acuerdo con lo estipulado en el IS, salvo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en régimen transitorio (artículo 68.2.a) de la LIRPF), como las específicas de Canarias (artículo 94 de la Ley 20/1991). En este grupo se incluye, entre otros conceptos, la deducción por inversión de beneficios, la cual en anteriores PBF se consideraba por separado”.

q. Deducción por venta de bienes corporales producidos en Canarias

El artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece para contribuyentes del IRPF por actividad económica en estimación directa, una bonificación del 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y

pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago.

Se podrán beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en Canarias o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.

r. Deducción por reserva de inversiones en Canarias

El artículo 27.15 de la Ley 19/1994 citada en el apartado anterior, establece que “Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el ochenta por ciento de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.”.

s. Deducción por rentas en Ceuta y Melilla

El artículo 68.4 de la LIRPF establece una deducción del 50% de la cuota íntegra estatal y autonómica por rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla, cuando dispongan allí de su residencia habitual o la hayan mantenido previamente por al menos 3 años, siempre que en este último caso al menos una tercera parte de su patrimonio lo tenga en dichas ciudades.

t. Deducción por cuentas ahorro-empresas

El artículo 68.6 de la LIRPF establecía que los contribuyentes podían aplicar una deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, destinadas a la constitución de una sociedad Nueva Empresa, con requisitos. La base máxima de esta deducción será de 9.000 euros anuales y estará constituida por las cantidades depositadas en cada período impositivo hasta la fecha de la suscripción de las participaciones de la sociedad Nueva Empresa. El porcentaje de deducción aplicable sobre la base de

deducción será del 15 por ciento, con un límite temporal máximo de 4 años contado desde la apertura de la cuenta hasta la creación de la empresa.

Esta deducción estuvo en vigor desde el año 2007 hasta el año 2014.

u. Deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación

Desde el 29-09-2013 existe esta deducción de un 20% de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, con una base máxima de deducción de 50.000 euros anuales, con requisitos.

v. Deducciones por nacimiento o adopción

El artículo 81bis de la LIRPF regulaba desde el 16-11-2007 al 25-05-2010 una deducción en la cuota diferencial por nacimiento o adopción de 2.500 euros por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo, siempre que se hubiese realizado una actividad por cuenta propia o ajena o se hubiesen obtenido rendimientos o ganancias sujetas a retención o rendimientos de actividades económicas sujetos a pago fraccionado. Actualmente esta deducción no está en vigor.

w. Exenciones por pensiones de invalidez

Los apartados f) y g) del artículo 7 de la LIRPF establecen como exentas “*las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez*”. Se asimilan a estas las prestaciones de mutualidades de previsión social de profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores autónomos. También están exentas las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas.

x. Exenciones por prestaciones familiares por hijos a cargo, orfandad y maternidad

Están exentas según el artículo 7.h) de la LIRPF las prestaciones familiares de la Seguridad Social y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas. Asimismo, están exentas las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por

cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social alternativas a dicho régimen. Igualmente están exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad, así como las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o Entidades Locales.

y. Exenciones por prestaciones por actos de terrorismo

Según el artículo 7.a) de la LIRPF están exentas *“las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo”*.

z. Exenciones por ayudas a enfermos del SIDA y hepatitis C

El artículo 7.b) de la LIRPF establece que están exentas *“las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana, reguladas en el Real Decreto-Ley 9/1993, de 28 de mayo”*.

aa. Exenciones de pensiones de la Guerra Civil

La LIRPF establece una exención en el artículo 7.c) por *“las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil, 1936/1939”*.

bb. Exenciones de gratificaciones por misiones internacionales

Según el artículo 7.o) de la LIRPF están exentas *“las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias”*.

cc. Exenciones por ayudas económicas a deportistas

El artículo 7.m) de la LIRPF establece que están exentas *“Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español”*.

dd. Exenciones por trabajos realizados en el extranjero

El artículo 7.p) de la LIRPF establece una exención a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero,

siempre que hayan tributado efectivamente en el mismo por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no se trate de un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con un límite de 60.100 euros anuales.

ee. Exenciones por acogimiento de discapacitados, mayores de 65 años o menores de edad

Según el artículo 7.i) de la LIRPF están exentas *“Las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores, sea en la modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, incluido el acogimiento en la ejecución de la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores. Igualmente estarán exentas las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento o mayores de 65 años para financiar su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples”*.

