

## **I.2 DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

### **ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS FISCALES PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Por el Dr. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

## SUMARIO

1. CONTENIDO Y ALCANCE DE ESTE RÉGIMEN ESPECIAL. ANÁLISIS DE LA POSIBLE CONULCACIÓN QUE EL MISMO PUEDE CONLLEVAR DE LOS PRINCIPIOS DE NEUTRALIDAD Y DE CAPACIDAD ECONÓMICA
2. AMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DE ESTE RÉGIMEN ESPECIAL
3. INCENTIVOS FISCALES APLICABLES A LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN
  - 3.1. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES GENERADORAS DE EMPLEO
    - 3.1.1. Requisitos para practicar la libertad de amortización**
    - 3.1.2. Límite cuantitativo de la inversión**
    - 3.1.3. Regularizaciones**
    - 3.1.4. Incompatibilidades**
  - 3.2. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES DE ESCASO VALOR
  - 3.3. AMORTIZACIÓN ACELERADA
  - 3.4. DOTACIÓN POR POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES
  - 3.5. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN
    - 3.5.1. Alcance y contenido**
    - 3.5.2. Clases de transmisiones idóneas para poder acogerse a esta medida**
    - 3.5.3. Elementos aptos para el disfrute de la exención por reinversión**
    - 3.5.4. Afectación y permanencia de los elementos afectados**
    - 3.5.5. Irrelevancia de que los bienes estén, o no, cedidos a terceros**
    - 3.5.6. Indiferencia del elemento adquirido mediante reinversión**
    - 3.5.7. Límite del importe de las rentas obtenidas que pueden beneficiarse de la exención por reinversión**
    - 3.5.8. Posibilidad de reinversión parcial**
    - 3.5.9. Planes especiales de reinversión**
    - 3.5.10. Incompatibilidades**
  - 3.6. TIPO DE GRAVAMEN ESPECIAL

# 1. CONTENIDO Y ALCANCE DE ESTE RÉGIMEN ESPECIAL. ANÁLISIS DE LA POSIBLE CONCULCACIÓN QUE EL MISMO PUEDE CONLLEVAR DE LOS PRINCIPIOS DE NEUTRALIDAD Y DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Dentro de los regímenes especiales establecidos en el Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se incluye el Capítulo XII, que, bajo la denominación «Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión», pretende establecer un tratamiento fiscal más favorable para las pequeñas y medianas empresas.

Esta circunstancia ha propiciado una serie de críticas por parte de quienes entienden que ello supone un atentado a los principios de neutralidad y de libre competencia por la discriminación que este régimen tributario especial puede implicar frente al resto de empresas.

Se pueden mencionar en este sentido, entre otras, las opiniones de Martín Degano<sup>1</sup> –quien ha escrito que la introducción en la vigente Ley del IS de este Capítulo XII, que no se contemplaba en el originario Proyecto de Ley de 24 de marzo de 1995, ha sido debida más a presiones políticas de determinados grupos políticos que a razones estrictamente técnicas y jurídicas, añadiendo que este régimen pugna frontalmente con uno de los principios orientadores de la reforma de la normativa del IS: el de neutralidad–, y de Alonso Alonso y Presa Leal<sup>2</sup>, quienes han señalado que la discriminación que este nuevo régimen comporta es difícilmente compatible con el principio de neutralidad; crítica ésta que ya fue apuntada, desde una perspectiva de *lege ferenda* en el Informe sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades<sup>3</sup>, en donde se indicó que un requerimiento básico para que no se viese afectado el principio de neutralidad era el de que el tamaño de la empresa no fuese un criterio fundamentador de diferencias de tributación efectiva, sin perjuicio, se añadía, de las lógicas simplificaciones que en los deberes formales han de existir para las pequeñas empresas.

No les falta, sin duda, razón a este sector doctrinal que opina de esta forma, ya que los principios de neutralidad y de libre competencia pueden verse afectados por la existencia de regímenes especiales que, como el que nos ocupa, establece una serie de discriminaciones positivas en favor de determinados operadores económicos.

<sup>1</sup> Véase la obra colectiva *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, pág. 337.

<sup>2</sup> Vid. su artículo «Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Estudios Financieros*, n.º 154, 1996, pág. 159.

<sup>3</sup> Véase *Actualidad Tributaria*, n.º 28 bis, 1994, pág: 795.

Pese a ello entiendo, y así lo puse ya de manifiesto en una precedente ocasión<sup>4</sup>, que el principio de neutralidad no tiene un valor absoluto<sup>5</sup>, por lo que, en definitiva, puede ser perfectamente admisible el establecimiento de una serie de medidas que traten más benignamente que al resto a determinados sujetos, tal y como ocurre en el supuesto que nos ocupa con las pequeñas y medianas empresas, que por sus especiales características difícilmente podrían cumplir sus obligaciones fiscales dimanantes del IS en paridad de condiciones con otras entidades que cuentan con mayor personal y que disponen de un volumen de negocios mucho más elevado, debiendo indicarse, además, que las empresas de reducida dimensión son en España una de las principales, si no la que más, fuentes generadora de empleo, por lo que a todas luces parece evidente que la existencia y pervivencia de este tejido empresarial se debe alentar y estimular para que siga cumpliendo este loable cometido.

Esta situación, además, no es privativa de nuestro país, ya que, por ejemplo, en el Informe presentado por la Comisión al Consejo Europeo de Madrid titulado «Las pequeñas y medianas empresas, fuente dinámica de empleo, crecimiento y competitividad en la Unión Europea»<sup>6</sup> se puede leer, y el dato es suficientemente elocuente, que «las pequeñas y medianas empresas (empresas con menos de 250 empleados) representan el 99,8% de las empresas, el 66% del empleo y el 65% del volumen de negocios empresarial de la Unión Europea; siendo las más pequeñas las que desempeñan un papel fundamental en el crecimiento», añadiéndose seguidamente que «la creación neta de puestos de trabajo en las PYMES ha compensado con creces las pérdidas de las grandes empresas durante el período 1988-1995; siendo las empresas con menos de 100 trabajadores las que han creado la práctica totalidad de los puestos de trabajo, a un ritmo de 259.000 puestos netos anuales»<sup>7</sup>.

Repárese, por otro lado, en esta misma línea, y aunque se trate de un tema diferente, que las PYMES tradicionalmente vienen disfrutando en el seno de la Unión Europea de un régimen más benigno que el resto de los operadores económicos en la cuestión de las ayudas de Estado, régimen éste que se ha justificado en la circunstancia de que no todas las ayudas tienen repercusiones

---

<sup>4</sup> En mi artículo «La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: principios inspiradores de la reforma», *Información Fiscal*, Lex Nova, n.º 12, 1995, pág. 62.

<sup>5</sup> Véase en este mismo sentido el propio *Informe sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., págs. 796 y 797, en donde se indicó que al menos en tres casos existen razones que justifican el no acogimiento de referido principio de neutralidad: cuando los mercados no son suficientemente competitivos como para permitir alcanzar asignaciones eficientes; cuando aparecen economías externas; y cuando se deba actuar al servicio de la política de estabilización económica, si bien no se dejó de poner de manifiesto en este Informe el escepticismo acerca de la eficacia que las medidas impositivas discrecionales puedan tener como instrumento de la política anticíclica.

<sup>6</sup> Puede consultarse en la revista *Comunidad Europea*, Aranzadi, n.º 4, 1996, pág. 43.

<sup>7</sup> Véase también en la misma línea Ibáñez Marcilla, «Tratamiento tributario de la transmisión de las PYMES», *Impuestos*, 1996, Tomo I, pág. 372, y Fita Ortega, *La pequeña y mediana empresa en el ordenamiento jurídico-laboral*, Comité Económico y Social de la Comunitat Valenciana, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, pág. 15 y ss.

apreciables sobre la competencia y el comercio entre los Estados miembros, lo que ocurre particularmente en relación a este tipo de empresas, y a menudo en el marco de regímenes gestionados por autoridades locales o regionales, lo que conlleva el establecimiento de una presunción general de compatibilidad de dichas ayudas con las exigencias del mercado único.

Así se puso de relieve en la comunicación que sobre las líneas directrices de actuación en relación con las ayudas estatales a las PYMES emitió la Comisión de las Comunidades Europeas el 20 de mayo de 1992 (D.O.C. 213, 19 de agosto de 1992)<sup>8</sup>, líneas éstas que han sido revisadas –así estaba ya previsto en 1992– y que han dado lugar a la adopción de unas nuevas Directivas, publicadas en el D.O. de las Comunidades Europeas el 23 de julio de 1996, tanto sobre ayudas estatales a estas empresas, como sobre procedimiento acelerado de aprobación de planes de ayuda a las mismas, que siguen conservando la misma filosofía de adoptar y mantener un régimen más favorable en punto a las ayudas de estado recibidas por las pequeñas y medianas empresas (las que emplean a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios no exceda de 40 millones de ecus –6.200 millones de pesetas–, o cuyo balance general no exceda de 27 millones de ecus –4.185 millones de pesetas–), por las pequeñas empresas (las que emplean a menos de 50 personas y su volumen de negocios anual no supere los 7 millones de ecus –1.085 millones de pesetas–, o su balance general anual no excede de 5 millones de ecus –775 millones de pesetas–) y por las microempresas (aquellas que emplean a menos de 10 trabajadores)<sup>9</sup>.

Todo lo expuesto avala, pues, en mi opinión, esa dispensación de un trato de favor respecto a las empresas de reducida dimensión que se contiene en la vigente normativa del I.S.<sup>10</sup>, trato éste que se concreta en la utilización del instrumento tributario, mediante el otorgamiento de beneficios fiscales de carácter selectivo para estas entidades, para así incentivar la inversión y la generación de empleo.

Ello plantea, sin embargo, un nuevo problema, en esta ocasión desde la estricta óptica tributaria: la de si este modo de actuar no contraviene el principio de capacidad económica, entendido éste, como ha escrito Ferreiro Lapatza<sup>11</sup>, como un punto de vista sobre los principios de igualdad y de generalidad<sup>12</sup>.

<sup>8</sup> Véase la revista *Comunidad Europea*, Aranzadi, n.º 8, 1992, págs. 30 y 31.

<sup>9</sup> Vid. a este respecto el trabajo «Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado a las pequeñas y medianas empresas», *Comunidad Europea*, Aranzadi, n.º 8 y 9, 1996, pág. 38 y ss.

<sup>10</sup> Así lo afirma igualmente Malvarez Pascual, *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales*, Eds. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1996, pág. 183.

<sup>11</sup> *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 18.ª ed., Madrid, 1996, pág. 327.

<sup>12</sup> En parecida línea se ha llegado a sostener por parte de Pérez de Ayala, J. L., «Las cargas públicas: principios para su distribución», *Hacienda Pública Española*, n.º 59, 1979, pág. 90, que «La noción de capacidad económica, dentro de la teoría de los principios de justicia social, no integra o da contenido a un principio autónomo, sino que es el presupuesto lógico o conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia los principios de justicia fiscal propiamente dichos: el de progresividad, el de igualdad, y el de no confiscatoriedad impositivas».

Estimo que tampoco es así. El principio de capacidad económica, no obstante su indudable importancia, pues no en vano el mismo constituye «la verdadera estrella polar del tributarista», en palabras de Cortés Domínguez<sup>13</sup>, no puede ser entendido en la actualidad como el criterio material y único de justicia en la esfera tributaria, idea mantenida por un selecto grupo de autores<sup>14</sup>, y también sostenida por nuestro Tribunal Constitucional desde su Sentencia 27/1981, de 20 de julio (R.T.C. 1981/27), en la que se afirmó, con doctrina luego reiterada en posteriores ocasiones, que: «A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, *lo hace sin agotar en ella –como lo hiciera cierta doctrina– el principio de justicia en materia contributiva*», lo cual, como bien ha apuntado Lasarte Álvarez<sup>15</sup>, supone un rechazo a la entronización de la capacidad económica como criterio único para enjuiciar la constitucionalidad del sistema tributario, y constituye una oposición a la tendencia sacralizadora de dicha capacidad como primer punto de referencia del ordenamiento fiscal.

En definitiva, como han señalado en este sentido Simón Acosta, Checa González, González García Y Lozano Serrano<sup>16</sup>, el respeto al principio de capacidad económica no agota todos los fines de la imposición, puesto que hay otros muchos fines, también constitucionalmente amparados (protección a la familia, estabilidad económica, pleno empleo, formación profesional, seguridad laboral, protección de la salud, medio ambiente, etc.) que pueden atenderse también, o además, a través de la imposición.

Por ello, como bien ha escrito Martín Delgado<sup>17</sup>, si bien sólo pueden gravarse manifestaciones de capacidad económica, ello no quiere decir que todas tengan

<sup>13</sup> Vid. su artículo «El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 60, 1965, pág. 989.

