

TRIBUTACION

INSTRUMENTALIZACION DE LA  
AMORTIZACION COMO INCENTIVO FISCAL  
A LA INVERSION EMPRESARIAL EN LOS  
REALES DECRETOS-LEYES 3/1993 Y 7/1994

N.º 280

TRABAJO EFECTUADO POR:

---

**ROBERTO ALONSO ALONSO***Inspector de Finanzas del Estado***JESUS PRESA LEAL***Ponente Adjunto Tribunal**Económico-Administrativo Regional*

---

## *Sumario:*

- I. Consideraciones generales.
- II. La amortización acelerada prevista en el Real Decreto-Ley 3/1993.
  1. Justificación y contenido.
  2. Elementos comprendidos en el campo de aplicación del beneficio fiscal.
  3. Ambito subjetivo de aplicación.
  4. Compatibilidad.

...

...

5. Amortización degresiva.

6. Requisitos contables.

### III. La libertad de amortización en el Real Decreto-Ley 7/1994.

1. Justificación y contenido.

2. Requisitos materiales.

3. Momento de la amortización.

4. Amortización mínima.

5. Ambito subjetivo de aplicación.

6. Incompatibilidades.

7. Pérdida del beneficio fiscal.

8. Requisitos contables.

<b>TRIBUTACION</b>	<b>INSTRUMENTALIZACION DE LA AMORTIZACION COMO INCENTIVO FISCAL A LA INVERSION EMPRESARIAL EN LOS REALES DECRETOS-LEYES 3/1993 Y 7/1994</b>	<b>N.º 280</b>
--------------------	---	----------------

## I. CONSIDERACIONES GENERALES

Podemos definir la amortización como la expresión contable de la depreciación o pérdida de valor que experimentan los elementos que integran el activo fijo de las empresas, ya sea por el uso, por el transcurso del tiempo o por la obsolescencia tecnológica. En este sentido, el artículo 43.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, considera amortizaciones a las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material e inmaterial.

Sin perjuicio de reconocer las importantes funciones económica (permite determinar el auténtico coste de producción, mediante la incorporación a los costes del valor de la depreciación sufrida por los elementos del activo fijo empleados en la actividad productiva) y financiera (permite recuperar la inversión realizada en activo fijo, lo que facilita la reposición al término de su vida útil) que cumple la amortización, lo que nos interesa destacar es el papel que ésta juega en el ámbito tributario.

La amortización tiene la consideración de partida fiscalmente deducible a la hora de determinar la base imponible de los impuestos personales que graven la renta de las empresas (el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si se trata de empresarios individuales, y el Impuesto sobre Sociedades, si se trata de entidades jurídicas).

Con carácter general, la normativa tributaria condiciona la deducibilidad de las amortizaciones por los empresarios al cumplimiento de dos requisitos: la efectividad de la depreciación sufrida y la contabilización de la misma.

Con la exigencia de la efectividad, se trata de impedir diferimientos en el pago de los impuestos personales sobre la renta, que intentarían lograrse mediante la contabilización de dotaciones a la amortización por importe superior a la depreciación sufrida. Pero la determinación de la depreciación efectiva conlleva una enorme dificultad, por lo que, para evitar los problemas que de ello se derivan, y las múltiples controversias que se suscitarían entre la Administración y los contribuyentes, el legislador, dejando siempre abierta la posibilidad de que se pruebe la realidad de la depreciación, considera cumplido el requisito de la efectividad:

- a) Cuando las amortizaciones no excedan del resultado de aplicar a los valores contables de adquisición los coeficientes que a este fin determina el Ministerio de Economía y Hacienda, ni superen el plazo establecido como máximo por dicho Ministerio (Orden de 12 de mayo de 1993 sobre coeficientes anuales de amortización).
- b) Cuando las dotaciones a la amortización se realicen conforme a las reglas que establece el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para el sistema de amortización degresiva.
- c) Cuando las amortizaciones se ajusten a un plan, formulado por el sujeto pasivo y aprobado por la Administración, con los requisitos y condiciones establecidas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La admisibilidad como gasto fiscal de la amortización determina que ésta pueda utilizarse como instrumento al servicio de una política fiscal de estímulo a la inversión, mediante la flexibilización en la exigencia del requisito de la efectividad. Esto permite, en definitiva, la anticipación del gasto fiscal, admitiendo la deducibilidad de cantidades superiores a la depreciación efectiva experimentada por el activo fijo.

