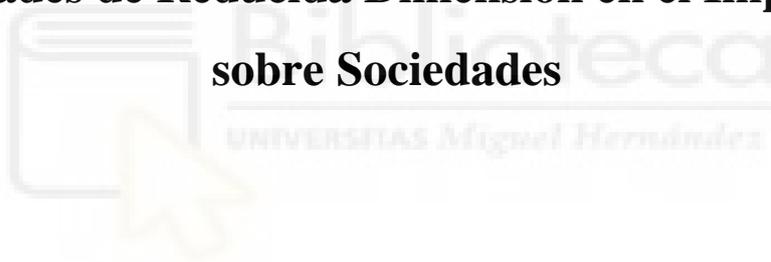


Universidad Miguel Hernández de Elche
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche
Máster Universitario en Asesoría Fiscal



**Aspectos prácticos del régimen especial de las
Entidades de Reducida Dimensión en el Impuesto
sobre Sociedades**



Trabajo Fin de Máster
Curso Académico 2021/2022

Presentado por:

Arantzazu Juan Navarro

Dirigido por:

Juan Benito Gallego López

RESUMEN

En el presente trabajo nos centramos en analizar, en profundidad, los incentivos fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión en el Impuesto sobre Sociedades, los cuales se encuentran regulados en el capítulo XI de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre. Resulta de gran importancia conocer y estudiar, en profundidad, esta serie de incentivos conociendo que la mayoría de las empresas españolas se tratan de PYMES, así como analizar la importancia que se ha ido dando a lo largo de los años en materia de tributación a estas entidades.

Actualmente, la mayoría de incentivos fiscales para las ERD, como veremos, se basan en un diferimiento de la tributación, en mayor o en menor medida, y no realmente en un ahorro fiscal definitivo, es decir, en la exención de determinados tipos de rentas.

En cualquier caso, debe destacarse que el porcentaje de aplicación de dichos incentivos no es muy alto. Esto lleva a plantearnos los motivos por los cuales no son aplicados realmente, cuestión que debería estudiar la Administración Tributaria, puesto que, en ese caso, dichos incentivos no estarían cumpliendo objetivos como son incentivar la inversión y el empleo en esta importante parte del tejido productivo de nuestro país.

Dichas medidas podrían no ser suficientes para alcanzar dichos objetivos, dada la importancia que tienen las ERD en nuestra economía, deberían de haber incentivos que muestren menos confusión a los contribuyentes a la hora de aplicarlos y, por otro lado, que no estuvieran basados solamente en un simple diferimiento del Impuesto.

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN	6
2.	ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES PARA LAS ERD	7
3.	INCENTIVOS FISCALES PARA LAS ERD EN EL IS	18
3.1.	EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL TIPO IMPOSITIVO PARA LAS ERD	18
3.2.	EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y ANÁLISIS DE OTROS INCENTIVOS TRIBUTARIOS APLICABLES A LAS ERD EN EL IS	21
3.2.1.	LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN.....	22
3.2.1.1.	LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES GENERADORAS DE EMPLEO.....	22
3.2.1.2.	LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES DE ESCASO VALOR	32
3.2.2.	AMORTIZACIÓN ACELERADA	33
3.2.2.1.	AMORTIZACIÓN DE LOS ELEMENTOS NUEVOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL Y DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS Y DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE.....	33
3.2.2.2.	DISPOSICIÓN TRANSITORIA VIGÉSIMA OCTAVA. AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES OBJETO DE REINVERSIÓN POR LAS ERD	36
3.2.3.	PÉRDIDAS POR DETERIORO DE LOS CRÉDITOS POR POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES	37
3.2.4.	RESERVA DE NIVELACIÓN DE BASES IMPONIBLES	41
3.2.5.	ARRENDAMIENTO FINANCIERO	50
4.	APLICACIÓN EFECTIVA DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN LAS ERD	53
5.	CONCLUSIONES	58
	BIBLIOGRAFÍA.....	62
	WEBGRAFÍA	65

ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

Art.: Artículo

BI: Base Imponible

BOE: Boletín Oficial del Estado

€: Euro

D.A.: Disposición Adicional

DGT: Dirección General de Tributos

DIRCE: Directorio Central de Empresas

ERD: Entidades de Reducida Dimensión

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

INCN: Importe Neto de la Cifra de Negocios

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

NECA: Normas de valoración de las Cuentas Anuales

PGC: Plan General de Contabilidad

PYME: Pequeña y Mediana Empresa

RC: Resultado Contable

RD: Real Decreto

RDLeg.: Real Decreto Legislativo

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

TRLIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades



1. INTRODUCCIÓN

El tejido empresarial español actual está formado, mayoritariamente, por entidades de reducida dimensión, tratándose en un 99,9%¹ de PYMES. Es por ello relevante, la importancia de dichas entidades en nuestra economía y la necesidad de que se les aplique un tratamiento fiscal más beneficioso, es decir, un régimen específico para las entidades de reducida dimensión (en adelante, ERD). En el presente trabajo, analizaremos, en concreto y, en detalle, los incentivos fiscales actuales en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) que pueden ser de aplicación por este tipo de entidades. Cabe destacar que dicho régimen es voluntario, de manera que, cumpliendo con los requisitos, el contribuyente podrá optar por aplicar uno o varios de los incentivos previstos en el mismo.

En la primera parte de este trabajo desarrollaremos el ámbito de aplicación de los incentivos fiscales de las ERD en el IS. Aquí haremos mención a los requisitos para la calificación de las entidades como ERD, en el que nos veremos ante la necesidad de estudiar las diferencias entre los conceptos PYME y ERD.

En la segunda parte, abordaremos los actuales incentivos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, para las ERD, haciendo también un breve repaso de aquellos que se venían aplicando en la anterior Ley reguladora del IS, la Ley 43/1995 y en el siguiente Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IS. Dichos incentivos fiscales vigentes, regulados en el capítulo XI de la Ley 27/2014, son los siguientes:

- Artículo 102. Libertad de amortización.
- Artículo 103. Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.

¹ Según el Directorio Central de Empresas (DIRCE), a 1 de enero del año 2021, hay en España 3.366.570 empresas, de las cuales 3.361.898 (99,9%) son PYME (entre 0 y 249 asalariados). <http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato-PYME-DIRCE-1-enero-2021.pdf> Consultado el 8 de abril de 2022.

- Artículo 104. Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.
- Artículo 105. Reserva de nivelación de bases imponibles.

En esta segunda parte se podrá comprobar cómo los actuales incentivos reducen la carga fiscal generando, en esencia, un diferimiento en el pago del impuesto, principalmente, mediante el adelanto de la imputación temporal de los gastos.

Por último, otro objetivo de este trabajo es analizar la aplicación efectiva de dichos incentivos fiscales en las ERD. Resulta importante ver que, efectivamente, las entidades de estas características aplican los incentivos y, en su caso, en qué medida lo hacen.

Para alcanzar las conclusiones obtenidas en este trabajo he utilizado una metodología basada en la revisión bibliográfica, apoyándome en la legislación tributaria, consultas de la Dirección General de Tributos, artículos doctrinales y en las opiniones de diversos autores en relación con los temas tratados.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES PARA LAS ERD

En primer lugar, debemos comenzar nuestro análisis teniendo en cuenta lo previsto en el art. 101 de la LIS. En el apartado 1, nos indica que los incentivos fiscales establecidos se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros. No obstante, como novedad de la Ley 27/2014, también se incorpora, frente al RDLeg. 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IS, que dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los

términos establecidos en el apartado 2 del art. 5 de la LIS, es decir, aquellas sociedades de mera tenencia de bienes².

Por lo tanto, consideraremos, a efectos de la LIS, que una entidad es considerada de reducida dimensión cuando, en el período impositivo inmediato anterior, el importe neto de su cifra de negocios (en adelante, INCN) hubiera sido inferior a 10 millones de euros. En el art. 101.2. de la LIS se establece que, cuando el período impositivo inmediato anterior hubiese tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiese desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año para la determinación de dicho límite. En este caso, podríamos estar hablando de entidades de nueva creación, en cuyo caso, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad.

Siguiendo el art. 101 de la LIS, en su apartado 3, se hace referencia al hecho de que la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del art. 42 del Código de Comercio, y a las personas ligadas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, que se encuentren en relación a entidades de las que sean socios en alguno de los casos del art. 42 del Código de Comercio. Con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el INCN, en este caso, se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Este último punto se ha incluido como novedad en la LIS, con ello, podríamos encontrarnos con algunos grupos que, siendo la suma del INCN de los participantes superior a 10 millones, teniendo en cuenta las eliminaciones económicas de las operaciones intragrupo puede darse el caso que el INCN consolidado sea inferior a 10 millones y ser considerada así ERD. Por el contrario, también podría darse el caso que debido a las incorporaciones económicas intragrupo que correspondan hicieran que el INCN consolidado pase a ser superior a 10 millones de euros

² Tanto la doctrina administrativa como los Tribunales Superiores de Justicia habían exigido la existencia de una actividad económica para disfrutar del régimen de ERD, y finalmente el Tribunal Supremo se pronunció en este sentido no pudiéndose considerarse como ERD a este tipo de sociedades. Vid., en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21 junio 2013. Recurso núm. 863/2011.

siendo anteriormente inferior a dicho importe³. Por otro lado, en lo que respecta al grupo familiar, se exige que todos los integrantes de dicho grupo familiar mantengan participaciones en todas esas entidades o bien, que se manifieste cualquier otro supuesto del art. 42 del Código de Comercio que determine que la sociedad forma parte de un grupo de sociedades⁴.

En consecuencia, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del art. 42 del Código de Comercio, si el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes al grupo superó los 10 millones de euros en el ejercicio anterior, ninguna de las sociedades integrantes del grupo podrá aplicar los incentivos fiscales establecidos en la LIS para las entidades de reducida dimensión.

En cuanto a las condiciones que establece el Código de Comercio para ser considerado grupo de sociedades a efectos de aplicar el régimen de entidades de reducida dimensión, podríamos decir que existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe dicho control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- 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 terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a 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 inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la

³ CAPELLERAS SEGURA, Jordi: *La reforma fiscal, la nueva normativa anotada y comentada por profesionales de la fiscalidad*, J.M Bosch, Barcelona, 2015, pág. 147.

⁴ VV.AA., MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel (coord.): *TODO Fiscal 2021*, Editorial CISS, Madrid, 2021, pág. 1.449.

sociedad dominada sean componentes del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. En este sentido, se entiende que no existe un grupo de sociedades si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través, bien de otras sociedades dependientes, o bien a través de personas que actúen en su propio nombre, pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

El último y cuarto apartado del art. 101 de la LIS indica que los incentivos fiscales también serán de aplicación en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros. Como condición, el período en el que se alcancen los 10 millones, y en los dos anteriores a este último, la entidad debe haber cumplido las condiciones para ser calificada como una ERD. Esta ampliación temporal como ERD fue incorporada a la LIS a través del Real Decreto-ley 13/2010 con el objetivo de estimular la actividad económica de las pequeñas y medianas empresas como consecuencia de la crisis financiera iniciada en 2008.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de la aplicación del régimen de operaciones de integración empresarial, establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los 2 períodos impositivos anteriores a este último.

Ahora bien, para saber si podemos aplicar el régimen especial para las ERD, lo primero que tendremos que ver es si se cumple con el requisito legal del importe del

INCN del periodo impositivo inmediato anterior. No obstante, antes de adentrarnos en el cálculo del citado INCN, cabe señalar la existencia de diferentes conceptos utilizados en términos jurídicos que pueden llevar a ciertas confusiones: el de PYME y el de ERD. En este sentido, podemos encontrar una pluralidad de definiciones:

Así, de acuerdo con lo previsto en la Recomendación de la Comisión Europea (2003)⁵, dentro del concepto de PYME se puede diferenciar entre:

- a) Microempresa: aquella que emplea a menos de 10 trabajadores y tiene un volumen de negocios o un balance anual no superior a 2 millones de euros.
- b) Pequeña empresa: la que no alcanza los 50 trabajadores, con un volumen de negocios o un balance anual no superior a 10 millones de euros.
- c) Empresa mediana: la que tiene menos de 250 trabajadores, su volumen de negocios no excede de 50 millones de euros y tiene un balance anual, como máximo de 43 millones de euros.

En el ámbito tributario y, específicamente, para poder aplicar los incentivos previstos en la normativa del IS, se utiliza el concepto de ERD para aquella entidad que, de acuerdo con lo expuesto, tiene un volumen de operaciones que no llega a los 10 millones de euros, con independencia del número de empleados que tenga. Sin embargo, dentro de la normativa tributaria, también podemos encontrar otras terminologías, como es en el supuesto de la Ley del IVA. En este sentido, se considera “Gran Empresa” a aquella entidad cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en su art. 121, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

Por otro lado, en lo que respecta a la normativa contable, en el RD 1515/2007 de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC de PYMES y los criterios contables específicos para microempresas, se define en su art. 2 de la siguiente manera:

⁵ Recomendación de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas [notificada con el número C(2003) 1422].

“1. Podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta”.

