

TRIBUTACIÓN

LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN EN
EL REAL DECRETO-LEY 2/1995

N.º 307

TRABAJO EFECTUADO POR:

ROBERTO ALONSO ALONSO*Inspector de Finanzas del Estado***JESÚS PRESA LEAL***Inspector de Finanzas del Estado (en prácticas)*

Sumario:

I. Introducción.

II. Requisitos materiales.

1. Activo fijo material nuevo afecto adquirido en un período temporal delimitado.
2. Incremento mantenido de la plantilla media.
3. Límite cuantitativo.

III. Momento de la amortización.

...

...

IV. Amortización mínima.

V. Ámbito subjetivo de aplicación.

VI. Incompatibilidades.

1. Por lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impues-
to sobre Sociedades se refiere.

2. Por lo que al Impuesto sobre Sociedades exclusivamente se refiere.

VII. Pérdida del beneficio fiscal libertad de amortización.

VIII. Requisitos contables.

TRIBUTACIÓN	LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN EN EL REAL DECRETO-LEY 2/1995	N.º 307
--------------------	--	----------------

I. INTRODUCCIÓN

El Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo (BOE de 21-6-1994), con la finalidad de incentivar selectivamente aquellas inversiones productivas que simultáneamente fueran creadoras de empleo, estableció en su artículo único, la libertad de amortización para los elementos del activo fijo material nuevos, afectos al desarrollo de la actividad empresarial, adquiridos dentro de un período de tiempo delimitado (que básicamente se circunscribe al año 1994, aun cuando puede llegar a extenderse hasta 31-12-1995 en caso de elementos encargados a terceros en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito durante 1994 o construidos por la propia empresa cuya ejecución se inicie en 1994), con la condición de que se creen y mantengan puestos de trabajo.

La libertad de amortización establecida en el Real Decreto-Ley 7/1994 es indiscutiblemente una medida coyuntural de apoyo a la inversión ya que únicamente se beneficiarán de la misma los activos fijos que se incorporen al patrimonio empresarial en un período determinado de tiempo.

La valoración positiva que al Gobierno le han merecido los resultados derivados de la aplicación del Real Decreto-Ley 7/1994, ha llevado a que el régimen de libertad de amortización configurado en dicha disposición vea ampliada su vigencia temporal, en el sentido de alargar el período de tiempo en que puedan adquirirse los elementos de activo fijo que se beneficien de la libertad de amortización. Para ello el Gobierno ha aprobado una nueva norma de idéntico contenido a la anterior, salvo en lo referente al ámbito temporal de aplicación, el Real Decreto-Ley 2/1995, de 17 de febrero, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo.

En este sentido, la Exposición de Motivos del nuevo Real Decreto-Ley señala que la experiencia positiva derivada de la aplicación del Real Decreto-Ley 7/1994 y la conveniencia de apoyar la actual reactivación de la economía española, aconsejan establecer también para el vigente ejercicio la libertad de amortización. Ésta permite un diferimiento en el pago de los Impuestos sobre Sociedades y de la Renta de las Personas Físicas que contribuye a la mejora de la situación financiera de las empresas, lo que redundará en el estímulo de las decisiones de inversión.

En nuestro trabajo **Instrumentalización de la amortización como incentivo fiscal a la inversión empresarial en los Reales Decretos-Leyes 3/1993 y 7/1994** (1), tras efectuar una serie de consideraciones generales acerca del papel que la amortización juega en el ámbito tributario y sobre la posible utilización de la misma como instrumento al servicio de una política fiscal de estímulo a la inversión, a las cuales nos remitimos, abordábamos el estudio en detalle de la amortización acelerada prevista en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993 y del régimen de libertad de amortización regulado en el Real Decreto-Ley 7/1994.

Puede parecer reiterativo incidir sobre el régimen de libertad de amortización previsto en el Real Decreto-Ley 2/1995 si, como se ha señalado, sus disposiciones son idénticas a las contenidas en el Real Decreto-Ley 7/1994, con la única diferencia del período al que han de referirse las inversiones realizadas o a realizar. Pero consideramos conveniente el análisis del Real Decreto-Ley 2/1995 al objeto de efectuar una precisa delimitación de su ámbito temporal de aplicación, debiendo puntualizar que, como veremos, en comparación con el Real Decreto-Ley 7/1994 se ven considerablemente recortados los supuestos en que se da la concurrencia temporal del Real Decreto-Ley 2/1995 con el régimen de amortización acelerada previsto en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993. Asimismo, nos parece interesante referirnos a la doctrina administrativa que, con posterioridad al trabajo citado, ha emanado de la Dirección General de Tributos en contestación a consultas en relación con el Real Decreto-Ley 7/1994, la cual es perfectamente trasladable al régimen de libertad de amortización del Real Decreto-Ley 2/1995 y puede resultar de gran utilidad a la hora de aplicar el mismo.

Pasemos ya al análisis de la libertad de amortización establecida en el Real Decreto-Ley 2/1995, siguiendo el mismo orden que en nuestro anterior trabajo sobre el Real Decreto-Ley 7/1994 al objeto de facilitar al lector un posible análisis comparativo.

(1) *Revista de Estudios Financieros de Contabilidad y Tributación* números 137-138 (agosto-septiembre 1994), págs. 53 a 76.

II. REQUISITOS MATERIALES

El Real Decreto-Ley 2/1995 establece la libertad de amortización de los elementos de activo fijo siempre que concurren los siguientes **requisitos**:

1. Activo fijo material nuevo afecto adquirido en un período temporal delimitado.

Ha de tratarse de elementos del activo fijo material nuevos, afectos al desarrollo de la actividad empresarial del sujeto pasivo, que se encuentren comprendidos en alguna de las siguientes categorías, en función de la fecha de inversión:

- Los adquiridos a terceros cuya puesta a disposición del sujeto pasivo se hubiera producido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1995.
- Los encargados a terceros en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito durante 1995 y cuya puesta a disposición del sujeto pasivo sea anterior al 31 de diciembre de 1996.
- Los construidos por la propia empresa dentro de los plazos anteriores.