La instrumentalización de la amortización como estímulo fiscal a la inversión empresarial se logra fundamentalmente con la libertad de amortización. La libertad de amortización permite al empresario determinar libremente las dotaciones a la amortización que tendrán la consideración de gasto fiscal por los elementos del activo fijo que puedan acogerse a esta medida, con independencia de la depreciación que hayan sufrido, siempre, claro está, que la amortización acumulada no supere el valor del elemento amortizable que constituya la base de amortización.

La libertad de amortización permite un considerable diferimiento en el pago de los impuestos personales que gravan los beneficios empresariales (Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) con la consiguiente mejora de la situación financiera de las empresas.

La libertad de amortización como medida de estímulo a la inversión empresarial no es una práctica nueva. Esta se ha utilizado, bien con carácter sectorial (así los regímenes de libertad de amortización derivados de: la Ley de Industrias de Interés Preferente de 1963; la Ley de Fomento de la Producción Forestal de 1977; la Ley 6/1977 de Fomento de la Minería; la Ley 82/1980 sobre Conservación de la Energía; la Ley 27/1984 sobre Reconversión y Reindustrialización; la Ley 15/1986 de Sociedades Anónimas Laborales; la Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas) o bien con carácter general, pero coyuntural o transitorio, en épocas de recesión o desaceleración económica para contribuir a la reactivación intensificando el proceso inversor, cesando la medida cuando las expectativas de rentabilidad constituyan aliciente suficiente para sostener la demanda de capital productivo (así los regímenes de libertad de amortización derivados de: el Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, para las inversiones en elementos del activo fijo material nuevos realizadas entre el 9 de mayo y el 31 de diciembre de 1985, o que iniciadas en dicho plazo, y no terminadas en el mismo se materialicen al menos en un 10 por 100 de su importe en 1985 y en un 40 por 100 entre 1985 y 1986; el Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo, del que nos vamos a ocupar con detenimiento más adelante).

## **II. LA AMORTIZACION ACELERADA PREVISTA EN EL REAL DECRETO-LEY 3/1993**

### **1. Justificación y contenido.**

Antes de entrar a examinar con detenimiento el régimen de libertad de amortización establecido en el Real Decreto-Ley 7/1994, vamos a referirnos a otra medida fiscal de estímulo a la inversión empresarial, aunque de menor intensidad que la libertad de amortización, en la que también se instrumentaliza la amortización: la amortización acelerada. Esta medida posibilita efectuar dotaciones a la amortización superiores a las depreciaciones efectivas, a través del incremento de los coeficientes máximos de amortización previstos en las tablas oficialmente aprobadas.

La situación de desaceleración en que se ha visto sumida la economía de nuestro país, llevó ya a comienzos de 1993 a la adopción de una serie de medidas tributarias tendentes a la reactivación; entre estas medidas el Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo, en su artículo 12 estableció la amortización acelerada de activos fijos nuevos, permitiendo un incremento de un 50 por 100 de los coeficientes máximos previstos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas por la Orden de 12 de mayo de 1993. Este incentivo fiscal tiene un marcado carácter coyuntural, lo que exige la vinculación de la inversión en activos susceptibles de amortización acelerada (activos fijos nuevos afectos) con un determinado período de tiempo: el comprendido entre el 3 de marzo de 1993 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley) y el 31 de diciembre de 1994.

## 2. Elementos comprendidos en el campo de aplicación del beneficio fiscal.

El coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el máximo correspondiente previsto en las tablas de amortización, aprobadas por Orden de 12 de mayo de 1993, podrá aplicarse a los siguientes elementos del activo fijo material, que tengan la consideración de nuevos y que estén afectos al desarrollo de la actividad empresarial del sujeto pasivo:

- Los adquiridos a terceros cuya puesta a disposición del sujeto pasivo se hubiera producido entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994.
- Los encargados a terceros en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito dentro del período que se acaba de mencionar (del 3 de marzo de 1993 al 31 de diciembre de 1994) 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.