Atendiendo a todo ello, podemos observar cómo “no coinciden exactamente el concepto de pyme tradicionalmente usado y el de ERD empleado a efectos tributarios”⁶. Por un lado, se atiende al número de trabajadores para definir el tamaño de la empresa y, por otro lado, entra el concepto de INCN. Dicha disparidad de criterios es tenida en cuenta por diversos autores cuando hablamos de ERD. “En definitiva, existen palpables diferencias en la delimitación del concepto de PYME no sólo entre la normativa mercantil y contable, sino incluso en las propias diferentes normas reguladoras de los diferentes tributos del sistema tributario español”⁷.

En relación con la cuestión analizada en este epígrafe, debemos indicar que el importe del INCN relevante ha sufrido cambios a lo largo de los años. En efecto, la anterior Ley 43/1995, del IS, establecía que los incentivos fiscales para las ERD se aplicarían siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior fuera inferior a 250 millones de pesetas (1,5 millones de

⁶ BARRUSO CASTILLO, Begoña: “La tributación de las PYMES en España”. En *Colegio de Economistas de Madrid*, núm. 149, 2016, pág. 103.

⁷ Vid., por todos, MAS ORTIZ, Alfonso: “El concepto de PYME en el ámbito tributario: la necesaria adaptación al concepto comunitario. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5, 2013, pág. 2.

euros). Con lo que podemos concluir que, a lo largo de los años, cada vez más PYMES han podido beneficiarse de este régimen especial.

A continuación, se muestra gráficamente la evolución en el tiempo de la delimitación del INCN para calificar a una ERD.

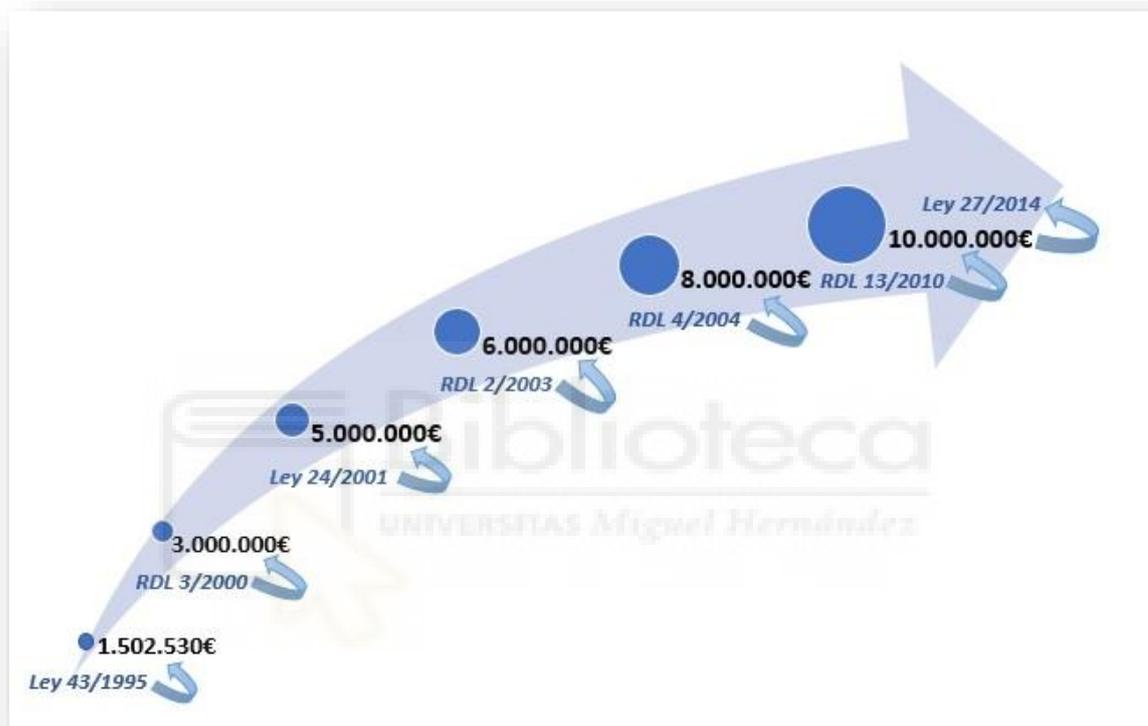


Ilustración 1: Evolución de la delimitación del INCN. Fuente: elaboración propia.

Debido al aumento efectuado a lo largo de los años en la delimitación del INCN, podemos observar en el siguiente gráfico cómo el número de contribuyentes, calificados como ERD en el IS, ha ido evolucionando de la misma manera:

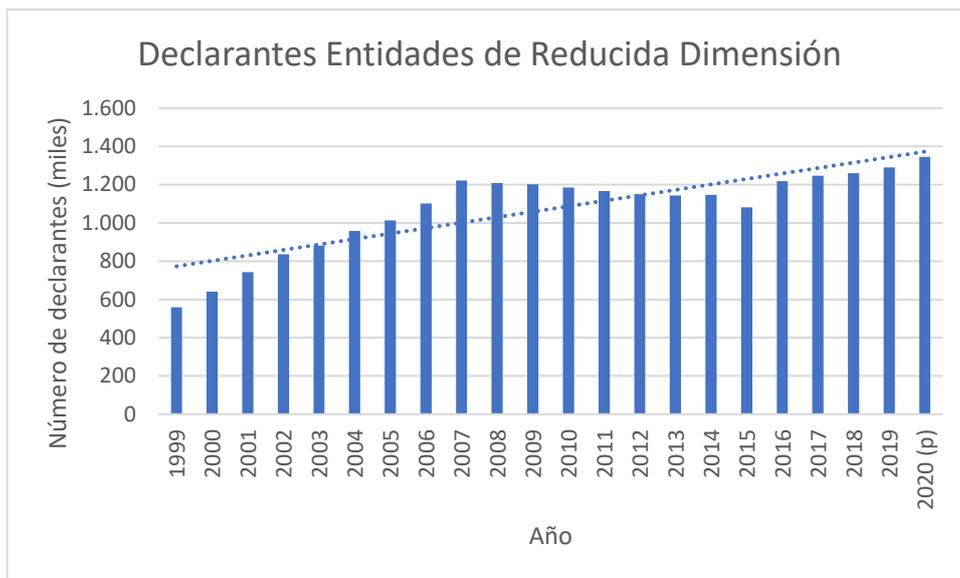


Ilustración 2: Evolución en el número de declarantes de ERD en el IS. Fuente: elaboración propia.

Por lo tanto, cabe recalcar la importancia del INCN en el IS, a pesar de que la LIS no nos define dicho concepto. Para ello, debemos tener en cuenta la norma 11.^a de elaboración de las cuentas anuales (en adelante, NECA) del vigente PGC. Entendemos que dicha norma resulta aplicable en el ámbito tributario por el carácter supletorio de las normas de Derecho común según establece el art. 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)⁸.

Atendiendo a dicha norma de valoración, y a lo previsto en la Resolución de 16 de mayo de 1991, del ICAC, “El importe 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 Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios”.

⁸“Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”.

Adicionalmente, dicha norma nos delimita algunos conceptos para determinar el INCN. Resumiendo, podemos considerar los siguientes componentes positivos y negativos para la valoración del INCN⁹:

Componentes positivos:

- Las ventas y prestaciones de servicios derivados de la actividad ordinaria de la empresa.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe la empresa a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella.
- La parte de las subvenciones otorgadas en función de las unidades de producto vendidas y que forma parte de su precio de venta.

Componentes negativos:

- Las devoluciones de ventas.
- Los rappels sobre ventas o prestaciones de servicios.
- Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

A pesar de las diferentes definiciones que puede englobar el término de PYME, podemos comprobar el alto porcentaje de entidades que son calificados como ERD y como PYME (99,9%). Así, teniendo en cuenta el concepto de INCN, en 2019, los declarantes en el IS calificados como ERD, según los datos facilitados por la AEAT, suponían un 78,30% sobre el total de declarantes¹⁰, tal y como podemos observar en la siguiente tabla.

⁹ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/deducciones-beneficios-fiscales-impuesto-sobre-sociedades/incentivos-fiscales-empresas-reducida-dimension.html?faqId=e9a03c70d1625710VgnVCM100000dc381e0aRCRD>. Consultado el 10 de marzo de 2022.

¹⁰ https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Esta_disticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubikf33ffc1d9e16dd3b2bf2e73b2899fe298763ecf84.html Consultado el 14 de marzo de 2022.

Tramos de ingresos (miles de euros)	Empresas de Reducida Dimensión		Total Declaraciones	
	Número	Distribución	Número	Distribución
<6	357.450	27,71	500.457	30,38
6 - 60	233.347	18,09	295.635	17,95
60 - 150	205.278	15,92	241.866	14,68
150 - 300	162.766	12,62	186.600	11,33
300 - 600	135.844	10,53	155.646	9,45
600 - 1.500	113.454	8,80	133.834	8,12
1.500 - 6.000	71.782	5,57	93.489	5,68
6.000 - 12.000	8.531	0,66	18.071	1,10
12.000 - 30.000	1.233	0,10	12.502	0,76
30.000 - 45.000	60	0,00	3.006	0,18
45.000 - 60.000	30	0,00	1.529	0,09
60.000 - 90.000	25	0,00	1.605	0,10
90.000 - 180.000	19	0,00	1.605	0,10
>180.000	5	0,00	1.505	0,09
TOTALES	1.289.824	100,00	1.647.349	100,00

Tabla 1: Distribución de declarantes por tipo de empresa. 2019. Fuente: Agencia Tributaria.

En la anterior tabla solo observamos los contribuyentes que son calificados como ERD en el IS, pero también habría que adicionar aquellos contribuyentes del IRPF que determinen el rendimiento de su actividad económica mediante el método de estimación directa, considerados ERD a efectos de lo dispuesto en el art. 101 de la LIS¹¹ y que, en consecuencia, pueden aplicar los incentivos establecidos en la LIS para dichas entidades a fin de determinar el rendimiento neto de la actividad económica.

En este sentido cabe decir que, a 1 de enero de 2021, la figura del empresario individual o profesional es la predominante en las PYMES, tal y como se muestra en la siguiente tabla. En segundo lugar, aparece vinculada a este término, la sociedad limitada, seguida de la comunidad de bienes y, en último y cuarto lugar, la sociedad anónima. En cuanto a esta última forma jurídica se prevé que continúe “perdiendo protagonismo en favor de la sociedad limitada y la comunidad de bienes, y es previsible que este trasvase

¹¹ Para el cálculo del INCN se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

se siga produciendo por la mayor idoneidad de la sociedad limitada para la constitución de una empresa de pequeña dimensión”¹².

Empresas por tamaño	Persona física	Sociedad Anónima	Sociedad Limitada	Otras formas jurídicas*	Total
PYME (0-249 asalariados)	55,9%	1,7%	33,7%	8,7%	100%
PYME sin asalariados (0 asalariados)	69,4%	1,0%	21,2%	8,5%	100%
PYME con asalariados (1-249 asalariados)	38,8%	2,7%	49,5%	8,9%	100%
Microempresas (1-9 asalariados)	42,4%	1,6%	47,3%	8,7%	100%
Pequeñas (10-49 asalariados)	5,2%	11,2%	73,6%	10,0%	100%
Medianas (50-249 asalariados)	0,0%	24,3%	56,9%	18,8%	100%
Grandes (250 o más asalariados)	0,0%	37,5%	42,4%	20,1%	100%
Total Empresas	55,8%	1,8%	33,7%	8,7%	100%

Tabla 2: Distribución de la condición jurídica por tamaño de empresas. Fuente: Retrato de la PYME, DIRCE a 1 de enero de 2021.

Por último, debe destacarse la existencia de una incompatibilidad de los incentivos fiscales para las ERD con el régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas¹³. En este caso, la norma nos indica que, si estando en el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda le fuera de aplicación los incentivos establecidos en el régimen especial para las ERD, en un período impositivo determinado, tendrá que elegir entre uno u otro régimen, no pudiendo aplicar ambos:

“Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 101 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el Capítulo XI de este Título VII, podrán optar entre aplicar dichos incentivos o aplicar el régimen regulado en este capítulo.”

¹² <http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato-PYME-DIRCE-1-enero-2021.pdf> Consultado el 8 de abril de 2022.

¹³ El régimen para entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, regulado en los arts. 48 y 49 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, se trata de un régimen opcional y se aplica a las entidades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas, siempre que estén situadas en territorio español, y cumplan ciertos requisitos. El principal beneficio fiscal de dicho régimen es la bonificación en cuota, estableciéndose una bonificación del 40 por ciento de la parte de cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas.

3. INCENTIVOS FISCALES PARA LAS ERD EN EL IS

Antes de adentrarnos en el examen de los propios incentivos para las ERD en el Impuesto de Sociedades, vamos a hablar del objetivo por el cual se ha decidido dar estas ventajas a las ERD. Como comentábamos, este tipo de entidades han ido ganando terreno en la economía española, es por ello la importancia de que sea necesario apoyar y fomentar a este tipo de entidades para incentivar la recuperación económica y favorecer así el empleo. Tales argumentos, han sido respaldados por diversas normas, tales como la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa¹⁴ o el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo¹⁵.

En los siguientes apartados examinaremos los incentivos para las ERD, comenzando por el tipo impositivo, seguido de otros incentivos como son: la libertad de amortización, la amortización acelerada, las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores, la reserva de nivelación de bases imponibles y, por último, el arrendamiento financiero.

