

La deducción por inversiones y creación de empleo. Ejercicios 1985 a 1990.

José Luis CASAO BARRADO
Prof. Mercantil y miembro de la A.E.A.F.

Antonio GUEDEA ADIEGO
Abogado y miembro de la A.E.A.F.

INTRODUCCION.

La Deducción por Inversiones tal y como está configurada en la actualidad, nació con la reforma fiscal del año 1978, y el primer ejercicio en que se aplicó fue el iniciado en el año 1979. En los años 1977 y 1978 ya se regularon incentivos similares conocidos como “Apoyo Fiscal a la Inversión”.

La Deducción por Inversiones vino a sustituir al “Fondo de Previsión para Inversiones”, hoy ya desaparecido, excepto en las Islas Canarias, todavía en vigor. La deducción se aplica en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, en lugar de en la base imponible, como actuaba el “Fondo de Previsión para Inversiones”.

En el presente estudio sólo se va a tratar de la Deducción por Inversiones, en sus diferentes modalidades, de los ejercicios pendientes de prescribir fiscalmente, es decir, desde los años 1985 a 1990, ambos inclusive.

estudios

LEGISLACION BASICA.

- Ley 61/78.
(Ley del Impuesto sobre Sociedades)
* Artículo 26.
- R.D. 2631/1982.
(Reglamento del Impuesto sobre Sociedades)
* Artículos del 200 al 252.
- Ley 50/84.
(Presupuestos Generales del Estado para 1985)
* Artículo 59.
- Ley 46/85.
(Presupuestos Generales del Estado para 1986)
* Artículo 46.
- Ley 21/86.
(Presupuestos Generales del Estado para 1987)
* Artículo 46.
- Ley 33/87.
(Presupuestos Generales del Estado para 1988)
* Artículo 97.
- Ley 12/88.
(Beneficios Fiscales Expo 92 y JJ.OO.)
* Artículos 6 y 21.
- Ley 37/88.
(Presupuestos Generales del Estado para 1989)
* Artículo 90.
- R.D. Ley 7/89.
(Medidas Urgentes en Materia presupuestaria, financiera y tributaria)
* Artículo 23.
- Ley 5/90.
(Medidas Urgentes en Materia presupuestarias, financiera y tributaria) (Procedente del Real Decreto Ley 7/89)
* Artículo 19.

estudios

MODALIDADES DE DEDUCCION.

- Inversiones en Activos Fijos Materiales Nuevos.
- Creación de Empleo.
- Inversiones en Programas de Investigación o Desarrollo de nuevos Productos o Procedimientos Industriales (I + D).
- Inversiones de Sociedades Exportadoras.
- Inversiones de Empresas Editoriales.
- Inversiones Específicas de Bancos Industriales.
- Inversiones Específicas de Sociedades de Promoción de Empresas.
- Sociedades que realizan inversiones en el extranjero para la Explotación de Hidrocarburos.
- Inversiones en Bienes de Interés Cultural.
- Inversiones en Planes y Programas de la Expo 92 y los JJ.OO.

DISPOSICIONES GENERALES

A) TIPOS DE DEDUCCION

	<u>1.985</u>	<u>1.986</u>	<u>1.987</u>	<u>1.988</u>	<u>1.989</u>	<u>1.990</u>
* En General	15%	15%	15%	10%	5%	5%
* En Particular:						
- Inversiones Sociedades Export.	15%	15%	15%	10%	5%	15%
- Prog. Investig.: A.F.N.	30%	30%	30%	30%	30%	30%
" " : Gtos.Intang.	15%	15%	15%	15%	15%	15%
- Creación Empleo	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000 Normal 700.000 Dismin.
- Bancos Industr.	35% x 95% Δ Patrimon. venta acciones	35% x 95% Δ Patrimon. venta acciones	35% x 95% Δ Patrimon. venta acciones	35% x 95% Δ Patrimon. venta acciones	35% x 95% Δ Patrimon. venta acciones	35% x 95% Δ Patrimon. venta acciones
- Sociedad Promoción						
- Explot.Ext. de Hidrocarb.	NO	Ver L.P.	Ver L.P.	Ver L.P.	Ver L.P.	Ver L.P.
- Bienes Int. Cultural	NO	15%	15%	10%	10%	10%
- JJOO y Expo. Sevilla	NO	NO	NO	15%	15%	15%

B) LIMITES

La deducción por inversiones se aplica sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, deducidas las Bonificaciones del artículo 25 de la Ley 61/78 y la deducción por dividendos e internacional del artículo 26 de la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades.