Para esta última categoría, elementos del activo fijo material construidos por la propia empresa con sus medios materiales y humanos, el momento de su puesta a disposición vendrá determinado por la fecha que marque el fin de su ejecución, que habrá de tener reflejo en contabilidad dentro de los plazos exigidos por la norma. Así:

1. Para los terminados en 1995 cuya fabricación se hubiera iniciado antes del 1 de enero de dicho ejercicio, en el asiento de apertura figurará la cuenta correspondiente del Subgrupo 23 «Inmovilizaciones materiales en curso», que en el balance de situación final se habrá traspasado a la que proceda del Subgrupo 22 «Inmovilizaciones materiales», que a su vez incorporará los trabajos realizados en 1995, con abono a la cuenta 732 «Trabajos realizados para el inmovilizado material».
2. Para los iniciados y terminados en 1995 en el balance de situación final figurará la cuenta correspondiente del Subgrupo 22 «Inmovilizaciones materiales», cargada por los trabajos realizados por la empresa para sí misma durante el ejercicio y terminados al cierre, con abono a la cuenta 732 «Trabajos realizados para el inmovilizado material».

3. Para los iniciados en 1995 y terminados en 1996, en el balance de situación final de 1995 figurará la cuenta correspondiente del Subgrupo 23 «Inmovilizaciones materiales en curso» y en el de 1996 la que proceda del Subgrupo 22 «Inmovilizaciones materiales» por el traspaso de aquélla más el cargo por los trabajos realizados por la propia empresa en 1996 con abono a la ya citada cuenta 732.

El siguiente esquema nos muestra la vinculación de la inversión en activos susceptibles de libertad de amortización con un período temporal delimitado, si nos ceñimos a la vigencia del Real Decreto-Ley 2/1995:

Fecha de puesta a disposición del elemento adquirido a terceros o de construcción del ejecutado por la propia empresa	Elementos del activo fijo material nuevos susceptibles de libertad amortización
Entre 1 de enero y 31 de diciembre de 1995	Todos: tanto los encargados a terceros antes o después de 1 de enero de 1995, medie o no contrato de ejecución de obra, como los construidos por la propia empresa dentro de ese plazo, aun los iniciados antes de 1 de enero de 1995.
Entre 1 de enero y 31 de diciembre de 1996	Únicamente: los encargados a terceros en virtud de contrato de ejecución de obra firmado entre 1 de enero y 31 de diciembre de 1995 (de no mediar ejecución de obra no serán susceptibles); así como los construidos por la propia empresa cuya ejecución se inicie entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 1995.

Destaca en primer lugar el solapamiento y la posible concurrencia temporal en su vigencia de los estímulos a la inversión empresarial previstos en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993 (incremento en un 50 por 100 de los coeficientes máximos de amortización previstos en las tablas oficialmente aprobadas por Orden de 12-5-1993) y en el artículo único del Real Decreto-Ley 7/1994 (libertad de amortización) con el contemplado en el Real Decreto-Ley 2/1995, ahora analizado. En efecto:

- La aceleración de amortizaciones prevista en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993 extiende su vigencia efectiva hasta 31 de diciembre de 1996 respecto de los elementos del activo fijo material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo antes de dicha fecha, siempre que su construcción se hubiera iniciado por la propia empresa entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994 o hubieran sido encargados a terceros en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito dentro de dicho plazo.
- La libertad de amortización prevista en el Real Decreto-Ley 7/1994 extiende su vigencia efectiva hasta el 31 de diciembre de 1995 respecto de los elementos del activo fijo material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo antes de dicha fecha, siempre que su construcción se hubiera iniciado por la propia empresa entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1994 o hubieran sido encargados a terceros en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito dentro de dicho plazo.
- El Real Decreto-Ley 2/1995 resulta de aplicación, entre otros, a todos los elementos del activo fijo material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 1995. Tanto a los encargados a terceros antes o después del 1 de enero de 1995, medie o no contrato de ejecución de obra, como a los ejecutados por la propia empresa cuya construcción se termine dentro de dicho plazo, aun cuando su fabricación se hubiera iniciado antes del 1 de enero de 1995, como se ha señalado.

Ahora bien, mientras la concurrencia de las dos normas sobre libertad de amortización no plantea ningún problema, no podemos decir lo mismo cuando los dos beneficios fiscales que inciden sobre una misma inversión son los previstos en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993 sobre aceleración de la amortización y en el artículo único del Real Decreto-Ley 2/1995, como tendremos ocasión de comprobar. En todo caso, de la simple comparación de los ámbitos temporales de aplicación de las normas citadas, puede fácilmente apreciarse que los supuestos en que pueda darse la concurrencia de los Reales Decretos-Leyes 3/1993 y 2/1995 ven considerablemente reducido su número con respecto a los que podían darse entre los Reales Decretos-Leyes 3/1993 y 7/1994.

En otro orden de ideas, cabe señalar que quedan excluidos de este incentivo fiscal los elementos del inmovilizado inmaterial, así como los del inmovilizado material usados. Por activo nuevo debe entenderse el que sea utilizado o entre en funcionamiento por primera vez. En los supuestos de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, cuyo coste habrá de ser incorporado al activo como mayor valor del elemento correspondiente, se plantea la duda

de su calificación como «inversiones nuevas», al quedar incorporadas física y contablemente a elementos «usados» o «viejos», a efectos de su libre amortización. Habrá que estar en cada caso a la entidad de la renovación, ampliación o mejora realizada y ver si ésta *per se* nos permite o no apreciar la existencia de un activo distinto.

Por otra parte para determinar la afectación de los elementos a una actividad empresarial, debe estarse a lo dispuesto en los siguientes artículos: 6 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre; y 12 del Real Decreto 2631/1982 que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En caso de afectación parcial, únicamente será susceptible de libertad de amortización la parte del elemento que realmente se utilice en la actividad en cuestión. Si se trata de elementos del activo fijo material adquiridos nuevos que son cedidos a terceros para su uso, serán susceptibles de libertad de amortización sólo si tal cesión tiene lugar en el ejercicio de una actividad empresarial. En tales casos habrá de estarse, por lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere, a lo dispuesto en el artículo 40.2 de la Ley 18/1991, respecto del arrendamiento inmobiliario.

Por lo que a los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero se refiere, la Dirección General de Tributos entiende, en contestación a consulta no vinculante de fecha 5 de octubre de 1994, que «el beneficio fiscal de libertad de amortización puede aplicarse a aquellos activos fijos materiales nuevos financiados mediante arrendamiento financiero, siempre y cuando se ejecute efectivamente en su momento la opción de compra».