<sup>14</sup> Véanse al respecto las consideraciones de, entre otros, Palao Taboada, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, Tecnos, Vol. II, Madrid, 1976, pág. 415 y ss.; de Martín Delgado, «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española», *Hacienda Pública Española*, n.º 60, 1979, pág. 66, y «El control constitucional del principio de capacidad económica», *El Tribunal Constitucional*, I.E.F., Madrid, 1982, pág. 1577; de Lejeune Valcárcel, «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional tributario*, AA.VV., Edersa, Madrid, 1980, pág. 121; de Casado Ollero, «El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)», *Civitas, R.E.D.F.*, n.º 32, 1981, págs. 565 y 573; de Agullo Agüero, «Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva», *Civitas, R.E.D.F.*, n.º 37, 1983, pág. 55; de Cortés Domínguez, *Ordenamiento Tributario Español*, I, Civitas, 4.ª ed., Madrid, 1985, pág. 72, y de Lozano Serrano, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 24 y ss.

<sup>15</sup> «Los principios de justicia tributaria según la jurisprudencia constitucional», *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, AA.VV., Tecnos, Madrid, 1990, pág. 90.

<sup>16</sup> En «Relaciones entre los principios de capacidad contributiva y de justicia fiscal», *Jurisprudencia Tributaria*, 1994-I, pág. 1279.

<sup>17</sup> En su ya citado trabajo «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española», págs. 69 y 70.

que ser sometidas a tributación, de modo que de dos manifestaciones de riqueza es posible someter una a gravamen y otra no «cuando la excepción esté fundamentada en criterios de igualdad, según la justicia que configura al sistema tributario como 'justo', en expresión del art. 31 de la Constitución», tesis ésta que ya fue sustentada también por Palao Taboada<sup>18</sup>, quien señaló al respecto que no son inadmisibles las discriminaciones que se establezcan prescindiendo de la capacidad económica, siempre que las mismas estén objetivamente justificadas y no puedan ser consideradas infundadas o arbitrarias.

Desde esta óptica es, pues, perfectamente admisible otorgar un determinado trato tributario de favor a determinados entes, en nuestro caso, a las empresas de reducida dimensión, sin que por ello padezcan las exigencias dimanantes del principio de capacidad económica y sin que tal conducta pueda ser enmarcada dentro del ámbito de arbitraria concesión de unos privilegios, sino antes bien en la idea general de que el sistema tributario moderno, aparte de atender a sus tradicionales exigencias de índole recaudatoria, puede, y debe, asimismo coadyuvar eficazmente a la consecución de otros objetivos constitucionalmente previstos.

Por ello es inviable seguir sosteniendo, como tradicionalmente se había venido haciendo, que los impuestos tengan como única función la de allegar los medios necesarios para cubrir o tratar de cubrir los gastos, aspecto que sigue siendo aún fundamental, sino que junto a ésta tienen que intentar conseguir «directa y automáticamente, en concurso con otros instrumentos, la realización de los fines del ordenamiento constitucional», como bien apuntara Fichera<sup>19</sup>, razón por la que, como ha señalado este autor, «uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria sea el extrafiscal, esto es, el de perseguir directamente fines diversos del fiscal», como pueden ser los redistributivos, los de modificación de las condiciones económicas y sociales, los de ser instrumento de planificación económica, etc., con lo cual el impuesto tiene necesariamente que abandonar el carácter neutral que tenía en la época liberal, en la cual únicamen-

---

<sup>18</sup> En «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», ob. cit., pág. 422.

<sup>19</sup> En su obra *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Ed. Scientifiche Italiane, 1973, pág. 84.

Véase también Casado Ollero, «Los fines no fiscales de los tributos», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, I.E.F., Vol. I, Madrid, 1991, pág. 113, quien ha escrito que junto a la función recaudatoria (recaudar para gastar), el tributo puede conseguir directa y autónomamente (sin atravesar el ciclo tradicional de ingreso-Presupuesto-gasto) la realización de los fines del ordenamiento constitucional.

Esta posibilidad, por otra parte, tampoco era desconocida con anterioridad a la promulgación de la Constitución, ya que el artículo 4 de la L.G.T., con una gran visión de la nueva realidad económico-social que estaba emergiendo, ya recogió las dos funciones que debe atender el tributo, ya que se dispuso en este precepto, analizado en su momento por Yebra Martul-Ortega, «Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria», *Hacienda Pública Española*, n.º 32, 1975, pág. 145 y ss., que esta institución, además de ser un medio para recaudar ingresos públicos, también ha de servir como instrumento de la política económica general y atender las exigencias de estabilidad y progreso sociales procurando una mejor distribución de la renta nacional.

te iba orientado a funciones recaudatorias, como ha puesto de manifiesto Neumark<sup>20</sup>, y tiene, por el contrario, que atender nuevas finalidades, tan dignas, o más, de protección que aquélla.

Esta tesis enlaza con lo manifestado al respecto por Rodríguez Bereijo<sup>21</sup> de que: «En el moderno Estado social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato estatal», teniéndose, pues, que concebir al sistema tributario como un instrumento más de transformación económica y social, como oportunamente ha escrito Lasarte Alvarez<sup>22</sup>, autor éste que en una ocasión posterior<sup>23</sup>, ha señalado que: «El sistema tributario no puede tener un comportamiento estrictamente recaudatorio cualesquiera que sean sus efectos sobre la actividad general, de manera que atienda sólo a la necesidad perentoria de obtención de fondos sin tener en cuenta al mismo tiempo su posible incidencia en el cumplimiento de los objetivos económicos encomendados por la Constitución al Estado, en particular, estabilidad y pleno empleo. Los tributos han quedado por tanto subsumidos en el conjunto de instrumentos públicos cuya utilización, de una manera u otra, está condicionada por esos objetivos».

La misma idea ha sido igualmente mantenida, entre otros autores, por Martín Queral<sup>24</sup>, quien ha escrito en este sentido que el texto constitucional ha zanjado una *vexata quaestio*, la suscitada en torno a la licitud del empleo del sistema tributario para la consecución de fines de política económica y, en general, para el logro de finalidades que trascienden la mera obtención de recursos para financiar el gasto público, añadiendo que la consideración unitaria del ordenamiento, de una parte, y la consiguiente articulación conjunta de los principios constitucionales, de otra, no podían sino abocar en la proclamación de la licitud constitucional del empleo del sistema tributario para la consecución de fines extrafiscales<sup>25</sup>, y por Alonso González<sup>26</sup>.

<sup>20</sup> Véase su obra *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 158.

<sup>21</sup> «La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública», *Sistema*, n.º 53, 1983, págs. 83 y 84.

<sup>22</sup> En «Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio», *Civitas, R.E.D.F.*, n.º 37, 1983, pág. 13 y ss.

<sup>23</sup> El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público», *Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia*, Sevilla, 1993, págs. 30 y 31.

<sup>24</sup> *Vid.* su artículo «Interpretación de normas tributarias y Derecho Constitucional», *Crónica Tributaria*, n.º 64, 1992, pág. 61.

<sup>25</sup> Téngase presente en esta línea las aseveraciones de Calle Saiz, «Política económica: objetivos e instrumentos», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 3, 1979, quien ha escrito en este sentido que el principio de instrumentalidad de la imposición se recoge y proyecta en la Constitución española de 1978, destacando dos ideas básicas:

1. Que la imposición se contempla en la Constitución española como instrumento al servicio de los objetivos principales de la política económica (satisfacción de necesidades colectivas, progreso social y económico, más equitativa distribución de la renta a nivel regional, personal y sectorial, y estabilidad económica de precios y de empleo, y

2. Que la imposición ha de desempeñar, en consecuencia, también un papel relevante tanto en



Todo ello me conduce a acoger sin reservas –así lo hice ya en un precedente trabajo<sup>27</sup>– las opiniones de Tejerizo López<sup>28</sup>, quien ha escrito que el ordenamiento tributario «sirve no sólo y exclusivamente para recaudar ingresos públicos, sino que directamente se utiliza como instrumento de política económica», y de Tipke<sup>29</sup>, quien ha afirmado que «el moderno Derecho Tributario está concebido con una doble finalidad, ya que no sirve exclusivamente a la obtención de recursos, sino que al mismo tiempo persigue dirigir la economía y la redistribución de las rentas y de los patrimonios».

El tributo en suma, como bien ha escrito Lejeune Valcárcel<sup>30</sup>, «no se agota en una función recaudatoria, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales», y es que, como más adelante pone de relieve este mismo autor<sup>31</sup>, en la Constitución «se establecen los presupuestos ideológicos que sin tener aplicación inmediata sirven para dar coherencia a las instrucciones jurídicas y la estructura organizativa en función de los fines básicos a que éstas han de servir», razón por la que «si bien cada institución debe ser estudiada aisladamente en función de su estructura y finalidades específicas, deben asimismo ser contempladas en función de los presupuestos que animan y dan vida al programa para que la sociedad aparece trazado en la Constitución», de la cual se desprende, sin ninguna duda, que uno de los objetivos fundamentales a alcanzar es la de dar respuesta al acuciante problema del paro, para hacer frente al cual uno de los principales agentes son precisamente, tal y como ya antes señalé, las pequeñas y medianas empresas, que por ello mismo son merecedoras de un trato tributario que aliente y favorezca su existencia y su pervivencia.

la modernización como en el desarrollo de los diferentes sectores económicos, según se desprende de una correcta interpretación del texto constitucional.

Estas ideas ya estuvieron presentes en la mente de los redactores del denominado «Libro Blanco» de 1976 sobre la reforma del sistema tributario español (*Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976, pág. 11), en el que se señaló que son dos las características que deben presidir la racionalidad de un sistema fiscal moderno:

Por una parte, los tributos han de constituir un medio de transmisión de recursos del sector público al sector privado, en orden a financiar el gasto necesario para la realización de las actividades encomendadas al sector público en toda economía de mercado.

Y, por otra, aquellos deben permitir su utilización instrumental al servicio de los fines de política económica y social, y, particularmente, para eliminar las grandes diferencias en la distribución de la renta y la riqueza, y asegurar un crecimiento de la economía en condiciones de estabilidad interna y externa.

<sup>26</sup> En *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 13.

<sup>27</sup> «Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional», Civitas, *R.E.D.F.*, n.º 40, 1983, pág. 511.

<sup>28</sup> Véase su artículo «Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión», Civitas, *R.E.D.F.*, n.º 11, 1976, pág. 375.

<sup>29</sup> Véase su trabajo «La Ordenanza Tributaria alemana de 1977», Civitas, *R.E.D.F.*, n.º 14, 1977, pág. 360.

<sup>30</sup> En «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», ob. cit., pág. 121.

<sup>31</sup> Ob. últ. cit., pág. 176.

## 2. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DE ESTE RÉGIMEN ESPECIAL

Según el art. 122 de la Ley del IS los incentivos fiscales establecidos en dicha Ley para las empresas de reducidas dimensiones resultan aplicables únicamente en el supuesto de que el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior haya sido inferior a 250 millones de pesetas.

Como se observa, se prescinde en la Ley 43/1995 de cualquier referencia al número de trabajadores de la empresa, a diferencia de lo que sucede en sede comunitaria, en donde, como ya se vio con anterioridad, el criterio de las personas empleadas siempre es tenido en cuenta –normalmente, eso sí, junto a otros datos de índole económica, que en todos los casos parten de unas cifras notoriamente superiores a las establecidas en la normativa interna española– a la hora de definir este tipo de unidades económicas, entendiéndose las normas comunitarias que cabe hablar de pequeñas y medianas empresas cuando las mismas cuenten con menos de 250 trabajadores, si bien este número se reduce, a efectos del régimen de concesión de las ayudas de Estado a menos de 50 trabajadores, caso en el que la empresa se califica de pequeña, o a menos de 10 personas empleadas, supuesto en el que la denominación aplicable es la de microempresa.

Un problema no resuelto por la Ley del IS es el de qué deba entenderse por «importe neto de la cifra de negocios».

A estos efectos la referencia más fiable, ante el silencio legal, es la de acudir, dado el carácter supletorio que tiene la normativa mercantil, de acuerdo con lo indicado en el art. 9 de la LGT, a lo dispuesto por el art. 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas<sup>32</sup>, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que dispone que «el importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el IVA y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios».

Para determinar esta cifra pueden ser utilizados los criterios generales que se fijan en la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (B.O.E. de 18 de enero de 1992), de la que se desprende que:

- A) Entre los componentes positivos de la cifra de negocios hay que incluir:
  - a) El importe obtenido, con exclusión de los intereses en el supuesto de que exista un aplazamiento de pago superior al año, de las ventas y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad o actividades ordinarias de la empresa, entendiéndose por tales aquellas que se realicen con regularidad en el ejercicio de su giro o tráfico habitual o típico, y

---

<sup>32</sup> Así lo indiqué ya, junto a Pascual Pedreño, en la obra *Impuesto sobre Sociedades*, Vol. I, Lex Nova, Valladolid, 1994 (la obra está completamente actualizada y puesta al día a la fecha actual), pág. 410.

- b) Las entregas de mercaderías o productos destinados a la venta y prestaciones de servicios que las empresas realicen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella.

