

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

LAS PYMES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Antonio Cayón Galiardo

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF.*

SUMARIO

I- LAS PYMES COMO RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL.

- A.- El régimen general y el régimen especial.*
- B.- El contenido del régimen especial.*

II- DELIMITACIÓN SUBJETIVA DEL RÉGIMEN.

- 1.- La definición en función del importe neto de la cifra de negocios. 2.- La aplicación a los grupos de sociedades. 3.- Las empresas pertenecientes a un grupo familiar. 4.- La aplicación a las personas físicas. 5.- La aplicación a las entidades del art 10 de la LIRPF. 6.- Aplicación a las actividades profesionales.*

III- INCENTIVOS DE APLICACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE.

A.- Artículo 123.- Libertad de amortización.

- 1.- Elementos susceptibles de ser amortizados libremente. 2.- La creación de empleo. 3.- Incumplimiento de los requisitos. 4.- Comienzo de las dotaciones a la amortización. 5.- Cuantía máxima del incentivo. 6.- Incompatibilidades de la libertad de amortización. 7.- Transmisión de los elementos amortizados. 8.- Aspectos contables.*

B.- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.

- 1.- Elementos susceptibles de amortización. 2.- Cuantía de amortización.*

C.- Amortización del inmovilizado material nuevo.

- 1.- Elementos susceptibles de amortización. 2.- Localización de la inversión. 3.- Cuantía de amortización. 4.- Compatibilidad con otros regímenes.*

D.- Dotación por posibles insolvencias de deudores.

- 1.- Determinación de los deudores existentes sobre los que se aplica la provisión. 2.- Cuantía de dotación. 3.- Régimen transitorio.*

E.- Exención por reinversión.

- 1.- Elementos susceptibles de acogerse a la exención por reinversión. 2.- Requisitos para obtener la exención. 3.- Cuantía de la exención. 4.- Aspectos temporales. 5.- Diferencias con el régimen general del artículo 21 de la Ley. 6.- Desarrollo reglamentario.*

F.- Amortización de elementos adquiridos mediante Contratos de arrendamiento financiero.

IV- INCENTIVOS DE APLICACIÓN EN EL TIPO DE GRAVAMEN.

V- VALORACIÓN DEL TEMA.

E S T U D I O S

I.- LAS PYMES COMO RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL.

Una de las novedades más destacables que ha incorporado al Impuesto sobre Sociedades la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ha sido la de establecer un régimen fiscal aplicable a las empresas que denomina de reducida dimensión.

Son muchos los argumentos que se han esgrimido en los últimos años en favor de las pequeñas y medianas empresas que requieren una adaptación de las leyes civiles, mercantiles y, también, fiscales para que puedan vencer las limitaciones derivadas de su tamaño, sea este medido en función del patrimonio, del volumen de ventas o del número de trabajadores, y de este modo entren en los mercados en condiciones de competitividad con las grandes empresas.

Nuestra legislación se había hecho eco anteriormente de esta preocupación tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el de Patrimonio, como posteriormente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La aportación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cierra, por ahora, esta tendencia a la protección de estas empresas que, por no ser ni un sector económico diferenciado ni ofrecer unos rasgos comunes en sus problemas y estructuras, tendrá siempre un tratamiento fiscal difícil de adecuar a cada exigencia en particular.

A.- El régimen general y el régimen especial.

El deseo codificador de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha traído a su seno la casi totalidad de los regímenes especiales del impuesto y dentro de ellos el de estas empresas denominadas de "reducida dimensión".

Esta ubicación en un mismo texto de aquellas especialidades se señala en la exposición de motivos de la Ley como una de las metas del legislador. Dice así el texto:

"La incorporación de un solo texto legal al conjunto de los regímenes especiales por el Impuesto sobre Sociedades, excepción hecha de los referentes a las sociedades cooperativas y a determinadas entidades no lucrativas debido a sus especiales características, constituye también una de las metas de la reforma del Impuesto sobre Sociedades que tiene cumplida satisfacción en la presente Ley."

Por ello la primera tarea que hemos de realizar consiste en la determinación del significado de lo que es un régimen especial en cuanto a sus relaciones con el régimen general del Impuesto.

Tres ideas deben ser resaltadas a este efecto:

En primer lugar el hecho de que el régimen definido en la Ley sólo refleja una regulación muy reducida y fragmentaria para esta clase de empresas, por esto hemos de recordar que los preceptos del régimen general serán de aplicación directa en lo no con-

templado en la norma especial y subsidiariamente aplicables en los aspectos regulados dentro del Título VIII, Capítulo XII.

Esta situación normativa está expresamente prevista en el artículo 65 que afirma:

"1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en el presente título, sea por razón de la naturaleza de los sujetos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

2. Las normas contenidas en los restantes títulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en el presente título."

La segunda idea se refiere a que cuando las normas dictadas para este régimen especial regulen algún beneficio o materia que tenga su paralelo en el régimen general, en este caso no podremos incorporar supletoriamente estas disposiciones si se desprende una voluntad legislativa de favorecer a las empresas de reducida dimensión mediante el establecimiento de condiciones más ventajosas en su régimen especial. En estos casos hemos de entender que estamos en presencia de beneficios de diferente tratamiento fiscal según el sujeto pasivo se califique o no como empresa de reducida dimensión.

La tercera cuestión previa se refiere a la posibilidad de simultanear este régimen especial con cualquiera otro de los contemplados en la Ley o fuera de ella, siempre, es evidente, que no exista una prohibición o límite expreso en contrario.

La Ley no lo prohíbe, ni de su espíritu se puede obtener una respuesta en favor de la incompatibilidad entre los diferentes sistemas que en ella se incluyen.

Finalmente hemos de señalar que, anticipando contenidos, este régimen especial para empresas de reducida dimensión, dada la estructura reducida de las empresas españolas, se va a convertir en el régimen más generalizado de aplicación en la práctica.

B.- El contenido del régimen especial.

Otra cuestión preliminar a examinar es el hecho de que la ley califica a este régimen de tributación como un sistema de beneficios fiscales. Dice así la exposición de motivos:

"También debe destacarse la incorporación de un conjunto de incentivos fiscales en favor de las empresas de reducida dimensión."

Estos beneficios se concretan en: tres normas relativas a amortizaciones aceleradas de ciertos elementos patrimoniales - algunas ya preexistentes en nuestro derecho desde 1993-, a una exención por reinversión y a la admisión de una dotación global para prevenir posibles insolvencias de deudores.

E S T U D I O S

Todos estos incentivos se concentran en la base imponible que habrá de ser objeto de correcciones extracontables para registrar las variaciones que procedan en consecuencia.

De esta conceptualización de beneficio o bonificación se desprende el dato de que su aplicación e interpretación serán de aplicación restrictiva al tenor de la LGT.

Finalmente hemos de señalar que la preocupación por las empresas de reducida dimensión se ha expresado también a la hora de redactar las leyes de medidas de política fiscal y de Presupuestos Generales del Estado para 1997, introduciendo nuevos incentivos que se reflejan en este caso en el tipo de gravamen y que también examinaremos.

II- DELIMITACIÓN SUBJETIVA DEL RÉGIMEN.

La determinación del ámbito de aplicación de este régimen especial de las empresas de reducida dimensión obliga a definir lo que la Ley entiende como PYMES.

Existen varios criterios utilizables para definir a este grupo de empresas:

- i.- Las empresas familiares.- que se delimitan en atención a la posesión por un grupo familiar de la mayoría de los derechos de voto o de participaciones en la cifra de capital.
- ii.- El número de trabajadores.- criterio que define como medianas empresas a aquellas que tienen menos de 500 trabajadores y como pequeñas empresas a las que emplean a menos de 9 trabajadores. Aunque la primera cifra está en proceso de revisión.
- iii.- El volumen de operaciones.- criterio que se delimita en atención a la cifra de ventas o negocio cuando no sobrepase una determinada cantidad.

Este último criterio ha sido normalmente utilizado en la imposición directa y más especialmente en el IRPF para determinar el ámbito de aplicación de los sistemas objetivos de estimación de bases imponibles.

- iv.- Otros criterios empleados en la Ley de Sociedades Anónimas para presentar balance abreviado, estructura patrimonial, etc.

1.- La definición en función del importe neto de la cifra de negocios.

En la Ley del Impuesto sobre Sociedades el criterio seguido ha sido este último, estableciéndose que:

“Artículo 122. Ambito de aplicación: cifra de negocios.