El citado Centro Directivo argumenta su respuesta acudiendo a una interpretación histórica, remitiéndose a los «antecedentes legislativos», recordando al efecto que el régimen de libertad de amortización previsto en el Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica, para «los elementos del activo fijo material nuevos, adquiridos a partir de la entrada en vigor de esta norma ...», fue admitido respecto de los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero. Y así, en la Exposición de Motivos del Real Decreto 1667/1985, de 11 de septiembre, de desarrollo del Real Decreto-Ley 2/1985, se destacaba como característica básica del incentivo fiscal reglamentado la de su neutralidad, plasmada en permitir el acceso al incentivo fiscal regulado a toda inversión en activos fijos materiales nuevos «cualquiera que sea su forma de financiación, incluyendo así a los contratos de arrendamiento financiero con opción de compra».

En todo caso, entendemos, deberá tratarse de elementos del activo fijo material nuevos sobre los que «no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra», lo que implicará su contabilización como activos inmateriales, de acuerdo con lo dispuesto en la letra f) de la norma 5.ª de valoración del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

2. Incremento mantenido de la plantilla media.

Durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo de la entrada en funcionamiento del activo fijo material nuevo, la plantilla media total de la empresa ha de incrementarse respecto de la plantilla media total de la misma correspondiente a los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo de dicha entrada en funcionamiento y tal incremento promedio ha de mantenerse durante un período adicional de otros 24 meses. Teniendo en cuenta que:

- Para el cálculo de las plantillas medias totales de la empresa se computarán todas las personas empleadas conforme a la legislación laboral, proporcionando la jornada contratada en cada caso en relación a una jornada completa. Habrán de tenerse en cuenta, por tanto, todos los trabajadores, cualquiera que sea su modalidad de contratación.
- La fecha de referencia es la del inicio del período impositivo de la entrada en funcionamiento del bien susceptible de libertad de amortización, no la de su puesta a disposición o terminación.

3. Límite cuantitativo.

La cuantía de la inversión susceptible de libertad de amortización es limitada, determinándose como sigue:

$$15.000.000 \times \text{incremento de plantilla}$$

El incremento de plantilla a tener en cuenta será el de la plantilla media total de la empresa habido durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo de la entrada en funcionamiento respecto de la plantilla media total de la empresa correspondiente a los 12 meses precedentes, expresado con dos decimales. Incremento que habrá de mantenerse durante un período adicional de 24 meses para que el beneficio fiscal se consolide. No es necesario que la creación de empleo esté directamente relacionada con la inversión objeto del beneficio fiscal, sino que es suficiente con que la empresa inversora en su conjunto cree empleo y lo mantenga durante dicho lapso temporal.

Pongamos un ejemplo:

Sea una empresa que en mayo de 1995 adquiere un elemento del activo fijo material nuevo, que afecta al ejercicio de su actividad entrando en funcionamiento en el propio año 1995, por un importe de 50.000.000 de pesetas. La empresa presenta los siguientes datos sobre evolución de su plantilla:

- Plantilla media total de la empresa 1994 14'25
- Número de empleados, contratados a jornada completa, a 31 de diciembre de 1994 15
- Variaciones de plantilla:
 - El 1 de julio de 1995 se contratan dos empleados a jornada completa y otros dos a media jornada.
 - El 30 de junio de 1998 se despiden los cuatro trabajadores contratados el 1 de julio de 1995 y uno más de los que figuraban en plantilla a 31 de diciembre de 1994.

Así tendremos:

- Plantilla media total período 1-1-1995 al 31-12-1996:

$$\frac{15 \times 24 + 2 \times 18 + 2 \times 0'5 \times 18}{24} = 17'25$$

- Plantilla media total período 1-1-1997 al 31-12-1998:

$$\frac{17 \times 24 + 2 \times 0'5 \times 24 - 3 \times 6 - 2 \times 0'5 \times 6}{24} = 17'00$$

- Incremento de plantilla inicial (17'25 – 14'25) 3

- Incremento de plantilla mantenido (17 – 14'25) 2'75
- Cuantía de la inversión susceptible de libertad de amortización:
15.000.000 x 2'75 = 41.250.000 pesetas.

El requisito de mantenimiento del incremento de plantilla durante el período adicional de 24 meses, no puede entenderse en términos absolutos, sino en términos relativos, referido al promedio de la plantilla total de la empresa. Como se ve en el ejemplo, a pesar de que en el período adicional se destruye empleo al despedir la empresa a determinados trabajadores, debe entenderse cumplido el requisito de mantenimiento al referirse éste no a la cifra absoluta de trabajadores, sino al promedio de la plantilla.

La regla de cálculo diseñada, provocará en ocasiones que los elementos susceptibles de libertad de amortización lo sean sólo parcialmente, en función de la inversión realmente practicada y de la cuantía de la misma susceptible del beneficio fiscal según el incremento de plantilla mantenido. El importe de la inversión que exceda del límite susceptible de libertad de amortización, será amortizable por cualquiera de los métodos aceptados por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, pudiendo, incluso, ser objeto de la amortización acelerada prevista en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, cuando se trate de elementos cuya puesta a disposición tenga lugar en 1995 y su construcción se hubiera iniciado por la propia empresa entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994 o hubieran sido encargados a terceros en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito dentro del citado plazo.

La valoración de las inversiones se realizará de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades (al precio de adquisición o coste de producción). En el supuesto de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, la Dirección General de Tributos, en la ya citada consulta de 5 de octubre de 1994, señala que el importe de la inversión efectuada susceptible de libertad de amortización será el precio de adquisición para la entidad arrendadora.

III. MOMENTO DE LA AMORTIZACIÓN

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a la misma, incluso cuando se trate de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero (DGT, contestación 5-10-1994). Se atiende al momento de entrada en funcionamiento y no al de construcción, instalación o recepción del elemento. Por lo tanto aunque el elemento de inmovilizado material sea adquirido o construido en los plazos señalados en el apartado anterior, sólo será amortizable desde el momento de su entrada en funcionamiento en la empresa, que puede ser posterior a las fechas comprendidas en los plazos anteriores.

Como momento en que se produce la entrada en funcionamiento del elemento, ha de entenderse aquel en que tiene lugar la integración del mismo al proceso productivo de la empresa en condiciones normales de funcionamiento, una vez concluido el período de instalación y prueba.

Aun cuando se dice expresamente que la libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a la misma, la cuantía de la inversión susceptible de libertad de amortización sólo puede conocerse al final de los 48 meses siguientes al inicio del período impositivo de su entrada en funcionamiento. Esto nos da idea de lo dilatado en el tiempo que resultará el conocimiento exacto y definitivo de la cuantía que puede ser objeto de libre amortización.