El siguiente esquema nos muestra la vinculación de la inversión en activos susceptibles de amortización acelerada con un período temporal determinado:

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 amortización acelerada
<i>Antes del 3 de marzo de 1993</i>	<b>Ninguno.</b>
<i>Entre 3 de marzo de 1993 y 31 de diciembre de 1994</i>	<p><b>Todos:</b> tanto los encargados a terceros antes o después de 3 de marzo de 1993, medie o no contrato de ejecución de obra, como los construidos por la propia empresa dentro de ese plazo, aun los iniciados antes de 3 de marzo de 1993.</p>
<i>Entre 31 de diciembre de 1994 y 31 de diciembre de 1996</i>	<p><b>Únicamente:</b> los encargados a terceros en virtud de contrato de ejecución de obra firmado entre 3 de marzo de 1993 y 31 de diciembre de 1994 (de no mediar ejecución de obra no serán susceptibles); así como los construidos por la propia empresa cuya ejecución se inicie entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994.</p>

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.

Para determinar la afectación de los elementos a una actividad empresarial, debe estarse a lo dispuesto en los artículos: 6.º de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; 1.º 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, de 15 de octubre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En caso de afectación parcial, únicamente será susceptible de amortización acelerada la parte del elemento que realmente se utilice en la actividad de que se trate.

### **3. Ambito subjetivo de aplicación.**

Este régimen especial de amortización puede ser aplicado tanto por las sociedades como por las personas físicas, siempre que desarrollen actividades empresariales, no siendo de aplicación:

- En la determinación de los rendimientos netos del capital, tanto mobiliario como inmobiliario, derivados de elementos patrimoniales no afectos a la explotación económica desarrollada por su titular.
- A los empresarios individuales acogidos al régimen de estimación objetiva.

Respecto a los profesionales, en principio, parece que quedan excluidos de este beneficio fiscal, por cuanto el Real Decreto-Ley 3/1993 en su artículo 12 se refiere exclusivamente a las actividades empresariales, sin citar a las profesionales. No obstante, la Dirección General de Tributos en contestación a consulta no vinculante de fecha 14 de febrero de 1994, admite expresamente la posibilidad de aplicar, por los profesionales que tributen en estimación directa, el sistema de aceleración de amortización previsto en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993.

### **4. Compatibilidad.**

El régimen especial de amortización previsto en el Real Decreto-Ley 3/1993, respecto de determinados elementos del activo fijo material, resulta compatible con cualquier otro beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los citados activos fijos materiales nuevos (deducción por inversiones en activos fijos nuevos, exención por reinversión, etc.). La compatibilidad es absoluta.

## 5. Amortización degresiva.

Se indicaba anteriormente que el requisito de efectividad se considera cumplido cuando las dotaciones a la amortización se realicen por el sistema de amortización degresiva (a coeficiente constante o por suma de dígitos) previsto en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 54.4 establece, a tales efectos, como período de amortización a considerar el comprendido entre el mínimo y el máximo de tablas, a opción del sujeto pasivo.

Pues bien, el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993 puede modificar las cuotas de amortización con efectividad fiscal si se aplica el sistema de amortización degresiva, en cualquiera de sus dos métodos, en cuanto que el aumento del coeficiente máximo de amortización según tablas que supone, determinará un período mínimo de amortización más reducido y, por tanto, un abanico más amplio del período de amortización a considerar.

En efecto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 54.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en el método del coeficiente constante de la amortización degresiva, el porcentaje constante se forma multiplicando el coeficiente de amortización lineal por unos determinados parámetros, según cuál sea el período de amortización elegido. Veamos un ejemplo:

Sea un elemento cuyo coeficiente máximo según tablas es el 10 por 100 y cuya vida útil máxima son 20 años:

- Sin Real Decreto-Ley 3/1993:

Coeficiente lineal máximo: 10%

Período de amortización:  $\frac{100}{10} = 10 \text{ años} > 8 \text{ años}$

Porcentaje constante:  $10 \times 2,5 = 25\%$

- Con Real Decreto-Ley 3/1993:

Coeficiente lineal máximo:  $10 \times 1,5 = 15\%$

Período de amortización:  $\frac{100}{15} = 6,6 \text{ años, entre 5 y 8 años}$

Porcentaje constante:  $15 \times 2 = 30\%$

Por idénticas razones, en el método de amortización degresiva por suma de dígitos, las cuotas de amortización con efectividad fiscal se verán afectadas por el Real Decreto-Ley 3/1993.