B) Y entre los componentes negativos, es decir, entre las partidas deducibles se incluyen:

- a) Los importes de las devoluciones de ventas.
- b) Los *rappels* sobre ventas o prestaciones de servicios, y
- c) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

En modo alguno son computables en uno u otro sentido, esto es, se excluyen totalmente para cifrar esta magnitud, las partidas siguientes:

- a) Los ingresos extraordinarios.
- b) Las unidades de productos para la venta consumidos por la propia empresa, así como los trabajos realizados para sí misma.
- c) Las subvenciones, salvo en los supuestos en que éstas se otorguen en función de unidades de producto vendidas y que formen parte del precio de venta de los bienes y servicios.
- d) Los ingresos financieros derivados de ventas a plazo de bienes y de servicios.
- e) El importe del IVA y de los Impuestos Especiales que gravan la fabricación o importación de determinados bienes.

Aparte de la regla general de que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediatamente precedente sea inferior a la cuantía mencionada, el propio art. 122 de la Ley del IS establece estas otras prescripciones:

1.<sup>3</sup> Si el período impositivo inmediato anterior hubiera tenido una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se tiene que elevar al año.

En opinión, que comparto, de Malvarez Pascual<sup>33</sup>, esta norma no debe ser aplicable a las empresas de temporada, sino únicamente a aquéllas que desarrollen una actividad continuada.

2.<sup>3</sup> Si la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo<sup>34</sup>.

3.<sup>3</sup> Si la entidad forma parte de un grupo de sociedades en el sentido establecido en el art. 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de

<sup>33</sup> *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales*, ob. cit., pág. 185.

<sup>34</sup> Como ha escrito Cayón Galiardo, «Las PYMES en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 36, 1997, págs. 22 y 23, en este caso la Ley del I.S. no contempla la posibilidad de que, cuando se inicie la actividad mediado un período, se eleve al año la cifra de negocios de este primer ejercicio.

negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes al grupo, aclarando el legislador que a estos efectos se entenderá que los casos de referido precepto son los contemplados en la sección 1ª del capítulo primero de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre<sup>35</sup>.

Esta prescripción es lógica, toda vez que en el art. 79.1 de la vigente Ley del IS se señala expresamente que el grupo de sociedades tiene la consideración de sujeto pasivo, terminando así con la polémica que anteriormente se había suscitado respecto a esta cuestión.

Su condición de sujetos pasivos del IS –a pesar de carecer ciertamente de personalidad jurídica, puesto que, como ha señalado Martínez Giménez<sup>36</sup>, la expresión grupo de sociedades constituye una forma abreviada que alude unitariamente a un conjunto de sociedades que, vinculadas por una relación de dominación-dependencia, se encuentran sometidas a una unidad de dirección, aunque el grupo, objetivamente considerado, carece de personalidad jurídica propia, independiente y distinta de la que corresponde a las sociedades que lo componen– ya fue reconocida en el art. 1.1 del Real Decreto 1414/1977, de 17 de junio, por el que se reguló la tributación sobre el beneficio consolidado de los Grupos de Sociedades –Decreto éste que constituyó el desarrollo del Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública–, que preceptuó que los grupos de sociedades a quienes el Ministerio de Economía y Hacienda concediese el régimen de declaración consolidada tendrían el carácter de sujetos pasivos del IS, conforme al art. 33 de la LGT, para todas aquellas relaciones tributarias constitutivas de dicho régimen o derivadas del mismo.

El problema surgió, sin embargo, por el hecho de que el Real Decreto 1414/1977 no tenía rango normativo suficiente para efectuar la declaración de que los grupos de sociedades eran sujetos pasivos del IS, afirmación ésta que explícitamente no se contenía en el Real Decreto-Ley 15/1977.

Ante esta circunstancia muchos fueron los pareceres doctrinales, unos proclives a admitir la validez de lo dispuesto en el Real Decreto 1414/1977, y otros, por el

---

<sup>35</sup> En ellas se indica a este respecto que el grupo de sociedades está formado por la sociedad dominante y por una o varias sociedades dependientes; que sociedad dominante es la sociedad mercantil que siendo socio de otra sociedad, mercantil o no, se encuentre con relación a ésta, en alguno de los casos siguientes: a) posea la mayoría de los derechos de voto, b) tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, c) pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto, y d) haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatos anteriores; y que sociedades dominadas o dependientes son las que se encuentran en relación a la dominante en alguno de los supuestos que se acaban de citar, así como las sucesivamente dominadas por estas últimas, cualquiera que fuere su forma jurídica e independientemente de su domicilio social.

<sup>36</sup> *La imposición sobre la renta de los grupos de sociedades*, La Ley, Madrid, 1991, pág. 70.

contrario, que afirmaron que esta última norma se extralimitó en su afirmación y que, por tanto, el grupo como tal no era sujeto pasivo del IS, opiniones éstas que sería prolijo enumerar en esta sede.

Mi opinión, concordante en este punto con la mantenida, por ejemplo, por Navas Vázquez<sup>37</sup> y por Gota Losada<sup>38</sup>, es la de que, si no explícitamente como ya se ha dicho, si de manera implícita, la subjetividad tributaria del grupo ya aparecía recogida en el Real Decreto-Ley 15/1977 –criterio no compartido, sin embargo, por Calvo Ortega<sup>39</sup>–, y que, en consecuencia, el mismo, en cuanto es autorizado por el Ministerio de Economía y Hacienda a tributar conforme al régimen del beneficio consolidado, si era sujeto pasivo del IS.

Este criterio –que se mantiene igualmente en el art. 72 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por medio del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que al regular la comprobación de los grupos de sociedades en régimen de declaración consolidada, señala que «las liquidaciones tributarias resultantes de las actas incoadas se le practicarán al grupo de sociedades en su condición de sujeto pasivo, sin perjuicio de la condición de la sociedad dominante como representante del grupo y sujeto infractor por las infracciones tributarias cometidas»– es el que, en definitiva, ha terminado prevaleciendo, constituyendo muestra de ello el ya citado art. 79 de la actual Ley del IS, en donde también se señala que la sociedad dominante tiene la representación del grupo, y que las actuaciones administrativas de comprobación e investigación realizadas frente a dicha sociedad (también frente a cualquier otra entidad integrante del grupo, pero en este supuesto es necesario el conocimiento formal de la dominante), interrumpen el plazo de prescripción del IS del grupo.

4.<sup>a</sup> Y que si una persona física, por sí sola o de forma conjunta con otras personas físicas, unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en algunos de los casos a que se refiere el art. 42 del Código de Comercio, se seguirá el criterio de integración de cifras de negocios, es decir, la misma solución establecida respecto a los grupos de sociedades.

Debe tenerse, en cuenta, finalmente, que los empresarios individuales y los profesionales que estén en estimación directa también pueden gozar, en su caso, de los beneficios fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión, y que seguidamente se expondrán, ya que el art. 42 de la Ley del I.R.P.F. indica

---

<sup>37</sup> «La nueva regulación de los grupos de sociedades (comentario del Decreto-Ley 25-2-77 y del Decreto 17-6-77)», Civitas, *R.E.D.F.*, n.º 13, 1977, pág. 169.

<sup>38</sup> *Tratado del Impuesto de Sociedades. Tomo III. Entidades sujetas y exentas*, Banco Exterior de España, Madrid, 1989, págs. 163 y 164.

<sup>39</sup> «Aspectos tributarios de las operaciones vinculadas y de los Grupos de Sociedades», *Grupos de sociedades. Su adaptación a las normas de las Comunidades Europeas*, AA.VV., CEOE-Facultad de Derecho de la Universidad de Alcalá de Henares, Madrid, 1987, págs. 136 y 137.

que en la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales son aplicables, sin perjuicio de lo previsto para la estimación objetiva, las normas del IS<sup>40</sup>.

### 3. INCENTIVOS FISCALES APLICABLES A LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Para las entidades que en el período impositivo inmediato anterior el importe neto de su cifra de negocios hubiese sido inferior a 250 millones de pesetas, los arts. 123 a 127 bis de la Ley 43/1995, este último añadido por el art. 19 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, con efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 1997, establecen una serie de beneficios fiscales, que son los siguientes: libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo y para inversiones de reducido valor, amortización acelerada de su inmovilizado material, dotación por posibles insolvencias de deudores, exención por reinversión y aplicación, salvo excepciones, de un tipo de gravamen especial por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 15.000.000 de pesetas.

Veamos más detenidamente su alcance y contenido.

#### 3.1. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES GENERADORAS DE EMPLEO

El art. 123 de la Ley del IS, siguiendo la senda emprendida por los Reales Decretos-Leyes 7/1994, de 20 de junio y 2/1995, de 17 de febrero<sup>41</sup>, expresamente declarados en vigor por la Disposición derogatoria 2. 21 y 25, respectivamente, de la Ley 43/1995, establece, con carácter de permanencia<sup>42</sup>, la libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición

<sup>40</sup> Véanse al respecto las amplias consideraciones de Cayón Galiardo, «Las PYMES en el Impuesto sobre Sociedades», ob. cit., pág. 25 y ss.

<sup>41</sup> Véase, entre otros autores, el estudio sobre los mismos realizado por Alonso Alonso y Presa Leal, «Instrumentalización de la amortización como incentivo fiscal a la inversión empresarial en los Reales Decretos-Leyes 3/1993 y 7/1994», *Revista de Contabilidad y Tributación*, C.E.F., n.ºs 137-138, 1994, pág. 55 y ss.; por López-Santacruz Montes, «Real Decreto-Ley 7/1994, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo», *Tribuna Fiscal*, n.º 48, 1994, pág. 39 y ss.; por Serra Mallol, «La libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo: examen crítico de su regulación», *Tribuna Fiscal*, n.º 48, 1994, pág. 62 y ss.; por García-Torres Fernández, *La amortización en el Impuesto sobre Sociedades y en el IRPF*, Granada, 1995, pág. 234 y ss., y por Pascual Pedreño, «La libertad de amortización. Modalidad introducida por el Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo», *Información Fiscal*, Lex Nova, n.º 5, 1994, pág. 23 y ss., e *Impuesto sobre Sociedades y contabilidad*, Lex Nova, 1996, pág. 361 y ss.

<sup>42</sup> Y en esto, aparte de en afectar exclusivamente a las empresas de reducida dimensión, se diferencia lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley del I.S. del contenido de mencionados Reales Decretos-Leyes, que estaban dictados para la generalidad de las empresas y únicamente para los elementos puestos a disposición de las mismas a lo largo del período impositivo de 1994 (Real Decreto-Ley 7/1994) y de 1995 (Real Decreto-Ley 2/1995).

del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las previsiones exigidas por el art. 122 de la misma disposición, siempre que, además, se den determinadas condiciones tanto respecto al aumento de la plantilla de trabajadores como a la conservación de dicho incremento.

La libertad de amortización implica, como ha señalado González Poveda<sup>43</sup>, un aplazamiento de la carga fiscal tanto mayor cuanto mayor es también la vida útil fiscal del inmovilizado, por lo que la misma discrimina a favor de los activos de larga vida útil.

García-Torres Fernández<sup>44</sup>, ha escrito que la libertad de amortización puede ser todo menos una auténtica amortización: no existe una amortización financiera como tal, ya que no existe una modificación patrimonial; no existe una amortización técnica, puesto que para calcular la amortización practicada en el ejercicio no se tiene en cuenta la productividad y rendimiento de los activos materiales; y tampoco existe amortización económica, ya que no se produce una disminución del valor de los activos equivalente a la cantidad amortizada, de todo lo cual concluye afirmando que la libertad de amortización aparece como una ficción jurídica de carácter fiscal, consistente en presumir una amortización por la cuantía máxima igual al tipo de gravamen sobre la inversión menos la depreciación real sufrida en el ejercicio de la inversión, para de esta manera disminuir de forma diferida la cuota a pagar en el IS, de forma que en los ejercicios posteriores, al no existir amortización normal en los ejercicios siguientes, se recuperará en la cuota del IS la cuantía cedida como crédito<sup>45</sup>.

Muy crítico con el sistema de libertad de amortización se muestra Colao Marín<sup>46</sup>, para quien lo más oportuno sería sustituir el mismo, alcanzándose igual resultado, por el otorgamiento al sujeto pasivo del derecho a aplazar sin interés el pago de la cuota, o de una parte de ella, resultante del impuesto.

### 3.1.1. Requisitos para practicar la libertad de amortización

A) El primero de ellos es el de que los bienes que se integren en la empresa sean *elementos del inmovilizado material*<sup>47</sup> –lógicamente siempre que los mismos

<sup>43</sup> *Impuesto sobre Sociedades*, Pirámide, Madrid, 1988, pág. 177.

<sup>44</sup> *La amortización en el Impuesto sobre Sociedades y en el I.R.P.F.*, ob. cit., pág. 227.

<sup>45</sup> En estos mismos términos se había manifestado ya con anterioridad Gota Losada, «Contabilización de la libertad de amortización: una polémica cordial», *Carta Tributaria*, n.º 47, 1987, pág. 2 y ss.

<sup>46</sup> *La amortización del inmovilizado en el Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 282 y ss.