IV. AMORTIZACIÓN MÍNIMA

El Real Decreto-Ley 2/1995 permite una absoluta libertad para la práctica de las amortizaciones de los elementos comprendidos en el ámbito de aplicación de este incentivo. Entendemos que a diferencia del régimen de libertad de amortización del Real Decreto-Ley 2/1985 que expresamente señalaba «sin perjuicio del mantenimiento de la amortización mínima establecida en la normativa vigente», la libertad de amortización del Real Decreto-Ley 2/1995 no queda condicionada por la amortización mínima, ya que ninguna referencia a la misma se hace en dicho Real Decreto-Ley.

V. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN

El régimen de libertad de amortización descrito puede ser aplicado tanto por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades como por los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que desarrollen actividades empresariales. No será de aplicación en la determinación de los rendimientos netos del capital, tanto mobiliario (prestación de asistencia técnica y arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas) como inmobiliario (inmuebles arrendados o subarrendados), ni en la determinación de los rendimientos netos de actividades empresariales en régimen de estimación objetiva.

Respecto a los profesionales, en principio parece que quedan excluidos de este beneficio fiscal, por cuanto el artículo único del Real Decreto-Ley 2/1995 habla exclusivamente de actividades empresariales, sin mencionar a las profesionales. No obstante, la Dirección General de Tributos en contestación a consulta no vinculante de 14 de febrero de 1994 admite expresamen-

te la aplicabilidad a los profesionales, en caso de tributación por estimación directa, del sistema de aceleración de amortizaciones previsto en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, y dado que ambos Reales Decretos-Leyes (3/1993 y 2/1995) hablan sólo de actividades empresariales, hemos de entender que la misma solución habrá de darse a los profesionales en el régimen de libertad de amortización del Real Decreto-Ley 2/1995. Asimismo, la Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas no vinculantes de fechas 11 y 27 de octubre de 1994 admite la aplicabilidad del régimen de libertad de amortización del Real Decreto-Ley 7/1994 a sociedades que realicen actividades profesionales, aun cuando las consultas se refieren a sociedades, no encontramos motivo alguno que impida extender tal criterio a las personas físicas, por lo que, si los profesionales se encuentran en estimación directa, quedarán incluidos en el ámbito subjetivo del beneficio fiscal. Esta solución aun cuando no se corresponda con la literalidad de la norma, es la que más fielmente se ajusta a la finalidad de la misma, ya que si de lo que se trata es de fomentar las inversiones que generen empleo, tan merecedoras del incentivo serán las realizadas por empresarios como las realizadas por profesionales, debiendo señalar que la exclusión de las realizadas por empresarios y profesionales en régimen de estimación objetiva obedece exclusivamente a razones de configuración técnica del citado régimen, y no a consideraciones subjetivas.

VI. INCOMPATIBILIDADES

El régimen de libertad de amortización previsto en el Real Decreto-Ley 2/1995, resulta incompatible con los siguientes beneficios fiscales:

1. Por lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades se refiere.

1. Con la deducción por inversiones que, en sus distintas modalidades, se establece en el artículo 26 de la Ley 61/1978 (precepto que, con vigencia anual, es redactado por las sucesivas Leyes de Presupuestos), para los mismos elementos.

Nos preguntamos si la incompatibilidad es absoluta, respecto de los mismos elementos, o relativa, respecto de los mismos elementos e importes. Pensemos en aquellos elementos que, sólo parcialmente, sean susceptibles de amortización libre según veíamos anteriormente. ¿La cuantía de la inversión no susceptible de ser libremente amortizada da derecho a la deducción por inversiones? En nuestra opinión el Real Decreto-Ley establece claramente la incompatibilidad respecto de los mismos elementos, en términos absolutos por lo tanto.

No obstante, en este punto el criterio de la Dirección General de Tributos (contestación a consulta no vinculante de fecha 4-11-1994) es más abierto, menos restrictivo, entendiendo la incompatibilidad no en términos absolutos, sino relativos respecto de los mismos elementos e importes. En otras palabras, se admite por el citado Centro Directivo que la parte del valor de adquisición que no haya sido objeto de libertad de amortización pueda dar lugar a la aplicación de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos.

Tal criterio nos lleva a preguntarnos por el *modus operandi* en caso de incumplimiento sobrevenido de los requisitos a que está condicionada la aplicación del régimen de libertad de amortización (creación de empleo mantenido): ¿se recupera el derecho a la deducción por inversiones en activos fijos nuevos por aquella parte del valor de adquisición que inicialmente se acogió a libertad de amortización? ¿En qué ejercicio o ejercicios deberá hacerse efectivo el derecho a la deducción por inversiones en activos fijos nuevos, en su caso, recuperado?

Admite la Dirección General de Tributos (en contestación a la citada consulta no vinculante) la posibilidad de recuperar el derecho a la deducción por inversiones en activos fijos nuevos, que deberá computarse en el período impositivo de la entrada en funcionamiento del elemento del activo fijo, por aplicación del artículo 218.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Deberá formularse, por tanto, la correspondiente declaración complementaria, consignando *ex novo* la deducción por inversiones en activos fijos nuevos por aquella parte del valor de adquisición que inicialmente se acogió a libertad de amortización; deducción por inversiones que, en la cuantía que resulte inaplicable por insuficiencia de cuota, podrá trasladarse a los cinco ejercicios siguientes, lo que habrá de tenerse en cuenta a la hora de calcular los importes a reintegrar al Tesoro Público por pérdida del beneficio fiscal libertad de amortización, como luego se verá.

2. Con la exención por reinversión. En relación con este beneficio fiscal, se establece una doble restricción que opera en dos niveles: un primer nivel de incompatibilidad absoluta entre ambos beneficios fiscales y un segundo nivel de compatibilidad limitada entre ambos beneficios fiscales.

Primer nivel de restricción: incompatibilidad absoluta

Opera respecto de los elementos adquiridos por reinversión del importe obtenido en la enajenación de otros activos fijos. En este caso se declara la incompatibilidad total, de manera que si el sujeto pasivo opta por aplicar a los elementos en que se materializa la reinversión el régi-

men de libertad de amortización, no podrá beneficiarse de la exención por reinversión del incremento de patrimonio que haya podido generarse en la transmisión del activo fijo, cuyo importe de enajenación es objeto de reinversión. Y viceversa, si el sujeto pasivo opta por la exención por reinversión, los elementos en que se materialice la reinversión no podrán acogerse a la libertad de amortización.

Hemos de señalar el carácter limitativo del beneficio fiscal contenido en el Real Decreto-Ley 2/1995, respecto al previsto en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, por lo que a su relación con la exención por reinversión se refiere, beneficio fiscal este con el que el régimen de amortización acelerada del Real Decreto-Ley 3/1993 resulta plenamente compatible.