En el ejemplo anterior, supuesto un valor de adquisición de 1.375.000 pesetas, tendríamos:

– Sin Real Decreto-Ley 3/1993:

$$\text{Período de amortización: } \frac{100}{10} = 10 \text{ años}$$

$$\text{Cuota por dígito: } \frac{1.375.000}{55} = 25.000$$

$$\text{Cuota lineal: } 1.375.000 \times 0,10 = 137.500$$

Año	Dígitos	Amortización	Amortización acumulada	Valor neto contable
1.º	10	250.000	250.000	1.125.000
2.º	9	225.000	475.000	900.000
3.º	8	200.000	675.000	700.000
4.º	7	175.000	850.000	525.000
5.º	6	150.000	1.000.000	375.000
6.º	5	125.000	1.125.000	250.000
7.º	4	100.000	1.225.000	150.000
8.º	3	75.000	1.300.000	75.000
9.º	2	75.000	1.375.000	–
10.º	1	–	–	
	55	1.375.000		

– Con Real Decreto-Ley 3/1993:

$$\text{Período de amortización: } \frac{100}{15} = 6,6 \approx 7 \text{ años}$$

$$\text{Cuota por dígito: } \frac{1.375.000}{28} = 49.107$$

$$\text{Cuota lineal: } 1.375.000 \times 0,15 = 206.250$$

Año	Dígitos	Amortización	Amortización acumulada	Valor neto contable
1.º	7	343.749	343.749	1.031.251
2.º	6	294.642	638.391	736.609
3.º	5	245.535	883.926	491.074
4.º	4	196.428	1.080.354	294.646
5.º	3	147.321	1.227.675	147.325
6.º	2	147.325	1.375.000	–
7.º	1	–	–	
	28	1.375.000		

## 6. Requisitos contables.

De acuerdo con el artículo 13 f) de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, las amortizaciones para ser gasto fiscal deberán estar contabilizadas.

El Real Decreto-Ley 3/1993, se abstiene de interferir en la contabilidad empresarial, ya que la relación entre contabilidad y fiscalidad que articula la disposición final séptima del Real Decreto 1643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, resuelve satisfactoriamente el tema.

En efecto, el incentivo en cuestión determina un sistema de amortización aprobado por disposición fiscal que exceptúa el requisito de efectividad [apdo. 2 b) de la Disposición Final Séptima del Real Decreto 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 el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, sino tan sólo aquella parte que corresponde a la amortización según tablas oficialmente aprobadas. Eso sí, el exceso de cuota de amortización derivada del Real Decreto-Ley 3/1993 tendrá la consideración de una «diferencia temporal» entre la base imponible del impuesto personal que grave el beneficio empresarial (Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), calculada de acuerdo con las normas fiscales, y el resultado contable, y su deducibilidad fiscal quedará condicionada a su mención en la Memoria y, si se trata de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, al cumplimiento de la norma 16.<sup>a</sup> de valoración contenida en el Plan General de Contabilidad.

### **III. LA LIBERTAD DE AMORTIZACION EN EL REAL DECRETO-LEY 7/1994**

#### **1. Justificación y contenido.**

Con la finalidad de incentivar selectivamente aquellas inversiones productivas que simultáneamente sean creadoras de empleo, el 21 de junio de 1994 se publicó en el BOE el Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo. Con tales objetivos, el citado Real Decreto-Ley establece, en su artículo único, la libertad de amortización para determinados elementos del activo fijo adquiridos dentro de un período de tiempo delimitado, con la condición de que se creen y mantengan puestos de trabajo.