ff. Exenciones de becas públicas

El artículo 7.j) de la LIRPF establece que están exentas las becas públicas, de entidades sin fines lucrativos o de fundaciones bancarias para cursar estudios o para investigación.

gg. Exenciones por percepción de prestaciones por desempleo de pago único

Según el artículo 7.n) de la LIRPF, están exentas las prestaciones por desempleo que se perciban en la modalidad de pago único según lo que establece el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, siempre que realicen una actividad profesional como socios trabajadores de una cooperativa de trabajo asociado o sociedad que tenga el carácter de laboral.

Se condiciona la exención al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.

Esta exención ha sufrido modificaciones en cuanto a sus límites de aplicación, para fomentar el autoempleo desde el inicio de la crisis económica. Así:

- a) Desde el 1 de enero de 2007 al 31 de diciembre de 2009, se limitaba a 12.020 euros.
- b) Desde el 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2012, se limitaba a 15.500 euros.
- c) Desde el 1 de enero de 2013 no hay límite de cuantía.

hh. Exenciones de prestaciones por entierro o sepelio

El artículo 7.r) de la LIRPF establece que están exentas *“las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos”*.

ii. Exenciones de determinadas ayudas e indemnizaciones públicas

El artículo 7.s) de la LIRPF establece una exención, que según la MBF consiste en que están exentas *“las ayudas económicas para personas hemofílicas o con otras coagulaciones congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C, como consecuencia de haber recibido tratamientos con concentrados de factores de coagulación en el ámbito del sistema sanitario público”*.

También deben estar incluidas en este apartado *“Las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la percepción de determinadas ayudas de las políticas agraria y pesquera comunitarias; de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera; y de las indemnizaciones públicas a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones para la erradicación de epidemias o enfermedades, afectando solo a los animales destinados a la reproducción (disposición adicional 5ª de la LIRPF y disposición adicional 3ª del Real Decreto-ley 11/2012, de 30 de marzo)”*

jj. Exenciones de premios literarios, artísticos y científicos

El artículo 7.l de la LIRPF establece que están exentos *“los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias”*.

kk. Exenciones por prestaciones de sistemas de previsión social a favor de discapacitados

El artículo 7.w) de la LIRPF establece que están exentos los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones que son objeto de reducción de la base imponible del artículo 53 de la LIRPF o de la aportación a patrimonios protegidos, con un límite anual de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples.

ll. Exenciones de prestaciones económicas ligadas a la dependencia

Según el artículo 7.x) de la LIRPF está exentas “*las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia*”.

mm. Exenciones por prestaciones por nacimiento, adopción, acogida o cuidado de hijos

El artículo 7.z) de la LIRPF establece que están exentas “*las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores*”.

nn. Exenciones de ganancias patrimoniales por mayores de 65 años

La MBF incluye en este apartado a las ganancias patrimoniales obtenidas por contribuyentes mayores de 65 años con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual (artículo 33.4, letra b) de la LIRPF), y las obtenidas por aquellos derivadas de la transmisión de cualquier elemento patrimonial, siempre que el importe total obtenido se reinvierta en la constitución de una renta vitalicia, hasta un importe máximo de 240.000 euros. En caso de que el importe reinvertido fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solo se excluye de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida (artículo 38.3 de la LIRPF).

oo. *Exenciones de rendimientos de planes de ahorro a largo plazo*

Desde el 1/1/2015 se establece en el artículo 7.ñ) de la LIRPF que “los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.

Cualquier disposición del citado capital o el incumplimiento de cualquier otro requisito de los previstos en la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley antes de la finalización de dicho plazo, determinará la obligación de integrar los rendimientos a que se refiere el párrafo anterior generados durante la vigencia del Plan en el período impositivo en el que se produzca tal incumplimiento.”

pp. *Exenciones de rendimientos obtenidos por tripulantes de buques de pesca*

Según la disposición adicional 41^a de la LIRPF, existe una exención del 50 por ciento de los rendimientos del trabajo devengados con ocasión de la navegación realizada en buques de pesca que, enarbolando pabellón español, estén inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria y la empresa propietaria en el Registro Especial de Buques de Pesca Españoles, siempre que pesquen exclusivamente túnidos o especies afines fuera de las aguas de la Comunidad y a no menos de 200 millas náuticas de las líneas de base de los Estados miembros.

qq. *Operaciones financieras con bonificación*

Según la disposición transitoria 6^a de la LIS, existe una bonificación del 22,8% sobre los rendimientos de determinadas operaciones financieras.