El sujeto pasivo, por tanto deberá optar por uno u otro beneficio fiscal. O se acoge a exención por reinversión o amortiza libremente, a su conveniencia. La opción habrá de ejercitarse en el momento de presentar la declaración por el impuesto personal que grave la renta empresarial (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades). Pero en ese momento, puede que el sujeto pasivo no disponga de todos los elementos de juicio precisos para cuantificar con certeza el ahorro fiscal que cada una de las opciones le representa y le permita adoptar la decisión más conveniente. Fácilmente puede apreciarse, que en el ejercicio en que se ponga de manifiesto el incremento de patrimonio y deba optarse por la exención por reinversión, es muy probable que no se conozca el montante de la inversión susceptible de libertad de amortización. Esto nos conduce a plantearnos ¿qué carácter debe atribuirse a la opción ejercitada?, si un carácter definitivo e irrevocable o por el contrario un carácter provisional con posibilidad de modificarla hasta el momento en que se conozca el incremento de plantilla mantenido (transcurridos cuatro años desde el inicio del período impositivo de entrada en funcionamiento del o de los bienes susceptibles de libertad de amortización en que se materializó la reinversión), siempre que el período impositivo en que se ejercitó la opción inicial, no haya sido objeto de un acto liquidatorio firme.

A este respecto apuntar que existen argumentos a favor y en contra de ambas posturas, inclinándonos, siguiendo el criterio adoptado por la Dirección General de Tributos respecto de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos en la contestación a consulta no vinculante de fecha 4 de noviembre de 1994 antes comentada, por entender que la opción ejercitada no debe impedir, en caso de pérdida del beneficio fiscal por el que inicialmente se optó como consecuencia del incumplimiento sobrevenido de los requisitos a que éste queda condicionado, el disfrute del beneficio fiscal alternativo, siempre, claro está, que se cumplan los requisitos a que se condiciona el beneficio fiscal cuya recuperación se pretende y que el período impositivo afectado por el cambio de opción se halle abierto.

Segundo nivel de restricción: compatibilidad limitada

Opera respecto de los elementos que hayan gozado de libertad de amortización, cuando sean objeto de transmisión. En este caso se establece una compatibilidad limitada o si se prefiere una incompatibilidad parcial entre ambos beneficios fiscales. El apartado 5 del artículo único del Real Decreto-Ley dispone que «en caso de transmisión del elemento o elementos que hayan gozado de libertad de amortización, únicamente podrá acogerse a la exención por reinversión el importe del incremento de patrimonio determinado por la diferencia entre el valor de transmisión y su valor neto contable calculado por aplicación del coeficiente máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas».

De forma que sólo podrá acogerse a la exención por reinversión el incremento de patrimonio contable, que vendrá dado por:

+ VALOR DE TRANSMISIÓN

– VALOR NETO CONTABLE

INCREMENTO SUSCEPTIBLE DE EXENCIÓN POR REINVERSIÓN

El valor neto contable será el que se derive de la aplicación del coeficiente máximo de amortización correspondiente, establecido en las tablas de amortización aprobados por Orden de 12 de mayo de 1993.

El resto del incremento de patrimonio, es decir, el incremento de patrimonio determinado por el exceso de cuotas de amortización derivadas de la libertad de amortización del Real Decreto-Ley 2/1995, quedaría sometido a gravamen, no siendo susceptible de exención por reinversión.

Veamos algunas de las cuestiones que plantea esta compatibilidad limitada:

- Si sólo parcialmente el incremento de patrimonio es susceptible de exención por reinversión, nos preguntamos cuál será la cantidad a reinvertir; si todo el importe de la enajenación o sólo la parte del mismo que proporcionalmente corresponda a la parte del incremento susceptible de exoneración. Pensamos que la proporción a establecer será la siguiente:

$$\text{Incremento exento por reinversión} = \frac{\text{Importe reinvertido} \times \text{incremento susceptible de exoneración}}{\text{Importe total enajenación}}$$

Es decir, para la total exención por reinversión de la parte del incremento susceptible de la misma, la cantidad a reinvertir será el total del importe de enajenación.

- Si para determinar la parte del incremento de patrimonio susceptible de exención por reinversión detraemos únicamente del valor de adquisición, como parece ser el caso, las cuotas de amortización correspondientes al coeficiente máximo de tablas, en este punto, el beneficio fiscal ahora analizado resulta más limitado que el derivado del artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993. Así, en los supuestos de concurrencia de ambos beneficios fiscales, que los hay como sabemos, cada uno de ellos deberá evaluarse adecuadamente para optar por el de mayor ventaja. ¿O es que siendo complementarios resultan acumulativos?

Pongamos un ejemplo:

Sea una empresa que el 1 de abril de 1994 suscribe con un tercero un contrato de ejecución de obra sobre un elemento del activo fijo material nuevo que, puesto a su disposición en 1995, lo afecta a su actividad empresarial entrando en funcionamiento el 1 de julio de ese mismo año.

Se conocen además los siguientes datos:

Valor de adquisición	30.000.000
Coeficiente máximo de amortización (tablas del 12-5-1993)	12%
Plantilla media total empresa período 1-1-1994 al 31-12-1994	7'25
Plantilla media total empresa período 1-1-1995 al 31-12-1996 ...	8'75
Plantilla media total empresa período 1-1-1997 al 31-12-1998 ...	8'25

La empresa, que ha apurado los beneficios fiscales contenidos en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993 y en el Real Decreto-Ley 2/1995, enajena el elemento en cuestión el 30 de junio de 1999 por 16.000.000 de pesetas. Determinar el incremento de patrimonio susceptible de exención por reinversión si suponemos que la amortización contable ha sido la máxima según tablas.

Veamos:

– Determinación de la amortización fiscalmente practicada:	
- Amortización acumulada según coeficiente máximo de tablas (30.000.000 x 0'12 x 4)	14.400.000
- Exceso de cuota de amortización artículo 12 Real Decreto-Ley 3/1993 (14.400.000 x 0'5)	7.200.000
- Exceso de cuota de amortización Real Decreto-Ley 2/1995.	
• Cuantía de la inversión susceptible de libertad de amortización [15.000.000 (8'25 – 7'25)]	15.000.000
• Exceso de cuota [15.000.000 – (15.000.000 x 0'12 x 1'5 x 4)] .	4.200.000
- Total amortización fiscalmente practicada	25.800.000
– Determinación del resultado contable:	
Valor enajenación	16.000.000
Valor neto contable	15.600.000
Valor adquisición	30.000.000
Amortización acumulada	(14.400.000)
Resultado contable	400.000

– Determinación del incremento de patrimonio:

Valor de enajenación	16.000.000
Valor neto fiscal	4.200.000
Valor de adquisición	30.000.000
Amortización fiscal	(25.800.000)
Incremento de patrimonio	11.800.000

– Determinación del incremento de patrimonio susceptible de exención por reinversión:

PRIMERA HIPÓTESIS: suponiendo que el Real Decreto-Ley 2/1995 limita en este punto el beneficio fiscal del artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993:

El único incremento de patrimonio susceptible de exención por reinversión sería, en esta hipótesis, el determinado por el resultado contable: 400.000 pesetas.