	<u>1.985</u>	<u>1.986</u>	<u>1.987</u>	<u>1.988</u>	<u>1.989</u>	<u>1.990</u>
* En General (Límite Conjunto)	25%	25%	25%	25%	20%	25%
* En Particular:						
- Creación Empleo	s/l.	s/l.	s/l.	s/l.	s/l.	s/l.
- JJOO y Expo. Sevilla	NO	NO	NO	25%	25%	25%

Nota: De acuerdo con una consulta del 10-11-88 de la Dirección General de Tributos, el límite general y el de los J.J.O.O. y Expo 92 son independientes.

estudios

C) DEDUCCIONES INAPLICADAS POR INSUFICIENCIA DE CUOTA.

Norma que la regula Años en que se puede deducir

-	Ley Presupuestos	1.985	Cuatro	ejercicios	siguientes
-	"	"	1.986	"	"
-	"	"	1.987	"	"
-	"	"	1.988	Cinco	"
-	"	"	1.989	"	"
-	"	"	1.990	"	"

El momento del cómputo para los plazos se puede diferir hasta el primer ejercicio dentro del período de prescripción en que se arrojen resultados positivos en los siguientes casos:

- a) Empresas de nueva creación.
- b) Empresas acogidas a planes de reconversión.
- c) Empresas con pérdidas de ejercicios anteriores que las saneen mediante aportación de nuevos recursos.

D) ORDEN DE DEDUCCION.

- 1.º) Deducciones de Regímenes Anteriores pendientes con límite de la cuota, respetando su límite.
- 2.º) Deducciones con límite del ejercicio.
- 3.º) Deducciones de Regímenes Anteriores pendientes sin límite.
- 4.º) Deducción por creación de empleo del año.



estudios

E) INCOMPATIBILIDAD CON OTROS REGIMENES DE APOYO A LA INVERSION

Los bienes acogidos a la deducción por inversiones son incompatibles con los siguientes regímenes:

- 1) Con los bienes acogidos a la reinversión para exonerar los incrementos de patrimonio producidos en la enajenación de activos fijos afectos a actividades empresariales.
- 2) Con los bienes afectados al Factor de Agotamiento regulado en la Ley 6/77 de Fomento a la Minería y a la Ley 21/74 de Investigación y Explotación de Hidrocarburos.
- 3) Para los años 1988, 1989 y 1990, además de las incompatibilidades indicadas en los dos números anteriores, con los bienes o gastos de la Ley 12/88 (Juegos Olímpicos y Expo 92 de Sevilla).
- 4) Para los ejercicios 1989 y 1990, además de las incompatibilidades indicadas en los tres números anteriores, con los bienes o gastos en que se hayan invertido los beneficios acogidos a las bonificaciones del artículo 25.a)3 de la Ley 61/78 (Impuesto sobre Sociedades). Se refiere a la "Inversión de beneficios de la Actividad Exportadora de Libros".

F) DISPOSICION DE LOS BIENES.

Los bienes acogidos a la deducción por inversiones podrán enajenarse sin perder la deducción practicada en los siguientes períodos:

<u>Norma que la regula</u>	<u>Período a partir del cual se puede enajenar sin pérdida de la deducción</u>
- Ley Presupuestos 1.985	Cinco años en funcionamiento
- " " 1.986	" " "
- " " 1.987	" " "



estudios

- | | | | | |
|---|---|---|-------|--|
| - | " | " | 1.988 | Cinco años en funcionamiento o durante su vida útil si fuera inferior. |
| - | " | " | 1.989 | " " " |
| - | " | " | 1.990 | Cinco años en funcionamiento o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. |

G) CONTABILIZACION.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades indica que los bienes que se acojan a la deducción por inversiones figurarán en la contabilidad principal y auxiliar debidamente detallados. Sin embargo, las Leyes de Presupuestos establecen lo siguiente:

<u>Norma que la regula</u>			<u>Contabilización</u>
-	Ley Presupuestos	1.985	Contabilización en el Inmovilizado, excepto los gastos de propaganda, etc., satisfechos en el extranjero y los de asistencia a ferias.
-	Ley Presupuestos	1.986	" " "
-	"	"	1.987 " " "
-	"	"	1.988 Contabilización en el Inmovilizado, excepto los gastos de propaganda, etc., satisfechos en el extranjero y los de asistencia a ferias, que tengan la naturaleza de gastos corrientes.

estudios

-	"	"	1.989	Contabilización en el Inmovilizado, excepto los conceptos que tengan la naturaleza de gastos corrientes.
-	"	"	1.990	" " "

H) BASE DE LA DEDUCCION.

En general, la base de la deducción estará formada por el importe de la contraprestación menos los intereses e impuestos estatales indirectos y sus recargos.

No obstante, la base de la deducción no podrá resultar superior al precio que habría sido acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes en las operaciones realizadas:

- a) Entre Sociedades integradas en un mismo grupo consolidado a efectos fiscales.
- b) Entre una Sociedad transparente y sus socios.
- c) Entre una Sociedad y personas o Entidades que tengan una vinculación determinada por una relación de dominio de, como mínimo, el 25 por ciento.