Antonio Cayón Galindo

1. Los incentivos fiscales establecidos en el presente capítulo se aplicarán siempre que el **importe neto** de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 250 millones de pesetas.

Cuando el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Cuando la entidad fuere de nueva creación el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo."

Procederemos a comentar este precepto.

a.- La determinación cuantitativa de la cifra de negocios.

El límite señalado en la Ley es el de una suma inferior a 250 millones de pesetas como importe neto de la cifra de negocios en el periodo.

Aunque este precepto ha sido criticado por estimarse demasiado reducida la cuantía legalmente establecida, sólo nos importa ahora indicar que lo que deba entenderse por "**importe neto de la cifra de negocios**" no es algo definido en la Ley del Impuesto.

Para encontrar un criterio legal hemos de acudir tanto al artículo 191 de TR de la Ley de Sociedades Anónimas como a las normas de la contabilidad, en las que encontramos la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991¹ en la que se define como:

"la agregación de las ventas y prestaciones de servicios y se minorará por el importe de las devoluciones y rappels sobre ventas".

Es decir, y para pormenorizar en detalle, esta cifra se obtiene de la suma de las ventas y prestaciones de servicios realizadas a terceros que, retribuidas en dinero o en especie, se realicen en la actividad ordinaria de la empresa.

No se incluyen:

.- las subvenciones (excepto las que se entreguen en función de las unidades de producto vendidas y que forman parte del precio de la venta).

.- ni los productos consumidos por la empresa ni los servicios realizados para sí misma.

.- ni los ingresos financieros derivados de las ventas a plazos.

¹Invocada por Isidoro Martín Dégano ("Comentarios a la Ley del Impuesto de Sociedades" Ed Mc Graw Hill. Madrid 1996. pág 336.)

E S T U D I O S

.- ni el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni los Impuestos Especiales que correspondan al fabricante o importador.

De aquella cifra se deducen las devoluciones de ventas, los rappels sobre ventas y los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de ingresos.

b.- El ejercicio de referencia.

La segunda cuestión a examinar nos remite a la Ley en cuanto señala que el ejercicio que servirá de base para decidir la aplicación de estos beneficios será "el período impositivo inmediato anterior", salvo que la empresa inicie su actividad en cuyo caso éste será este el de referencia.

Por consiguiente carece de importancia cuál sea la cifra de negocios en el período en el que una empresa tenga la calificación señalada, pues lo determinante es el ejercicio anterior.

El motivo por el que se fija el ejercicio anterior como período de referencia consiste en la mayor seguridad que se consigue de este modo, pues así las empresas conocerán al inicio de cada uno cuál es el régimen jurídico aplicable a sus inversiones, pudiendo planificar los costes fiscales derivados de ello.²

Prevé la Ley también el supuesto en el que este ejercicio de referencia sea un ejercicio de duración inferior al año. En este caso la fijación de la cifra antes citada se obtendrá por medio de la elevación al ejercicio anual de las operaciones realizadas en el período inferior. El cálculo se llevará a cabo por una simple regla de proporcionalidad sin que quepa hacer extrañas consideraciones sobre interpretaciones posibles sobre esta norma.

Por otra parte y dado que la Ley prevé que, cuando la empresa inicie su actividad, este ejercicio inicial será el de referencia para determinar el importe neto de la cifra de negocios, este conocimiento previo de su régimen fiscal no existirá, pues hasta la finalización del mismo no podrá tener certeza sobre su volumen de negocios.

Sin embargo no resulta tan clara la interpretación de la forma de fijar aquella cifra cuando la entidad fuere de nueva creación, pues en este caso la Ley no contempla la posibilidad de que, cuando se inicie la actividad mediado un período, se eleve al año

² Así lo fundamenta en la "Guía del Impuesto sobre Sociedades" J. A. López-Santacruz. Ed CISS . Madrid 1996, pág 913).

Antonio Cayón Gallardo

la cifra de negocios de este primer ejercicio. A nuestro juicio y dada la redacción literal del precepto no cabe elevar al año, en este caso, la cifra del volumen de operaciones.³

Es importante advertir que la totalidad de los beneficios fiscales, en principio se mantendrán durante los ejercicios posteriores siempre que las condiciones para su obtención se hayan consolidado en el ejercicio anterior, aunque en cada caso se haya de estar a lo concretamente establecido para cada incentivo.

Una vez examinadas las condiciones que han de concurrir en una empresa para que sean aplicables los incentivos que después expondremos, hemos de examinar algunos casos especiales que plantean problemas a la hora de otorgarles la calificación legal de empresas de reducida dimensión.

2.- La aplicación a los grupos de sociedades.

Con el fin de evitar conductas elusorias del impuesto, el artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades continúa haciendo una mención especial a los grupos de sociedades:

"2. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.....

A los efectos de lo dispuesto en este apartado se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección 1ª del capítulo primero de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre."

El mencionado artículo del Código de comercio se refiere a la obligación de presentar las cuentas anuales y la memoria consolidadas y sólo indirectamente describe los supuestos de sociedades vinculadas o pertenecientes a un grupo.⁴

³ Según la Ley son circunstancias determinantes del ejercicio inferior al año según el artículo 24.

a) La extinción de la entidad.

b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.

3. El período impositivo no excederá de doce meses.

⁴ En virtud del artículo 42 del Código de comercio esta obligación surgirá cuando siendo socio de otra sociedad, se encuentre con relación a esta en alguno de los siguientes casos:

a.- posea la mayoría de los derechos de voto. (se añadir a los derechos de voto de la dominante los que posean las dominadas)

b.-tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c.- pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.

E S T U D I O S

En conclusión tenemos que cuando el grupo supere la cifra de negocios de 250 millones ninguna sociedad, individualmente, será considerada como de reducida dimensión, sea cual fuese su volumen de negocios en particular.

3.- Las empresas pertenecientes a un grupo familiar.

La fijación del límite de cifra neta de negocios opera también para las sociedades o grupos de sociedades, en los términos del artículo 42 del Código de comercio, que estén vinculadas entre sí por medio de uno o varios socios que sean personas físicas cuando entre ellos existan vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive

Textualmente reza la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

"Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio."

Hay que señalar que la extensión a las personas físicas que tengan los grados de parentesco antes mencionados tiene también un claro contenido antielusorio del Impuesto.

Aunque la Ley no lo afirma expresamente, algunos autores entienden que, si la persona o personas físicas que están vinculadas con las sociedades de que se trate, desarrollan actividades empresariales, el importe de su cifra de negocios habrá de computarse a efectos de determinar la cifra de negocios del grupo.

Esta interpretación, a nuestro entender, carece de fundamento en el texto de la Ley.

d.- haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatos anteriores Este supuesto no dará lugar a consolidación si la sociedad cuyos administradores hayan sido nombrados está vinculada a otra en algunos de los casos previstos en los dos primeros números de este artículo.

2.- A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se añadirán a los derechos de voto de la sociedad dominante los que correspondan a las sociedades dominadas por esta, así como a otras personas que actúen en su propio nombre, pero por cuenta de alguna otra de aquellas.

Y a efectos del RD 1815/1991 de 20 de diciembre, se dispone lo mismo que en el art 42 del C de C. con este añadido:

"Art 2.2. Se entiende por sociedades dominadas o dependientes aquellas que se encuentren en relación a la dominante en alguno de los supuestos establecidos en los apartados a) y d) del número anterior, así como a las sucesivamente dominadas por estas, cualquiera que sea su forma jurídica y su domicilio social."

Antonio Cayón Galiardo

4.- La aplicación a las personas físicas.

Dado que, en virtud de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la determinación de los rendimientos derivados de actividades empresariales y profesionales son de aplicación, en régimen de estimación directa, las normas del Impuesto sobre Sociedades, hemos de entender que el régimen aquí analizado será también de aplicación a las empresas de carácter individual, cuando reúnan los requisitos legalmente establecidos.

Aunque el argumento no requiere excesivas justificaciones, es preciso hacer referencia a la proclamación que se hace en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en toda la documentación antecedente a la misma, acerca del principio de neutralidad. Así, en la exposición de motivos se afirma:

“En lo que atañe a la evolución de la doctrina hacendística jurídico-financiera y de los sistemas tributarios de nuestro entorno, cabe señalar la preponderancia de las elaboraciones teóricas y modificaciones normativas con fundamento y justificación en el principio de neutralidad.

Por fin, la construcción de una estructura tributaria que alcance mayores grados de neutralidad es un objetivo de la máxima importancia que, por sí solo, justificaría el impulso legislativo tendente a la reforma del Impuesto sobre Sociedades.”