SEGUNDA HIPÓTESIS: admitir que por la parte del elemento no susceptible cuantitativamente de beneficiarse de la libertad de amortización, sí se tendrá en cuenta la amortización acelerada del artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993:

Valor de enajenación	16.000.000
Valor neto computable	12.000.000
Valor adquisición	30.000.000
Amortización computable	(18.000.000)
Amortización según coeficiente máx. tablas .	14.400.000
Amortización acelerada por parte elemento no susceptible libertad de amortización: (14.400.000 x 1/2 x 0'5)	3.600.000
Incremento susceptible de exención por reinversión	4.000.000

TERCERA HIPÓTESIS: suponiendo que el Real Decreto-Ley 2/1995 complementa los beneficios fiscales contenidos en el Real Decreto-Ley 3/1993:

Valor de enajenación	16.000.000
Valor neto computable	8.400.000
Valor de adquisición	30.000.000
Amortización computable (14.400.000 x 1'5) ..	(21.600.000)
Incremento susceptible de exención por reinversión	7.600.000

Que es tanto como admitir la exención por reinversión respecto del incremento de patrimonio derivado del exceso de cuotas por la amortización acelerada del artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993 (7.200.000 + 400.000 = 7.600.000).

Esta tercera hipótesis, aunque se aparte de la literalidad de la norma, es la más acorde con el carácter de incentivo fiscal complementario que se predica de la libertad de amortización respecto de las medidas adoptadas en el Real Decreto-Ley 3/1993, entre ellas la aceleración de amortizaciones prevista en su artículo 12. Hemos de señalar que, si bien dicha complementariedad se proclamaba en la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 7/1994, la entendemos perfectamente aplicable respecto del Real Decreto-Ley 2/1995, en cuya Exposición de Motivos se recoge: «La experiencia positiva derivada de la aplicación del Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo y la conveniencia de apoyar la actual reactivación de la economía española, aconsejan establecer también para el vigente ejercicio económico la medida de política económica contenida en dicha disposición».

A este respecto, la Dirección General de Tributos, en la reiteradamente citada contestación a consulta no vinculante de fecha 4 de noviembre de 1994, entiende que, en los supuestos de concurrencia de ambas normas, la parte del valor de adquisición que no sea susceptible de libertad de amortización podrá ser objeto de la amortización acelerada prevista en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, beneficio fiscal este que podrá recuperarse en caso de incumplimiento sobrevenido de los requisitos a que está condicionada la aplicación del régimen de libertad de amortización (incremento de empleo mantenido), cuando inicialmente se hubiera optado por este beneficio fiscal. Lo que habrá de tenerse muy en cuenta a la hora de calcular el importe a reintegrar al Tesoro Público por el citado incumplimiento.

Ahora bien, en una interpretación más estricta y literal, el citado Centro Directivo entiende que, en caso de una posterior transmisión de los activos acogidos a libertad de amortización, no puede aplicarse el beneficio fiscal del artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, pronunciándose por la primera de las hipótesis. Considera la Dirección General de Tributos que «la limitación contenida en el apartado quinto del artículo único, en orden a la determinación del incremento de patrimonio que puede acogerse a la exención por reinversión, viene determinada por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto contable calculado por aplicación del coeficiente máximo establecido en las tablas de amortización, sin que proceda aplicar para determinar dicho valor neto contable el coeficiente 1'5 establecido en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993».

2. Por lo que al Impuesto sobre Sociedades exclusivamente se refiere.

1. Con la bonificación prevista en el artículo 2.º de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, popularmente conocida como «vacaciones fiscales».

Las denominadas «vacaciones fiscales» constituyen tal y como se afirma en la Exposición de Motivos de la Ley 22/1993 un régimen fiscal especial de protección a las pequeñas y medianas empresas (PYMES), que permitirá una bonificación del 95 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los períodos impositivos que se inicien durante 1994, 1995 y 1996, para las sociedades que se constituyan durante 1994, con sujeción a los requisitos que se especifican, entre los que debe destacarse: el mantenimiento de un promedio de plantilla superior a tres trabajadores e inferior a 20, durante el período de aplicación de la bonificación; la realización con anterioridad a 1 de enero de 1995 de una inversión en activos fijos nuevos superior a 15 millones de pesetas; y que las actividades empresariales a realizar por la nueva entidad no hayan sido ejercidas con anterioridad bajo otra titularidad. El tratamiento fiscal que se describe se concibe como de impulso y estímulo para la creación de nuevas PYMES y como vehículo necesario para el logro del objetivo básico de reactivación económica y de elevación del nivel de empleo.

Este régimen fiscal especial es incompatible con cualquier beneficio fiscal, contemplándose únicamente dos excepciones a esta incompatibilidad: la exención por reinversión de los incrementos de patrimonio y la amortización acelerada prevista en el Real Decreto-Ley 3/1993.

Por tanto, las empresas societarias que se creen en 1994, deberán analizar, siempre y cuando cumplan los requisitos exigidos, cuál de los dos beneficios les interesa, si las vacaciones fiscales o la libertad de amortización, y optar por uno de ellos ya que ambos son incompatibles. Habrá que examinar cada caso concreto, pero en términos generales sí puede afirmarse que una empresa societaria creada en 1994, con un fuerte nivel de inversión en activos fijos materiales nuevos y a la que le cueste unos años comenzar a dar beneficios, le interesa más el incentivo de la libertad de amortización de los Reales Decretos-Leyes 7/1994 y 2/1995.

2. Con la bonificación prevista en el artículo 25 a) tercero de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de la misma.

Se trata de la bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, del 99 por 100 de la parte que corresponda a beneficios procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editados conjuntamente con aquéllos, así como cualquier otra manifestación editorial de carácter didáctico, siempre que dichos beneficios se inviertan efectivamente en los conceptos previstos en el artículo 26, esto es, los que dan derecho a deducción por inversiones.