2. Beneficios fiscales en el Impuesto de Sociedades

a. Ajustes por determinadas ayudas e indemnizaciones públicas

En este epígrafe se incluyen, según lo que establece la disposición adicional 3ª de la LIS y la MBF, las ayudas públicas y subvenciones de la Política Agraria Comunitaria (PAC), de la Política Pesquera Comunitaria (PPC), por el abandono de la actividad de transporte por carretera, por la reparación debida a la destrucción, incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas y por el sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades, afectando solo a los animales destinados a la reproducción.

b. Ajustes por incentivos fiscales al mecenazgo

Según el art. 6 de la Ley 49/2002, están exentas del impuesto determinadas rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos, con los requisitos subjetivos indicados en dicha ley. Además, la ley establece los siguientes ajustes en la base imponible por incentivos fiscales al mecenazgo:

- Artículo 23: están exentas las donaciones del artículo 17 de esta ley, esto es, donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos, de bienes del Patrimonio Histórico Español o bienes culturales o constitución de derechos de usufructo sin contraprestación.
- Artículo 25: Son deducibles los gastos de las entidades colaboradoras en el marco de convenios de colaboración empresarial para actividades de interés general.
- Artículo 26: son deducibles los gastos en actividades de interés general, citadas en el artículo 3.1º (defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo, de asistencia social, de promoción del voluntariado, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico).

c. Ajustes por régimen especial de entidades navieras en función del tonelaje.

Estas entidades tributan en un régimen de estimación objetiva, regulado en el Capítulo XVI del Título VII de la LIS, en función de las toneladas de registro neto, pagando un importe en euros por cada 100 toneladas y cada día del período impositivo en el que el contribuyente tenga a disposición los buques. Este régimen de tributación conlleva una

corrección extracontable para segregar de la base imponible del contribuyente las rentas de los buques que tributarán por este régimen.

d. Bonificaciones a empresas navieras de Canarias

La ley 19/1994 establece una bonificación del 90% de la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas de la prestación de servicios entre las Islas Canarias y entre estas y el resto del territorio nacional, por empresas navieras cuyos buques se hayan inscrito en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

e. Bonificaciones por venta de bienes corporales producidos en Canarias

Según el artículo 26 de la Ley 19/1994, se establece una bonificación del 50% de la cuota íntegra sobre las rentas obtenidas por venta de bienes de actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras e industriales producidos en Canarias.

f. Bonificaciones a entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

El artículo 49.1 de la LIS establece una bonificación del 85% de la parte de la cuota íntegra que se corresponda a rentas derivadas del arrendamiento de viviendas obtenidas por entidades acogidas al régimen especial del Capítulo III del Título VII de la LIS.

En el TRLIS existía una bonificación del 90% para arrendamientos de viviendas a discapacitados siempre que se hubiesen efectuado obras de adecuación para estos arrendatarios (se mantuvo vigente desde el 20/11/2005 hasta el 31/12/2014).

g. Bonificación por exportación, producciones cinematográficas o audiovisuales y editor

Actualmente este beneficio fiscal no está en vigor, sólo estuvo vigente en el período 2002-2006. Se incluye la explicación de una deducción análoga en otros apartados.

h. Bonificaciones a cooperativas especialmente protegidas

La ley 20/1990 establece para estas entidades una bonificación del 50% en la cuota íntegra, que se eleva al 80% para cooperativas agroalimentarias especialmente protegidas según el art. 14 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

i. Bonificaciones por determinadas operaciones financieras

La Disposición transitoria 6ª de la LIS establece una bonificación del 95% sobre la cuota íntegra de las rentas derivadas de préstamos y empréstitos emitidos por las sociedades concesionarias de autopistas.

j. Bonificaciones a entidades que operan en Ceuta y Melilla

El artículo 33 de la LIS establece una bonificación del 50% de la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por las entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios.

k. Bonificaciones por prestación de servicios públicos locales

La cuota íntegra derivada de las rentas obtenidas por estos servicios de la Administración Local está bonificada en un 99% (según los requisitos indicados en el art. 34 de la LIS).