En los casos anteriores el cálculo de la base de la deducción por creación de empleo deberá tener en cuenta la situación conjunta de las Empresas relacionadas.

I) ANALISIS DE LAS MODALIDADES DE DEDUCCION.

I.1. Inversiones en Activos Fijos Materiales Nuevos.

R.I.S.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades condiciona que se puedan acoger a la deducción por inversiones al cumplimiento de los siguientes requisitos:

estudios

- a) Que los bienes estén en alguna de las siguientes categorías:
- Edificios y Otras Construcciones (sin considerar los terrenos).
 - Maquinaria, Instalaciones y Utillaje.
 - Elementos de Transporte Interno y Externo (se excluyen vehículos susceptibles de uso propio).
 - Mobiliario y Enseres.
 - Equipos Proceso de Información (se excluyen programas).
- b) Que sean amortizables.
- c) Que sean utilizados o entren en funcionamiento por primera vez.
- d) Que no se hallen cedidos a terceros.

En este grupo de inversiones se incluyen a los Activos Fijos Materiales Nuevos financiados en régimen de arrendamiento financiero siempre que:

- a') Se comprometa el sujeto pasivo ante la Administración a ejercitar la opción de compra al finalizar el contrato.
- b') Se refleje en cuentas de orden el importe de la adquisición para la Empresa arrendadora.
- c') Esté en una de las categorías anteriores.

Momento de la deducción.

En general, es cuando los bienes entran en funcionamiento, excepto en los bienes financiados por leasing (arrendamiento financiero), que es cuando se incorpora.

No obstante, se puede aplicar la deducción a lo pagado cada año cuando entre el encargo y la recepción han transcurrido dos años o cuando el pago sea superior a dos años.

Leyes de Presupuestos.

A partir del ejercicio 1988 inclusive, se suprimió la deducción por inversiones de los bienes financiados por leasing.



estudios

En el ejercicio 1990 se dio una nueva redacción al artículo 26.1.Primer.a) de la Ley 61/78 (Impuesto sobre Sociedades):

*“Activos Fijos Materiales Nuevos **afectos al desarrollo de la actividad empresarial de la Entidad.**”*

I.2. Creación Empleo.

R.I.S.

El R.I.S. establece lo siguiente:

- a) Los nuevos trabajadores deben ser de nacionalidad española y contratados de acuerdo con la legislación laboral.
- b) El cálculo del promedio de plantilla se obtendrá:
 - b.1) Dividiendo, por cada operario, el número de días trabajados entre 365 días.
 - b.2) La suma de los cocientes, calculados éstos con dos decimales, de todas las fracciones indicadas en el apartado anterior formarán la plantilla media del ejercicio.
- c) El incremento de plantilla se calculará por diferencia entre la media de la plantilla del ejercicio de que se trate y la del ejercicio anterior.

Leyes de Presupuestos.

Desde el año 1985 a 1988, ambos inclusive, se toman para el cálculo de la media de plantilla tanto los trabajadores contratados fijos como eventuales y que desarrollen jornada completa o no.

Desde 1989 los trabajadores que sirven de cómputo para el cálculo del incentivo por creación de empleo son los contratados con contrato indefinido y con jornada completa. El incremento de este tipo de trabajadores no podrá ser superior al incremento total de la plantilla.

En 1990, además, se ha creado el incentivo de 700.000 pesetas por incremento de plantilla de trabajadores minusválidos contratados de acuerdo con la Ley 13/82. Esta modalidad se calculará de forma separada.



estudios

1.3. Inversiones en Programas de Investigación y Desarrollo.

Nos parece oportuno definir, en primer lugar, el concepto de Investigación y Desarrollo. A tal efecto incluimos los comentarios del libro “Impuesto sobre Sociedades”, de Eduardo Sanz Gadea:

“De las múltiples definiciones que pueden ofrecerse del concepto investigación y desarrollo, nos parece que la más apropiada es la dada por la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (I.A.S.C.): Investigación es todo estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. Desarrollo es la puesta a punto de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, en un plan o diseño para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su explotación comercial.

De la definición precedente se desprende que el proceso o programa de investigación y desarrollo finaliza en una innovación, que posibilita la aplicación de nuevos procesos productivos para la obtención de bienes preexistentes. Innovación de procesos o innovación de productos es el objetivo del proceso de investigación y desarrollo.

Ahora bien, no toda investigación concluye con éxito; puede incurrirse en cuantiosos gastos que resultan a la postre estériles. Ello no impide la deducción, pues no exige la norma reglamentaria resultados positivos. Lo que se fomenta no es la obtención de innovaciones, sino el esfuerzo económico de investigación.”