Es evidente que esta invocación al principio de neutralidad encierra una llamada a la ruptura con el mismo principio, lo que se produce a consecuencia del mismo régimen que estudiamos pues discrimina en favor de las empresas de reducida dimensión aunque con los fundamentos ya examinados.

Por otra parte, como después veremos, no es posible hacer una aplicación general de todos los beneficios fiscales que se han implantado de cara a las empresas que adopten forma societaria, pues en relación con los tipos de gravamen las diferencias persisten y se amplían.

5.- La aplicación a las entidades del art 10 de la LIRPF.

Dado que se ha de admitir la extensión de este régimen a las empresas propiedad de personas físicas, también hemos de plantearnos su posible aplicación a las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades del art 33 de la LGT cuando realicen actividades empresariales.

Sin entrar ahora en la polémica sobre la naturaleza de las sociedades civiles que desarrollen estas actividades, lo cierto es que en todos estos casos estamos ante una disposición expresa de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establece la atribución de las rentas a los socios o comuneros, etc, disposición que ha sido íntegramente reproducida en la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades.

E S T U D I O S

De la dicción literal de las dos Leyes se desprende la no tributación por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de estas entidades y sociedades civiles.

A mayor abundamiento tenemos el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en el que al enumerar los sujetos pasivos establece:

"1. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles....."

De esta norma podemos concluir que las sociedades civiles se excluyen expresamente de la calificación de sujetos pasivos, por lo que se deben entender excluidas con mayor razón las demás entidades sin personalidad ya que tampoco se citan expresamente entre las enumeradas en este precepto.

La cuestión en concreto que ahora corresponde plantear es la forma en que hemos de determinar la aplicación del límite de los 250 millones de importe neto de la cifra de negocios, pues puede entenderse que debe operar respecto de la entidad de que se trate, unitariamente considerada, o que el límite actuará respecto de cada socio o comunero individualmente.

La cuestión se centra, en definitiva, en la interpretación que debe darse a la expresión "atribución de rentas a los partícipes o socios" ya que, si estos son personas físicas, las rentas obtenidas tendrán la calificación correspondiente de rentas empresariales, etc.

A este efecto, en los comentarios de la Obra CISS a la Ley del impuesto⁵, la solución que se propone sigue la argumentación que ahora resumimos:

La expresión rentas, a su juicio, se puede entender de dos formas diferentes:

- a.- como flujo de ingresos y gastos que deben imputarse a cada socio para que en su régimen fiscal concreto se determine el rendimiento.
- b.- como renta neta a imputar a cada socio para que se integre en sus rendimientos y finalmente en su base imponible.

Estos autores estiman que en nuestra legislación la solución dada es la segunda, puesto que en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se encuentran preceptos que regulen la forma en que se realiza la determinación del importe neto del rendimiento, y, a mayor fuerza, porque el artículo 23 del RD 1841/1991 de 30 de diciembre (Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) declara

⁵ Véase el VOL III*

aplicable el método de estimación objetiva a estas entidades con independencia de los socios.

Es decir que, a juicio de estos autores, la cifra neta de negocios se determinará en relación la sociedad civil o la entidad sin personalidad jurídica con independencia de sus socios o partícipes y solo cuando se cumplan en ella los requisitos del artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades será de aplicación este régimen especial.

No obstante ello, entendemos, sostener que una sociedad civil con 1000 millones de cifra neta de negocios y cinco socios, a partes iguales, pueda considerarse como un empresa de reducida dimensión, sin embargo de la interpretación de la Ley es lo que se desprende.

Son varias las razones para entenderlo así.

Literalmente la Ley se refiere a "empresas" de reducida dimensión, y ello nos permitiría considerar que dentro de este término se pueden incluir las empresas que no tengan personalidad jurídica propia. Sin embargo, salvo en el artículo 122 de esta Ley, en los restantes preceptos reguladores de este régimen especial, la referencia es siempre a los "sujetos pasivos" y ya expusimos que no tienen esta consideración ni las sociedades civiles ni las entidades del artículo 33.

Debido a ello la cuestión debe resolverse desde la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el que tampoco los citados entes son sujetos pasivos. Y dentro de esta normativa no creemos que sea un argumento de gran solidez la invocación a una disposición reglamentaria dictada para el régimen de estimación objetiva en el que la deslegalización normativa ha sido criticada frecuentemente.⁶

6.- Aplicación a las actividades profesionales.

Una última reflexión es necesaria respecto del alcance que se puede dar a la expresión "empresas" dado que en determinados impuestos la diferenciación entre actividades empresariales y actividades profesionales ha traído consecuencias en cuanto a su régimen tributario.

A este efecto entendemos que el empleo de este término no trata de encerrar ninguna delimitación sobre el campo de aplicación del régimen que estamos analizando.

⁶ Es cierto que la determinación de la cifra de negocios para cada socio, separadamente del conjunto, puede llevar a situaciones que causen perplejidad, sin embargo, a falta de un criterio más convincente y sin conocer el desarrollo reglamentario (actualmente en anteproyecto), puede pensarse que el beneficio añadido que obtuvieran las personas físicas integradas en una sociedad civil o en la entidad de que se trate se compensaría inmediatamente con la diferencia de tipos de gravamen existente entre los dos impuestos, no causándose grave daño al principio de neutralidad, solución esta que podría también resolverse entendiendo que para determinar el importe neto de la cifra de negocios de cada socio o partícipe se podrían tener en cuenta las actividades empresariales desarrolladas por cada uno y que fuesen independientes de la realizada por medio de la sociedad o entidad.

E S T U D I O S

La explicación es debida al hecho de que las empresas de reducida dimensión no constituyen un sector económico (artesanado, alta tecnología, etc. son actividades que se enmarcan dentro del concepto llamado "pequeña y mediana empresa"), ni una forma jurídica específica, ni un objeto social concreto.

La naturaleza de la actividad es, en este caso, intrascendente a efectos de su calificación y de la aplicación del régimen previsto en la Ley.

Por otra parte, como expusimos anteriormente, si bien en algún momento se emplea el término "empresas", a lo largo de los artículos 123 y siguientes la única referencia que se hace es a los "sujetos pasivos". Por ello no creemos que pueda excluirse ninguna actividad, ni empresarial ni profesional, del ámbito de estos incentivos fiscales, así se puede deducir también de la doctrina consultada en la que no se cuestiona por ningún autor la inclusión de las actividades no estrictamente empresariales.

III- INCENTIVOS DE APLICACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE.

Como habíamos señalado al comienzo de estas páginas, procederemos al examen de cada uno de los incentivos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que tienen una incidencia en la determinación de la base imponible.

A.- ARTÍCULO 123. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN.

En principio hemos de anotar que la libertad de amortización establecida en los Reales Decretos Leyes 7/1994 y 2/1995 se contempla con carácter definitivo y estable y de forma parecida a como se reguló en aquellas normas.

La idea nuclear de esta bonificación consiste en la posibilidad de amortizar libremente determinados elementos adquiridos por la empresa cuando al mismo tiempo se genere empleo en cierto periodo de tiempo inmediato a aquella adquisición.

Quizá su fundamento estriba en el hecho comprobado de la mayor capacidad de las empresas de reducida dimensión para crear empleo y para mantenerlo en circunstancias adversas.

La libertad de amortización que se predica como incentivo para estas empresas consiste en una mera dilación en el pago del impuesto⁷ y aunque este beneficio no es exclusivo para estas empresas pues en el artículo 11 también se contemplan otros supuestos la libertad de amortización, la establecida para las empresas de reducida dimensión se vincula a la creación de empleo.

⁷ Véase "El nuevo Impuesto sobre sociedades" J.A. Sánchez Galiana y otros. Ed. Aranzadi 1996, pág 364.)

Antonio Cayón Galiardo

1.- Elementos susceptibles de ser amortizados libremente.

Los requisitos que han de reunir los elementos susceptibles de libre amortización son los siguientes:

a.- Elementos del inmovilizado material nuevos.

Es este el requisito principal para la aplicación de este régimen de amortización.

La condición de que sean "nuevos", se entenderá cumplida cuando los elementos entren en funcionamiento por primera vez.

Se exige además que han de ser puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones exigidas para ser de reducida dimensión.

El momento determinante de la puesta a disposición se podrá acreditar por cualquier medio de prueba, especialmente por los documentos públicos o privados en los supuestos del art 1227 del C.c. Hemos de recordar a este efecto el valor probatorio de los libros de contabilidad tanto propios como de terceros.⁸

b.- Los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra.