3.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL TIPO IMPOSITIVO PARA LAS ERD

El tipo impositivo aplicable a las ERD también ha ido sufriendo cambios a lo largo de los años. En la Ley 43/1995 del IS, a las ERD se les aplicaba el mismo tipo que al resto de entidades, a un tipo impositivo del 35%. Fue a partir de la entrada en vigor de la Ley

¹⁴ Preámbulo de la Ley 6/2000: “Por lo que se refiere a las medidas de apoyo a las pequeñas y medianas empresas, que constituyen la verdadera columna vertebral de nuestra economía y que tanta importancia tienen en el crecimiento y la innovación de la misma, se amplía significativamente el ámbito de aplicación del régimen especial del Impuesto sobre Sociedades, con lo que un gran número de empresas podrán disfrutar de los incentivos fiscales allí establecidos, y se mejora el régimen de la reinversión de beneficios empresariales”.

¹⁵ “El presente Real Decreto-ley tiene como finalidad esencial continuar y reforzar la política de impulso al crecimiento de la economía española y al incremento de su competitividad través de medidas de apoyo a la actividad empresarial, esencialmente enfocadas a las pequeñas y medianas empresas, de tal modo que, a través de una reducción de cargas impositivas y de otra índole, se favorezca la inversión productiva, la competitividad de las empresas españolas y, por ende, la creación de empleo”.

13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dónde se da comienzo a la modificación del tipo impositivo para este tipo de entidades, incorporando, con el número 127 bis), el citado artículo a la Ley 43/1995. De esta manera, a partir del 1 de enero de 1997, las ERD tributarían de la siguiente manera:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 15.000.000 de pesetas (90.151,82€) al tipo del 30 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 35 por ciento.

Dicho rango de aplicación de tipos de gravamen se mantuvo hasta la incorporación de un nuevo rango publicado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Dicha Ley otorga una nueva redacción al art. 114 del TRLIS, aprobado por el RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, donde los tipos impositivos para las ERD quedan de la siguiente manera:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.

Como podemos observar, se amplía la cuantía de base imponible a la que le es de aplicación el tipo de gravamen más reducido y, adicionalmente, se minoran los tipos impositivos.

Siguiendo con las modificaciones legislativas analizadas en este epígrafe, en el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, se procede a modificar, nuevamente, el rango de aplicación de los tipos impositivos, donde vemos aumentado el importe hasta el cual la base imponible de dichas sociedades se grava al tipo reducido del 25 por ciento, importe que se fija en 300.000 euros.

Por último, con la entrada de la nueva y vigente LIS, Ley 27/2014, el tipo de gravamen aplicable a las ERD pasa a ser el tipo general, de un 25 por ciento, con efectos a partir del 1 de enero de 2016. La explicación de esta modificación está en la equiparación del tipo impositivo general con el tipo impositivo aplicable a las ERD, ya que, según determinados organismos internacionales, esto podía suponer una desaceleración al crecimiento de las PYMES¹⁶. Por ello, el tipo de gravamen general, con la entrada de la nueva LIS, pasó a ser también de un 30% al 25%.

No obstante, en la disposición transitoria trigésima cuarta, letra j), de la Ley 27/2014, encontramos medidas temporales aplicables en el período impositivo 2015. Así pues, en el mencionado período, el tipo impositivo a aplicar para las ERD sería el siguiente:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 28 por ciento.

Actualmente, como hemos comentado, no existe ningún beneficio para las ERD en este ámbito, ya que les es de aplicación el tipo general. Ahora bien, tanto el tipo impositivo reducido para las ERD, como el general, tal y como podemos observar en la siguiente tabla, se ha ido reduciendo a lo largo de los años.

¹⁶ En el Preámbulo de la Ley 27/2014 del IS, III, art. 3, se establece que: “Esta disminución va acompañada de un segundo elemento consistente en equiparar el tipo de gravamen general con el de la pequeña y mediana empresa, eliminándose de esta manera una diferencia de tipos de gravamen que organismos internacionales, como el Fondo Monetario Internacional, consideran como un desincentivo o un obstáculo al crecimiento empresarial, al incremento de la productividad, de manera que permite simplificar la aplicación del Impuesto”.

Período	Tipo impositivo ERD	
1996	35%	
De 1997 a 2006	0-90.151,81€ → 30%	Resto → 35%
De 2007 a 2010	0-120.202,41€ → 25%	Resto → 30%
De 2011 a 2014	0-300.000€ → 25%	Resto → 30%
2015	0-300.000€ → 25%	Resto → 28%
A partir de 2016	25%	

Tabla 3: Evolución tipo de gravamen ERD. Fuente: Elaboración propia.

3.2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y ANÁLISIS DE OTROS INCENTIVOS TRIBUTARIOS APLICABLES A LAS ERD EN EL IS

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, fue la primera norma en introducir un régimen especial para las ERD en el sistema tributario español, en el que se incorpora un conjunto de incentivos fiscales en favor de las ERD y en el que se continúa con el régimen “favorable” del arrendamiento financiero, en los términos previstos en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, estableciéndose ciertas limitaciones¹⁷. Dichos incentivos fiscales se pueden encontrar en el capítulo XII de su título VIII, arts. del 123 al 128.

Varios autores critican este tipo de régimen tributario específico, debido a que este régimen atenta contra el principio de neutralidad¹⁸. En este sentido, cabe citar, en primer lugar, a CHECA GONZÁLEZ¹⁹, quien indica que los principios de neutralidad y de libre competencia pueden verse afectados por este tipo de regímenes los cuales establecen una serie de discriminaciones positivas en favor de determinado sector; en segundo lugar, a

¹⁷ Limitaciones respecto de las cantidades deducibles en función de la vida útil del bien objeto de contrato y la exención para dividendos y plusvalías de fuente extranjera en favor de las sociedades de tenencia de valores extranjeros.

¹⁸ VV.AA.: “Novedades más significativas de la Ley 43/1995 de diciembre, del Impuesto sobre sociedades”. En *Revista de Estudios Financieros*, núm. 154, 1996, pág. 159.

¹⁹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades”. En *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, 1997, pág. 51.

MEDINA CEPERO²⁰, quien también indica que supone una discriminación en favor de las ERD y que, dicha discriminación, es difícilmente compatible con el principio de neutralidad, justificado por la trascendencia de las PYMES en nuestra economía, y, finalmente, a BORRÁS AMBLAR y NAVARRO ALCÁZAR²¹, quienes también apoyan estos criterios.

A grandes rasgos, los incentivos que venían establecidos en la Ley 43/1995 eran los siguientes:

- Artículo 123. Libertad de amortización.
- Artículo 124. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.
- Artículo 125. Amortización del inmovilizado material nuevo.
- Artículo 126. Dotación por posibles insolvencias de deudores.
- Artículo 127. Exención por reinversión.

En los siguientes apartados analizaremos, en profundidad, cómo ha ido variando cada uno de estos incentivos y entraremos en detalle en los incentivos fiscales vigentes.

3.2.1. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

3.2.1.1. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES GENERADORAS DE EMPLEO

En el art. 123 de la Ley 43/1995 nos encontramos ante el primer incentivo fiscal en este ámbito: libertad de amortización. Dicho incentivo otorga la posibilidad de que las ERD apliquen la libertad de amortización a elementos nuevos²² del inmovilizado material

²⁰ MEDINA CEPERO, Juan Ramón: “La tributación de las actividades profesionales”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9, 2005, pág. 4.

²¹ BORRÁS AMBLAR, Fernando y NAVARRO ALCÁZAR, José Vicente: *Impuesto sobre sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos*, 10ª ed., Editorial CEF, Madrid, 2021, pág. 1.490.

²² No puede beneficiarse del régimen de libertad de amortización, pues no es nuevo, un inmueble que se ha adquirido a una persona física, por más que esta no lo hubiera afectado previamente a ninguna actividad empresarial (Consulta de la DGT núm. 1012-97 del 19/05/1997). Y tampoco debe considerarse

cuando se cumplan determinadas condiciones, siendo lo más destacable la exigencia de creación de empleo y mantenimiento del empleo por parte de dicha entidad.

El requisito de creación y mantenimiento de empleo no ha variado desde sus inicios y éste exige que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.

Por otro lado, el art. 123 de la Ley 43/1995 también establece una limitación a la cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización. Esta cuantía es la que resulte de multiplicar la cifra de 15.000.000 de pesetas (90.151,82€) por el referido incremento calculado con dos decimales.

Si comparamos el tenor de dicho artículo con la LIS actual, podemos observar como, en su art. 102, también incluye, como elementos amortizables, además del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias²³. Dicha inclusión se materializó con la aprobación del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS. Adicionalmente, también se modificó, en el TRLIS, la cuantía de la inversión que puede beneficiarse de libertad de amortización, pasando a ser, la cifra a multiplicar por el incremento, de 90.151,82€ a 120.000€.

Por otro lado, la Ley 43/1995 no contemplaba, expresamente, si la inversión efectuada debía quedar afecta al desarrollo de actividades económicas, lo que supuso cierta polémica. No obstante, la DGT aclaraba en una consulta vinculante²⁴ que la

nuevo, a estos efectos, cuando con anterioridad ha sido dedicado por el propio sujeto pasivo al alquiler (Consulta de la DGT núm. V0431-06 del 13/03/2006).

²³ Según lo dispuesto por el ICAC y el PGC, para calificar un inmueble como inversión inmobiliaria se deberán de cumplir una serie de condiciones: en primer lugar, que se trate de un activo no corriente de naturaleza inmobiliaria; en segundo lugar, que se mantenga para generar plusvalías o rentas y no para la producción o suministro de bienes y servicios distintos del alquiler, y, por último, que la venta de inmuebles no forme parte del curso ordinario de sus operaciones.

²⁴ Consulta de la DGT núm. V0150-10 del 03/02/2010.

aplicación del régimen especial de ERD exige, en sí mismo, que la entidad desarrolle actividades económicas. Finalmente, por si existían dudas, en la Ley 27/2014 se incluye expresamente dicho concepto, quedando de la siguiente manera:

“1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas²⁵, (...), y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses”.

En cuanto al cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa. Cabe tener en cuenta que los trabajadores que den derecho a la aplicación de la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos, según el art. 41.3 no pueden ser computados para el cálculo de la plantilla media de la entidad.

Ahora bien, en el caso de que existieran dudas para el cálculo de la plantilla media y mantenimiento de empleo para un grupo consolidado²⁶, en el sentido de si se ha de calcular individualmente, en base a la plantilla de la entidad beneficiaria de la libertad de amortización con mantenimiento de empleo, o a la suma de todas las plantillas de las entidades que conforman el grupo consolidado, la DGT contesta en la Consulta vinculante núm. V0073/10 de 20 enero:

“La base imponible del grupo fiscal se limita, entre otros componentes, a sumar las bases imponibles de las entidades que forman parte del grupo, mientras que la aplicación de la libertad de amortización con mantenimiento del empleo sólo se puede realizar a nivel individual, de manera que, una vez determinada la base imponible individual, ésta se convierte en un componente más de la base imponible del grupo. Por

²⁵ El subrayado es nuestro.

²⁶CUESTA DOMÍNGUEZ, Joaquín: “A vueltas con la libertad de amortización con mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.”. En *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2010, pág. 5.

tanto, la aplicación y el cumplimiento de los requisitos exigidos en la disposición adicional undécima del TRLIS se realizará a nivel individual, por lo que el requisito de mantenimiento del empleo deberá cumplirse igualmente a nivel individual”.

Otra cuestión que nos podemos plantear, en lo que respecta al cálculo de la plantilla media, es el cómputo de los trabajadores afectados por los ERTE’S con motivo del COVID-19²⁷. En sentido estricto, no encontramos ninguna consulta vinculante que dé respuesta a esta cuestión, pero la DGT ha dado respuesta a otra cuestión relacionada²⁸, en la que un empresario, que aplica el método de estimación objetiva, pregunta si un trabajador afectado por un ERTE se debe tener en cuenta a efectos del cálculo del personal asalariado. En respuesta a esta consulta, la DGT señala que sólo se computará por las horas que deban prestar trabajo efectivo, no computándose la parte del contrato de trabajo que se encuentre suspendida temporalmente.

Para poder aplicar la libertad de amortización analizada, en primer lugar, debemos estar ante una ERD en el período impositivo en el que se realiza la inversión. En segundo lugar, será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella. Es decir, para aplicar el régimen de libertad de amortización, los requisitos para encontrarnos ante una ERD deberán cumplirse en el momento en que el bien es puesto a disposición de la entidad; si en ese momento es una ERD, el bien quedará afecto a ese régimen especial de amortización, que se podrá aplicar, aunque en ese momento y período la entidad ya no fuera considerada ERD, a partir de su puesta en funcionamiento²⁹.

En este sentido, la entidad pondrá en funcionamiento el bien según las expectativas que tenga sobre su personal empleado, ya que la libertad de amortización será mayor o menor dependiendo del incremento de la plantilla. Además, la entidad tendrá

²⁷ VV.AA., MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel (coord.): *TODO Fiscal 2021*, ob. cit., pág. 1.452.

²⁸ Consulta de la DGT núm. V2500-20 del 22/07/2020.