<sup>47</sup> Quedan excluidos, pues, los elementos del inmovilizado inmaterial: concesiones administrativas, propiedad intelectual, propiedad industrial, aplicaciones informáticas, derecho de traspaso, etcétera).

La noción de elementos del inmovilizado material hay que buscarla, al tratarse de un concepto contable, en el Plan General de Contabilidad, aprobado por medio del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que relaciona estos bienes, si bien no con un carácter cerrado, sino por medio de una lista abierta, toda vez que se hace mención a «otro inmovilizado material», en la cuenta 22 del Grupo de Inmovilizado, en donde se indica que tienen esta naturaleza los terrenos y bienes naturales, las construcciones, las instalaciones técnicas, la maquinaria, el utillaje, otras instalaciones, el mobiliario,

puedan ser objeto de amortización— *nuevos*, entendiéndose por éstos aquellos que se utilicen o entren en funcionamiento por vez primera, aun cuando hubiesen sido adquiridos a otra entidad, siempre que la misma no los hubiese previamente utilizado, que se encuentren en alguna de las situaciones siguientes:

- a) Que hayan sido adquiridos a terceros y puestos a disposición del sujeto pasivo —extremo éste que puede probarse por cualquiera de los medios admitidos en Derecho a estos fines, entendiéndose indubitablemente que la inversión ha tenido lugar en la fecha que aparezca recogida en documento público o en documento privado en los supuestos del art. 1.227 del Código Civil<sup>48</sup>— en un período impositivo en el que se cumpla el límite cuantitativo del importe neto de la cifra de negocios, esto es, que éste no supere los 250 millones de pesetas.
- b) Que hayan sido encargados a terceros en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en un período impositivo en el que se cumpla el anterior límite cuantitativo, y cuya puesta a disposición de la empresa sea dentro de los doce meses siguientes a la conclusión de tal período, teniendo por finalidad esta previsión legal el que inversiones de larga duración puedan beneficiarse de este incentivo fiscal.

los equipos para procesos de información, los elementos de transporte y el ya citado otro inmovilizado material.

<sup>48</sup> Debe, no obstante, hacerse la salvedad que las causas enumeradas en este precepto del Código Civil no son las únicas admisibles a efectos de la probanza, no constituyen, en suma, un *numerus clausus*. Lo único que en definitiva interesa es dotar de certeza a la fecha, y para este objetivo se pueden emplear medios distintos y diferentes de los establecidos en el artículo 1.227 del Código Civil, extremo éste palmariamente reconocido por la jurisprudencia (véanse, por ejemplo, las S.S.T.S. de 2 de diciembre de 1952 —en donde se afirmó que la prevención establecida en referido art. 1.227 sólo era aplicable cuando no existiesen otros medios de prueba justificativos de la realidad de la fecha—, de 30 de enero de 1958 —en la que se señaló que los supuestos especificados en tal precepto no constituyen un número cerrado, sino que pueden existir otros similares y de igual eficacia en juicio para formar la convicción del juzgador, como, por ejemplo, los Libros de Comercio llevados con perfecta regularidad— y de 17 de mayo de 1974, en la que se indicó que si bien las causas enumeradas en art. 1.227 del Código Civil determinan de un modo indudable la certeza de la fecha, no existe inconveniente alguno en que la veracidad de la misma pueda admitirse desde que se comprueba con relación a otros actos que alejen toda sospecha de falsedad o simulación, de todo lo cual se desprende que son válidos, en definitiva, a los fines de otorgar certeza a la fecha de puesta a disposición cualquiera de los medios probatorios señalados en el art. 1.215 del Código Civil (véanse, entre otras, las S.S.T.S. de 20 de diciembre de 1956, de 4 de febrero de 1957, de 14 de diciembre de 1970 y de 14 de noviembre de 1984), hasta el punto que se ha llegado a afirmar por la doctrina que los hechos del artículo 1227 del Código Civil quedan relegados a meros medios complementarios de prueba, sin que los mismos, en modo alguno, puedan ser reputados como los únicos o los que exclusivamente puedan ser empleados a estos fines.

Véase, por ejemplo, en este sentido Falcón y Tella, «La fecha de los documentos privados y el ITP y AJD: ¿un precepto reglamentario ilegal?», *Quincena Fiscal*, n.º 12, 1995, pág. 6, quien ha escrito que siempre es posible acreditar por medios distintos de los previstos expresamente en el artículo 1227 la realización del hecho imponible en una fecha distinta, prueba que, lógicamente, corresponde al obligado tributario, que es quien está interesado en demostrar que la prescripción se ha iniciado en un momento anterior a la incorporación o inscripción del documento privado en un Registro público, presentación a funcionario competente por razón de su oficio o muerte de una de las partes.



- c) Que hayan sido contruidos por la propia empresa, siempre que se cumplan las referencias temporales anteriores, supuesto éste que ciertamente será poco frecuente teniendo presente la clase de empresas a las que va dirigido el precepto, y
- d) Que hayan sido objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra, y siempre lógicamente que se cumplan las restantes condiciones normativamente establecidas.

B) El segundo requisito para poder acogerse a la libertad de amortización es el de que durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de comienzo del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento (no del ejercicio en que se adquiriera el elemento, entendiendo por tal la entrega del mismo, aunque lo más usual y frecuente será, sin duda, que coincidan ambos momentos), la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, teniendo, además, que mantenerse susodicho incremento durante un período adicional de otros veinticuatro meses, añadiendo el legislador que para el cálculo de referida plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos establecidos en la legislación laboral<sup>49</sup>, teniendo en cuenta, eso sí, la jornada contratada en relación a la jornada completa, de acuerdo con el convenio de la empresa.

Veamos el siguiente ejemplo:

Tomemos 1995 como período impositivo en el que los bienes del inmovilizado material nuevos entran en funcionamiento en una empresa de reducida dimensión, produciéndose en este año las circunstancias siguientes respecto al número de trabajadores de la misma:

- 1 de enero de 1995: la empresa contaba con veinte trabajadores.
- 1 de junio de 1995: se contratan cuatro trabajadores.
- 1 de julio de 1995: concluyen dos contratos.
- 1 de noviembre de 1995: se contratan dos nuevos trabajadores.

En base a estos datos, la plantilla media de dicho año será la siguiente:

$$\frac{(20 \times 5) + (24 \times 1) + (22 \times 4) + (24 \times 2)}{12} = 21,67$$

En los dos años siguientes, 1996 y 1997, la situación en relación al número de trabajadores de la empresa ha sido:

- 1 de enero de 1996: cuenta con veinticuatro trabajadores.

---

<sup>49</sup> Es, pues, indiferente e irrelevante la concreta modalidad contractual adoptada: contratos indefinidos, temporales, en práctica, etc., modalidades éstas sobre las que ha incidido notablemente el reciente Real Decreto-Ley 8/1997, de 16 de mayo, de medidas urgentes para la mejora del mercado de trabajo y el fomento de la contratación indefinida.

- 1 de abril de 1996: se contrata a dos trabajadores, siendo el contrato a media jornada.
- 1 de septiembre de 1996: se contrata a seis trabajadores.
- 1 de noviembre de 1996: se jubila un trabajador.
- 1 de junio de 1997: se contratan seis nuevos trabajadores, también a media jornada.
- 1 de octubre de 1997: concluyen dos contratos.

Según los datos reseñados, y teniendo presente que los contratos formalizados el 1 de abril de 1996 y el 1 de junio de 1997 deben referirse a la duración de la jornada completa, por lo que en el primer caso los dos trabajadores a media jornada se computarán como uno a jornada completa, mientras que en el segundo supuesto los seis trabajadores se computarán como tres, la plantilla media de estos dos años será:

$$\frac{(24 \times 3) + (25 \times 5) + (31 \times 2) + (30 \times 7) + (33 \times 4) + (31 \times 3)}{24} = 28,92$$

En consecuencia, el incremento de plantilla que se ha producido es de 7,25 (28,92 – 21,67). Susodicho incremento tiene que mantenerse para poder disfrutar del beneficio fiscal durante el período adicional de otros veinticuatro meses, esto es, durante los años 1998 y 1999.

En otro caso, es decir, si tal incremento de plantilla de 7,25 no se conservase durante los dos últimos años referidos, así como obviamente en el supuesto de que no hubiera existido tal incremento, tendrá que aplicarse lo dispuesto en el art. 123.6 de la Ley del IS, al que seguidamente aludiré; teniéndose que proceder, en consecuencia, a efectuar las pertinentes regularizaciones.

Este régimen debiera complementarse con la cautela consistente en señalar que si el incremento de plantilla no se puede conservar por motivos ajenos al empresario, por causas a él no imputables, como pueden ser, v. gr., el fallecimiento de algún trabajador, un despido disciplinario, una baja voluntaria, etc., se tendría que conceder al mismo un margen flexible de tiempo para reemplazar a dicho trabajador buscándole un sustituto, tal y como acertadamente apuntó en su momento Serra Mallol<sup>50</sup>, ya que en caso contrario muchos empresarios podrían perder las ventajas fiscales por circunstancias involuntarias y por ellos no deseadas, como acertadamente ha escrito Pascual Pedreño<sup>51</sup>.

Ha de indicarse, no obstante, que si la o las situaciones descritas se produjesen, y hubiese que proceder, pues, a efectuar la pertinente regularización en los términos legalmente prescritos, la inversión acogida de modo indebido a la libertad de amortización, puede, sin embargo, gozar del incentivo fiscal establecido por el

<sup>50</sup> «La libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo: examen crítico de su regulación», ob. cit., págs. 64 y 65.

<sup>51</sup> *Impuesto sobre Sociedades y contabilidad*, ob. cit., pág. 368.

art. 125 de la Ley 43/1995, que, como luego analizaré más detenidamente, posibilita que los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones fijadas por el art. 122 de la Ley del IS, ya tratadas con anterioridad, puedan amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas<sup>52</sup>.

Debe tenerse presente, por último, lo establecido, por una parte, en el art. 3º del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, que establece que los trabajadores contratados que den derecho a la deducción en la cuota por creación de empleo en él regulada no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, en el Real Decreto-Ley 2/1995, de 17 de febrero y en el art. 123 de la Ley 43/1995, del IS; y, por otra, lo dispuesto en el nuevo art. 36 bis («Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos») de la Ley 43/1995 –con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1997–, añadido por el art. 8 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, que indica –tras señalar que es deducible de la cuota íntegra la cantidad de 800.000 pesetas por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de Minusválidos<sup>53</sup>, por tiempo indefinido, experimentado durante el primer período impositivo iniciado en 1997, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos del ejercicio inmediatamente anterior con dicho tipo de contrato, y que para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarán, exclusivamente, los trabajadores minusválidos/año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa, en los términos que dispone la legislación laboral–, que los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en dicho precepto tampoco se computarán a efectos de la libertad de amortización

---

<sup>52</sup> Véanse en este sentido Martín Degano, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, AA.VV., ob. cit., pág. 341; Malvarez Pascual, *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales*, ob. cit., pág. 191, y López-Santacruz Montes, «Empresas de reducida dimensión», *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, AA.VV., Ciss, Valencia, 1996, pág. 925.

<sup>53</sup> De acuerdo con la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto-Ley 9/1997, de 16 de mayo, por el que se regulan incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y la estabilidad en el empleo, los incentivos a la contratación indefinida de trabajadores minusválidos seguirán rigiéndose por lo dispuesto en el Real Decreto 1451/1983, de 11 de mayo, por el que, en cumplimiento de lo previsto en la Ley 13/1982, de 7 de abril, se regula el empleo selectivo y las medidas de fomento del empleo de trabajadores minusválidos, así como por lo establecido para estos trabajadores en el apartado tres de la Disposición Adicional Sexta, Ley 10/1994, de 19 de mayo, sobre medidas urgentes de fomento de la ocupación; en el apartado tres del artículo 44 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, y en la Disposición Adicional Quinta del Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas fiscales, administrativas y del orden social.

con creación de empleo regulada en el Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, en el Real Decreto-Ley 2/1995, de 17 de febrero y en el art. 123 de la Ley 43/1995, del I.S.

### **3.1.2. Límite cuantitativo de la inversión**

La cuantía de la inversión que puede beneficiarse del régimen de libertad de amortización es la resultante de multiplicar la cifra de 15.000.000 de pesetas por el incremento de plantilla determinado en la forma antes señalada, lo que supone que, en el ejemplo anterior, citada cuantía sería el resultado de multiplicar mencionados 15.000.000 de pesetas por 7,25, sin que esta última cifra se redondee por defecto o por exceso, lo que da lugar a un límite de 108.750.000 de pesetas de inversión efectuada en 1996 que puede ser objeto de libre amortización.

De esta suerte citados 108.750.000 de pesetas se configuran como límite máximo, de modo que si, por ejemplo, la empresa hubiese efectuado una inversión de 120.000.000 de pesetas, la diferencia, esto es, 11.250.000 de pesetas, no pueden ser libremente amortizables.