Pues bien se declara la incompatibilidad absoluta entre la citada bonificación en la cuota y la libertad de amortización de los elementos en que se materialice la inversión de los beneficios bonificados.

VII. PÉRDIDA DEL BENEFICIO FISCAL LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

El punto 6 del artículo único del Real Decreto-Ley 2/1995, establece la obligación de reintegrar al Tesoro Público el importe de la cuota tributaria que corresponda a un disfrute indebido (por incumplir la obligación de incrementar o mantener la plantilla) del beneficio fiscal que se regula, con el abono de los intereses de demora correspondientes, obviamente.

Mecanismo este que puede resultar de profusa aplicación si, como se desprende del contenido del Real Decreto-Ley analizado, el disfrute del beneficio fiscal que en el mismo se contiene puede ser anterior a su consolidación e incluso, digamos, a su consecución, como antes ya se ha apuntado.

Pongamos un ejemplo:

Sea una sociedad con el período impositivo ajustado al año natural, que el 1 de octubre de 1995 adquiere un elemento nuevo de activo fijo material que con esa misma fecha entra en funcionamiento quedando afecto a su actividad empresarial. Se conocen además los siguientes datos:

– Valor de adquisición	75.000.000
– Coeficiente máximo de amortización (tablas 12-5-1993)	12%
– Plantilla media empleados período 1-1-1994 al 31-12-1994 ...	207'75
– Plantilla media empleados período 1-1-1995 al 31-12-1996 ...	211'75
– Plantilla media empleados período 1-1-1997 al 31-12-1998 ..	210'75

Calcular los importes a reintegrar al Tesoro Público por la entidad por pérdida del beneficio fiscal libertad de amortización suponiendo que:

1. La sociedad amortiza íntegramente el elemento en cuestión en 1995, período impositivo de su entrada en funcionamiento. La amortización contabilizada es la máxima según tablas.
2. La sociedad se ha practicado correctamente la deducción por inversiones en activos fijos nuevos para 1995, apurando el coeficiente límite del 35 por 100.
3. El interés de demora vigente para 1996 es el 11 por 100 (el mismo que para 1995).

Veamos:

La entidad deberá reintegrar al Tesoro Público, por el diferimiento en el pago del Impuesto sobre Sociedades que deviene indebido, en dos momentos: al presentar la declaración-liquidación correspondiente a 1996, cuando ya conoce la creación de empleo habida en los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo de entrada en funcionamiento del elemento libremente amortizado ($211'75 - 207'75 = 4'00$) y al formular la declaración-liquidación correspondiente a 1998, al perder parte del beneficio fiscal por no mantener íntegramente el incremento medio de plantilla.

Al propio tiempo, deberá resarcir al Tesoro Público con los intereses de demora correspondientes, que deberán calcularse al tipo vigente en la fecha de finalización del plazo voluntario de declaración correspondiente al período impositivo en que se aplicó el diferimiento, esto es, el interés de demora que se apruebe para 1996, que hemos supuesto del 11 por 100.

– Importe a reintegrar en la declaración-liquidación correspondiente a 1996:

Amortización fiscal practicada	75.000.000
Amortización fiscal procedente	62.250.000
Por libertad de amortización [15.000.000 (211'75 – 207'75)]	60.000.000
Amortización ordinaria según tablas:	
1995: [(75.000.000 – 60.000.000) x 0'12 x 3/12]	450.000
1996: [(75.000.000 – 60.000.000) x 0'12] ..	1.800.000
Exceso de amortización fiscal practicada	12.750.000
Cuota íntegra a reintegrar (12.750.000 x 0'35)	4.462.500
Deducción por inversiones en AFN recuperada	(750.000)
Importe deducción (1)	750.000
Límite deducción (4.462.500 x 0'35)	1.561.875
CUOTA A REINTEGRAR	3.712.500
INTERESES DE DEMORA A RESARCIR (2)	477.675
DEUDA TRIBUTARIA POR PÉRDIDA BENEFICIO FISCAL	4.190.175

– Importe a reintegrar en la declaración-liquidación correspondiente a 1998:

Amortización fiscal practicada	65.850.000
Por libertad de amortización	60.000.000
Amortización ordinaria según tablas:	
1995: [(75.000.000 – 60.000.000) x 0'12 x 3/12] ..	450.000
1996: [(75.000.000 – 60.000.000) x 0'12] ...	1.800.000
1997: [(75.000.000 – 60.000.000) x 0'12] ..	1.800.000
1998: [(75.000.000 – 60.000.000) x 0'12] ..	1.800.000
Amortización fiscal procedente	56.700.000
Por libertad de amortización	
[15.000.000 (210'75 – 207'75)]	45.000.000
Amortización ordinaria según tablas:	
1995: [(75.000.000 – 45.000.000) x 0'12 x 3/12] ..	900.000
1996: [(75.000.000 – 45.000.000) x 0'12]	3.600.000
1997: [(75.000.000 – 45.000.000) x 0'12]	3.600.000
1998: [(75.000.000 – 45.000.000) x 0'12]	3.600.000
Exceso de amortización fiscal practicada	<u>9.150.000</u>
Cuota íntegra a reintegrar (9.150.000 x 0'35)	3.202.500
Deducción por inversiones en AFN recuperada	(750.000)
Importe deducción (3)	750.000
Límite deducción (3.203.500 x 0'35)	1.120.875
CUOTA A REINTEGRAR	<u>2.452.500</u>
INTERESES DE DEMORA A RESARCIR (4)	1.225.125
DEUDA TRIBUTARIA POR PÉRDIDA BENEFICIO FISCAL	<u><u>3.677.625</u></u>

En todo caso es de esperar que las empresas efectúen una certera previsión del incremento de plantilla a alcanzar y consolidar al cabo del período de cuatro años (24 meses más 24 meses), sobre todo habida cuenta del importe del interés de demora (11 por 100 para 1995), que les pudiera suponer incurrir en unos costes financieros superiores a los normales de mercado.

Cuando se trate de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero sobre los que no se ejercite definitivamente la opción de compra, el sujeto pasivo deberá regularizar su situación tributaria reintegrando al Tesoro Público en el importe de los diferimientos que devienen indebidos con el abono de los intereses de demora correspondientes, en cuanto que no se entenderá que se ha producido una inversión en activos fijos materiales nuevos (DGT en contestación a consulta no vinculante de 5-10-1994).