Se trata, según afirma la Exposición de Motivos del propio Real Decreto-Ley, de una medida complementaria a las previstas para incentivar la inversión empresarial en el Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes en materias presupuestarias, tributarias y financieras, que busca, mediante un diferimiento en el pago de los Impuesto sobre Sociedades y de la Renta de las Personas Físicas, mejorar la situación financiera de las empresas facilitando la adopción de decisiones de inversión que impliquen la creación de empleo.

#### **2. Requisitos materiales.**

El Real Decreto-Ley 7/1994 establece la libertad de amortización de los elementos de activo fijo siempre que concurren los siguientes requisitos:

1.º Que se trate de elementos del activo fijo material nuevos, afectos al desarrollo de la actividad empresarial del sujeto pasivo, y 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 1994.
- Los encargados a terceros en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito durante 1994 y cuya puesta a disposición del sujeto pasivo sea anterior al 31 de diciembre de 1995.
- Los construidos por la propia empresa dentro de los plazos anteriores.

Sirvan aquí las mismas consideraciones recogidas en el epígrafe precedente al abordar la delimitación de los elementos comprendidos en el campo de aplicación de la amortización acelerada prevista en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, salvando las diferencias temporales en las que uno y otro beneficio fiscal resultan operativos, en buena medida coincidentes.

2.º Que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo de su entrada en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media total de la misma correspondiente a los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo de la entrada en funcionamiento y que dicho incremento se mantenga 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.
- La fecha de referencia es la del inicio del período impositivo de la entrada en funcionamiento del bien susceptible de amortizar aceleradamente, no la de su puesta a disposición.

3.º La cuantía de la inversión susceptible de amortización acelerada 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. Pongamos un *ejemplo*:

Sea una empresa que en mayo de 1994 adquiere un elemento del activo fijo material nuevo, que afecta al ejercicio de su actividad, 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 1993 ..... 14,25
- N.º de empleados, contratados a jornada completa, a 31 de diciembre de 1993 ..... 15
- Variaciones de plantilla:
  - El 1 de julio de 1994 se contratan dos empleados a jornada completa y otros dos a media jornada.
  - El 30 de junio de 1997 se despiden los cuatro trabajadores contratados el 1 de julio de 1994 y uno más de los que figuraban en plantilla a 31 de diciembre de 1993.

Así tendremos:

- Plantilla media total período 1 de enero de 1994 al 31 de diciembre de 1995:

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

- Plantilla media total período 1 de enero de 1996 al 31 de diciembre de 1997:

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

- 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:  $15.000.000 \times 2,75 = 41.250.000$  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 del 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.

La valoración de las inversiones se realizará de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades (al precio de adquisición o coste de producción).

### 3. Momento de la amortización.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a la misma. 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 amortización acelerada 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.

#### **4. Amortización mínima.**

El Real Decreto-Ley 7/1994 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 7/1994 no queda condicionada por la amortización mínima, ya que ninguna referencia a la misma se hace en dicho Real Decreto-Ley.

#### **5. Ambito 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, cabe hacer una consideración similar a la hecha en el epígrafe precedente al hablar de la amortización acelerada. En principio, parece que quedan excluidos de este beneficio fiscal, por cuanto, el Real Decreto-Ley 7/1994 habla exclusivamente de actividades empresariales, sin mencionar las profesionales. No obstante, a la vista de la ya referida contestación a consulta no vinculante de 14 de febrero de 1994, en la que la Dirección General de Tributos admite la aplicabilidad a los profesionales, en caso de tributación por estimación directa, del sistema de aceleración de amortización previsto en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, y dado que ambos Reales Decretos-Leyes (3/1993 y 7/1994) 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 7/1994, por lo que, si 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.

## 6. Incompatibilidades.

El régimen de libertad de amortización previsto en el Real Decreto-Ley 7/1994, resulta incompatible con los siguientes beneficios fiscales:

*a) Por lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades se refiere:*

1.º 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? Opinamos que no, pues la incompatibilidad se establece respecto de los mismos elementos, en términos absolutos por lo tanto.

2.º 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 régimen 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 7/1994, 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 especial de amortización 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, y que debiera haberse zanjado la cuestión en la propia norma para evitar los posibles conflictos que puedan plantearse.