Además de los adquiridos a terceros, se admite también esta modalidad de adquisición, si bien se especifica que este contrato ha de estar suscrito en el período impositivo en el que la empresa sea de reducida dimensión y siempre que su puesta a disposición sea dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del mismo.

La única explicación posible para que se siga exigiendo que la puesta a disposición de la empresa se realice dentro de los doce meses siguientes a la suscripción del contrato puede residir en el precedente ya señalado de este precepto, en el que dado su carácter temporal y excepcional se imponía este requisito para obtener los efectos queridos en un corto espacio de tiempo.⁹

c.- Los elementos del inmovilizado material contruidos por la propia empresa.

Para este caso nada dice la Ley respecto del periodo en el que se han de entender producidas las condiciones exigidas para la aplicación del incentivo, pudiendo enten-

⁸ La discusión sobre el valor probatorio no está cerrada, pues existen opiniones que la asimilan a una declaración extrajudicial que sólo hace prueba contra quien la realiza, mientras que otros le otorgan la presunción de certeza que le confiere la legislación mercantil en cuya virtud la prueba en contrario debe realizarla la Administración tributaria.

Hemos de matizar que esta presunción de certeza sólo es eficaz si la contabilidad se lleva según las exigencias del C de c., es decir con respeto a las formas externas -libros, registros, etc- y al derecho contable material -conjunto de reglas referentes a la confección del Balance y a la cuenta de resultados

⁹ Véase Díaz-Arias Ed. Gaceta Fiscal SA.Madrid 1996 pág. 264.

E S T U D I O S

derse que será el momento en el que se encuentren totalmente contruidos aunque tampoco se descarta por algunos autores que pueda referirse al momento en el que se inicie la construcción.

Tampoco se especifica en la Ley el periodo en el que se puede practicar la libertad de amortización y deberemos entender, ante este silencio, que la libertad de amortización se puede practicar desde su entrada en funcionamiento, dado que esta es la norma que genéricamente establece la Ley del Impuesto.

d.- Elementos del inmovilizado material nuevos objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

La inclusión de este inciso es nuevo en esta Ley ya que en sus precedentes no se contemplaba esta posibilidad.

Tampoco la Ley se pronuncia sobre el momento en el que se entiende realizada la inversión ni sobre el momento en que se entiende que procede la amortización libre. Si aplicamos la norma general hemos de entender que será la fecha de la entrega la que determina el momento de la inversión y por tanto el periodo de referencia para determinar si la empresa reúne las condiciones para ser calificada como de reducida dimensión.

Respecto al momento en el que se puede amortizar libremente, y en ausencia de un criterio diferente, se debe aplicar la norma general señalada anteriormente.

e.- Diferencia con los Reales Decretos-Leyes 7/1994 y 2/1995.

A diferencia de lo que se establecía en aquellas disposiciones en las que los nuevos elementos adquiridos deberían estar afectos a las actividades empresariales del sujeto pasivo, hemos de recordar que este requisito no se exige en este caso.

2.- La creación de empleo.

La libertad de amortización se supedita a que durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en los que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

Hemos de destacar que el incremento de plantilla se ha de realizar en los 24 meses siguientes al periodo en que entren en funcionamiento los bienes adquiridos, con independencia del momento de su adquisición a que hicimos referencia anteriormente.

Para el 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 a la jornada completa.

Antonio Cayón Galiardo

Es decir, la Ley no hace referencia a la clase de contrato que se haya realizado por lo que no se pueden excluir ni los temporales, en prácticas, etc.

Para los contratos en que la jornada sea inferior a la jornada completa debe determinarse la proporción respecto de esta para concretar el incremento de plantilla.

Este incremento se deberá mantener durante los 24 meses siguientes.

3.- Incumplimiento de los requisitos.

Según el texto de la norma "En el supuesto de que se **incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.**"

El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación. Hemos de observar que a partir del incumplimiento de este deber procedería ya la aplicación de la sanción correspondiente.

Esta forma de inaplicar las sanciones en caso de incumplimiento de las condiciones exigidas se deriva del hecho de que sólo al final de 48 meses desde la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos se puede conocer si se han cumplido los requisitos de creación de empleo, y solo en este momento se podrá regularizar la situación y rectificar en su caso las amortizaciones aplicadas.

La amortización a aplicar en este caso será la que corresponda a cada elemento según su naturaleza y la forma de contrato (v.g. leasing, etc.) mediante el que se haya adquirido el elemento patrimonial.

Finalmente hemos de advertir que no se exige una correlación entre el incremento de plantilla y el destino o función del bien que se adquirió y se amortiza libremente.

4.- Comienzo de las dotaciones a la amortización.

La norma dictada con carácter general indica que la libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a la misma.

Esta posibilidad de que dispone la empresa a su libre opción deberá ser medida para no encontrarse en la necesidad de deshacer las amortizaciones incorrectamente practicadas por incumplimiento de los requisitos exigidos, aunque no se aplicarán sanciones por este hecho.

E S T U D I O S

La amortización podrá practicarse no solo en el ejercicio económico en que entren en funcionamiento sino en uno posterior. La única cuestión problemática que se suscita será la de la forma de realización de los ajustes extracontables respectivos.

5.- Cuantía máxima del incentivo.

Dado que el incentivo tiene por objeto fomentar las inversiones y generación de empleo (sin estricta conexión entre ambas) se exige una cierta adecuación entre el volumen de la inversión y el número de empleos generados. Por ello la Ley establece que:

“La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 15.000.000 de pesetas por el referido incremento calculado con dos decimales.”

Para determinarse el importe de la inversión se ha de estar a las normas de valoración que resulten de las normas generales del Impuesto, que respecto del inmovilizado material exigen su cómputo por el precio de adquisición o coste de producción. (Norma de valoración 16 del PGC).

Este importe será el límite máximo de amortización siempre que sea inferior al resultado de multiplicar el coeficiente de incremento de plantilla por los mencionados quince millones de pesetas.

En caso de que el coste de la inversión fuese superior al límite máximo de amortización admisible, el exceso de inversión sobre la cuantía que resulte de esta operación se podrá amortizar por cualquier otro sistema de los establecidos en la Ley con especial referencia a lo que se estudiará posteriormente al examinar el art 125 de esta Ley.

6.- Incompatibilidades de la libertad de amortización.

La libertad de amortización aquí contemplada es incompatible con los siguientes beneficios fiscales:

a) La bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de la misma.

Se trata de la bonificación contemplada en el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.¹⁰

¹⁰ En este precepto se establece:

1. Tendrá una bonificación del 99 por 100 la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquellos, así como de cualquier manifestación editorial de carácter didáctico, siempre que los beneficios correspondientes se rein-

Antonio Cayón Galiardo

b) La reinversión de beneficios extraordinarios.

Se refiere esta limitación o incompatibilidad a la prohibición de practicar la libertad de amortización respecto de aquellos elementos que hayan sido adquiridos con el importe de beneficios extraordinarios o de reinversiones declaradas exentas.

La reinversión exenta se regula en el art 21 Ley del Impuesto sobre Sociedades, que a su vez esta desarrollado por el proyecto de Reglamento en la forma que se indicará posteriormente.

c.- Finalmente, también se declara incompatible con la exención por reinversión, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión."

Esta incompatibilidad se predica respecto de la exención regulada en el artículo 127 de esta Ley para estas empresas de reducida dimensión.

La incompatibilidad se plantea en dos vertientes:

a.- Prohibición de amortizar libremente las inversiones que hayan sido objeto de exención por reinversión.

Aunque después examinaremos este precepto, dado que esta exención por reinversión tiene establecido un límite en su cuantía, la cuestión que se puede plantear se refiere a si el importe de la reinversión que no ha gozado de exención puede ser amortizado libremente.¹¹

En principio, creemos, se debe dar una respuesta afirmativa.

b.- Imposibilidad de declarar exentos por reinversión los importes percibidos en la transmisión de elementos que hayan sido objeto de esta libertad de amortización.

Ello se funda, según algunas opiniones, en el hecho de que con este sistema se obtendrían deducciones en la base superiores al importe total de la inversión global realizada por el contribuyente.

viertan en el mismo período impositivo al que se refiere la bonificación o en el siguiente, en la adquisición de elementos afectos la realización de las citadas actividades o en cualquiera de los activos indicados en los artículos 34 y 35 de esta Ley.