NOTAS

(1) La sociedad deberá presentar declaración complementaria por el período de 1995 consignando el derecho a la deducción por inversiones en activos fijos nuevos que recupera, como consecuencia de la pérdida de parte del beneficio fiscal libertad de amortización al no haber creado suficiente empleo, por el siguiente importe:

Inversión en activos fijos nuevos	75.000.000
Inversión acogida a libertad de amortización	(60.000.000)

Base para la deducción por inversiones	15.000.000
Importe de la deducción (15.000.000 x 0'05)	750.000

Deducción inaplicable en 1995 por insuficiencia de cuota íntegra que, al trasladarse a ejercicios futuros, resulta operativa en 1996. De no haberse aplicado en exceso el beneficio fiscal libertad de amortización, la sociedad hubiera podido computarse tal deducción por inversiones en activos fijos nuevos en su declaración-liquidación formulada por 1995 (según criterio de la DGT).

(2)

Amortización fiscal practicada en 1995	75.000.000
Amortización fiscal procedente en 1995	60.450.000
Por libertad de amortización	60.000.000
Amortización ordinaria según tablas	450.000
Exceso de amortización fiscal practicada en 1995	14.550.000
Cuota íntegra por el exceso (14.550.000 x 0'35)	5.092.500
Deducción por inversiones en AFN recuperada	(750.000)
Impuesto sobre Sociedades indebidamente diferido un año	4.342.500
Interés de demora a resarcir (4.342.500 x 0'11)	477.675

Tenemos en cuenta, a efectos de calcular los intereses de demora a resarcir, la deducción por inversiones en activos fijos nuevos recuperada, pues de haberse incluido en la base imponible correspondiente a 1995 el exceso de amortización, se hubiera podido aplicar íntegramente tal deducción en la declaración-liquidación correspondiente a dicho ejercicio.

(3) La sociedad deberá presentar una nueva declaración complementaria por el período de 1995 consignando el derecho a la deducción por inversiones en activos fijos nuevos que recupera, como consecuencia de pérdida de parte del beneficio fiscal libertad de amortización al no haber mantenido el nivel de empleo, por el siguiente importe:

Inversión en activos fijos nuevos	75.000.000
Inversión acogida a libertad de amortización	(45.000.000)
	<hr/>
Base para la deducción por inversiones	30.000.000
	<hr/> <hr/>
Importe de la deducción (30.000.000 x 0'05)	1.500.000
	<hr/> <hr/>

Deducción inaplicable en 1995 por insuficiencia de cuota íntegra que, trasladable a ejercicios futuros, se hace operativa en parte en 1996, 750.000 pesetas, y el resto, otras 750.000 pesetas, en 1998. De no haberse aplicado en exceso el beneficio fiscal libertad de amortización, la sociedad hubiera podido computarse tal deducción en su declaración-liquidación originaria formulada por 1995 (según criterio de la DGT).

(4) La amortización fiscalmente aplicada en 1995 (tras la primera regularización efectuada al presentar la declaración correspondiente al ejercicio 1996) asciende a 60.450.000 pesetas. Sin embargo la amortización fiscalmente procedente asciende a 45.900.000 pesetas. Esto supone un exceso de amortización aplicada en 1995 de 14.550.000 pesetas, que a su vez determina una menor base imponible declarada por el período impositivo de 1995 del mismo importe, que ahora procede regularizar.

Esta menor base imponible declarada determina una cuota íntegra que hubiera debido ingresarse en 1996, al presentar la declaración correspondiente a 1995, de:

14.550.000 x 0'35	5.092.500
Menos deducción por inversión en AFN recuperada	(750.000)
	<hr/>
Cuota que debió haberse ingresado en 1996	4.342.500

Esta cuota, es la que sirve de base para el cálculo de los intereses de demora pero debe tenerse presente que el diferimiento en el ingreso de la misma no se produce de forma íntegra hasta el momento de la segunda regularización (el año 1999 cuando se presenta la declaración

correspondiente a 1998), sino que la cantidad diferida se ha ido reduciendo escalonadamente en cada uno de los ejercicios intermedios, en la parte de cuota que corresponde a las dotaciones a la amortización que procede efectuar en cada uno de esos ejercicios por la parte de la inversión amortizada en exceso ($15.000.000 \times 0'12 = 1.800.000$). De manera que tenemos los siguientes intereses de demora:

De 1996 a 1997 ($4.342.500 \times 0'11$)	477.675
De 1997 a 1998 [$(4.342.500 - 1.800.000 \times 0'35) \times 0'11$]	408.375
De 1998 a 1999 [$(4.342.500 - 1.800.000 \times 2 \times 0'35) \times 0'11$]	339.075
	<hr/>
Intereses de demora a resarcir	<u>1.225.125</u>

El ejemplo expuesto, aun tratándose de uno de los supuestos más sencillos de regularización por pérdida parcial del beneficio fiscal de la libertad de amortización, nos pone de manifiesto que la liquidación de los intereses de demora entraña cierta complejidad. Ni que decir tiene que la dificultad en el cálculo de los intereses será mayor en el caso de empresarios sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la progresividad de las tarifas en este impuesto frente al carácter proporcional de los tipos en el Impuesto sobre Sociedades. En caso de que la pérdida parcial del beneficio fiscal se produzca en una entidad que tribute en régimen de atribución de rentas, imputando los beneficios empresariales obtenidos a sus socios, comuneros o partícipes que serán los que en definitiva tengan que efectuar la regularización, ésta resultara aún más compleja, sobre todo si los socios, comuneros o partícipes son personas físicas.

VIII. REQUISITOS CONTABLES

El beneficio fiscal contenido en el Real Decreto-Ley 2/1995 constituye un sistema de amortización aprobado por disposición fiscal que exceptúa el requisito de efectividad [apartado 2 b) de la disp. final séptima del R.D. 1643/1990] y por lo tanto, no es preciso imputar contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias, para que sea fiscalmente deducible, el exceso de cuota de amortización que se deriva de lo previsto en dicho Real Decreto-Ley,

sino tan sólo aquella parte que corresponde a la amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas. Eso sí, el exceso de cuota de amortización derivada del Real Decreto-Ley 2/1995 tendrá la consideración de una «diferencia temporal» entre la base imponible del impuesto personal que grave el beneficio empresarial, calculada de acuerdo con las normas fiscales, y el resultado contable, y su deducción fiscal quedará condicionada a su mención en la Memoria, y si se trata de entidades jurídicas al cumplimiento de la norma 16.^a de valoración contenida en el Plan General de Contabilidad, respecto del Impuesto sobre Sociedades.