²⁹ RODRÍGUEZ RELEA, Francisco Javier: “Regímenes especiales. Estudio particular del relativo a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión y del de determinados contratos de arrendamiento financiero”. En *Fiscalidad Práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, 2015, pág. 19.

que ir revisando, anualmente, que se cumplen dichas expectativas y, por tanto, que cumple con la obligación de incremento o mantenimiento de la plantilla para poder aplicarlo. En caso de incumplimiento, la entidad deberá regularizar esta situación e ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes. Cabe señalar que los arts. 102 y 103 (amortización acelerada) son compatibles entre sí, por lo que, en caso de incumplimiento, se podría calcular de nuevo la cuantía del gasto fiscalmente deducible como se indica a continuación:

1. Aplicar la libertad de amortización con respecto al incremento de plantilla medio correcto.
2. Aplicar la amortización acelerada al resto de la inversión³⁰.

Por otro lado, el régimen de libertad de amortización también será aplicable según los apartados 2, 3 y 5 del art. 102 de la LIS a:

“2. El régimen previsto en el apartado anterior también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa

5. Lo previsto en este artículo también será de aplicación a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra”.

Resulta interesante comentar que hubo un periodo en el que todas las entidades, con independencia del INCN del ejercicio inmediatamente anterior, podían aplicarse el

³⁰ BORRÁS AMBLAR, Fernando y NAVARRO ALCÁZAR, José Vicente: *Impuesto sobre sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos*, ob. cit., pág. 1.512.

régimen de libertad de amortización, así como, durante un tiempo, tampoco existió el requisito de creación y mantenimiento de empleo³¹.

En relación con dichos períodos, debe citarse la D.A. undécima del RDLeg. 4/2004 en la redacción dada por el art. 6 del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, dónde se establecía la libertad de amortización fiscal de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, con el requisito de mantenimiento de empleo³².

Posteriormente, la D.A. undécima fue modificada en la redacción dada por el apartado Cuatro del art. 1 del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, dónde el requisito de mantenimiento de empleo para la aplicación de la libertad de amortización no fue de aplicación para el inmovilizado material e inversiones inmobiliarias puestos a disposición en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015³³.

Dicha D.A. fue derogada, con efectos para las inversiones realizadas a partir del 31 de marzo de 2012, por la disposición derogatoria única del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo. Con la derogación de la libertad de amortización, se establece un régimen transitorio³⁴ durante el cual las amortizaciones pendientes podían ser aplicadas, para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2015, con el límite del 40% de la base imponible previa a su aplicación en el caso de haberse acogido al régimen con

³¹ VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña: “El régimen fiscal de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre Sociedades tras sus últimas modificaciones”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2011, págs. 23-24.

³² <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2020/capitulo-5-liquidacion-is-determinacion-imponible/bi-antes-reserva-capitalizac-compensac-00550/detalle-correcc-result-cuenta-perdidas-is/amortizaciones/libertad-amortizacion-mantenimiento-empleo.html>. Consultado el 8 de abril de 2022.

³³ <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2020/capitulo-5-liquidacion-is-determinacion-imponible/bi-antes-reserva-capitalizac-compensac-00550/detalle-correcc-result-cuenta-perdidas-is/amortizaciones/libertad-amortizacion-sin-mantenimiento-empleo.html>. Consultado el 8 de abril de 2022.

³⁴ Disposición transitoria trigésima cuarta de la LIS.

mantenimiento de empleo y, con el límite del 20%, en el caso de haber aplicado el régimen sin mantenimiento de empleo. En cambio, para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016 podrán amortizar la totalidad del valor del inmovilizado pendiente.

3.2.1.1.1. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN REGULADA EN EL ART. 102 DE LA LIS

En primer lugar, nos tenemos que remitir al art. 11.3.1º de la LIS, donde se hace referencia a la imputación temporal y, en concreto, a la inscripción contable de ingresos y gastos. Específicamente, se indica que no se pueden imputar gastos que no estén contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias. A tal efecto, no se podría deducir fiscalmente un gasto por amortización que no haya sido imputada contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, en este mismo artículo también se excepciona el principio de inscripción contable cuando resulte de aplicación el beneficio fiscal de la libertad de amortización o de la aceleración de las amortizaciones.

En segundo lugar, debido a la diferencia entre el gasto contable y el gasto fiscal, tendremos que realizar un ajuste extracontable sobre el resultado contable. El resultado contable sólo reflejará la amortización correspondiente al periodo impositivo, y no el gasto fiscal correspondiente a la libertad de amortización. En este caso, para adecuar dicho resultado contable y que la base imponible previa para el cálculo de la liquidación del IS sea correcta, habrá que realizar un ajuste extracontable negativo, ya que fiscalmente nos podemos deducir más gasto, gasto que contablemente no está contabilizado. Dicho ajuste o diferencia tendrá un carácter temporario, en la medida que se trata de una diferencia de imputación temporal contable y fiscal, teniendo trascendencia en la carga fiscal futura.

Por lo tanto, si aplicamos la libertad de amortización, en el primer año, tendremos una diferencia temporaria negativa, ya que contablemente hemos contabilizado menos gasto por amortización. En los siguientes años, fiscalmente no podremos imputar gasto

alguno por la amortización de dicho elemento, por lo que tendremos un gasto contable y no un gasto fiscal, ya que el gasto fiscal por amortización se imputó por su totalidad en el primer año. En consecuencia, conforme se vaya amortizando contablemente el bien, dará lugar a unos ajustes extracontables positivos de carácter temporario que se sumarán al resultado contable y que, por tanto, la base imponible previa para el cálculo de la liquidación del IS será superior.

Veamos, a través de un ejemplo práctico, la aplicación de la libertad de amortización por creación de empleo del art. 102 y, en consecuencia, como se aplicarían dichos ajustes extracontables:

EJEMPLO: (Fuente: Elaboración propia)

Una entidad considerada de reducida dimensión (el INCN de 2020 es inferior a 10 millones de euros), ha adquirido maquinaria el 1 de enero de 2021 por importe de 200.000€, entrando en funcionamiento en ese mismo momento. El coeficiente máximo de amortización según tablas es del 12%.

La entidad tuvo una plantilla media en el ejercicio 2020 de 10 trabajadores.

En el ejercicio 2021, ha incrementado la plantilla media hasta 15 trabajadores, que prevé mantener durante 2022.

Se pregunta si puede aplicar la libertad de amortización para la maquinaria adquirida, y de ser así, en qué cuantía.

A priori, podría aplicar la libertad de amortización, desde la entrada en funcionamiento de la máquina, ya que en 2021 se ha incrementado la plantilla media en 5 trabajadores con respecto al ejercicio 2020 y se prevé que se mantendrá para 2022.

Cuantía máxima para amortizar libremente = 120.000 x 5 trabajadores (incremento) = 600.000€

Por lo tanto, podremos amortizar libremente los 200.000€ de la máquina.

Tal y como hemos visto anteriormente, no es precisa la inscripción contable para que resulten fiscalmente deducibles. Por lo que tendremos que realizar los siguientes ajustes extracontables:

Amortización/Años	2021	2022,2023,2024,2025,2026,2027,2028	2029
Gasto Contable	24.000,00 €	24.000,00 €	8.000,00 €
Gasto Fiscal	200.000,00 €	- €	- €
Ajuste Extracontable	- 176.000,00 €	+24.000,00 €	+8.000,00 €

Por otro lado, caben varias puntualizaciones:

- El incremento de plantilla determinante a efectos del cálculo de la base para aplicar la libertad de amortización es el promedio de 2021 y 2022 (respecto de los 10 trabajadores que tuvo en 2020). Si ese incremento promedio fuera mayor que 5, podría acogerse en 2021 a una mayor base de libertad de amortización. Si fuera menor, o si no se mantuviera para el promedio de los años 2023 y 2024, una parte del beneficio fiscal de 2021 debería reintegrarlo junto con los intereses de demora, para regularizar su situación tributaria. Todo ello porque la libertad de amortización aplicada en 2021 es provisional, ya que todavía no tenemos los datos reales de 2022, 2023 y 2024.
- Cabría revisar las fechas de la inversión y puesta a disposición de los elementos objetos de inversión ya que, si se cumplieran los requisitos para la aplicación de la D.A. 11ª, para una inversión efectuada antes del 31-03-2012, fechas en que aún estaba vigente dicha D.A., le sería más favorable aplicarla, ya que no existía requisito alguno para aplicar la libertad de amortización. En este supuesto no es de aplicación, ya que la inversión se realizó con posterioridad.

Tal y como comentábamos anteriormente, vemos con este ejemplo como la libertad de amortización lo que supone es un diferimiento de la carga fiscal y no un ahorro fiscal en sí, como por ejemplo sería una exención sobre alguna renta percibida, en lo que respecta al total de la operación. El primer año supone una gran ayuda a la inversión, ya que el gasto lo deduciremos fiscalmente en su totalidad o en gran medida, dependiendo del incremento en la plantilla media. No obstante, como podemos observar, para los siguientes años iremos revirtiendo, según la amortización contable, ese ahorro fiscal en una mayor carga fiscal, incrementando el resultado contable por aquel gasto por amortización que está contabilizado y que fiscalmente ya no es deducible³⁵.

3.2.1.1.2. INCOMPATIBILIDADES DE LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO CON OTROS INCENTIVOS DE APLICACIÓN EN EL IS

La libertad de amortización, regulada en el art. 102 de la LIS, es incompatible con el reciente supuesto de libertad de amortización para las inversiones realizadas en el sector de la automoción regulado en la D.A. decimosexta de la LIS. De este modo, las entidades de reducida dimensión tendrán que optar por aplicar uno de los dos incentivos fiscales.

En concreto, dicha libertad de amortización es de aplicación a las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva, así como la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector industrial de automoción, puestos a disposición del contribuyente y que entren en funcionamiento entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021. Estas inversiones podrán ser amortizados libremente en los períodos impositivos que finalicen en el mismo periodo que deben entrar en funcionamiento, es decir, entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021.

³⁵ BADÁS CEREZO, Jesús y MARCO SANJUÁN, Jose Antonio: *Incentivos fiscales a la empresa de reducida dimensión: Renta y Patrimonio 2015*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2015, págs. 8-11.

En este caso de libertad de amortización también existe un requisito con respecto al empleo, en concreto, que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media del año 2019.

3.2.1.2. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES DE ESCASO VALOR

La libertad de amortización para inversiones de escaso valor se trataba de un incentivo fiscal para las ERD que, como veíamos, inicialmente estaba regulado tanto en el art. 124 de la Ley 43/1995 como en el art. 110 del RD Ley 4/2004. En estos artículos se establecía la libertad de amortización para elementos de inmovilizado material nuevos que no superaran unitariamente 100.000 pesetas (601,01€) puestos a disposición en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones para ser ERD. No obstante, también se estableció un límite total para la libertad de amortización de 2 millones de pesetas (12.020,24€) referido al período impositivo.

Posteriormente, con la aprobación de la nueva Ley 27/2014, dicho artículo se suprimió del capítulo correspondiente a los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión, quedando redactado en el capítulo II, art. 12, el cual abarca las amortizaciones, y que, concretamente, queda regulado en su apartado 3.e).

En definitiva, la libertad de amortización, actualmente, es aplicable a todos los contribuyentes del IS, por lo que deja de ser un incentivo exclusivo para las ERD. Por otro lado, tanto el límite unitario para la libertad de amortización como el global del período impositivo se modificaron, siendo a día de hoy de 300€ y de 25.000€, respectivamente. Este último valor tendrá que ser prorrateado en el caso de que el período impositivo sea inferior al año.

3.2.2. AMORTIZACIÓN ACELERADA

3.2.2.1. AMORTIZACIÓN DE LOS ELEMENTOS NUEVOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL Y DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS Y DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE

Continuando con el análisis de los incentivos basados en amortizaciones, nos encontramos ante la llamada amortización acelerada. Dicha amortización acelerada tiene sus orígenes en el art. 125 de la Ley 43/1995, el cual establecía que los elementos de inmovilizado material nuevos, que se pongan a disposición del sujeto pasivo en el periodo impositivo que se cumplan los requisitos para considerarse ERD, puedan ser amortizados en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente lineal máximo de amortización aprobado en las tablas.

Posteriormente, la amortización acelerada quedó regulada en el RD 4/2004, en su art. 111, donde se adiciona, como elemento susceptible de inversión, el inmovilizado inmaterial, el cual podía amortizarse aplicando el mismo coeficiente que el inmovilizado material, a excepción del fondo de comercio y otro inmovilizado inmaterial con vida útil indefinida, comprendidos en el art. 11.4. y 11.5., los cuales se podían amortizar en un 150% de la amortización que resultara de aplicar las reglas de amortización allí establecidas. El art. 111 tuvo varias modificaciones, entre ellas, el coeficiente pasó de 1,5 a 2³⁶ y se eliminó la terminología inmovilizado inmaterial añadiéndose así las inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible³⁷.

En la actualidad, podemos encontrar este incentivo vigente en el art. 103 de la LIS, en el cual se recalca que, tanto los elementos nuevos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, como el inmovilizado intangible deben estar afectos al desarrollo de actividades económicas. El porcentaje de amortización sigue siendo el que

³⁶ Se modifica, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2005, por el art. 62.3 de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre.