Los elementos en los que se materialicen la reinversión no disfrutarán de la deducción prevista en los artículos 34 y 35.

La parte de la cuota íntegra derivada de las subvenciones concedidas para la realización de actividades a que se refiere este apartado no será objeto de bonificación.

¹¹ La cuestión fue planteada en la obra "Guía del Impuesto sobre Sociedades" J. A. López-Santacruz. Ed. CISS . Madrid 1996, pág 928.

E S T U D I O S

Esta cuestión la examinaremos en el apartado siguiente al tratar de la transmisión de elementos amortizados libremente.

7.- Transmisión de los elementos amortizados.

Puesto que el disfrute de este incentivo no requiere la permanencia de los elementos adquiridos en el patrimonio de la empresa durante un periodo de tiempo determinado, la Ley ha tenido que regular la transmisión de los bienes amortizados por este sistema. En este extremo se suscitan varias cuestiones interpretativas:

a.- Su compatibilidad con la exención por reinversión.

Acabamos de exponer que la Ley declara incompatible este incentivo de libre amortización con la exención por reinversión cuando se trate de elementos adquiridos con estas rentas, sin embargo la Ley compatibiliza la exención por reinversión respecto de las rentas que se obtengan en la enajenación de los elementos patrimoniales libremente amortizados. La Ley regula su aplicación de la siguiente forma:

“En caso de transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización, únicamente podrá acogerse a la exención por reinversión la renta obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y su valor contable una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.”

Como puede apreciarse directamente de la redacción de este texto, al integrarse en la base imponible el exceso de amortización libremente practicada sobre la amortización correspondiente, el resultado que se persigue es el de la permanencia del elemento en el patrimonio de la empresa durante el mayor plazo de tiempo posible para evitar que el beneficio se pierda. Con esta interpretación disintimos del criterio restrictivo de otras opiniones.

b.- la determinación de la renta susceptible de acogerse a la exención por reinversión.

Esta disposición en la que se hace referencia al "valor contable" nos indica que, obviamente, la amortización fiscalmente deducible practicada se debe realizar mediante ajustes extracontables. En este caso el valor contable no recogerá los excesos de amortización practicados.

El valor contable -valor neto contable- será el que resulte de restar al de adquisición o producción la amortización que procedería según tablas oficialmente aprobadas por el Ministerio.

Se da aplicación así en este sistema de amortización a lo establecido en el art 11. 2º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que refiriéndose a los elementos que disfrutaban de libertad de amortización, establece:

Antonio Cayón Galiardo

"Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de la misma."

La Ley entiende que todas las amortizaciones dotadas libremente no se tendrán en cuenta a la hora de determinar la renta obtenida en la transmisión del elemento de que se trate, la consecuencia querida es impedir una transmisión de un elemento del inmovilizado que no lleve aparejada una reinversión de su producto, pues solo de esta forma se consigue ya que no evitar la tributación del incremento patrimonial, sí al menos diferir el pago del impuesto.

Por otra parte, y en relación con **la corrección por depreciación** monetaria nos remitimos al art 15.11º de la Ley en el que se establecen ciertos multiplicadores en corrección del gravamen nominal de las plusvalías.

Aunque la aplicación del multiplicador a las amortizaciones libremente practicadas no procede, hemos de entender que se habrá de llevar a cabo respecto de la amortización realizada según las tablas oficialmente aprobadas, corrigiendo así el efecto de la inflación sobre el valor neto contable y no sobre una parte del mismo.

Finalmente, en cuanto a los coeficientes a determina, la Ley 12 /1996 de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1997 ha establecido:

Artículo 57. Coeficiente de Corrección monetaria para 1997.

Uno. Respecto de los períodos impositivos que se inicien durante 1997, los coeficientes previstos en el artículo 15.11, a), de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en función del momento de adquisición del elemento patrimonial transmitido, serán los siguientes¹² :

¹² Estos coeficientes se aplicarán según estas normas:

a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado.

b) Sobre las amortizaciones correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se dedujeron.

Tres. Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones fiscalmente deducibles correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.

La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el apartado anterior, se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, el coeficiente a que se refiere la letra c) del apartado 11 del artículo 15 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

E S T U D I O S

Periodo de adquisición	Coficiente
Anteriores a 1/1 de 1984	1.851
En el ejercicio 1984	1.681
En el ejercicio 1985	1.553
En el ejercicio 1986	1.462
En el ejercicio 1987	1.392
En el ejercicio 1988	1.330
En el ejercicio 1989	1.272
En el ejercicio 1990	1.222
En el ejercicio 1991	1.181
En el ejercicio 1992	1.154
En el ejercicio 1993	1.140
En el ejercicio 1994	1.119
En el ejercicio 1995	1.074
En el ejercicio 1996	1.023
En el ejercicio 1997	1.000

El importe que resulte de las operaciones descritas en el párrafo anterior se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-ley 7/1996, siendo la diferencia así determinada el importe de la depreciación monetaria a que hace referencia el apartado 11 del artículo 15 de la Ley 43/1995.

Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes establecidos en el apartado 1.

8.- Aspectos contables.

Aunque la Ley no hace ninguna mención al tema, es conveniente recordar que las cantidades que deberán contabilizarse como amortizables serán las que correspondan en virtud del PGC, registrándose las diferencias por esta libertad de amortización mediante los correspondientes ajustes extracontables negativos, que se considerarán como gastos deducibles en el ejercicio, con independencia de la amortización que proceda contablemente que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

La diferencia del impuesto a pagar con la del que realmente se pague se contabilizará como "Impuesto sobre beneficio diferido".

B.- LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES DE ESCASO VALOR.

Otro de los incentivos aplicables lleva el título de Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.

Examinaremos su contenido con el método seguido anteriormente:

1.- Elementos susceptibles de amortización.

Serán los que integren el inmovilizado material, a condición de que sean nuevos.

Al ser adquisiciones de escaso valor hemos de recordar que han de ser elementos amortizables, es decir su periodo de utilización ha de ser superior a un año.

Se exige además que su valor unitario no exceda de 100.000 pesetas.

Los elementos habrán de ser puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 122 de esta Ley. En este caso no es necesario que los bienes entren en funcionamiento pues basta con la mera puesta a disposición.

2.- Cuantía de amortización.

La Ley reza textualmente que "hasta el límite de 2 millones de pesetas referido al período impositivo".

Esta redacción suscita dos dudas:

a).- Si los 2 millones se refieren al valor total de las inversiones de escaso valor o al límite máximo del total de amortizaciones a practicar por este concepto en el período impositivo.

Aunque en el caso en que se opte por amortizar la totalidad de los bienes adquiridos ambos límites coinciden, sin embargo, dado que se pueden realizar otras amortizaciones conforme a otro sistema sobre bienes que se integren en este precepto pero que no hayan sido objeto de libre amortización por impedirlo aquel límite de 2 millones, nos

E S T U D I O S

inclinamos por considerar que la cuantía de 2 millones es el límite a la amortización libremente practicada en el ejercicio¹³.

b).-Si esta amortización sólo puede practicarse en el periodo en el que se hayan puesto a disposición del sujeto y siempre que en el periodo anterior se cumplan las condiciones del artículo 122, o si pueden practicarse en otros periodos siempre que la empresa tenga la consideración de empresa de reducida dimensión.

C.- AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL NUEVO.

Este incentivo estaba ya previsto en el real decreto Ley 3/1993 de 26 de febrero de Medida Fiscales Urgentes.

1.-Elementos susceptibles de amortización.

Son los que integran el inmovilizado material a condición de que sean nuevos, es decir se persigue el objetivo de incentivar inversiones. Para la calificación de "nuevos" nos remitimos a lo anteriormente expuesto.

Los elementos han de estar puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 122 de esta Ley.

En este caso no es necesario que los bienes entren en funcionamiento pues basta con la mera puesta a disposición.

Los elementos amortizables pueden ser tanto:

- a) Los adquiridos a terceros.
- b) Los contruidos por la propia empresa.
- c) 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 doce meses siguientes a la conclusión del mismo. (reminiscencia también del Real Decreto-Ley 3/1993).

2.- Localización de la inversión.

La Ley no exige que la inversión se localice en territorio español. No obstante ello, algunos autores¹⁴ entienden que el espíritu de la norma impone esta condición, opinión que no compartimos.