#### 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:

$$\begin{array}{r}
 + \text{ Valor de transmisión} \\
 - \text{ Valor neto contable} \\
 \hline
 \text{Incremento susceptible de exención por reinversión}
 \end{array}$$

El valor neto contable será el que se derive de la aplicación del coeficiente máximo de amortización correspondiente, establecido en las tablas de amortización aprobadas 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 7/1994, 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:

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

- ¿Qué sucede con aquellos elementos susceptibles sólo parcialmente de ser libremente amortizados al amparo del Real Decreto-Ley 7/1994? ¿Puede la parte del elemento no susceptible cuantitativamente de beneficiarse de la libertad de amortización acogerse a la exención por reinversión sin limitación? La respuesta a esta última interrogante debe ser negativa, puesto que el Real Decreto-Ley 7/1994, al declarar la compatibilidad limitada entre libertad de amortización y exención por reinversión, la proclama respecto de elementos patrimoniales y no respecto de la parte de los mismos susceptible cuantitativamente de libertad de amortización.
- 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, como veíamos, que el derivado del artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, respecto del cual aquél se declara complementario. Así, en los supuestos de concurrencia de ambos beneficios fiscales, que los habrá, 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, adquiere un elemento del activo fijo material nuevo que, afecto a su actividad empresarial, entra en funcionamiento el 1 de julio de ese mismo año. Se conocen además los siguientes datos:

Valor de adquisición .....	30.000.000
Coefficiente máximo de amortización (tablas del 12 de mayo de 1993) ....	12%
Plantilla media total empresa período 1-1-1993 al 31-12-1993 .....	7,25
Plantilla media total empresa período 1-1-1994 al 31-12-1995 .....	8,75
Plantilla media total empresa período 1-1-1996 al 31-12-1997 .....	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 7/1994, enajena el elemento en cuestión el 30 de junio de 1998 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 tabla (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 7/1994:	
* 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 AMORTIZACION FISCALMENTE PRACTICADA .....	<u>25.800.000</u>

## – Determinación del resultado contable:

Valor de enajenación .....	16.000.000
Valor neto contable .....	15.600.000
Valor adquisición .....	30.000.000
Amortización acumulada .....	(14.400.000)
Resultado contable .....	<u>400.000</u>

## – 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 .....	<u>11.800.000</u>

## – Determinación del incremento de patrimonio exento por reinversión:

*Primera hipótesis:* suponiendo que el Real Decreto-Ley 7/1994 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:* suponiendo que el Real Decreto-Ley 7/1994 complementa en todo caso, como reza en su Exposición de Motivos, 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 exento por reinversión .....	<u>7.600.000</u>

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 segunda hipótesis nos parece la más acertada y la única que respeta la predicada complementariedad de las medidas previstas en el Real Decreto-Ley 7/1994 respecto a las adoptadas por el Real Decreto-Ley 3/1993.

*b) Por lo que al Impuesto sobre Sociedades exclusivamente se refiere:*

1.º 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 veinte, 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 del Real Decreto-Ley 7/1994.

- 2.º 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.

## 7. Pérdida del beneficio fiscal.

El punto 6 del artículo único del Real Decreto-Ley 7/1994, 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.

En el ejemplo precedente, el sujeto pasivo, si apuró el beneficio fiscal a partir de la entrada en funcionamiento del elemento adquirido, debió regularizar en dos momentos: al presentar la declaración correspondiente a 1995, cuando ya se conoce la creación de empleo habida ( $8,75 - 7,25 = 1,5$ ) y al formular la declaración correspondiente a 1997, al perderse parte del beneficio fiscal por no mantenerse íntegramente el incremento de plantilla.

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 1994), que les pudiera suponer incurrir en unos costes financieros superiores a los normales de mercado.

## 8. Requisitos contables.

Al igual que predicábamos de la amortización acelerada prevista en el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, el beneficio fiscal contenido en el Real Decreto-Ley 7/1994 constituye un sistema de amortización aprobado por disposición fiscal que exceptúa el requisito de efectividad [apdo. 2 b) de la disposición 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 el Real Decreto-Ley 7/1994, 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 7/1994 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.<sup>a</sup> de valoración contenida en el Plan General de Contabilidad, respecto del Impuesto sobre Sociedades.