³⁷ Se modifican el título y los apartados 1, 3 y 5, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2008, por la disposición adicional 8.1.26 y 27 de la Ley 16/2007, de 4 de julio.

resulte de multiplicar por 2 el coeficiente lineal máximo de amortización y, en la misma línea, dentro de los inmovilizados intangibles aquellos cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el fondo de comercio, podrán aplicar el porcentaje del 150% al importe que resulte deducible de aplicar para ellos según lo establecido en el art. 12.2 de la LIS³⁸.

Por otro lado, encontramos en el art. 103 otros requisitos que ya fueron objeto de comentario anteriormente. En este sentido, se menciona que los elementos nuevos pueden ser:

- Adquiridos a terceros y puestos a disposición de la empresa en el período impositivo en el que tiene la condición de ERD.
- Construidos o producidos por la propia empresa.
- Encargados mediante un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo en el que tiene la condición de ERD y puestos a disposición de la empresa dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión del mismo.

Al igual que veíamos al examinar la libertad de amortización, la entrada en funcionamiento de los elementos objeto de inversión no supone un requisito para la aplicación de la amortización acelerada. El requisito que se tiene que cumplir es que el elemento nuevo se ponga a disposición en el periodo impositivo que se cumple la condición para ser ERD. No obstante, y claro está, que el elemento no podrá ser amortizado hasta que no entre en funcionamiento, pero en tal periodo no será un requisito que la entidad tenga la condición de ERD.

En cuanto al principio de inscripción contable, nos remitimos nuevamente al art. 11.3.1º, el cual establece que, en caso de aplicar la amortización acelerada, sí que

³⁸ En la primera redacción de la LIS dicho inmovilizado intangible se consideraba con vida útil indefinida, comprendido en el art. 13.3., el cual fue derogado y pasaron a ser, con efectos a partir de 1 de enero de 2016, inmovilizado intangible de vida útil definida, regulado actualmente en el art. 12.2. En este artículo se establece las reglas de amortización para aquel inmovilizado intangible cuya vida útil no puede estimarse de manera fiable.

podremos imputar dicho gasto fiscalmente, a pesar de no haberse reflejado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias. Consecuentemente, y como también veíamos al examinar la libertad de amortización, tendremos que ir realizando ajustes negativos sobre el resultado contable ya que los primeros años tendremos un mayor gasto fiscalmente deducible y, cuando fiscalmente se haya amortizado totalmente el bien, tendremos que realizar ajustes positivos sobre el resultado contable.

Por último, el art. 103.4. establece que: *“El régimen de amortización previsto en este artículo será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma”*. Por lo tanto, no existen incompatibilidades entre este régimen de amortización acelerada con otros que sean de aplicación. A modo de ejemplo, la parte que excediera del límite cuantitativo, por la aplicación de la libertad de amortización del art. 102, podría beneficiarse de la amortización acelerada. Por otro lado, también resulta compatible dicho régimen de amortización acelerada con el método de amortización por turnos de trabajo³⁹, en este caso, habría que multiplicar por 2 el nuevo coeficiente máximo que resulte de aplicar las reglas del RIS de su art. 4.2.⁴⁰, así como con el método de coeficiente constante y el de suma de dígitos⁴¹.

Desde esta perspectiva, parece acertada la opinión de CHECA GONZÁLEZ cuando indica que este beneficio fiscal incentiva la adquisición de activos de larga vida útil⁴², puesto que fiscalmente puedo deducirme más rápido el gasto por amortización, suponiendo un diferimiento de la tributación.

³⁹ El art. 4.2. del RIS, establece que:

“Cuando un elemento patrimonial se utilice diariamente en más de un turno normal de trabajo, podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de:

*a) el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, y
b) el resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.*

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada”.

⁴⁰ Consulta de la DGT núm. V2144-06 del 25/10/2006.

⁴¹ BORRÁS AMBLAR, Fernando y NAVARRO ALCÁZAR, José Vicente: *Impuesto sobre sociedades (2). Regímenes especiales*, ob. cit., pág. 1.506.

⁴² CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *“Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades”*, ob. cit., pág. 74.

3.2.2.2. DISPOSICIÓN TRANSITORIA VIGÉSIMA OCTAVA. AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES OBJETO DE REINVERSIÓN POR LAS ERD

Con la aprobación de la vigente LIS se suprimió otro de los supuestos de amortización acelerada para las ERD, que se encontraba regulado en el art. 113 del RDLeg. 4/2004. Este supuesto era de aplicación para aquellos elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a explotaciones económicas, que hubieran sido objeto de reinversión. Este beneficio fiscal se venía aplicando desde los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 1999; hasta entonces, existía un régimen de exención por reinversión respecto de las rentas generadas por las transmisiones de elementos patrimoniales de las ERD⁴³.

Sin embargo, existe en la LIS un régimen transitorio que permite a las ERD que estuviesen aplicando dicha amortización acelerada, en períodos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015, continuar aplicándola con las mismas condiciones y requisitos previstos en el art. 113 del RDLeg. 4/2004.

El beneficio fiscal, objeto de nuestro comentario, consistía en que la cuantía de la amortización que podía aplicarse era el resultante de multiplicar por tres el coeficiente lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas respecto de los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión.

Para poder aplicar esta amortización acelerada, en primer lugar, debía realizarse la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas. En segundo lugar, tenían que cumplirse los requisitos para ser considerada ERD en el período impositivo de la transmisión. En tercer lugar, el importe total obtenido en la transmisión onerosa debía ser objeto de reinversión también en elementos de inmovilizado material o de inversiones

⁴³ VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña: “El régimen fiscal de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre Sociedades tras sus últimas modificaciones”, ob. cit., pág. 19.

inmobiliarias, que sean afectados también a la actividad. En este caso, la norma no indicaba que los elementos objetos de reinversión tuvieran que ser nuevos, a diferencia de lo establecido en el otro supuesto de amortización acelerada.

En el caso de que la cuantía de la inversión superara el importe obtenido en la transmisión, el beneficio fiscal de la amortización acelerada sólo se aplicaría a la parte que correspondiera a la cantidad obtenida en la transmisión y, de la misma manera, si la cuantía invertida hubiese sido inferior al importe obtenido de la transmisión sólo se podría aplicar la amortización acelerada a la parte que correspondería a dicho importe invertido y no a la totalidad del elemento.

Por último, en cuanto al plazo de reinversión, debía realizarse entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años siguientes. Además, la reinversión se entendía efectuada en la fecha en la que se produjera la puesta a disposición de los elementos patrimoniales adquiridos con el importe obtenido en la transmisión⁴⁴.

3.2.3. PÉRDIDAS POR DETERIORO DE LOS CRÉDITOS POR POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES

A pesar de que, con carácter general, no son deducibles las pérdidas por deterioro de créditos basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores según prevé el art. 13.1.3º de la LIS, se establece para las ERD, como incentivo en el art. 104, la deducibilidad de la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes al final del período impositivo.

⁴⁴<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2021/capitulo-10-regimenes-tributarios-especiales-ii/regimen-especial-empresas-reducida-dimension/incentivos-fiscales/amortizacion-acelerada.html> Consultado el 18 de abril de 2022.

Dicho incentivo ya se encontraba establecido en el art. 126 de la Ley 43/1995, y se ha ido manteniendo hasta la actualidad. Podemos decir que la finalidad de este incentivo es ayudar a las PYMES ante las posibles situaciones de insolvencia de deudores que pueden ocasionarles un problema de liquidez.

Para el cálculo de la dotación global objeto de deducción no tendremos en cuenta los deudores por los que se hubiera reconocido la pérdida por deterioro establecidas en el art. 13.1. de la LIS, ni tampoco aquellos otros que no tienen el carácter de deducibles. Esto tiene sentido puesto que las ERD que apliquen la dotación global podrán, además, aplicar la deducibilidad de las pérdidas por deterioro comprendidas en el art. 13.1 de la LIS. Por otro lado, tampoco tiene mucho sentido que la no deducibilidad de algunas pérdidas por deterioros de créditos sea aplicable sólo para el régimen general y no para la dotación global de las ERD, ya que no se seguiría el mismo criterio.

En concreto, las partidas que no tendremos en cuenta para el cálculo de dicha dotación global son las siguientes:

1. Pérdidas por deterioro de créditos deducibles por el art. 13.1:

“Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación⁴⁵.*
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.*
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.*
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.”*

⁴⁵ Para las entidades de reducida dimensión se reduce, para los períodos impositivos que se inicien en el año 2020 y en el año 2021, el plazo establecido para poder deducir las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores, pasando de 6 meses a 3 meses, el tiempo que se exige que haya transcurrido entre el vencimiento de la obligación y el devengo del impuesto. Regulado en el art. 14 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria.

2. Pérdidas por deterioro de créditos no deducibles por el art. 13.1. 1º y 2º:

“No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

2.º Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal”.

Con todo ello, las pérdidas por deterioro de créditos que las ERD podrán incluir en la estimación global son, bien aquellas sin peligro aparente de cobro o, bien no justificadas, por no haber pasado el plazo mínimo desde el vencimiento de la obligación o que el deudor no esté declarado en situación de concurso y que, en consecuencia, no podrán ser aplicadas como dotación individualizada del art. 13.1.

Otra cuestión a tener en cuenta es que el saldo de la pérdida por deterioro global, al cierre de cada período impositivo, no puede exceder del 1% de los deudores susceptibles de dotación a esa fecha. Esto quiere decir que las dotaciones no son acumulativas, por lo que, de existir dotaciones de períodos anteriores, el saldo de estas junto con la dotación del propio período impositivo no puede exceder de dicho límite.

Por otro lado, hay que tener presente lo establecido en el art. 104.4. de la LIS en el caso de que el sujeto pasivo pierda la condición para considerarse ERD y haya aplicado como gasto deducible pérdidas por deterioro de los créditos basado en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores de aplicación en dicho artículo. En dicho contexto, la norma nos indica que las pérdidas por deterioro de los créditos derivado de posibles insolvencias - las pérdidas por deterioro de créditos individualizadas referentes al art. 13.1.- que se apliquen cuando no se cumplan las condiciones para ser

considerada ERD no serán deducibles hasta el importe del saldo de las pérdidas por deterioro global aplicadas de acuerdo con lo establecido en el art. 104.1. Lo dispuesto anteriormente quiere decir que el sujeto pasivo, en el período impositivo que pierda la condición de ERD, no tendrá que revertir en la totalidad las dotaciones globales por deterioro que hizo cuando era considerada como tal, sino que lo hará poco a poco, conforme vayan apareciendo créditos susceptibles de dotar pérdidas por deterioro individualizadas, hasta que finalmente se alcance el saldo de la pérdida por deterioro aplicado globalmente cuando fue considerada ERD⁴⁶. Veámoslo con más claridad en un ejemplo práctico:



⁴⁶ RODRÍGUEZ RELEA, Francisco Javier: “Regímenes especiales. Estudio particular del relativo a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión y del de determinados contratos de arrendamiento financiero”, ob. cit., pág. 30.

EJEMPLO: (Fuente: elaboración propia)

Una sociedad ha estado aplicando el régimen de ERD los años 2019, 2020 y 2021, dotando 40.000€ en 2019, 15.000€ en 2020 y 30.000€ en 2021 de forma global a pérdidas por deterioro derivadas del riesgo de insolvencias.

En 2022 deja de ser ERD, y en diciembre, acumula una deuda exigible desde más de 6 meses por importe de 120.000 euros.

El saldo de la pérdida por deterioro aplicado asciende a 85.000€ (40.000+15.000+30.000).

Por lo tanto, en este caso, solo será deducible el exceso: $120.000 - 85.000 = 35.000€$.

Si dotamos contablemente la totalidad de la deuda (120.000€), tendremos que realizar un ajuste extracontable positivo de 85.000€.

✓ Gasto Contable=120.000€

✓ Gasto Fiscal=35.000€

✓ Ajuste + 85.000€

Por último, cabe señalar que, a efectos de determinar su deducibilidad fiscal, rige el principio de inscripción contable, lo que supone que cualquier dotación no contabilizada, con carácter general, no podrá ser, en ningún caso, gasto fiscalmente deducible, a diferencia de lo que ocurría con la libertad de amortización y la amortización acelerada.

3.2.4. RESERVA DE NIVELACIÓN DE BASES IMPONIBLES

Como novedad de la Ley 27/2014, se incorporan dos nuevos incentivos vinculados al incremento del patrimonio neto, uno aplicable en el régimen general y otro específico

para las ERD, llamados reservas de capitalización y reserva de nivelación, respectivamente.

Tal y como se indica en el Preámbulo de dicha Ley, la reserva de capitalización consiste en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, no exigiendo ninguna reinversión concreta para dichos fondos. Con esta medida se pretende potenciar la autofinanciación de la empresa mediante el incremento del patrimonio neto y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad, reduciendo la dependencia de recursos ajenos.

Como comentábamos en cuanto a los tipos impositivos de las ERD, la Ley 27/2014 elimina la escala de tributación específica establecida para las ERD, que minoraba el tipo de gravamen para estas entidades. Recalcando la eliminación de la escala de tributación, de acuerdo con el Preámbulo de la LIS, aparece la reserva de nivelación de bases imponibles, que supone una reducción de la misma hasta un 10% de su importe. En concreto, la reserva de nivelación permite reducir la base imponible de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, por lo que, la minoración aplicada, la adicionaremos en el momento tengamos bases imponibles negativas. En el caso de que no se generen bases imponibles negativas o no se hayan generado por la totalidad, el importe deberá adicionarse a la base imponible del período en que concluyan esos 5 años.