### **3.1.3. Regularizaciones**

Según el art. 123.6 de la Ley del IS, en el supuesto de que se incumpliesen las obligaciones de incrementar o de mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los correspondientes intereses de demora, ingreso que se efectuará de forma conjunta con la declaración-autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se hubiese incumplido una u otra obligación (no aumentar la plantilla, o no conservar el incremento de la misma).

Ello supone, a efectos prácticos, que la entidad, si quiere acogerse en su integridad a la libertad de amortización en un determinado período impositivo, en aquel en que los elementos del inmovilizado entren en funcionamiento, asume frente a la Hacienda Pública el compromiso de incrementar y mantener su plantilla de trabajadores en el importe, al menos, que resulte de dividir la inversión realizada al efecto entre quince millones de pesetas.

El mandato recogido en este precepto es de compleja aplicación, por lo que parece oportuno ilustrarlo con un ejemplo clarificador.

Supongamos una empresa de reducidas dimensiones que en enero de 1996 invierte la cantidad de 60.000.000, entrando en funcionamiento los bienes adquiridos en ese mismo ejercicio, en el cual pretende amortizar libremente la totalidad del importe mencionado. El coeficiente máximo de amortización según tablas para dichos elementos es del 10%. El promedio de plantilla en 1995 es de 8 trabajadores, el del período 1996-97 es de 11 trabajadores, y el del período 1998-99 es de 10 trabajadores.

En 1996 referida empresa, entendiendo asumible por ella el compromiso de cumplir con los requisitos legalmente exigidos para incrementar y conservar la plantilla, para lo cual se requeriría un incremento de la misma del período 1996-97 respecto a 1995 de 4, consecuencia de que el promedio de trabajadores de 1996-97 fuese de 12 trabajadores, y que tal incremento se conservase al final de 1999, decide amortizar libremente en 1996 la total inversión realizada, por lo que, en consecuencia, la amortización fiscal de este año sería:  $15.000.000 \times 4 = 60.000.000$  pts.

La amortización contable sería:  $60.000.000 \times 0,10 = 6.000.000$  pts.

Tendría que efectuar esta empresa, en este ejercicio, un ajuste fiscal negativo de 54.000.000 pts. ( $60.000.000 - 6.000.000$ ), y sabe, al propio tiempo, que si todo sucede según sus previsiones, desde el ejercicio 1997 hasta el 2005 tendrá que realizar un ajuste positivo, en cada uno de dichos períodos por una cuantía de 6.000.000 pts.

Esto es fruto de que esta empresa, como todas, tiene que aplicar de manera obligatoria las normas contables contenidas en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad, por lo que, en definitiva, como gasto contable en concepto de amortización de los activos fijos materiales, debe figurar la depreciación de los mismos dimanante de su utilización en la actividad productiva de la empresa y atendiendo a la vida útil de los bienes, no pudiendo registrarse como gasto contable el exceso de amortización derivado de la aplicación del art. 123 de la Ley 43/1995 sobre la amortización resultante de lo dispuesto en la normativa contable.

Pese a ello, esa no contabilización del exceso de amortización fiscal sobre la contable sí puede ser deducido a la hora de la determinación de la base imponible, ya que el art. 19.3 de la Ley del IS, tras indicar que no son fiscalmente deducibles los gastos que no se hubiesen imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así viniese establecido en un precepto legal o reglamentario, señala expresamente que constituye una excepción al respecto lo previsto en relación con los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente, lo que implica, por consiguiente, que los elementos del inmovilizado se puedan amortizar fiscalmente en un plazo de tiempo inferior al que contablemente lo sean, desprendiéndose de aquí que a partir del ejercicio en que se haya producido la completa amortización fiscal, que será normalmente una fecha anterior a la total amortización contable, esta última no podrá ya ser objeto de deducción fiscal, debiéndose proceder por tanto a efectuar el correspondiente ajuste extracontable de índole positiva.

En el ejercicio de 1997, a la finalización del mismo, se sabe ya que el incremento real de plantilla en el bienio 1996-97, en relación con la existente en 1995, ha sido de tan sólo 3 trabajadores, frente a los 4 que la empresa había estimado.

Procederá, pues, realizar la subsiguiente regularización en los términos especificados por el art. 123.6 de la Ley 43/1995, que se calculará del siguiente modo:

Amortización máxima que fiscalmente es factible, en base a la libertad de amortización:  $(11 - 8) \times 15.000.000 = 45.000.000$  pts.

La diferencia entre la inversión efectuada (60.000.000 pts) y la acogida a la libre amortización (45.000.000 pts) puede disfrutar de la amortización acelerada establecida en el art. 125 de la Ley del IS, de donde resulta:  $(60.000.000 - 45.000.000) \times 0,10 \times 1,5 = 2.250.000$  pts.

Amortización fiscal máxima a fines del ejercicio de 1996:  $45.000.000 + 2.250.000 = 47.250.000$  pts.

La cuota del IS correspondiente a 1997 deberá, pues, incrementarse en: Tipo de gravamen aplicable  $\times (60.000.000 - 47.250.000)$ .

En la base imponible de 1997 tiene que hacerse, además, un ajuste positivo de 6.000.000 pts. para compensar la amortización contable practicada, que habrá sido como en 1996 de 6.000.000 pts.  $(60.000.000 \times 0,10)$ , y otro ajuste, en este caso de signo negativo, por importe de 2.250.000 pts. consecuencia de la amortización fiscal acelerada.

Los intereses de demora a computar se calcularán del modo siguiente:

Amortización fiscal practicada en 1996: 60.000.000 pts.

Amortización fiscal máxima correspondiente a 1996: 47.250.000 pts.

Interés de demora sobre la diferencia: Tipo de gravamen aplicable  $\times \times 12.750.000 \times$  interés de demora correspondiente a 1997.

En el ejercicio de **1998**, la amortización fiscal es:  $(60.000.000 - 45.000.000) \times \times 0,10 \times 1,5 = 2.250.000$  pts.

La amortización contable sigue siendo, lógicamente, de 6.000.000 pts., y en la base imponible debe, pues, efectuarse un ajuste positivo de 6.000.000 pts. y otro ajuste negativo de 2.250.000 pts.

A finales del ejercicio de **1999** se observa que el promedio de plantilla de 1998-99 ha sido de 10 trabajadores, que confrontado con el de 1996-97, arroja el dato de que no ha existido consolidación del incremento de la plantilla de los trabajadores, lo que obliga a realizar la siguiente nueva regularización:

Cantidad máxima que podría disfrutar del beneficio de la libertad de amortización:  $(10 - 8) \times 15.000.000 = 30.000.000$  pts.

La diferencia entre la cantidad invertida para adquirir los elementos del inmovilizado, 60.000.000 pts, y la cifra que puede acogerse a la libertad de amortización, 30.000.000 pts, esto es, los otros 30.000.000 pts. pueden disfrutar de la amortización acelerada recogida en el art. 125 de la Ley 43/1995, con lo que, en suma, la amortización fiscal máxima que a finales de 1998 se puede practicar es:  $30.000.000 + (30.000.000 \times 0,10 \times 1,5 \times 3) = 43.500.000$  pts.

La amortización efectuada hasta este ejercicio ha sido la de:

$45.000.000 \times [(60.000.000 - 45.000.000) \times 0,10 \times 1,5 \times 3] = 51.750.000$  pts.

El ajuste a efectuar en la declaración-autoliquidación de 1999, por esta regularización, será: Tipo de gravamen aplicable  $\times$  (51.750.000 – 43.500.000).

En la base imponible habrá que proceder, como siempre, a realizar el ajuste positivo de 6.000.000 pts. que compense la amortización contable practicada y, al propio tiempo, se tendrá que efectuar un ajuste negativo por una cuantía de 4.500.000 pts (30.000.000  $\times$  0,10  $\times$  1,5).

Los intereses de demora que habría que ingresar, correspondientes a esta nueva regularización, serían los siguientes:

**1996:**

Amortización practicada, una vez llevada a cabo la regularización de 1997: 47.250.000 pts.

Amortización correcta: 34.500.000 pts, cantidad que se obtiene de la operación siguiente: 30.000.000 + (30.000.000  $\times$  0,10  $\times$  1,5)

Interés de demora: Tipo de gravamen aplicable  $\times$  (47.250.000 – 34.500.000)  $\times$   $\times$  interés de demora correspondiente a 1997.

**1997:**

Amortización practicada: 47.250.000 + 2.250.000 = 49.500.000 pts.

Amortización correcta: 39.000.000 pts, cantidad que se obtiene de la operación siguiente: 30.000.000 + (30.000.000  $\times$  0,10  $\times$  1,5  $\times$  2)

Interés de demora: Tipo de gravamen aplicable  $\times$  (49.500.000 – 39.000.000)  $\times$   $\times$  interés de demora correspondiente a 1998.

**1998:**

Amortización practicada: 49.500.000 + 2.250.000 = 51.750.000 pts.

Amortización correcta: 43.500.000 pts, cantidad que se obtiene de la operación siguiente: 30.000.000 + (30.000.000  $\times$  0,10  $\times$  1,5  $\times$  3)

Interés de demora: Tipo de gravamen aplicable  $\times$  (51.750.000 – 43.500.000)  $\times$   $\times$  interés de demora correspondiente a 1999.

### 3.1.4. Incompatibilidades

La libertad de amortización resulta incompatible con los siguientes incentivos de naturaleza fiscal:

- a) Con la bonificación del 99 por 100 de la cuota íntegra establecida por actividades exportadoras en el art. 32.1 de la Ley del IS (producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquéllos, y de cualquier otra manifestación editorial de carácter didáctico), respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de la misma.

- b) Con la reinversión de beneficios extraordinarios<sup>54</sup> y con la exención por reinversión, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión, añadiendo la Ley 43/1995, como incompatibilidad relativa, que en el supuesto de transmisión de elementos que hubiesen gozado de libertad de amortización, sólo puede acogerse a la exención por reinversión la renta obtenida por diferencia entre el valor de la transmisión y su valor contable una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria, de acuerdo con las disposiciones establecidas al respecto en el art. 15.11 de la Ley del IS, que ya han sido objeto de análisis en otros pasajes de esta obra.

Como ha indicado Malvarez Pascual<sup>55</sup>, esta norma es importante a los fines de evitar la elusión del IS, ya que si la misma no se hubiese introducido, y a la vista de que para poder aplicar la libertad de amortización no se exige que los elementos permanezcan un determinado período de tiempo en el patrimonio empresarial<sup>56</sup>, las empresas podrían amortizar los bienes adquiridos en un único período impositivo y transmitirlos seguidamente con exención de las rentas generadas en la enajenación de los mismos.

### 3.2. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor

De acuerdo con el art. 124 de la Ley 43/1995 se permite para las empresas de reducida dimensión la libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material nuevo que hayan sido puestos a disposición de las mismas en el período impositivo que se cumplan las condiciones del art. 122 de esta Ley, ya tratadas anteriormente, cuyo valor unitario no exceda de 100.000 pts. y hasta un límite máximo de 2.000.000 pts. referido al período impositivo, constituyendo esta una novedosa medida, que no tiene antecedentes en la anterior regulación del IS.

La utilización de la expresión valor unitario—el cual se determinará conforme a lo establecido en las normas de valoración 2ª y 3ª del Plan General de Contabilidad, así como en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material (B.O.E. de 18 de enero de 1992), y que será, como regla

<sup>54</sup> En ello existe una notoria diferencia respecto a lo establecido en el artículo 11.2 de la Ley del I.S., que establece la libertad de amortización para una serie de elementos y de gastos, no siendo, sin embargo, incompatible la misma, a diferencia de lo que se dispone para las empresas de reducida dimensión, con la reinversión de beneficios extraordinarios en los términos recogidos en el artículo 21 de la Ley 43/1995; que establece un diferimiento de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado a condición de que el importe obtenido se reinvierta cumpliéndose los requisitos fijados en este precepto.

<sup>55</sup> La nueva regulación del *Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales*, ob. cit., pág. 191.

<sup>56</sup> Al contrario de lo que sí sucede respecto a las deducciones en la cuota para incentivar la realización de determinadas actividades, para las que el artículo 37.3 de la Ley del I.S. exige que los elementos patrimoniales afectos a las mismas permanezcan en funcionamiento durante cinco años o durante su vida útil si la misma fuese inferior.



general, el importe facturado por el vendedor más todos los gastos adicionales a la compra que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento—determina que no se puedan acoger a este beneficio fiscal elementos cuyo precio de adquisición supere la de cifra de 100.000 pts., y ello ni aun siquiera respecto a las primeras 100.000 pts. del valor total<sup>57</sup>, añadiendo López-Santacruz Montes<sup>58</sup> que asimismo tampoco existe posibilidad de amortizar libremente cuando un elemento sea susceptible de ser separado en varios componentes, aun cuando ello sea en detrimento de su autónomo funcionamiento, ya que tales componentes están íntimamente ligados entre sí, cuyos precios de adquisición individuales fuesen inferiores a mencionada cifra, no sirviendo tampoco de subterfugio para conseguir el objetivo el fragmentar en diversas facturas de cuantía menor a las referidas 100.000 pts. el precio de adquisición de un determinado elemento que, en si considerado, tiene un precio mayor.