l. Deducciones por inversión de beneficios de Empresas de Reducida Dimensión

Está regulada actualmente en la disposición transitoria 24ª de la LIS (previamente la reguló el art. 37 TRLIS) y consistía en una deducción del 10% del beneficio, siempre que se reinvirtiese en elementos nuevos de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias.

m. Deducciones por Patrimonio Histórico

Actualmente este beneficio fiscal no está en vigor, sólo estuvo vigente en el período 2002-2014. Era un beneficio de escasa relevancia desde el punto de vista cuantitativo y consistía en una deducción del 15% sobre la adquisición de bienes de Patrimonio Histórico para introducirlos en territorio español, o para su conservación o rehabilitación.

n. Deducciones por actividades de exportación

Actualmente este beneficio fiscal no está en vigor, sólo estuvo vigente en el período 2002-2010. Consistía en una bonificación del 99% por rentas obtenidas por exportación de producciones cinematográficas, audiovisuales o libros.

o. Deducciones por formación profesional

Actualmente este beneficio fiscal no está en vigor, sólo estuvo vigente en el período 2002-2015. Consistía en una deducción del 5% de los gastos de formación del período impositivo, si bien el exceso de gasto sobre la media de los 2 ejercicios anteriores permitía una deducción del 10%.

p. Deducciones por edición de libros

Actualmente este beneficio fiscal no está en vigor, sólo estuvo vigente en el período 2002-2014 y consistía en una deducción del 5% para las inversiones en edición.

q. Deducciones por inversiones en África Occidental y gastos de publicidad en Canarias

El art. 27.bis.1.a) de la ley 19/1994 establece una deducción del 10% o del 15% para constitución de filiales o establecimientos permanentes en Cabo Verde, Gambia, Guinea Bissau, Marruecos, Mauritania o Senegal, con requisitos.

r. Deducciones por fomento de tecnologías de la información y comunicación

Actualmente este beneficio fiscal no está en vigor, sólo estuvo vigente en el período 2002-2010 y se introdujo en la ley del impuesto con la Ley 6/2000, de estímulo al Ahorro Familiar y a la Pequeña y Mediana Empresa, derivada de una estrategia comunitaria. En su última redacción consistía en una deducción del 15% sobre inversiones y gastos por acceso o presencia en internet para ERD.

s. Deducciones por producciones cinematográficas

El art. 38 del TRLIS regulaba estas deducciones, que actualmente regula el art. 36 de la LIS. Los porcentajes de deducción son, en síntesis y con los límites y requisitos que marca la ley, los siguientes:

- 20% para el primer millón de base de deducción y 18% para el resto de base, por producciones españolas de largometrajes cinematográficos y series audiovisuales.
- 15% para gastos realizados en territorio español de producciones extranjeras.
- 20% para gastos de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

t. Deducciones por vehículos de transporte por carretera

Actualmente este beneficio fiscal no está en vigor, sólo estuvo vigente en el período 2003-2010. Era una deducción del 10% para inversiones en sistemas de navegación para vehículos de transporte por carretera.

u. Deducciones por contribuciones empresariales a planes de pensiones

Actualmente este beneficio fiscal no está en vigor, sólo estuvo vigente en el período 2003-2010. Consistía en una deducción del 10% sobre aportaciones a planes de pensiones de trabajadores con rentas brutas anuales inferiores a 27.000 euros, con requisitos.

v. Deducciones por donaciones

La ley 49/2002 establece en el art. 20 unas deducciones en la cuota de un 35% (o del 40% si se incrementaron las donaciones respecto a las realizadas en los dos períodos anteriores) sobre las donaciones realizadas a las entidades citadas en el art. 16 de dicha ley. Existe un límite del 10% de la base imponible, lo no deducido se puede aplicar en los 10 ejercicios siguientes.

w. Deducciones por guarderías para hijos de trabajadores

Actualmente este beneficio fiscal no está en vigor, sólo estuvo vigente en el período 2006-2011. Era una deducción del 10% sobre inversiones y gastos para prestar el primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores.

x. Deducciones por acontecimientos de excepcional interés público

La ley del impuesto ha establecido una deducción del 15% de los gastos para desarrollar determinados acontecimientos de excepcional interés público, enumerados en la MBF de cada ejercicio presupuestario.