El legislador también considera en el Preámbulo que: *“Esta medida resulta más incentivadora que el comúnmente denominado «carry back» en relación con el tratamiento de las bases imponibles negativas”*. Lo cierto es que se trata de una medida que favorece, en mayor medida, a las entidades más eficientes, puesto que, de no generar bases imponibles negativas, podrán retrasar la tributación correspondiente a las reducciones aplicadas hasta la conclusión de los 5 años⁴⁷. Tal y como se indica en el citado Preámbulo de la LIS, *“esta medida pretende favorecer la competitividad y la*

⁴⁷ LASARTE LÓPEZ, Rocío y JIMENEZ CARDOSO, Sergio Manuel: “La reserva de nivelación en el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas tributarias y contables”. En *Crónica Tributaria*, núm. 155, 2015, pág. 114.

estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5%, y, adicionada a la reserva de capitalización anteriormente señalada, incide nuevamente en la equiparación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia”.

No obstante, desde mi punto de vista, resultaría más beneficioso para las ERD la aplicación de una escala de tipos impositivos con un tipo reducido ya que ésta sí que es una manera de reducir, finalmente, la tributación de estas entidades y, realmente, lo que genera aplicar la reserva de nivelación es un diferimiento de la tributación, como veremos más adelante.

Me parece interesante comentar que los contribuyentes del IRPF no podrán aplicar estas reducciones por reservas de capitalización y nivelación. En primer lugar, porque se exige un tipo de gravamen específico para cada una de ellas y, en segundo lugar, porque la normativa solo se remite a la LIS en lo que se refiere al cálculo del rendimiento neto de la actividad económica y dicha reducción se aplica a la totalidad de la base imponible⁴⁸.

Como vemos, las reservas analizadas en este epígrafe son totalmente compatibles entre sí, por lo que es interesante estudiar cómo se aplican cada una de ellas y cómo afecta, finalmente, a la ERD.

Comenzando con la reserva de capitalización, regulada en el art. 25 de la LIS, nos centraremos, en primer lugar, en el ámbito de aplicación. Según el primer apartado de dicho artículo, la reserva de capitalización puede ser aplicada, por un lado, por aquellas entidades que tributen al tipo de gravamen general regulado en el art. 29.1 – en el que se establece un tipo de gravamen general del 25%- y, por otro lado, por aquellas entidades que apliquen el tipo de gravamen del 30% establecido para las entidades de crédito y entidades del sector de hidrocarburos en el art. 29.6. Sin duda, no hay que dejar de comentar que, en el art. 29.1, también queda regulado un tipo de gravamen para las

⁴⁸ Consulta de la DGT núm. V2868-16 del 22/06/2016.

entidades de nueva creación del 15%⁴⁹, por lo que según lo dispuesto en el art. 25.1. no se excluye este supuesto de tributación al 15% para la aplicación de la reserva de capitalización.

En segundo lugar, la ventaja fiscal en la reserva de capitalización se basa en la reducción de la base imponible. Esta reducción es de un 10% del importe del incremento de los fondos propios. Para ello deben cumplirse los siguientes requisitos:

1. *Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.*

El importe de dicho incremento vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio⁵⁰, sin incluir los resultados obtenidos en ambos ejercicios, y sin tener en cuenta determinados conceptos⁵¹.

2. *“Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado⁵² y será indisponible*

⁴⁹ Tipo de gravamen aplicable a las entidades de nueva creación, que realicen actividades económicas, en el primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y en el siguiente.

⁵⁰ La reserva de capitalización dotada formará parte de los fondos propios existentes al inicio y al final del ejercicio de la misma forma que el resto de partidas integrantes de tales fondos no excluidas a efectos de determinar su incremento y posterior mantenimiento del mismo.

⁵¹ *“No se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:*

- *Las aportaciones de los socios.*
- *Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.*
- *Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.*
- *Las reservas de carácter legal o estatutario.*
- *Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.*
- *Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.*
- *Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.*

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible”.

⁵² *“Teniendo en cuenta que sólo a la finalización del período impositivo es posible conocer el incremento de fondos propios que se haya realizado en dicho período, habiéndose por tanto generado un*

durante el plazo previsto de 5 años". Solo queda permitido disponer de esta reserva en las siguientes situaciones:

- a) *"Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad"*.
- b) *"Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley"*. Dicho régimen fiscal especial es el previsto para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.
- c) *"Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal"*.

En tercer lugar, existe una limitación en cuanto a la reducción prevista y es que ésta no podrá superar el importe del 10% de la base imponible positiva calculada previa a la propia reducción y a la compensación de bases imponibles negativas. Además, según se indica en el último párrafo del art. 25.1., si la base imponible fuera negativa o no fuera suficiente para reducir el importe total podrán ser objeto de compensación en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en el que se tuvo derecho a la reducción.

Por otro lado, cabe hacer referencia a las consecuencias derivadas del incumplimiento de los requisitos, en cuyo caso, dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, a lo que deberemos añadir los correspondientes intereses de demora devengados.

incremento en las reservas de la entidad, el cumplimiento formal relativo a registrar en balance una reserva calificada como indisponible con absoluta separación y título separado se entenderá cumplido siempre que la dotación formal de dicha reserva de capitalización se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción".

Por último y concluyendo con la reserva de capitalización, deducimos, partiendo de todas aquellas partidas que veíamos que no se pueden incluir en el cómputo de los fondos propios, que la reducción de la base imponible se podrá aplicar cuando se aumenten los fondos propios debido a la capitalización de los beneficios societarios⁵³. Es decir, el incremento de los fondos propios se calculará con la cuantía de los resultados del ejercicio anterior que se decidan mantener entre los fondos propios por voluntad propia⁵⁴.

Retomando el propio incentivo aplicable para las entidades que cumplan con los requisitos para ser consideradas ERD, la reserva de nivelación, se encuentra regulada en el art. 105 de la LIS. En primer lugar, en lo que respecta al ámbito de aplicación, a diferencia de la reserva de capitalización, nos encontramos con que ésta no podrá ser aplicada en el caso de que la entidad tribute al tipo reducido establecido para las entidades de nueva creación ya que el art. 105.1 delimita el ámbito de aplicación a aquellas entidades que “*apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29*”, esto es, aquellas entidades que tributen al 25%⁵⁵. Parece no quedar clara dicha delimitación para algunos autores⁵⁶ ya que indican que el requisito de tributación para la aplicación de la minoración en base es al tipo general del 25% o al tipo del 15% previsto para entidades de nueva creación.

Como comentábamos con anterioridad, la reserva de nivelación posibilita la reducción, en un 10%, de la base imponible positiva. No obstante, aquí también tenemos una limitación y es que dicha reducción no podrá superar 1 millón de euros, límite que no consideramos muy importante teniendo en cuenta que estamos ante una ERD, las cuales tienen un INCN que debe ser inferior a 10 millones de euros. Dicho límite tendrá que ser prorrateado en el caso que la duración del período impositivo sea inferior al año. Por otro

⁵³ FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa: “Las reservas de capitalización y nivelación de la nueva Ley del Impuesto de Sociedades y su virtualidad para las entidades sociales”. En *Revista vasca de economía social*, núm. 12, 2015, pág. 45.

⁵⁴ PALLARÉS RODRIGUEZ, Rosario y JIMÉNEZ DE CISNEROS QUESADA, María del Mar: “Las reservas de nivelación y de capitalización en las Pymes”. En *Gestión, Revista de economía*, núm. 63, 2016, pág. 23.

⁵⁵ Consulta de la DGT núm. V3495-19 del 20/12/2019.

⁵⁶ Vid., por todos, VV.AA., MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel (coord.): *TODO Fiscal 2021*, ob. cit., pág. 1.460.

lado, las reducciones se tendrán que tener también en cuenta a efectos de cálculo del pago fraccionado, en la modalidad prevista por el art. 40.3 LIS.

Por otro lado, y como explicábamos con anterioridad, las cantidades objeto de minoración tendrán que ser adicionadas a las bases imponibles negativas que se pudieran generar en los 5 años siguientes a contar desde la finalización del período impositivo en el que se efectuó la minoración. Si todavía tuviéramos minoración pendiente de aplicar, se adicionará a la base imponible del período impositivo en el cual concluyan los 5 años comentados. Cabe preguntarnos aquí, cuál sería el orden a seguir en las adiciones por las minoraciones realizadas en ejercicios anteriores. En este sentido, la LIS no establece nada al respecto. En algunos casos, esta omisión resultará irrelevante, por ejemplo, cuando sea necesario adicionar la totalidad de las minoraciones practicadas a la base imponible negativa. En otros casos, sí que podría tener otras implicaciones, por ejemplo, si las minoraciones no agotaran las bases imponibles negativas siempre será mejor, para el contribuyente, suponer que las adiciones aplicadas son las más antiguas para así poder aplicar las restantes en bases imponibles más lejanas o, cuando, por ejemplo, el contribuyente incumpliera los requisitos, aquí sería mejor para él suponer que las reservas dispuestas formaban parte de minoraciones efectuadas en ejercicios más cercanos, reduciendo así los intereses de demora. Además, podría ser también una cuestión importante para la Administración Tributaria y para el contribuyente en el supuesto caso de que el tipo impositivo variara, por lo que, con todo ello, resultaría necesario una clarificación en este sentido por parte de la AEAT⁵⁷.

El principal requisito para aplicar dicha reserva de nivelación es la dotación de una reserva indisponible por el importe de tal minoración hasta el período impositivo en el que la minoración se adicione a la base imponible⁵⁸, es decir, se incentiva la autofinanciación de la empresa. Podríamos decir que este incentivo se trata de una manera de impulsar, a las ERD, a reservar una parte de sus beneficios y poder así anticiparse ante situaciones complicadas en las que pueda sufrir pérdidas o vea reducida su actividad. Por

⁵⁷ LASARTE LÓPEZ, Rocío y JIMENEZ CARDOSO, Sergio Manuel: “La reserva de nivelación en el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas tributarias y contables”, ob. cit., pág. 116.

⁵⁸ En el caso de la reserva de nivelación, no se entenderá que se han dispuesto de las reservas en los mismos casos que veíamos en la reserva de capitalización.

otra parte, la dotación de la reserva de nivelación no se podrá tener en cuenta en el cómputo del cálculo del incremento de los fondos propios en la reserva de capitalización, como veíamos anteriormente.

El incumplimiento de los requisitos anteriores, como, por ejemplo, la no dotación de la reserva o la disposición de ella para otros fines distintos, supondrá la obligación de integrar, en la cuota íntegra del período impositivo en el que se incumplan los requisitos, la cuota correspondiente a las cantidades que fueron objeto de minoración, incrementadas en un 5% y con los correspondientes intereses de demora.

Por otro lado, a la hora de determinar los pagos fraccionados del art. 40.3 de la LIS, se habrá de considerar la minoración de la base imponible positiva realizada por la reserva de nivelación.

En lo que se refiere al efecto final impositivo de la reserva de capitalización, si se cumplen todos los requisitos para ser aplicada, a diferencia de la reserva de nivelación, sí que reducirá de manera definitiva la tributación, ya que en ningún momento tendremos que adicionar o revertir las reducciones que se han practicado sobre la base imponible previa, es decir, se genera una diferencia permanente. Por el contrario, la reducción en la reserva de nivelación lleva consigo el tener que adicionar dichas reducciones a las BI negativas que se pudieran generar o a la BI al final de la conclusión del plazo de 5 años. Por lo tanto, lo que genera la reserva de nivelación es un diferimiento en la tributación y no un ahorro final en la tributación.

En lo que respecta a la contabilización de este tipo de reservas, la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, por la que se desarrollan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, señala que “la reserva de capitalización se tratará como un menor impuesto corriente. Además, en los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar a las que traen causa de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de

cuota. Por último, en el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos la empresa debería contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente”. Por lo tanto, para la reserva de capitalización, se generarán diferencias temporarias sólo si no hay base imponible suficiente para aplicar la minoración, en cuyo caso tendríamos 2 años para compensarlo y, en el caso de incumplimiento. Por otro lado, “desde un punto de vista estrictamente contable, al minorarse la base imponible podría identificarse una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal, que traería consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se produciría en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales)”. Por lo tanto, aquí sí que se genera, por la aplicación de la reserva de nivelación, una diferencia temporaria imponible, en el sentido de que la aplicación de dicha reserva hará que se tribute menos ahora para tributar más en el futuro.