Al contrario que sucede con la libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo, no establece la Ley 43/1995 con respecto a la libertad de amortización para bienes de escaso valor incompatibilidad con incentivo fiscal de índole alguna.

### 3.3. Amortización acelerada

El art. 125 de la Ley 43/1995 establece, con carácter de permanencia y limitado sólo a las empresas de reducida dimensión, el beneficio fiscal que coyunturalmente —para las inversiones realizadas entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994— y de forma generalizada para todo tipo de empresas, se estableció en el art. 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, consistiendo mencionado beneficio en que los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo que se cumplan las condiciones del art. 122 de la Ley del IS, pueden amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, añadiendo el citado art. 125 que este régimen es igualmente aplicable a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo siempre que su puesta a disposición tenga lugar dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del mismo —frente a los dos años que estableció a estos mismos efectos el Real Decreto-Ley 3/1993<sup>59</sup>—, así como a los elementos del inmovilizado material

---

<sup>57</sup> Véase a este respecto Checa Gonzalez y Pascual Pedreño, *Impuesto sobre Sociedades*, Vol. I, ob. cit., pág. 411.

<sup>58</sup> «Empresas de reducida dimensión», ob. cit., pág. 933.

<sup>59</sup> Como ha escrito Malvarez Pascual, *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales*, ob. cit., pág. 193, el requisito temporal para la puesta a disposición de los bienes únicamente tiene sentido si en ejercicios posteriores la empresa supera el límite respecto del volumen de negocios preciso para disfrutar del régimen especial, ya que, en otro caso, la misma podrá acogerse a mencionado sistema de amortización independientemente de que la puesta a disposición no se hubiere producido antes de los doce meses aludidos.

construidos por la propia empresa, siempre que se respeten los plazos que se acaban de poner de manifiesto.

Este beneficio fiscal, que incentiva la adquisición de activos de elevada vida útil<sup>60</sup>, es plenamente compatible con cualquier otro beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los mismos elementos patrimoniales, tal y como señala el art. 125.4 de la Ley del IS.

Ya se ha indicado precedentemente a este respecto que la inversión indebidamente acogida, por incumplimiento de las condiciones para ello establecidas, a la libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo puede disfrutar del incentivo fiscal establecido por este art. 125 de la Ley 43/1995.

Aparte de ello, debe tenerse presente igualmente que la Disposición Final Novena, apartado 2, de la Ley del IS, habilita a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para que esta establezca los incentivos fiscales oportunos en relación al IS, cuando ello fuere conveniente para la ejecución de la política económica, señalando que, en particular, la inversión se estimulará mediante deducciones en la cuota íntegra fundamentadas en la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, estímulo éste –ya establecido para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996, en virtud de la Disposición Adicional Duodécima de la Ley 43/1995– que, por lo ya dicho, será perfectamente compatible con la amortización acelerada.

La compatibilidad también es igualmente posible en relación con: a) la bonificación por actividades exportadoras recogida en el art. 32 de la Ley del IS; b) la deducción por la realización de actividades de I+D, a las que se refiere el art. 33 de la Ley del IS, que permite una deducción de la cuota íntegra del 20% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto, si bien hay que tener presente que las inversiones efectuadas en estos elementos disfrutaban ya de libertad de amortización en base a lo preceptuado en el n.º 2 del art. 11 de esta norma; c) la deducción del 25% de la cuota íntegra por actividades de exportación, establecida por el art. 34 de la Ley 43/1995; d) la deducción en cuota íntegra del 10% por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros, a que se refiere el art. 35 de la Ley del IS; e) la deducción por gastos de formación profesional fijada en el art. 36 de la Ley 43/1995 y f) la exención por reinversión.

La deducción del exceso de la cantidad amortizable en relación a la depreciación efectivamente habida, no está condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias, mandato éste, recogido en el número 5 del art.

---

<sup>60</sup> Así se pone de manifiesto en la obra *Estudio para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades*, coordinada por Costa Climent, y del que fueron ponentes el mismo autor que se acaba de mencionar junto a Sanfrutos Gambín y Velasco Plaza, «Fundación para el análisis y los estudios sociales», *Papeles de la Fundación*, n.º 24, Madrid, 1995, pág. 152.

125 de la Ley 43/1995, que excepciona lo establecido en el art. 19.3 de la misma Ley, y que es necesario habida cuenta de la derogación de la Disposición Final Séptima del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad, que constituía la norma habilitante para considerar fiscalmente deducible el gasto por amortización acelerada establecido en el Real Decreto-Ley 3/1993. En aplicación de la norma de valoración 16ª del Plan General de Contabilidad, de contabilización del IS, susodicho exceso tendrá la consideración de diferencia temporal de signo negativo entre la base imponible del impuesto y el resultado contable, lo que dará lugar a la aparición de un impuesto sobre beneficios diferido (cuenta 479 del Plan General de Contabilidad). Tal diferencia revertirá a lo largo de los períodos impositivos en los que, estando amortizado el elemento a efectos fiscales, no lo esté, sin embargo, contablemente.

Este método genera, en definitiva, una anticipación del gasto fiscal en relación con el contable, como se puede comprobar gráficamente en los siguientes ejemplos.

a) Amortización según tablas:

Supongamos un activo fijo material nuevo adquirido en 1.000, que tiene un coeficiente lineal máximo del 15%.

En este supuesto la amortización contable habría que practicarla en siete años, a razón de 150 durante los seis primeros años y de 100 en el último.

Fiscalmente, sin embargo, habida cuenta de que el coeficiente de amortización se eleva hasta el coeficiente del 22,50%, fruto de multiplicar por 1,50 el coeficiente del 15%, la amortización tan sólo abarcaría cinco años, a razón de 225 los primeros cuatro años y de 100 en el quinto.

Al mismo tiempo, habría que proceder, a efectos de determinar la base imponible de la empresa, a realizar los pertinentes ajustes, que serían negativos, por un importe de 75 durante los cuatro primeros años, y positivos en los tres últimos, por un importe de 50, 150 y 100, respectivamente.

b) Amortización degresiva según porcentaje constante:

Partiendo de la misma inversión que en el caso anterior, y en la hipótesis que la entidad desee amortizar la inversión en el menor período de tiempo factible, aplicando lo establecido en el art. 11.b) de la Ley del IS, resultaría lo siguiente:

Coficiente lineal máximo: 15%.

Período de amortización:  $100:15 = 6,67$  años.

Coficiente constante de amortización:  $15 \times 2 = 30\%$ .

De acuerdo con estos datos, las amortizaciones a practicar serían:

<i>Ejercicio</i>	<i>Amort. contable</i>	<i>Amort. acumulada</i>	<i>Valor pendiente amortizar</i>
1996	300	300	700
1997	210	510	490
1998	147	657	343
1999	103	760	240
2000	72	832	168
2001	50	882	118
2002	118	1.000	-

Aplicando lo dispuesto en el art. 125 de la Ley 43/1995, tendríamos lo siguiente:

Coefficiente lineal máximo a efectos fiscales:  $15 \times 1,50 = 22,50\%$ .

Período de amortización fiscal:  $100 : 22,50 = 4,44$  años.

Coefficiente constante de amortización:  $22,50 \times 1,50 = 33,75\%$ .

<i>Ejercicio</i>	<i>Amort. contable</i>	<i>Amort. acumulada</i>	<i>Valor pendiente amortizar</i>
1996	337	337	663
1997	224	561	439
1998	148	709	291
1999	98	807	193
2000	193	1.000	-

En base a los datos precedentes, habría que proceder a realizar los ajustes siguientes para la determinación de la base imponible de cada período:

En 1996, 1997, 1998 y 2000 un ajuste negativo por importe, respectivamente, de 37, 14, 1 y 121.

En 1999, 2001 y 2002 un ajuste positivo por importe de 5, 50 y 118, respectivamente.

c) Amortización degresiva según el método de números dígitos.

Tomando la misma inversión que se viene considerando, y asimismo en la hipótesis que la entidad deseara amortizar la inversión en el menor período de tiempo factible, aplicando lo establecido en el art. 11.c) de la Ley del IS, resultaría:

Período de amortización:  $100 : 15 = 6,67$  años.

Número de dígitos:  $7 + 6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 28$ .

<i>Ejercicio</i>	<i>Dígitos</i>	<i>Amortización contable</i>
1996	7	250
1997	6	214
1998	5	179
1999	4	143
2000	3	107
2001	2	71
2002	1	36

Tras el resultado de aplicar lo establecido en el art. 125 de la Ley del IS, el resultado sería el siguiente:

$15 \times 1,50 = 22,50\%$  (coeficiente de amortización lineal fiscal máximo).

Período de amortización fiscal:  $100 : 22,505 = 4,44$  años.

Número de dígitos:  $5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$ .

<i>Ejercicio</i>	<i>Dígitos</i>	<i>Amortización fiscal</i>
1996	5	333
1997	4	267
1998	3	200
1999	2	133
2000	1	67

Ello obliga a realizar los siguientes ajustes para la determinación de la base imponible del IS:

En 1996, 1997 y 1998 un ajuste negativo de 83, 53 y 21, respectivamente.

En 1999, 2000, 2001 y 2002 un ajuste positivo de 10, 40, 71 y 36, respectivamente.

### 3.4. Dotación por posibles insolvencias de deudores

Aparte de las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, siempre que en el momento del devengo se cumpla alguna de las circunstancias enumeradas en el art. 12.2 de la Ley del IS: que hubiese transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación; que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos, incurso en un procedimiento de quita y espera, o en situaciones análogas; que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes; y que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro, el art. 126 de la Ley 43/1995 indica que en el período impositivo en el que se cumplan las

condiciones marcadas por el art. 122 de la misma norma, esto es, que en el período impositivo inmediato anterior el importe neto de la cifra de negocios haya sido inferior a 250 millones de pesetas, las empresas de reducida dimensión, y únicamente ellas, pueden dotar, además, una provisión global sobre el saldo de deudores no afectados por la provisión directa del mencionado art. 12.2 de la Ley del IS<sup>61</sup>.

Esta provisión sólo puede alcanzar hasta el límite del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo, no incluyéndose entre referidos deudores aquellos sobre los que se hubiere ya dotado la provisión por insolvencias recogida en el reiterado art. 12.2 de la Ley 43/1995, ni tampoco aquellos otros cuyas dotaciones no tengan el carácter de deducibles de acuerdo con lo dispuesto en tal precepto, lo que sucede, a salvo de que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía, con los siguientes: los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público; los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca; los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derechos de retención –con excepción de los supuestos de pérdida o envilecimiento de la garantía–; los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución; los que hubiesen sido objeto de renovación o prórroga expresa; y los adeudados por entidades vinculadas.

Se ha venido así a retomar exclusivamente para las empresas de reducida dimensión un régimen ya existente para la generalidad de las sociedades<sup>62</sup> en el derogado Reglamento del IS, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, cuyo art. 86.2 señalaba que, alternativamente<sup>63</sup>, las sociedades podían realizar sus dotaciones a la provisión por insolvencia mediante una dotación global del 0,50 por 100 sobre los saldos pendientes de cobro al cierre del ejercicio o período impositivo de las cuentas representativas de créditos y derechos, excluidas

---

<sup>61</sup> Véase sobre esta cuestión Martín Alba, «Gastos fiscales en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades», *Revista de contabilidad y tributación*, C.E.F., n.º 165, 1996, p. 51 y ss.

<sup>62</sup> A salvo de las empresas que desarrollasen actividades de producción y distribución de energía eléctrica; servicios telefónicos; y de suministro de agua, gas y productos monopolizados.

<sup>63</sup> La utilización de esta palabra, «alternativamente», originó que se entendiese, con carácter habitual, que lo que quiso expresar el artículo 82.6 del Reglamento del I.S. de 1982 fue que el sistema en él establecido no era simultaneable con el de dotación individualizada, de tal forma que o bien se aplicaba uno o bien se seguía el otro.

Ello no obstante, determinados autores afirmaron que ambos sistemas eran perfectamente compatibles. Y así, por ejemplo, Amerigo Cruz, *Curso práctico de contabilidad*, AA.VV., Tomo I, Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 1991, pág. 42, escribió que la opción reglamentaria se refería a cada cliente o deudor, de forma que para los diferentes clientes la empresa podía utilizar distintos métodos, por lo que para aquellos que fuese factible hacer un seguimiento de su situación económica se emplearía la estimación individualizada, en tanto que para aquellos otros en que lo anterior no fuese posible se haría la provisión de manera global, idea ésta ya precedentemente mantenida por Balboa la Chica, «Las provisiones para insolvencias en operaciones de tráfico: aspectos jurídicos y contables», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 204, 1989, pág. 1524, y que es, asimismo, la sustentada también por Pascual Pedreño, *Impuesto sobre Sociedades y contabilidad*, ob. cit., pág. 299.

las operaciones a que se refería su aptdo. 3<sup>64</sup>, y los saldos de depósitos y cuentas bancarias y de dinero efectivo, no teniendo la consideración de créditos y derechos los valores mobiliarios<sup>65</sup>.