¹³ Ello no está en contradicción con la interpretación de otros autores como la de Isidoro Martín Décano (op cit pág 342), o en los "Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades" de Price Waterhouse, Ed. Lex Nova, Valladolid. 1996. pág. 209, y también J.M. Díaz-Arias, op cit. pág. 248)

¹⁴ Véase la obra CISS Vol. III* 7 pág. 34

3.- *Cuantía de amortización.*

El límite se fija en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Con ello se introduce un importante incentivo que permite una deducción superior a la aceptada en las tablas oficiales sin la carga de la prueba del requisito de la efectividad.

Por otra parte la Ley establece que:

“La deducción del exceso de la cantidad amortizable resultante de lo previsto en el apartado 1 respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias.”

Con este precepto se autoriza la deducción fiscal de estas amortizaciones aceleradas aunque en la cuenta de pérdidas y ganancias solo se contabilizarán las amortizaciones procedentes según tablas, por lo que el exceso se deducirá como gasto contabilizándose mediante un ajuste extracontable negativo.

4.- *Compatibilidad con otros regímenes.*

El régimen de amortización que analizamos será compatible con cualquier otro beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales que puedan sujetarse a la misma.

Como ya se apuntó al examinar el artículo 123 de la Ley en el que se regula la libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo, este régimen resulta compatible con aquel en la parte de la inversión que haya excedido del límite resultante de aplicar los 15 millones por el coeficiente de incremento de plantilla.

D.- DOTACIÓN POR POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES (ART 126).

El nuevo art. 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no admite las dotaciones globales para la cobertura de riesgos provenientes de insolvencias, modificando la situación preexistente en el Impuesto. (regulada en el anterior Reglamento). En cambio en este precepto que comentamos se establece una excepción a aquella norma al admitirse como gasto fiscalmente deducible una dotación global a este fin.

Dice así este precepto en el que se autoriza a una corrección de valor por posibles insolvencias:

“En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 122 de esta Ley, será deducible una dotación para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.”

E S T U D I O S

De esta redacción es preciso analizar estas cuestiones:

1.- Determinación de los deudores existentes sobre los que se aplica la provisión.

Para conocer el alcance de esta expresión nos remitiremos a la misma Ley en la que se hace una delimitación negativa de los deudores sobre cuyos importes puede aplicarse la provisión.

A este efecto se establece que se excluyen de esta norma "Los deudores sobre los que se hubiere dotado la provisión por insolvencias establecida en el artículo 12.2 de esta Ley y aquellos otros cuyas dotaciones no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo."¹⁵

Es decir la Ley otorga un beneficio añadido respecto de las entidades sujetas al régimen general, dado que, con independencia de la dotación que se practique conforme al artículo 12, se podrá realizar esta provisión global para los restantes deudores.

¹⁵ Para su enumeración nos remitimos al régimen general de las correcciones de valor por posibles insolvencias que está contemplado en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. Serán deducibles las dotaciones para la cobertura de riesgo derivado 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 un año desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o incurso en un procedimiento de quita y espera o situaciones análogas.
- 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 litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las dotaciones respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- a) Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.
- b) Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- c) Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- d) Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- e) Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles las dotaciones para la cobertura de riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las dotaciones para la cobertura del citado riesgo.

Antonio Cayón Galiardo

En opinión de algunos autores¹⁶ se deberán considerar incluidos no sólo los clientes y otros deudores sino cualquier otro crédito como los documentados en obligaciones.

2.- Cuantía de dotación.

Se considera gasto deducible hasta el 1 por 100 de la cifra de deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

Ahora bien, supuesto que se hayan realizado las dotaciones admitidas legalmente surgen dos problemas cuando contemplamos la situación a los largo de sucesivos ejercicios.

A este efecto hemos de distinguir dos situaciones posibles:

1.- La primera se refiere a aquellos periodos en los que la empresa mantenga su calificación de entidad de reducida dimensión pero en los que varíe el importe de los deudores no incluidos en el art 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En este supuesto, cuando el importe de deudores se haya incrementado respecto del ejercicio anterior se podrán realizar nuevas dotaciones a esta provisión hasta el límite del 1 por 100 de aquel, dando así cumplimiento a lo preceptuado en este artículo cuando dice que "el saldo de la provisión dotada no podrá exceder del límite citado del 1 por 100."

Pero en la situación inversa y examinando la operativa contable, deducimos que cuando en un periodo se produzca una reducción del importe de la cuenta de estos deudores, habrá que disminuir el saldo de la provisión e imputarse la diferencia como un mayor ingreso mediante un ajuste extracontable positivo. Ello con fundamento en la prohibición de que el saldo de la provisión no puede superar el 1 por 100 de la cuenta de deudores.

2.- La segunda cuestión se refiere a aquellos periodos en los que la empresa no mantenga su calificación de entidad de reducida dimensión.

A este efecto la Ley ha dispuesto que:

"Las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, efectuadas en los períodos impositivos en los que hayan dejado de cumplirse las condiciones del artículo 122 de esta Ley, no serán deducibles hasta el importe del saldo de la provisión a que se refiere el apartado 1."

¹⁶ Así lo entiende Díaz-Arias, op. cit. pág 254

E S T U D I O S

Es decir, en este caso no podrán realizarse dotaciones nuevas a la provisión por insolvencias hasta que el importe de la dotación aquí admitida sea absorbida por las dotaciones efectuadas conforme a lo dispuesto con carácter general en el artículo 12 de la Ley.

3- Régimen transitorio.

La disposición transitoria decimocuarta ha previsto la posibilidad de que existieran provisiones por insolvencias dotadas de forma global al amparo de la legislación anterior. A este efecto dispone:

"Saldo de la provisión para insolvencias amparada en el artículo 82 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre.

Los sujetos pasivos que a la entrada en vigor de la presente Ley tuvieran constituido un fondo para provisión de insolvencias mediante el sistema regulado en el apartado 6 del artículo 82 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre Sociedades, aplicarán su saldo a la cobertura de los créditos de dudoso cobro existentes en dicha fecha y el exceso, en su caso, a los que se vayan produciendo con posterioridad hasta su total extinción. Entretanto no serán deducibles las dotaciones que se efectúen para la cobertura de los citados créditos."

E.- EXENCIÓN POR REINVERSIÓN.

Dentro del conjunto de incentivos establecidos en favor de estas empresas se establece una modalidad especial respecto del incentivo regulado en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Esta exención estaba ya prevista en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades ahora derogada, si bien en la vieja legislación se incluía, a juicio de los autores y entre otras diferencias, también la exención en caso de transmisiones lucrativas.

El incentivo a la reinversión se traduce en la no integración en la base imponible de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material a condición de reinversión.

Se contabilizará como ajuste extracontable.

El incentivo y sus diferencias respecto del establecido para el régimen general se puede examinar con este desglose:

1.- Elementos susceptibles de acogerse a la exención por reinversión.

Respecto de las empresas de reducida dimensión. serán aquellos elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas.

En el régimen general se incluyen: "elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorgue una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación."

El alcance es por consiguiente más reducido, en cuanto a esta exención, para las empresas de reducida dimensión.

2.- Requisitos para obtener la exención.

Además de la necesaria calificación en el periodo en el que se cumplan las condiciones para considerarlas como empresas de reducida dimensión se exigen los siguientes:

1.- que la transmisión sea a título oneroso.

En este sentido se deben integrar todas las transmisiones que se realicen a título de compraventa, permuta e incluso las cantidades percibidas en concepto de indemnización por la pérdida de estos elementos patrimoniales.

2.- que los elementos estén afectos a explotaciones económicas.

3.- que sean del inmovilizado material.

Se excluyen por tanto los inmateriales y los financieros

4.- que el importe de las citadas rentas no supere 50 millones de pesetas. Es decir que el "incremento de patrimonio" no puede sobrepasar esta cifra.

5.- que se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas.

La Ley no exige que sean nuevos y además, como señalan algunos autores de comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹⁷ y por aplicación de los criterios administrativos referentes a la anterior legislación, tampoco es necesario que se empleen en la misma explotación o actividad y tampoco se impide que la reinversión se realice en mejoras en los elementos ya existentes.

6.- La reinversión ha de realizarse por el importe total de la transmisión. Con independencia de lo que posteriormente encontremos que se ha regulado en el proyecto de Reglamento del Impuesto.

¹⁷ Véase la obra CISS vol. III* 7

E S T U D I O S

7.- que la reinversión se produzca dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

Hay que advertir en este caso que la Ley se refiere al año y no a periodos impositivos.

3.- Cuantía de la exención.

Se extiende a la totalidad de la renta -todos los incrementos de patrimonio- obtenida en el periodo impositivo y a no la generada en cada transmisión, calculada según el sistema general del impuesto y corregida en el importe de la depreciación monetaria.