Por último, siguiendo con los aspectos contables, se plantea en qué fecha se ha de contabilizar la dotación de la reserva de capitalización y de nivelación, cuestión importante puesto que dicha dotación es un requisito para poder aplicar las minoraciones correspondientes. Como veíamos para la reserva de capitalización, existe el cumplimiento formal relativo a registrar, en el balance de la empresa, una reserva calificada como indisponible con absoluta separación y título apropiado. En este sentido, la DGT⁵⁹ admite que, teniendo en cuenta que sólo a la finalización del período impositivo es posible conocer el incremento de fondos propios que se haya realizado en dicho período, habiéndose, por tanto, generado un incremento en las reservas de la entidad, la dotación formal de dichas reservas se entenderá cumplida siempre que se realice durante el período impositivo siguiente, atendiendo al plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción, siempre y cuando al cierre del ejercicio en el cual se aplica la minoración de la base imponible se hayan incrementado los fondos propios con respecto al ejercicio anterior. Por lo tanto, a efectos de aplicar una reducción en la base imponible de un determinado período impositivo, en la medida en que se haya producido un incremento de los fondos propios y se haya producido un incremento de

⁵⁹ Consulta de la DGT núm. V4127-15 del 22/12/2015.

reservas, con independencia de que no esté formalmente registrada la reserva de capitalización, podrá aplicarse la reducción prevista en la base imponible para dicho período impositivo, disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio en el que se ha aplicado la reducción para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado. En cuanto a la dotación de la reserva de nivelación, la DGT nos remite también al plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción:

“La reserva, según se establece expresamente, debe dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible... El art. 273 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece en su apartado 1 que la junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado. En consecuencia, será en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio cuando deberá dotarse la reserva de nivelación”.

3.2.5. ARRENDAMIENTO FINANCIERO

En el siguiente capítulo al del régimen especial para las ERD, capítulo XII de la LIS, nos encontramos con el art. 106 donde se trata un régimen fiscal para determinados contratos de arrendamiento financiero⁶⁰, los llamados contratos de *leasing*. Como veremos a continuación, el mencionado régimen no supone un régimen especial exclusivo para las ERD, pero contiene una ventaja fiscal específica para ellas frente al resto de entidades que lo pueden aplicar. Este régimen de arrendamiento financiero ya se

⁶⁰ Concepto de contratos de arrendamiento financiero: con efectos a partir del 28 de junio de 2014, la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito define en su disposición adicional tercera el concepto de operaciones de arrendamiento financiero como *"aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de cuotas. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario"*.

encontraba establecido en el art. 128 de la Ley 43/1995 y también se incluía el beneficio fiscal para las ERD que comentaremos a continuación.

Para que sea de aplicación dicho régimen de arrendamiento financiero deben cumplirse una serie de requisitos⁶¹:

- “Que el arrendador sea una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito.
- Que tengan una duración mínima de 2 años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrán establecer otros plazos mínimos de duración en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.
- Que las cuotas de arrendamiento financiero aparezcan expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.
- Que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien debe permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual”.

Cumpléndose los requisitos anteriormente citados, la deducibilidad será la siguiente:

- Por un lado, la parte de las cuotas correspondientes a la carga financiera satisfecha es siempre gasto fiscalmente deducible en la base imponible por su totalidad.

⁶¹<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2021/capitulo-7-rendimientos-actividades-economicas-directa/fase-1-determinacion-rendimiento-neto/gastos-fiscalmente-deducibles/servicios-exteriores/arrendamientos-canones.html>
Consultado el 19 de abril de 2022.

- Por otro lado, en lo que respecta a la parte de la cuota satisfecha por la recuperación del coste, el gasto fiscalmente deducible no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal máximo según las tablas oficialmente aprobadas. En el caso de las ERD, esta limitación del gasto fiscalmente deducible con lo que respecta a la parte de la recuperación del coste del bien será el triple del coeficiente de amortización lineal máximo, en lugar del doble. En este caso, será necesario que la condición para ser considerada ERD se cumpla en el período impositivo en el que se recibe el bien⁶².

Para la aplicación de la amortización acelerada se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Cuando existan excesos por la aplicación de la limitación del gasto fiscalmente deducible de la recuperación del coste, éstos podrán ser deducidos en los períodos impositivos inmediatos y sucesivos, operando también con los mismos límites.

En el caso de que el objeto del contrato sea un elemento del activo no amortizable, esta parte de la cuota no se considerará gasto deducible. Si concurriera sólo parcialmente, podrá deducirse solamente la parte proporcional que corresponda a los elementos que pueden ser amortizados y, además, tendrá que estar diferenciado en el contrato en cuestión.

Como veíamos también en otros casos de amortización acelerada, se excepciona el principio de inscripción contable, por lo que su aplicación no está condicionada a su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por último, cabe recalcar de nuevo lo que indicaba el art. 102 de la LIS, y es que, la libertad de amortización se podrá aplicar, además, a este régimen de arrendamiento

⁶² RODRÍGUEZ RELEA, Francisco Javier: “Las amortizaciones en el impuesto sobre sociedades”. En *Fiscalidad Práctica: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, 2015, pág. 53.

financiero en el caso de cumplir los requisitos establecidos en dicho artículo, siempre y cuando que llegado el momento se ejercite la opción de compra.

4. APLICACIÓN EFECTIVA DE LOS INCENTIVOS FISCALES EN LAS ERD

En este último punto, y no por ello el menos importante, vamos a hacer un estudio sobre la aplicación efectiva de determinados incentivos por las ERD en los últimos años. En concreto, nos centraremos en los incentivos relacionados con la amortización de los arts. 102 y 103 de la LIS y veremos, en cada uno de ellos, la relevancia de las disminuciones que han sido efectuadas, por los contribuyentes del IS, sobre el resultado contable.

Comenzando con el incentivo de libertad de amortización (art. 102 LIS), podemos observar, en la siguiente tabla, que los contribuyentes que habían utilizado, realmente, este incentivo en 2019, supusieron un 0,28% con respecto al total de declarantes del IS. Si calculamos esta proporción con respecto los declarantes calificados como ERD (1.289.824) en 2019, los declarantes de esta partida fueron un 0,36%. Asimismo, podemos observar que el importe medio de la disminución efectuada por la aplicación de la libertad de amortización es de 51.636€.

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	500.457	30,38	38	0,83	46.120	0,02	1.214
6 - 60	295.635	17,95	252	5,49	748.776	0,32	2.971
60 - 150	241.866	14,68	455	9,92	2.418.717	1,02	5.316
150 - 300	186.600	11,33	566	12,34	11.506.397	4,86	20.329
300 - 600	155.646	9,45	744	16,22	12.226.079	5,16	16.433
600 - 1500	133.834	8,12	1.087	23,70	33.552.146	14,17	30.867
1500 - 6000	93.489	5,68	1.109	24,18	92.348.492	39,00	83.272
6000 - 12000	18.070	1,10	276	6,02	46.732.107	19,73	169.319
12000 - 30000	12.502	0,76	53	1,16	30.085.020	12,70	567.642
30000 - 45000	3.006	0,18	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
45000 - 60000	1.529	0,09	0	0,00	0	0,00	0
60000 - 90000	1.605	0,10	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
90000 - 180000	1.605	0,10	0	0,00	0	0,00	0
> 180000	1.505	0,09	0	0,00	0	0,00	0
Total	1.647.349	100,00	4.586	100,00	236.802.095	100,00	51.636

Tabla 4: Disminuciones sobre el Resultado Contable por aplicación de libertad de amortización del art. 102. 2019. Fuente: Agencia Tributaria.

Pasando al siguiente incentivo de las ERD, es decir, la amortización acelerada, vemos, en la tabla, que los declarantes de esta partida en 2019 fueron un 0,69% frente al total de declarantes y un 0,88% de los declarantes calificados como ERD, algo más que en el anterior incentivo, aunque sigue siendo un porcentaje excesivamente bajo. En este caso, el importe medio de la disminución es de 24.078€, algo lógico teniendo en cuenta que aquí estamos hablando de amortización acelerada y no de una total libertad de amortización.

Tramos de Ingresos (miles de euros)	DECLARANTES		DECLARANTES DE ESTA PARTIDA				
	Número	Distribución	Número	Distribución Declarantes	Importe partida	Distribución Importe	Media
< 6	500.457	30,38	58	0,51	71.191	0,03	1.227
6 - 60	295.635	17,95	610	5,36	1.866.129	0,68	3.059
60 - 150	241.866	14,68	1.248	10,97	6.872.412	2,51	5.507
150 - 300	186.600	11,33	1.496	13,15	9.880.041	3,61	6.604
300 - 600	155.646	9,45	1.875	16,48	17.662.133	6,45	9.420
600 - 1500	133.834	8,12	2.601	22,86	45.156.266	16,48	17.361
1500 - 6000	93.489	5,68	2.766	24,31	117.855.451	43,02	42.609
6000 - 12000	18.070	1,10	584	5,13	55.025.854	20,09	94.222
12000 - 30000	12.502	0,76	135	1,19	19.341.238	7,06	143.268
30000 - 45000	3.006	0,18	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
45000 - 60000	1.529	0,09	0	0,00	0	0,00	0
60000 - 90000	1.605	0,10	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
90000 - 180000	1.605	0,10	0	0,00	0	0,00	0
> 180000	1.505	0,09	0	0,00	0	0,00	0
Total	1.647.349	100,00	11.377	100,00	273.935.211	100,00	24.078

Tabla 5: Disminuciones sobre el Resultado Contable por la aplicación de la amortización acelerada, art. 103 LIS y DT.28ª. 2019. Fuente: Agencia Tributaria

Cabe preguntarnos si el bajo porcentaje de declarantes que aplican los incentivos relacionados con la amortización es transitorio o si, por lo contrario, existe realmente una poca utilización de dichos incentivos en la práctica desde un punto de vista estructural. Pues bien, en la siguiente tabla vemos que se mantienen estables dichos porcentajes en los últimos años, por lo que entendemos, que la aplicación efectiva de dichos incentivos es baja en lo que respecta a estos últimos años.

	2015	2016	2017	2018	2019
Nº Declarantes Ajustes (-) RC art. 102	4.849	5.030	5.247	4821	4.586
Sobre Declarantes totales	0,33%	0,32%	0,33%	0,30%	0,28%
Sobre Declarantes ERD	0,45%	0,41%	0,42%	0,38%	0,36%
Nº Declarantes Ajustes (-) RC art. 103	9.606	10.046	10.531	10993	11.377
Sobre Declarantes totales	0,65%	0,64%	0,66%	0,68%	0,69%
Sobre Declarantes ERD	0,89%	0,82%	0,84%	0,87%	0,88%

Tabla 6: Evolución en el % de declarantes que aplican incentivos a la amortización, art. 102 y 103 LIS. Fuente: Elaboración propia.

Ahora bien, tratándose de incentivos, cabe preguntarse dónde se encuentra el problema para que no se apliquen en mayor medida.

Uno de los primeros motivos que nos podemos plantear es si las PYMES están efectuando inversiones y, en qué medida lo están haciendo en los últimos años. Tal y como podemos observar en la siguiente gráfica, la proporción de empresas cuya inversión neta⁶³ es positiva, presenta una evolución bastante ligada al ciclo económico, tanto en el caso de la inversión en activos tangibles como, en menor medida, en el de la materializada en los intangibles. Con el inicio de la crisis se produjo un fuerte descenso de la inversión, tanto en el grupo de las PYMES como, en mayor medida, en las grandes empresas. A partir de 2013, el número de empresas que invertían fue elevándose ligeramente de forma generalizada, salvo en el caso de las PYMES que invierten en activos intangibles. Por otro lado, a partir de un estudio realizado⁶⁴ con el fin de analizar los determinantes de la decisión de inversión en activos tangibles e intangibles por parte de las empresas españolas durante el período 2000-2016, podemos ver, que, la tendencia a invertir en activos tangibles es menor en las PYMES que en las compañías más grandes. Asimismo, la probabilidad de inversión en este tipo de activos tiende a reducirse con la edad de la empresa, aspecto que podría estar directamente vinculado con la mayor necesidad de inversión que tienen las entidades en sus primeros años de actividad. Por último, a través de este estudio, también se observa una mayor propensión a invertir en activos tangibles para aquellas empresas que pertenecen al sector de la industria y, en menor medida, al del comercio y la hostelería.

⁶³ La inversión neta es la cantidad total de dinero que una entidad gasta en activos de capital, menos el coste de depreciación de dichos activos, pudiéndonos así proporcionar una comprensión del gasto de la inversión real de una entidad en bienes duraderos.

⁶⁴ DEJUAN, Daniel; MENÉNDEZ, Álvaro y MULINO, Maristela: “La inversión y la financiación de las empresas no financieras españolas: un análisis con datos a nivel de empresa”. En *Boletín Económico* 3/2018, Banco de España, 2018, pág. 3-5.