El saldo de la provisión global a dotar en base a lo preceptuado por el art. 126 de la Ley del IS no puede exceder, como ya se indicó, del 1 por 100 de los saldos pendientes de cobro a la finalización del período impositivo, queriéndose indicar con el establecimiento de este límite, que las provisiones dotadas por este concepto en diferentes ejercicios no son acumulativas, sino que el saldo de las dotaciones de ejercicios anteriores junto a la dotación del ejercicio no pueden superar mencionado tope del 1 por 100 de los deudores a la conclusión del ejercicio<sup>66</sup>, de manera que si, v. gr., al finalizar el ejercicio de 1996 los deudores representan una cuantía de 2.000, la dotación máxima que se podrá realizar es de 20. Si efectuada ésta, resultase que en 1997 la cuantía se elevase a 2.500, la dotación máxima que se podría efectuar en el mismo no será de 25, sino de tan sólo 5, puesto que 20 ya estaban dotadas a comienzos de 1997. En otro caso se superaría el referido límite del 1 por 100.

Señala, por último, el aptdo. 4 del art. 126 de la Ley del IS, regulando el tránsito del sistema global de provisiones establecido para las empresas de reducida dimensión al individual recogido, con carácter general, en el art. 12 de la misma Ley, que las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, realizadas en los períodos impositivos en los que la empresa hubiese alcanzado un volumen de operaciones que excediese de 250 millones de pesetas, no son deducibles hasta el importe del saldo de la provisión efectuada de acuerdo con el sistema global, por lo que, en suma, las dotaciones por insolvencia de créditos individuales que se vayan realizando únicamente serán deducibles en la medida en que superen tal saldo, no en otro caso.

Así, por ejemplo, una empresa que en el ejercicio 1996, en el cual pierde la consideración de empresa de reducida dimensión, tenía dotada, al inicio, una provisión global por importe de 60, y que realiza, en dicho ejercicio, una dotación

---

<sup>64</sup> Que indicaba que en ningún caso tenían la consideración de saldos de dudoso cobro los adeudados por Entes públicos; los que correspondiesen a operaciones avaladas por dichos Entes; los garantizados por hipoteca, prenda, pacto de reserva de domicilio o garantías reales equivalentes, en cuanto a la parte garantizada, salvo en los casos de pérdida o envejecimiento de la garantía, así como los que hubiesen sido objeto de renovación o prórroga, y los adeudados por personas o entidades vinculadas, a salvo de los supuestos de insolvencia judicialmente declarada y en la parte que efectivamente afectase a la insolvencia.

<sup>65</sup> Según la Disposición Transitoria Decimocuarta de la Ley 43/1995, los sujetos pasivos que a la entrada en vigor de dicha Ley tuviesen constituido un fondo para provisión de insolvencias mediante este sistema, aplicarán su saldo a la cobertura de los créditos de dudoso cobro existentes en tal fecha y el exceso, en su caso, a los que se vayan produciendo posteriormente hasta su total extinción, no siendo deducibles, entre tanto, las dotaciones que se efectúen para la cobertura de los referidos créditos.

<sup>66</sup> Véanse en este sentido López-Santacruz Montes, «Empresas de reducida dimensión», ob. cit., pág. 947, y Checa González y Pascual Pedreño, *Impuesto sobre Sociedades*, Vol. I, ob. cit., pág. 413.

individual para insolvencia en una cuantía de 25, sabe que esta última dotación no podrá ser objeto de deducción, por no exceder del montante de la dotación global, de la que resta aún por aplicar la cantidad de 35, cifra ésta que constituiría la dotación global del inicio de 1997. Si en este ejercicio la dotación individual fuese de 20, estas 20 seguirían sin poder deducirse, por no haberse superado todavía el exceso, que ahora sería ya de 15, cuantía ésta que sería la dotación global pendiente de aplicación con la que se comenzaría 1998. Si en este período se dotase una provisión individual de 25, 15 continuarían siendo no deducibles, pero el resto, 10, si lo serían ya<sup>67</sup>, por haberse superado el tope marcado por la Ley a los fines de la indeducibilidad.

### 3.5. Exención por reinversión

#### 3.5.1. Alcance y contenido

Suprimido con carácter general el mecanismo de la exención por reinversión que se estableció en el art. 15.8 de la Ley del IS de 1978<sup>68</sup>, desarrollado por los arts. 146 a 155 del Reglamento del IS de 1982 –sistema aún aplicable, sin embargo, de forma transitoria, de acuerdo con lo establecido en la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 43/1995<sup>69</sup>–, hay que destacar que el mismo sigue, no obstante, conservando su vigencia, si bien con obvias diferencias respecto al antes existente, y ya derogado, toda vez que el art. 127 de la vigente Ley del IS lo ha hecho

<sup>67</sup> Obviamente, siempre que las mismas estuviesen debidamente contabilizadas, ya que el artículo 126 de la Ley del I.S. no establece excepción alguna a la exigencia de anotación contable de estas provisiones, por lo que, en consecuencia, rige aquí sin más lo establecido al respecto por el artículo 19.3 de la Ley 43/1995.

<sup>68</sup> El cual, a juicio de los redactores del *Informe sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., pág. 847, adolecía de los siguientes graves defectos:

- Contrariaba al principio de neutralidad, por implicar un mejor tratamiento para los incrementos de patrimonio en relación a los rendimientos de actividades empresariales.
- Las transmisiones entre entidades vinculadas permitían el resultado práctico de una revalorización gratuita de activos, aun cuando se hubieren efectuado por el precio de mercado, con lo que los grupos de sociedades disponían de un mecanismo sencillo y eficaz para amortizar un buen número de activos a precio de mercado, siendo así que tanto fiscal como contablemente la base de amortización tenía que ser el valor histórico de adquisición, y
- Era inequitativo, ya que estaban excluidos de este sistema los activos cedidos a terceros para su uso así como los elementos pertenecientes al inmovilizado inmaterial, aun cuando se hallasen afectos a las actividades empresariales.

<sup>69</sup> En ella se señala que los incrementos de patrimonio imputados en períodos impositivos regulados por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del I.S., acogidos a la exención por reinversión prevista en el artículo 15.8 de la misma, se regularán por lo en él establecido, aun cuando la reinversión se produzca con posterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley.

En este supuesto, pues, y como bien ha escrito Muñoz Baños, «Las disposiciones transitorias de la Ley 43/1995», *Impuestos*, n.º 17, 1996, pág. 98, las plusvalías quedan exentas de tributación, no existiendo, en consecuencia, diferimiento de gravamen, siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en un plazo superior a dos años (o a cuatro si se invierte durante los dos primeros años un 25% del total del incremento) y dicha reinversión se mantiene durante un período de dos años si estamos en presencia de bienes muebles o de diez si lo estamos ante bienes inmuebles.



perdurar en el seno de las medidas aplicables a las empresas de reducida dimensión, disponiendo al efecto este último precepto que en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones fijadas por el art. 122 de la misma Ley, es decir, siempre que en el período impositivo inmediatamente precedente el importe de la cifra de negocios de tales empresas hubiere sido inferior a 250 millones de pesetas, no se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria en los términos dispuestos por el art. 15.11 de la Ley del IS, en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, siempre que el importe de tales rentas no supere la cifra de 50 millones de pesetas y se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos igualmente a explotaciones económicas, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, añadiendo el legislador que en el supuesto de no llevarse a cabo la reinversión en mencionado plazo la parte de cuota íntegra correspondiente a las rentas obtenidas, aparte de los pertinentes intereses de demora, se ingresará de manera conjunta con la autoliquidación correspondiente del período impositivo en que hubiese vencido el plazo indicado.

Varias puntualizaciones cabe hacer respecto al contenido y alcance de lo que se acaba de exponer. Las paso a reseñar.

### 3.5.2. Clases de transmisiones idóneas para poder acogerse a esta medida

Las transmisiones aptas para generar la exención por reinversión son únicamente las onerosas, no así las lucrativas, aunque en éstas también se pueda haber generado una renta en la entidad que transmite por diferencia entre el superior valor de mercado y el valor contable de los elementos transmitidos.

Ello supone que el legislador ha cortado de raíz con la interpretación realizada en su momento por el art. 151 de Reglamento del IS de 1982, que extendió también la exención por reinversión a las transmisiones realizadas a título lucrativo<sup>70</sup>, extensión ésta que fue criticada con acierto por la generalidad de la doctrina<sup>71</sup>, pudiendo traerse aquí a colación en este sentido la opinión de Colmenar

---

La exención por reinversión era incompatible con la deducción por inversiones en elementos de activo fijo, razón por la que si el sujeto pasivo hubiese ejercido la opción de no acogerse a la exención por reinversión, pero sí acogerse a la deducción por inversiones, ésta última se mantendrá igualmente a partir de 1 de enero de 1996, fecha de entrada en vigor de la Ley 43/1995, en los mismos términos establecidos en la derogada Ley 61/1978, del I.S.

<sup>70</sup> Disponía este precepto que si la transmisión era a título lucrativo el sujeto pasivo podía acogerse a la exención del incremento patrimonial siempre que invirtiese en la adquisición de elementos materiales de activo fijo, en las condiciones y plazos señalados en otros preceptos reglamentarios, un importe de igual cuantía que la valoración señalada al bien transmitido a efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

<sup>71</sup> Con algunas excepciones, como, por ejemplo, Ballesteros Soler y Magraner Moreno, «La exención por reinversión en el Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, 1992, Tomo I, pág. 319, quienes admitieron que también las transmisiones lucrativas eran aptas e idóneas para este finalidad.

Valdés<sup>72</sup>, quien afirmó en relación a esta situación que aunque la Ley del IS de 1978 no lo señalaba de forma expresa, el vínculo que la noción de reinversión establecía entre la enajenación y la reinversión misma imponía el carácter «oneroso» de la transmisión de la que dimanaban las plusvalías exentas por reinversión, añadiendo este autor que el art. 151 del Reglamento del IS de 1982 supuso no la consagración de una mera excepción, sino que respondió a una más profunda modificación del criterio legal que alcanzó al concepto mismo de reinversión, en cuanto que desvinculó transmisión y reinversión, por lo que para que la reinversión se entendiese producida ya pasó a ser innecesario aplicar el producto de la enajenación en ciertos bienes o derechos, puesto que era bastante con «invertir» en la adquisición de los mismos un importe equivalente al valor de los bienes enajenados, determinándose tal valor conforme al precio en venta, importe de la aportación realizada, indemnización recibida, valor de mercado de los bienes o derechos recibidos a cambio, o el señalado a los elementos transmitidos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>73</sup>.

### 3.5.3. Elementos aptos para el disfrute de la exención por reinversión

La transmisión –así como, por ende, la subsiguiente adquisición– debe ser de elementos del inmovilizado material, quedando, pues, extramuros de esta exención las rentas obtenidas en la enajenación de activos tanto inmateriales como financieros.

En definitiva, sólo, pero todos, los elementos integrantes del inmovilizado material de las empresas de reducidas dimensiones, siempre que los mismos cumplan el requisito de la afectación a las explotaciones económicas, a la que seguidamente aludiré, son aptos para dar origen a la exención por reinversión, sin que en la Ley 43/1995 se contenga excepción ni limitación alguna al respecto, lo cual, por otra parte, era exactamente lo mismo que ocurría bajo la vigencia del art. 15.8 de la Ley del IS de 1978, pese a que López-Santacruz Montes<sup>74</sup> opine lo contrario, al afirmar en este sentido que esta última Ley excluía de la exención por reinversión las rentas generadas en la transmisión de terrenos, lo cual no era, en absoluto, cierto, como incluso se podía comprobar de la lectura del restrictivo art. 147.1.A) del Reglamento del IS de 1982, en donde expresamente se incluían los terrenos sobre los que se desarrollase total o parcialmente la actividad de la empresa<sup>75</sup>.

<sup>72</sup> «La exención por reinversión en activos fijos», *Impuestos*, 1991, Tomo I, pág. 225.

<sup>73</sup> Véase también en sentido crítico respecto a lo dispuesto por el art. 151 del Reglamento del I.S. de 1982, Garbayo Salazar, *Impuesto sobre Sociedades*, AA.VV., Tomo II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993, págs. 451 y 452.

<sup>74</sup> «Empresas de reducida dimensión», ob. cit., pág. 951.

<sup>75</sup> Ciertamente es que el Real Decreto 3061/1979 exigió en su artículo 32.2, por remisión al 42, que a estos fines los elementos fuesen amortizables, por lo que, a estos mismos efectos, se indicó que en ningún caso eran activo fijo los terrenos. Ello no obstante, este precepto fue declarado nulo por la Sentencia del T.S. de 4 de noviembre de 1983, por contravenir lo legalmente establecido, y su contenido no pasó a formar parte del posterior Reglamento del I.S..

#### 3.5.4. Afectación y permanencia de los elementos afectados

Los elementos del inmovilizado material deben estar, como ya se ha indicado, afectos a explotaciones económicas, afectación que debe ser efectiva y real, no puramente formal, por lo que, en consecuencia, citados elementos han de ser necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial del sujeto pasivo, lo que excluye las inmovilizaciones en curso o el entender existente la actividad por estar ésta meramente dada de alta en un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas, pero sin desarrollar de modo indubitado la actividad de que se trate<sup>76</sup>.