Sobre el exceso en más de los 50 millones afirma la Ley: "cuando el importe de las rentas **fuere superior a 50 millones** de pesetas, la exención..... alcanzará a dicha cuantía."

Pero a continuación se autoriza a **que el importe de la renta restante pueda acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios.** A este régimen nos referiremos posteriormente al señalar las diferencias entre el sistema general del artículo 21 de la Ley y el regulado en este artículo.

4.- Aspectos temporales.

Dado que el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar la exención no se conocerá en algunos casos hasta que transcurran tres años desde el momento en el que se produjo la transmisión, se establece para el caso de **no realizarse la reinversión dentro del plazo** señalado, que la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas obtenidas, **además de los intereses de demora**, se ingresará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente del período impositivo en que venció dicho plazo.

Al igual que en el supuesto de libertad de amortización por inversiones creadoras de empleo, hemos de recordar ahora que las sanciones procederán cuando, sin haber cumplido con los requisitos de la exención, no se haya ingresado en la liquidación que se ordena en este precepto.

Por otro lado y para determinar el momento en el que se debe entender realizada la reinversión, hemos de remitirnos a la regulación general, contenida en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que indica "La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.". Es decir, sin exigir la entrada en funcionamiento del elemento adquirido en la reinversión.

5.- Diferencias con el régimen general del artículo 21 de la Ley.

La exención por reinversión era un incentivo a la renovación del equipo capital ya admitido en la anterior ley del impuesto.

La situación creada en la que parece se abusó del sistema para reducir la carga fiscal sin producir los efectos deseados ha tenido la consecuencia de que el nuevo régimen de esta exención se configure en el régimen general de forma que más que una exención en sentido técnico se produzca un diferimiento en el pago del Impuesto.

Así, tenemos que en el art 21. 3º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se establece que el importe de la renta no integrada en la base imponible se sumará a la misma por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo, o cuando se trate de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo.

La diferencia respecto a la exención que se contempla para las empresas de reducida dimensión consiste en que para ellas no se produce esta recuperación en la base imponible durante los ejercicios sucesivos sino que se dilata hasta el momento en el que se transmita el elemento objeto de la reinversión.

6.- Desarrollo reglamentario.¹⁸

En el proyecto de Reglamento existente en el momento actual se ha incluido un precepto que desarrolla este artículo. El interés de su examen se pone de manifiesto al comprobar que en su interpretación de la Ley extiende su contenido de modo favorable al contribuyente.

Veamos lo dispuesto en esta norma reglamentaria en proyecto.

1.- Respecto de los requisitos para acogerse a la exención.

Uno de los principales apartados del art 36 del Proyecto de reglamento del Impuesto dice así:

"La reinversión de una cantidad inferior al importe de la transmisión dará derecho a la no integración en la base imponible de la parte de renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida."

Con independencia de la desafortunada redacción del precepto, mediante esta afirmación se está introduciendo reglamentariamente una modificación sustancial respecto del contenido de la Ley y favorable a la incentivación de las reinversiones, pues como se examinó anteriormente uno de los requisitos establecido en la misma era la reinversión de la totalidad del importe de la transmisión.

Este mismo párrafo del reglamento continúa:

¹⁸ Citaremos textualmente las disposiciones reglamentarias para no inducir a confusión dado que se trata de un proyecto y que puede ser modificado.

E S T U D I O S

"En este caso,-cuando no se reinvierta la totalidad del importe de la transmisión- la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta que debe integrarse en la base imponible, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que venció el plazo para efectuar la reinversión, o conjuntamente con la cuota correspondiente a un período impositivo anterior, a elección del sujeto pasivo."

Nuevamente se introduce una interpretación que flexibiliza el contenido de la Ley, si bien en este caso con toda corrección en el respeto al sentido de la norma y a la defensa de los intereses de la Hacienda Pública y del contribuyente.

Efectivamente, el contenido de la Ley esta pensado para favorecer que, mientras sea posible cumplir con el requisito de la reinversión en el plazo establecido, no haya de ingresarse cuota alguna, pues el contribuyente tiene el derecho o la expectativa a realizar la reinversión de la renta obtenida. Por el contrario, el reglamento proyectado deja a la decisión del contribuyente la posibilidad de renunciar a su derecho y de realizar el ingreso correspondiente en el Tesoro.

Dos observaciones hemos de hacer sobre esta disposición. La primera consiste en que por medio de una disposición reglamentaria en la que se le confiere al contribuyente esta facultad, no se debe suprimir el derecho a realizar la reinversión en el plazo establecido legalmente. Por tanto puede darse el caso en el que un contribuyente que haya ingresado la cuota y los intereses al cabo del año, pensando en desistir de este beneficio al no desear reinvertir lo percibido en la transmisión, posteriormente y dentro del plazo de la Ley, realice la reinversión y solicite, pues tiene derecho a la exención, la devolución de lo ingresado.

En segundo lugar, se observa que este inciso del precepto reglamentario va unido al anterior de una forma indisoluble, pues su texto se refiere al caso en el que no se reinvierta la totalidad sino una parte del importe de la transmisión, mientras que aquel que no desee realizar reinversión alguna parece que deberá esperar para hacer el ingreso de la cuota y los intereses a la finalización del plazo que se ha concedido para reinvertir.

Dado que esta forma de interpretar y desarrollar el contenido de la Ley no es plenamente satisfactoria, estimamos que sería más correcto que se regulase un procedimiento en el que el contribuyente pudiese manifestar, de forma expresa, si no desea acogerse a la exención de forma total o si desea hacerlo mediante un plan especial de inversiones a los que posteriormente nos referiremos.

Por otra parte, en lo que se refiere a los elementos en los que se materialice la reinversión, el reglamento establece:

"3. Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer afectos a las explotaciones económicas del sujeto pasivo, siendo, a estos efectos, de aplicación lo previsto en el apartado 1 del artículo 32 de este Reglamento."

Y el mencionado artículo dispone:

"1. Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de siete años al que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior, excepto si su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos en el apartado 1 del artículo 11 de la Ley del Impuesto, que se aplique, fuere inferior."

Añadido este que, aunque tomado de las normas legales reguladoras de la reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 21. 4º), parece totalmente justificado dado el contenido del mismo.

Finalmente se contempla también la posibilidad de concertar con la Administración un plan individualizado de reinversión disponiéndose, al amparo de lo establecido con carácter general en el artículo 21.2º de la Ley, que:

"4. Cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen, los sujetos pasivos podrán presentar planes especiales de reinversión, siendo de aplicación, a estos efectos, lo previsto en el artículo 33 de este Reglamento."

El mencionado artículo del reglamento ordena a este efecto que si concurren circunstancias específicas que lo justifiquen, los sujetos pasivos pueden presentar planes especiales de reinversión, para su realización en un plazo distinto del previsto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto.

Entendiéndose, a modo de ejemplo, que concurren dichas circunstancias cuando se pruebe que, por sus características técnicas, la inversión debe efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto.

2.- Respecto de la forma en que se cuantifica la exención.

En consonancia con la flexibilidad con la que se configura la exigencia de reinversión que puede ser por el total o parcial del importe obtenido en la transmisión, el reglamento al regular el alcance de este incentivo establece para el caso en que el importe de la renta obtenido en la transmisión supere los 50 millones de pesetas, la exención alcanzará dicha cuantía. Siendo compatible con la reinversión de beneficios extraordinarios la reinversión del importe de la renta restante.

Y para los casos en que el importe de la renta obtenido en la transmisión hubiese sido superior a 50 millones de pesetas y además la reinversión fuese inferior al importe de la transmisión, estará exenta la parte proporcional de 50 millones de pesetas que corresponda a la cantidad reinvertida. Siendo igualmente compatible con la reinversión de beneficios extraordinarios la reinversión del importe de la renta restante.

E S T U D I O S

Con ello se confiere el mismo tratamiento a los casos a los que la reinversión sea total o parcial.

3.- Aspectos formales.

Dado que este beneficio fiscal entraña un ajuste extracontable negativo, que debe explicitarse de forma clara, el reglamento ha dispuesto que se hagan constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de las rentas que se hayan acogido a la inversión, el período impositivo en que se generaron dichas rentas y la indicación de los elementos patrimoniales y ejercicios en los que se materializó la inversión.

Estas menciones deberán mantenerse mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales adquiridos o, si estos se hubieren transmitido, los elementos que se hubieran adquirido hasta que salvo pérdida justificada, transcurran siete años, excepto si su vida útil fuere inferior¹⁹.