R.I.S.

Da derecho a la deducción, las inversiones realizadas en programas de investigación y desarrollo, tanto si se realizan directamente como si se contratan con terceros.

El momento de la deducción es el siguiente:

- 1) Si la inversión se realiza directamente, cuando se materialice el coste.

estudios

- 2) Si la inversión se contrata con terceros, cuando se firme el contrato.

Ley 27/84

Esta Ley sobre Reconversión y Reindustrialización, en el Capítulo IX "Promoción de la Innovación Tecnológica", artículo 35, se regula la investigación y desarrollo, estableciendo una deducción del 15 por ciento sobre los gastos en intangibles y del 30 por ciento del valor de adquisición de los activos fijos.

Dicha Ley no ha sido todavía derogada en cuanto a su artículo 35, y en nuestra opinión las modificaciones en la redacción que se establecieron en las Leyes de Presupuestos de 1986 y 1987 no son de aplicación.

Leyes de Presupuestos.

En los años 1986 y 1987 se dio una redacción diferente a este incentivo:

"Programas de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales, excluyéndose cualquier tipo de gasto en tales conceptos no activable."

En 1988 se suprime el párrafo de exclusión establecido en las Leyes de Presupuestos de 1986 y 1987.

En 1989 y 1990 se remite al artículo 35 de la Ley 27/84, antes comentada.

I.4. Inversiones de Sociedades Exportadoras.

R.I.S.

Las modalidades de inversión son las siguientes:

- a) Creación de sucursales o Establecimientos Permanentes en el Extranjero.
- b) Adquisición de Participaciones de Sociedades extranjeras y consti-

estudios

tución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por ciento del capital social de la filial.

- c) Gastos de propaganda y publicidad para el lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercado.
- d) Asistencia a Ferias, Exposiciones y otras manifestaciones.

El momento de la deducción es:

- a') Con carácter general, cuando se materializa el coste respectivo.
- b') Es especial, en el caso de adquisición de participaciones de Sociedades extranjeras y constitución de filiales en el extranjero, a elección cuando se den las siguientes circunstancias:
 - b'1) En la fecha en que el Banco cargue el importe en cuenta.
 - b'2) En la fecha en que se ejecute la orden de suscripción dada por el sujeto pasivo al agente mediador.
 - b'3) En defecto de las anteriores justificaciones, en la fecha de la póliza de suscripción.

Leyes de Presupuestos.

Desde 1985 inclusive, en la modalidad de los gastos de asistencia a Ferias, etc., se añadió el párrafo: "...incluyendo las celebradas en España con carácter internacional".

I.5. Inversiones de Empresas Editoriales.

R.I.S.

Modalidades de inversión:

- a) Creación, proyecto o diseño de libros.



estudios

- b) Prototipos que guarden directa relación con la actividad de edición de libros. Tanto las realizadas directamente como si se contratan con terceros.

El momento de la deducción, si la inversión se realiza directamente, es cuando se materialice el coste respectivo. Si la inversión se contrata con terceros, en el ejercicio en que se firme el contrato.

Leyes de Presupuestos.

A partir del año 1986 inclusive, se modificó el texto de las modalidades de inversión, dejándolo en el siguiente:

“La edición de libros y la producción cinematográfica que permitan la confección de un soporte físico previo a su reproducción industrial seriada.”

1.6. Inversiones específicas de Bancos Industriales.

1.7. Inversiones específicas de Sociedad de Promoción de Empresas.

1.8. Sociedades que realizan Inversiones en el extranjero para la explotación de hidrocarburos.

Como esta modalidad de inversión será de aplicación a unos casos muy concretos, creemos más conveniente remitir a las respectivas Leyes de Presupuestos y al R.I.S. a los interesados en su momento.

1.9. Inversiones en Bienes de Interés Cultural.

Esta modalidad de inversión fue creada por primera vez en la Ley de Presupuestos del año 1986, con la siguiente redacción:

“Bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. A estos efectos, se incluyen como inversiones los gastos activables contemplados en el artículo 71 de la referida norma.”

estudios

I.10. Inversiones en Planes y Programas de la Expo 92 de Sevilla y los JJ.OO. de Barcelona.

Estas modalidades de inversión fueron creadas por la Ley 12/1988, de 25 de mayo, de beneficios fiscales relativos a la Exposición Universal Sevilla 1992, a los Actos Conmemorativos del V Centenario del Descubrimiento de América y a los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992. La relativa a la Expo-92 en el artículo 6 del Título I, Capítulo II de esta Ley, y la relativa a los JJ.OO. en el artículo 21 del Título II, Capítulo I de esta misma Ley. Ambas modalidades de inversión dejarán de tener incentivo fiscal en el año 1992.