El requisito de la afectación es exigido igualmente para los bienes en los que se materialice la reinversión, no precisando nada más el art. 127 de la Ley del IS, por lo que, en suma, es plenamente factible que la reinversión se produzca ya en elementos nuevos, ya en elementos usados, siempre que, lógicamente, tanto unos como otros estén incluidos en la categoría del inmovilizado material y se afecten a las correspondientes explotaciones económicas desarrolladas por parte de la empresa.

Al hablar la Ley de explotaciones económicas, en plural, nos está indicando que si la empresa ejerce diversas actividades empresariales, el requisito de la afectación del elemento objeto de reinversión no tiene por qué tener lugar en relación precisamente con la misma actividad a que estaba afecto el elemento enajenado, sino que la reinversión es factible respecto a cualesquiera explotación económica desarrollada por el sujeto pasivo, siendo incluso posible el beneficio de la reinversión aun cuando la empresa cambiase de actividad o pasase a ejercer otra diferente, tal y como se señaló en la Resolución de la DGT de 17 de febrero de 1985<sup>77</sup>.

En relación a este tema de la afectación hay que indicar que el art. 127 de la Ley del IS regula sólo un plazo para llevar a cabo la reinversión, la cual, como ya se dijo, se debe efectuar dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, de acuerdo con la remisión realizada al art. 21.1 de la Ley del IS.

Lo que, por el contrario, no se señala es si los bienes sobre los que materializa la reinversión deben, o no, permanecer en el patrimonio de la empresa un número determinado de años, al contrario de lo que si se afirmaba en el art. 15.8 de la Ley del IS de 1978, que, a estos efectos, preceptuaba que estos bienes debían

---

<sup>76</sup> Como bien indicó Colmenar Valdés, «La exención por reinversión en activos fijos», ob. cit., pág. 231, la afectación se refiere a la actividad empresarial realizada efectivamente por la entidad, constituya ésta, o no, su objeto social, trayendo en apoyo de su afirmación la Resolución de la D.G.T. de 29 de abril de 1987, en la que se indicó que «el objeto social de la entidad gravada no puede constituir un límite o impedimento, por el hecho de no referirse a alguna actividad realmente ejercida».

<sup>77</sup> Véase también, en este sentido, Colmenar-Valdés, «La exención por reinversión en activos fijos», ob. cit., pág. 235.

permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, durante un período de dos años, si se trataba de bienes muebles, o de diez, si los mismos fuesen inmuebles.

Ello sin embargo, del juego conjunto del art 42, en relación con el 35, del Reglamento de desarrollo de la Ley 43/1995, del IS, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, se desprende que los elementos patrimoniales afectos a las explotaciones económicas objeto de la reinversión deben permanecer en esa situación, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venza el plazo para reinvertir, a excepción de que su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos en el art. 11.1 de la Ley del IS, que se aplicase, fuere inferior<sup>78</sup>.

### 3.5.5. Irrelevancia de que los bienes estén, o no, cedidos a terceros

Hay que poner de relieve que el art. 127 de la Ley del IS no alude para nada a la circunstancias de que los elementos del activo no puedan estar cedidos a terceros para su uso, con o sin contraprestación, para poder beneficiarse de la exención por reinversión, a diferencia de lo que indebidamente estableció el art. 147.1.D) del Reglamento del IS de 1982, sobre el que era predicable la tesis sentada, a propósito de lo dispuesto por el art. 214.1.D) de la misma disposición, en relación con la deducción por inversiones en activos fijos nuevos, en donde se estableció la misma condición, por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 19 de junio de 1989, en la que se señaló que dicho precepto carecía de cobertura legal —no la tuvo hasta la promulgación del Real Decreto-Ley 7/1989— y, por consiguiente, estábamos en presencia de una exigencia novicia en el texto reglamentario y, como tal, nula.

De ello se desprende, en suma, que en la actualidad la cesión o no a terceros es irrelevante respecto a la consecución de la exención por reinversión.

### 3.5.6. Indiferencia del elemento adquirido mediante reinversión

La reinversión del importe de la enajenación tiene que ser en otros elementos del inmovilizado material, no necesariamente, pues, en el mismo tipo o clase de bienes.

<sup>78</sup> Esta disposición, que recuerda lo señalado en el declarado nulo por Sentencia del T.S. de 27 de diciembre de 1990 artículo 148.1.d) del Reglamento del I.S. de 1982, que estableció como uno de los requisitos inexcusables para el disfrute de la exención por reinversión el que los bienes en que se materializase la inversión debían permanecer en los inventarios de las empresas hasta su total amortización o pérdida, puede ser reprochada en la misma línea que ya lo hizo el Tribunal Supremo en la Sentencia citada: «... de una parte, restringe la aconsejable renovación de los activos fijos necesarios para la realización de las actividades empresariales, incentivando la obsolescencia; y de otra, se trata de un requisito que habrá de cumplirse en el futuro para una exención presente, lo que comporta toda una situación jurídico-tributaria de pendencia poco aconsejable...».

Es decir, el elemento adquirido, nuevo o usado según ya antes se expuso, no tiene por qué ser un sustituto técnico del enajenado, dejándose, pues, en libertad a la empresa para que sea ella quien decida el elemento a adquirir, siempre que éste pertenezca al inmovilizado material y se vaya a afectar a las explotaciones económicas ejercidas por la empresa, ya que será completamente absurda la exigencia de que la reinversión se tuviese obligatoriamente que realizar en un bien de idéntica naturaleza que el enajenado, requisito éste que, por otro lado, no existía tampoco en la anterior normativa, ya que tanto el art. 15.8 de la Ley del IS de 1978 como el art. 148.1.a) del Reglamento del IS de 1982 hablaban de elementos de análoga naturaleza y destino. En modo alguno, pues, de identidad.

Tal y como indicó al respecto González Poveda<sup>79</sup>, no puede exigirse que el producto de la venta de un equipo determinado se reinvierta en otro idéntico, que tal vez puede ser innecesario para la empresa en dicho momento, sino que debe reinvertirse en cualquier elemento de activo fijo destinado a la actividad o a las actividades desarrolladas por la empresa; sustentando también igual criterio Moreno Cerezo<sup>80</sup> y Ballesteros Soler y Magraner Moreno<sup>81</sup>.

### 3.5.7. Límite del importe de las rentas obtenidas que pueden beneficiarse de la exención por reinversión

Se establece un límite para el importe de las rentas obtenidas en la enajenación que pueden beneficiarse de la exención por reinversión, cifrándose éste en 50 millones de pesetas, una vez corregida esta cantidad en la cuantía de la depreciación monetaria, límite que se puede considerar aceptable habida cuenta del tipo de empresas a las que esta medida va dirigida.

Ello no obstante, hay que señalar que en la hipótesis de que las rentas alcanzadas fuesen superiores a los citados 50 millones de pesetas, no por ello las empresas de reducida dimensión pierden la posibilidad de acogerse a la exención por reinversión, sino que, por el contrario, podrán disfrutar de la misma hasta dicho importe, mientras que por el restante se permite (aptdo. 3 del art. 127 de la Ley del IS) el acogimiento al sistema de reinversión de beneficios extraordinarios establecido en el art. 21 de la Ley 43/1995, sistema éste que implica un diferimiento impositivo.

### 3.5.8. Posibilidad de reinversión parcial

El art. 127 de la Ley del IS indica que la cantidad a reinvertir es el importe total de la transmisión, lo que ha conducido a algunos autores, como, por ejemplo,

<sup>79</sup> «Situación actual de los incentivos a la inversión en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 166-167, 1983, pág. 928.

<sup>80</sup> *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Ed. Pirámide, Madrid, 1985, pág. 168.

<sup>81</sup> «La exención por reinversión en el Impuesto sobre Sociedades», *Impuestos*, 1992, Tomo I, pág. 321.

a Alonso Alonso y a Presa Leal<sup>82</sup>, a entender que no es posible en la actualidad efectuar una reinversión parcial y, al propio tiempo, continuar en el disfrute de este beneficio.

Tal afirmación es equivocada. Ya advirtió al respecto Colmenar Valdés<sup>83</sup>, en relación a lo señalado por el art. 15.8 de la Ley del IS de 1978, en donde se recogía análoga dicción, que «quien puede lo más, puede lo menos», y así, efectivamente, ocurrió, toda vez que el art. 150 del Reglamento del IS de 1982 manifestó que en el supuesto de que el importe de la reinversión efectuada fuese inferior al total de la enajenación, se excluía de gravamen la parte proporcional del incremento de patrimonio que correspondiese a la cantidad invertida.

Pues bien, una norma de similar tenor se recoge asimismo en el vigente Reglamento del IS, estableciéndose concretamente en su art. 41 que la reinversión de una cantidad inferior al importe de la transmisión da derecho a la no integración en la base imponible de la parte de renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida, añadiéndose en el art. 44 de este Reglamento que cuando el importe de las rentas obtenidas en la transmisión hubiese sido superior a 50 millones de pesetas la exención por reinversión alcanzará dicha cuantía, mientras que el importe de la renta restante podrá acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios; y que cuando el importe de la renta obtenida fuese superior a 50 millones de pesetas y la reinversión fuese inferior al importe de la transmisión, estará exenta la parte proporcional de los 50 millones de pesetas correspondientes a la cifra reinvertida, en tanto que la cuantía restante, que en proporción corresponda a la cantidad objeto de reinversión, también podrá acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios, regulada, como ya se indicó, en el art. 21 de la Ley del IS.

### 3.5.9. Planes especiales de reinversión

El art. 127 de la Ley 43/1995 no contempla la posibilidad de que las empresas de reducida dimensión puedan presentar planes especiales de reinversión.

Ello sin embargo, el art. 43 del Reglamento del IS, si los admite, señalando a este respecto que cuando concurren circunstancias específicas que así lo justifiquen, esto es, cuando resulte suficientemente probado que la inversión, por sus características técnicas, debe efectuarse de forma necesaria en un plazo superior al establecido con carácter general a estos efectos, plazo al que ya me referí con anterioridad, los sujetos pasivos podrán presentar planes especiales de reinversión, para lo cual en la pertinente solicitud —que deberá dirigirse a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal del sujeto pasivo o la Oficina Nacional de Inspección, tratándose de sujetos pasivos adscritos

<sup>82</sup> «Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades», ob. cit., pág. 166.

<sup>83</sup> «La exención por reinversión en activos fijos», ob. cit., pág. 235.

a la misma, por ser éstos los órganos competentes para instruir y resolver este procedimiento— se deben incluir los datos siguientes, especificados en el art. 37 del vigente Reglamento del IS: descripción de los elementos patrimoniales transmitidos o que van a serlo; importe efectivo o previsto de la transmisión; descripción de los elementos patrimoniales en los que se materializará la reinversión; descripción del plan temporal de realización de la reinversión, y descripción de las circunstancias específicas que justifiquen el plan especial de reinversión.

La resolución conclusiva del procedimiento en vía administrativa —que se producirá dentro de los tres meses siguientes a partir de la presentación del plan o desde la recepción de la información adicional requerida por la Administración para mejor proveer, afirmándose en el Reglamento que transcurrido mencionado plazo el plan se entenderá automáticamente admitido— puede o bien aprobar el plan especial de reinversión formulado originariamente por el sujeto pasivo o el alternativo formulado por este mismo en el curso del procedimiento, o bien desestimar, precisa adecuada motivación, el plan especial formulado por dicho sujeto, cuando no hubieren quedado suficientemente acreditadas las circunstancias específicas que lo justifiquen.

En el supuesto de que se hubiese producido un incumplimiento, total o parcial, del plan de reinversión, el sujeto pasivo tendrá que regularizar su situación tributaria, la cual deberá realizarse en la declaración que por el IS deba presentarse respecto el período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, debiendo satisfacerse al mismo tiempo los correspondientes intereses de demora.

### 3.5.10. Incompatibilidades

Las únicas incompatibilidades de la exención por reinversión son, en primer lugar, con la libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo, en los términos dispuestos por el art. 123.4 de la Ley del IS; y, en segundo término, con la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material autorizada por la Disposición Adicional Duodécima de la Ley 43/1995, en la que se indica que esta deducción es incompatible para los mismos elementos con la exención por reinversión establecida por el art. 127 de la Ley del IS, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

### 3.6. Tipo de gravamen especial

Como ya antes se indicó, el art. 19 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, con efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 1997, ha añadido a la Ley 43/1995 un nuevo precepto: el art. 127 bis, en donde se dispone que aquellas entidades que cumplan las previsiones previstas en el art. 122 de la Ley del IS tributarán, excepto si de acuerdo con lo previsto en el art. 26 de la misma Ley deban tributar a un tipo diferente del general, con arreglo a la escala siguiente:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 15.000.000 de pesetas, al tipo del 30 por 100, y
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 35 por 100, es decir, al general de este impuesto.