4.- Adquisiciones mediante leasing.

También se ha previsto la posibilidad de que el nuevo elemento adquirido se haya contratado por medio de un contrato de arrendamiento financiero, disponiendo que se considerará realizada la reinversión en la fecha de celebración del contrato y por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial. Siempre que se ejercite la opción de compra.

En caso de que no se ejercite la opción de compra se entiende cumplida una condición resolutoria sobre los efectos de la reinversión

Varios son los aspectos que deben ser comentados de estas previsiones tomadas en relación con los contratos de leasing.

En primer lugar y respecto del momento en el que se considera adquirido el elemento patrimonial hemos de recordar que si para las adquisiciones realizadas a título oneroso por medio de otros contratos la norma para determinar el momento en que se entendería realizada la operación se fijaba por remisión al art 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades según el cual la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

Sin embargo, para las adquisiciones en régimen de arrendamiento financiero, se establece, reglamentariamente, una norma diferente por la que se considera realizada la reinversión en la fecha de celebración del contrato.

¹⁹ A estos plazos se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 31 del proyecto de Reglamento.

Antonio Cayón Galiardo

En segundo lugar, para la determinación del importe de la adquisición de estos elementos, la norma antes transcrita se remite a este importe cuantificándolo en el valor de contado del elemento patrimonial.

Para su fijación nos hemos de remitir a lo establecido es el art. 128 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que reproduce lo dispuesto en la Disp. Ad. séptima de la Ley sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, en la que se exige:

"Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer 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 la misma, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda."

Por tanto serán los precios fijados en el contrato, en tanto no sean objeto de revisión por la Administración, los que servirán para determinar el valor de contado del elemento patrimonial. Este se obtendrá de la suma de las cantidades a pagar que correspondan a la recuperación del coste del bien, más el valor de la opción de compra y los tributos correspondientes.

E.- AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS ADQUIRIDOS MEDIANTE CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

Un último beneficio fiscal se ha concedido a las empresas de reducida dimensión en la Ley del Impuesto, aunque fuera del capítulo especialmente dedicado a estas.

Para estos casos, el art 128 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dispone también un beneficio especial para las empresas de reducida dimensión por establecer un sistema de amortización mas beneficioso para estas que para las sujetas al régimen común.

Así la Ley al regular el régimen de los contratos de leasing con carácter general establece dos cantidades a deducir como gasto:

- a).- En todo caso, el importe de la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.
- b).- Y, en segundo lugar, la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, con la excepción de terrenos, solares y otros activos no amortizables.

Para la fijación del importe de la cantidad deducible por este concepto se fija, entre otros, como límite el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien.

E S T U D I O S

Mientras que, tratándose de empresas de reducida dimensión, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5. Permitiéndose así una amortización en mayor grado acelerada que la admitida para las entidades sujetas al régimen general.

IV- INCENTIVOS DE APLICACIÓN EN EL TIPO DE GRAVAMEN.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades solo contenía inicialmente los incentivos ya examinados en favor de las empresas de reducida dimensión. Pero por la ley 13/1996, de 30 de diciembre, se ha introducido una medida tendente a fortalecer su competitividad disminuyendo sus cargas fiscales.

En concreto, esta medida consiste en la reducción en el tipo de gravamen aplicable a las mismas mediante la adición de un art. 127 bis a la Ley del Impuesto

Su enunciado afirma:

"Con efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 1997, se incorpora, con el número 127 bis), el siguiente artículo a la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

"Artículo 127 bis). Tipo de gravamen.

Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 122 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

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

Se introduce así un nuevo tipo de gravamen dentro de los establecidos en la Ley y que es inferior, aunque en pequeña cuantía respecto del tipo general.

Como comentario adicional sobre esta pequeña reducción de presión fiscal para las empresas con reducido volumen de negocios hemos de notar que en virtud de la Ley de Presupuestos Generales para 1997 se ha introducido una nueva disposición mediante la que se modifica la carga fiscal o parafiscal de las sociedades en su contribución a la financiación a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación.

En concreto y para las entidades que revistan la forma de personas jurídicas, la nueva norma altera la tributación por este recurso permanente al disponer que:

"Artículo 62. Reducción de tipos.

Antonio Cayón Galiardo

Uno. Con efectos a partir del 1 de enero de 1997, el artículo 12.1.c) de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación queda redactado como sigue:

"Una exacción del 0,75 por 100 giradas sobre la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades en el tramo comprendido entre 1 y 10 millones de pesetas de cuota. Para las porciones de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades que superen el indicado límite, el tipo aplicable a cada uno de los tramos de cuota será el que se indica a continuación:

Tramos	Tipo aplicable
De 10.000.001 a 100.000.000	.0,70
De 100.000.001 a 500.000.000	.0,65
De 500.000.001 a 1.000.000.000	.0,55
De 1.000.000.001 a 2.000.000.000	.0,45
De 2.000.000.001 a 3.000.000.000	.0,30
De 3.000.000.001 a 4.000.000.000	.0,15
Más de 4.000.000.000	.0,01

Si tenemos en consideración que lo establecido en la anterior Ley hacía tributar al 0'75 por 100 de la cuota líquida del impuesto en la parte comprendida entre 0 y 5 millones de pesetas, y en el exceso se reduciría el porcentaje en 0'10 puntos porcentuales para cada 1000 millones. Es decir que el tramo de cuota líquida comprendido entre 5 millones y 1000, tributaría al tipo del 0'65 por 100, la conclusión es que en términos generales se ha reducido la tarifa pero que ello no ha beneficiado a las empresas de reducida dimensión.

V. VALORACIÓN DEL TEMA.

Aunque es indudable que se empieza a dibujar dentro de nuestro sistema fiscal una política encaminada a conseguir objetivos concretos, y esto ha de ser la primera observación que debemos ofrecer, no han dejado de apuntarse críticas que principalmente resaltan los siguientes puntos como cuestiones de controversia:

Así, la discriminación que va a suponer este régimen especial respecto de las empresas que pertenezcan a personas físicas.

Según el documento que presentó a la Administración la Asociación Española de Asesores Fiscales se entendió que ello favorecería y empujaría a los empresarios personas físicas a rebajar sus tipos de gravamen hasta el 30 o 35 por 100 dado que una base

E S T U D I O S

imponible de 15 millones de pesetas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene un tipo medio mucho más elevado.

Respecto del establecimiento de 250 millones como cifra de negocios necesaria para acogerse al régimen de PYMES se ha hecho ver que puede tener aspectos desfavorables para la intención del legislador como pueden ser:

1.- Impulsar a unas empresas a fragmentarse para permanecer dentro del régimen, entorpeciendo con ello la adecuada dimensión del tejido empresarial.²⁰

2.- Otras intentarán prorratear en el tiempo sus rendimientos con el fin de no excederse de este volumen de ventas en algún año concreto.

Esta situación se producirá especialmente en el ejercicio en el que algunas grandes empresas inicien su actividad. En estos casos, dado que el ejercicio a tener en consideración para determinar la cifra de negocios es el de comienzo de la actividad, es posible que la elevación al íntegro no arroje un resultado superior a los 250 millones y que, por ello, en el ejercicio siguiente tengan la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales antes examinados.

3.- Y en algunos casos, también se ha dicho, es un incentivo a la ocultación de rendimientos para acogerse a las ventajas del sistema, aunque creemos que este defecto es imputable a cualquier beneficio fiscal cuyo disfrute venga determinado en función de una cifra concreta (mínimo exento, etc.).

No obstante ello, los objetivos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no son fáciles de alcanzar en este ámbito, pues el abanico de situaciones a proteger es extenso y no es fácil dictar normas de general aplicación. Es indudable que encontraremos sectores en los que por su actividad y objeto (comercial, distribución, etc) es posible que superen dicha cifra y sin embargo se podrían calificar como empresas de reducida dimensión.²¹



²⁰ Aunque esta situación es imputable a la misma estrategia que la elaborada desde la Unión Europea que tras haber dedicado un conjunto de estudios y directivas tendentes a conseguir la "dimensionalización" de las empresas en Europa para competir con las macro-empresas de los EEUU, Japón y Canadá ha vuelto ahora su mirada hacia las PYMES.

²¹ En este sentido "El nuevo Impuesto sobre Sociedades. J.M. Díaz Arias. Ed. Gaceta Fiscal SA. Madrid. 1996 pág. 243..