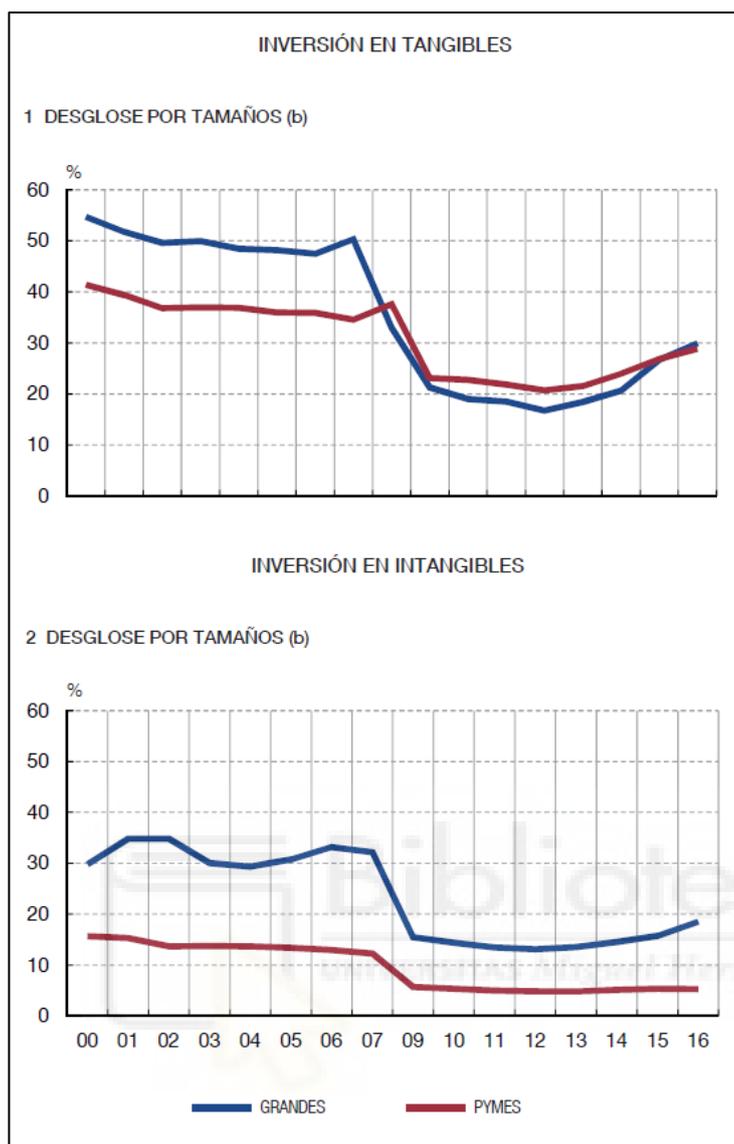


Ilustración 3: NÚMERO DE EMPRESAS CON INVERSIÓN NETA POSITIVA. Fuente: Boletín económico 3/2018, Banco de España.

En consecuencia, cabría concluir a partir de este estudio, que es posible que las inversiones realizadas por las PYMES en los últimos años sean bajas debido a varios motivos. Por un lado, que la antigüedad de este tipo de empresas sea relativamente alta; por otro lado, debido a la coyuntura económica y a la dificultad de obtener financiación ajena y, por último, porque hubiera algunos sectores predominantes en las PYMES que no necesiten de una gran inversión en elementos de inmovilizado para desarrollar su actividad.

Finalmente, otro de los motivos que nos podemos plantear, para el escaso éxito de la aplicación de los incentivos en materia de amortización desarrollada en este epígrafe, es la inseguridad de los contribuyentes en el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de estos incentivos. Tomando como ejemplo la aplicación de la libertad de amortización del art. 102, uno de los requisitos era el mantenimiento del incremento del empleo durante un periodo adicional de 24 meses. Requisito que, lógicamente, muchas PYMES no saben si podrá ser cumplido una vez ponen en funcionamiento el bien en cuestión. Por ejemplo, se adquiere y se pone un bien en funcionamiento el 1 de enero de 2018 para aplicar la libertad de amortización de dicho bien, la plantilla media de 2018 y 2019 tiene que verse incrementado con respecto a la plantilla media de 2017 y dicho incremento tendrá que mantenerse en el período 2020/2021.

5. CONCLUSIONES

El objetivo principal en este trabajo ha sido desarrollar, en profundidad, los incentivos de aplicación para las ERD previstos en el IS que permiten alcanzar objetivos como acercar a las PYMES a la autofinanciación, impulsarlas tras la crisis económica, e incentivar la creación de empleo. Como ya habíamos comentado, las PYMES suponen un 99,9% del tejido empresarial español, lo que hace que dichas entidades sean de gran importancia para la economía española. Este es el motivo primordial por el que obedecería a la razón de que se hayan establecido medidas tributarias beneficiosas para este tipo de entidades.

En lo que se refiere al ámbito de aplicación de los incentivos analizados en este trabajo, opino que se debería de unificar criterios para la definición de PYME a nivel contable y tributario, debiendo tener dicha armonización un carácter global en el ámbito de la Unión Europea. La pluralidad de definiciones existentes podría generar inseguridad a los contribuyentes, por lo que veo totalmente necesario, para que las normativas se apliquen de una manera más efectiva, que se cree una definición única, empezando, en primer lugar, por igualar la definición dentro de la misma normativa tributaria, ya que como veíamos, en la LIS y la LIVA, se pueden observar ciertas diferencias. En este sentido, cabe recordar que la LIVA definía una “Gran Empresa” como aquella entidad

cuyo volumen de operaciones hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04€, por lo que, no tendrían dicha calificación las entidades que no excedieran de dicho límite.

A mi juicio, existe un número de incentivos numerosos para que puedan ser aplicadas por las ERD, desde algunos más beneficiosos, pero con unos requisitos que difícilmente se pueden cumplir, hasta otros incentivos menos beneficiosos, pero con unos requisitos más asequibles para los contribuyentes. A mi parecer, algunos requisitos deberían de suavizarse para que un mayor número de ERD puedan aplicarlos. Concretamente, me parece que el requisito de mantenimiento de empleo para aplicar el incentivo contemplado en el art. 102 podría ser excesivo, pudiendo el legislador plantearse una reducción, de 24 meses a 12 meses, del período en el que el incremento del empleo debe mantenerse.

Unificando el beneficio tributario de los incentivos previstos para las ERD, concluimos que, todos y cada uno de ellos, que actualmente están vigentes en la Ley 27/2014, lo que suponen realmente es un diferimiento en el pago del impuesto, en mayor o en menor medida, es decir, que pagan menos inicialmente, pero la carga impositiva se incrementará en un futuro. En cualquier caso, dicho diferimiento lo considero importante, puesto que supondrá una gran ayuda a aquellos períodos impositivos en los que la ERD tengan una gran inversión, en la medida que podrán tener en esos períodos impositivo una menor carga a efectos tributarios.

En lo que atañe a las pérdidas por deterioro de créditos por insolvencias de deudas, me parece un incentivo muy acertado sabiendo que las PYMES han atravesado por situaciones complicadas debido al alto nivel de morosidad en las operaciones comerciales. No obstante, el límite de deducibilidad podría ser algo superior, ya que el 1% se queda escaso para ERD que no tengan excesivos importes pendientes de cobro. Por ejemplo, una ERD que tenga un importe pendiente de cobro de 10.000€, una vez minorado en aquellos saldos en los que se haya dotado la pérdida por deterioro de manera

individualizada y en aquellos saldos cuya pérdida por deterioro no es deducible, la cuantía deducible por dotación global será de 100€.

En lo que se refiere al incentivo más novedoso para las ERD, es decir, la reserva de nivelación, siendo también un beneficio eficaz basado en el diferimiento de la tributación, es una de las medidas que más puede ayudar a impulsar la financiación propia frente la ajena. Aquellas entidades que lo apliquen podrán adelantarse a situaciones de pérdidas, ya que las reducciones aplicadas cuando se obtuvieron bases imponibles positivas podrán adicionarse a aquellas bases imponibles negativas que puedan generarse en un futuro.

Por otro lado, y en lo que respecta a la evolución del conjunto de incentivos que configuran el régimen especial para las ERD, cada vez se ha ido dando más importancia a esta serie de incentivos por parte del legislador, aunque, al mismo tiempo se ha ido reduciendo hasta anular cualquier incentivo fiscal que lo que produjera fuera un ahorro definitivo para las ERD en el IS, como es el tipo de gravamen reducido, equiparando así la carga fiscal en todo tipo de entidades, al menos, nominalmente. Desde mi punto de vista, creo que se debería dar algún beneficio tributario que no solo trate de un diferimiento en el impuesto, aunque soy consciente también de que se trata de una cuestión delicada ya que podría afectar al principio de neutralidad y, además, organismos internacionales, como es el caso del Fondo Monetario Internacional⁶⁵, insisten en la importancia de que dichos beneficios, como podría ser un tipo impositivo inferior para este tipo de entidades, puedan ser un desincentivo u obstáculo al crecimiento de éstas.

Como hemos podido ver a lo largo del trabajo, es importante la relevancia de las PYMES debido a que son la columna vertebral de la economía española. Dado el peso que tienen éstas, ¿por qué no incluir dichos incentivos tributarios en la normativa general de la LIS como un apartado más? A mi modo de ver, creo que, dada la trascendencia de éstas, no sería necesario articular los beneficios en un capítulo independiente, sino concretar en los artículos existentes en otros capítulos, dichos beneficios para las ERD.

⁶⁵ Preámbulo de la Ley 27/2014.

De esta manera, se le podría dar más visibilidad a estos incentivos y, consecuentemente, podrían aplicarse con mayor efectividad.

Finalmente, pienso que los incentivos para las ERD podrían ser aplicados en mayor medida de lo que lo vienen siendo por parte de los contribuyentes. Me parece que es realmente necesario, dada la importancia de las PYMES, que se investigue en profundidad, por parte de la Administración Tributaria, los motivos por los cuales no son aplicados en la práctica en mayor grado e implementar, junto con el legislador, las medidas adecuadas para una aplicación eficiente de las mismas.



BIBLIOGRAFÍA

BADÁS CEREZO, Jesús y MARCO SANJUÁN, Jose Antonio: *Incentivos fiscales a la empresa de reducida dimensión: Renta y Patrimonio 2015*, Editorial Aranzadi, Navarra, 2015.

BARRUSO CASTILLO, Begoña: “La tributación de las PYMES en España”. En *Colegio de Economistas de Madrid*, núm. 149, 2016.

BORRÁS AMBLAR, Fernando y NAVARRO ALCÁZAR, José Vicente: *Impuesto sobre sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos*, 10^a ed., Editorial CEF, Madrid, 2021.

CAPELLERAS SEGURA, Jordi: *La reforma fiscal, la nueva normativa anotada y comentada por profesionales de la fiscalidad*, J.M Bosch, Barcelona, 2015.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades”. En *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, 1997.

CUESTA DOMÍNGUEZ, Joaquín: “A vueltas con la libertad de amortización con mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.”. En *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2010.

DEJUAN, Daniel; MENÉNDEZ, Álvaro y MULINO, Maristela: “La inversión y la financiación de las empresas no financieras españolas: un análisis con datos a nivel de empresa”. En *Boletín Económico 3/2018*, Banco de España, 2018.

FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa: “Las reservas de capitalización y nivelación de la nueva Ley del Impuesto de Sociedades y su virtualidad para las entidades sociales”. En *Revista vasca de economía social*, núm. 12, 2015.

LASARTE LÓPEZ, Rocío y JIMENEZ CARDOSO, Sergio Manuel: “La reserva de nivelación en el nuevo Impuesto sobre Sociedades. Cuestiones prácticas tributarias y contables”. En *Crónica Tributaria*, núm.155, 2015.

MEDINA CEPERO, Juan Ramón: “La tributación de las actividades profesionales”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9, 2005.

MAS ORTIZ, Alfonso: “El concepto de PYME en el ámbito tributario: la necesaria adaptación al concepto comunitario. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5, 2013.

PALLARÉS RODRIGUEZ, Rosario y JIMÉNEZ DE CISNEROS QUESADA, María del Mar: “Las reservas de nivelación y de capitalización en las Pymes”. En *Gestión, Revista de economía*, núm. 63, 2016.

RODÍGUEZ RELEA, Francisco Javier:

- “Las amortizaciones en el impuesto sobre sociedades”. En *Fiscalidad Práctica: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, 2015.
- “Regímenes especiales. Estudio particular del relativo a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión y del de determinados contratos de arrendamiento financiero”. En *Fiscalidad Práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, 2015.

VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña: “El régimen fiscal de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre Sociedades tras sus últimas modificaciones”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10, 2011.

VV.AA., MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel (coord.): *TODO Fiscal 2021*, Editorial CISS, Madrid, 2021.

VV.AA.: “Novedades más significativas de la Ley 43/1995 de diciembre, del Impuesto sobre sociedades”. En *Revista de Estudios Financieros*, núm. 154, 1996.



WEBGRAFÍA

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/deducciones-beneficios-fiscales-impuesto-sobre-sociedades/incentivos-fiscales-empresas-reducida-dimension.html?faqId=e9a03c70d1625710VgnVCM100000dc381e0aRCRD>

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/sociedadest2/2019/jrubikf33ffc1d9e16dd3b2bf2e73b2899fe298763ecf84.html>

<http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato-PYME-DIRCE-1-enero-2021.pdf>

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2020/capitulo-5-liquidacion-is-determinacion-imponible/bi-antes-reserva-capitalizac-compensac-00550/detalle-correcc-result-cuenta-perdidas-is/amortizaciones/libertad-amortizacion-mantenimiento-empleo.html>

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-sociedades-2020/capitulo-5-liquidacion-is-determinacion-imponible/bi-antes-reserva-capitalizac-compensac-00550/detalle-correcc-result-cuenta-perdidas-is/amortizaciones/libertad-amortizacion-sin-mantenimiento-empleo.html>

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2021/capitulo-7-rendimientos-actividades-economicas-directa/fase-1-determinacion-rendimiento-neto/gastos-fiscalmente-deducibles/servicios-exteriores/arrendamientos-canones.html>