

# LA PROGRESIVA PÉRDIDA DE IDENTIDAD DEL RÉGIMEN DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

**ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ LÓPEZ**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Vigo*

## **Extracto:**

ALGUNAS de las medidas que ha venido adoptando el legislador español, desde el 1 de enero de 2009, para contrarrestar los graves efectos de la pérdida de empleo y de la falta de liquidez sufrida por las empresas, de manera singular de las pequeñas y medianas, han provocado, entre otras consecuencias contradictorias, un paulatino vaciamiento de determinados incentivos tributarios que justificaron en su día la creación de un régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión. El presente trabajo analiza los efectos jurídicos más importantes de la progresiva pérdida de identidad de ese régimen tributario, tanto desde el punto de vista subjetivo como objetivo.

**Palabras clave:** pequeñas y medianas empresas, Impuesto sobre Sociedades, incentivos tributarios, neutralidad fiscal y regímenes especiales.

# THE PROGRESSIVE LOSS OF IDENTITY OF THE REGIME OF THE SMALL AND MEDIUM COMPANIES IN THE PROFITS TAX

**ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ LÓPEZ**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Vigo*

## **Abstract:**

SOME of the measures that has come adopting the Spanish parliament, from 1 January 2009, to counter the negative effects of the loss of employment and of the fault of liquidity suffered by the companies, of singular way of the small and medium, have caused, between other contradictory consequences, a gradual disappearance of determinate incentives of taxes that justified in his moment the creation of a special regime in the Profits Tax for the companies of reduced dimension. The present work analyses the juridical effects more important of the progressive loss of identity of this special rules of taxes, so much from the subjective point of view as from an objective perspective.

**Keywords:** small and medium companies, Profits Tax, taxes incentives, neutrality in the taxes and special regimes.

# Sumario

- I. Fundamento y ámbito del régimen especial de las empresas de reducida dimensión.
- II. Las amortizaciones libres y aceleradas vinculadas a la consecución de determinadas finalidades.
  1. Las distintas funciones o finalidades de las amortizaciones.
  2. El favorable efecto financiero conseguido con el diferimiento del Impuesto sobre Sociedades.
  3. Los incentivos a la inversión y al empleo generados por las amortizaciones libres y aceleradas.
  4. La utilización de las amortizaciones como instrumento de política fiscal frente a la crisis económica.
- III. Dotación global a la provisión por insolvencias de deudores.
- IV. Minoración en el tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades.
- V. La incompatibilidad de algunos de los beneficios fiscales de las empresas de reducida dimensión con el régimen de la estimación directa simplificada del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- VI. Conclusiones.

## Bibliografía.

**NOTA:** El presente trabajo se enmarca en el desarrollo de dos proyectos de investigación, ambos sobre *La armonización de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades*. Por una parte, el Proyecto «DER2008-4905» financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación, y, por otra, el Proyecto «INCITE09 399 264 PR» financiado por la Consellería de Economía e Industria de la Xunta de Galicia.

## I. FUNDAMENTO Y ÁMBITO DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

El ordenamiento tributario español creó, por virtud de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (en adelante LIS), un régimen especial en el IS que denominó «Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión». Esta denominación apunta claramente a la doble finalidad, objetiva y subjetiva, perseguida por el legislador con la creación de dicho régimen. Por un lado, desde un punto de vista objetivo, se ha querido implantar una serie de beneficios fiscales específicos que suponen una minoración de la carga tributaria para determinados sujetos pasivos del IS, de modo particular si se les compara con el resto de los contribuyentes sometidos al régimen general de dicho tributo. Por otro, desde un punto de vista subjetivo, la norma legal ha pretendido limitar ese conjunto de incentivos tributarios a un determinado perfil de contribuyentes, aquellos que obtienen menores cifras de negocio, lo que la ley califica como «empresas de reducida dimensión».

Sobre esto último conviene destacar que, desde la aprobación de la Ley en 1995 hasta nuestros días, el legislador ha ido elevando paulatinamente el límite máximo de facturación por debajo del cual es posible englobar a una empresa entre las de reducida dimensión a los efectos del IS, pasándose de los 250 millones de pesetas de aquel año (lo que equivaldría más o menos a 1,5 millones de euros) hasta los actuales 10 millones de euros <sup>1</sup>. Es decir, en un periodo de 15 años, las sucesivas modificaciones normativas han multiplicado por más de 6 la cifra neta de negocios que actúa como requisito legal para que un sujeto pasivo del IS pueda acogerse a este régimen especial, lo que es indicativo del indudable carácter expansivo que en términos relativos ha tenido el citado régimen dentro del tejido empresarial español.

La primera conclusión que cabe extraer es que la LIS española ha tomado en consideración un único parámetro cuantitativo para calificar a una empresa societaria como de reducida dimensión, a saber, que el importe neto de su cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros. Evidentemente, podría haber valorado otros datos objetivos, bien de forma separada o bien combinados con el anterior, y ya fuesen proporcionados por la propia empresa o extraídos de registros públicos, tales como, por ejemplo, el número medio de trabajadores en plantilla, la suma de las partidas del activo correspondiente al último balance cerrado, el importe del

<sup>1</sup> La última norma en elevar a 10 millones de euros la cifra neta de negocios, para calificar a una empresa como de reducida dimensión, ha sido el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre.

valor agregado neto de los bienes entregados o servicios prestados en el mercado, etc.<sup>2</sup>. Más recientemente, el Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, al modificar el artículo 45.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004 en lo atinente a los porcentajes de cálculo de los pagos fraccionados que deben realizar los sujetos pasivos del IS, ha introducido una pequeña variante a los efectos de discriminar a las empresas por razón de su mayor o menor tamaño a la hora de cuantificar dichos pagos anticipados. En concreto, ha tomado en consideración el «volumen de operaciones» calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Dicha magnitud comprende el importe total, excluido el propio IVA, y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante un determinado periodo de tiempo. En dicho importe tampoco se incluyen las operaciones derivadas de las entregas ocasionales de bienes inmuebles, bienes de inversión y otro tipo de operaciones financieras.

En cualquier caso, parece oportuno comenzar aclarando que el régimen especial previsto por los artículos 108 a 114 del vigente Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en lo sucesivo, TRLIS), no resulta aplicable exclusivamente a los sujetos pasivos del IS que facturen menos de 10 millones de euros en cada ejercicio económico, sino que también se hace extensivo a otros dos grupos de contribuyentes.

En efecto, los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que no superen el citado límite cuantitativo en la totalidad de las actividades económicas desarrolladas por ellos, y que determinen sus rendimientos netos en cualquiera de las dos modalidades de estimación directa, pueden asimismo acogerse a los incentivos tributarios previstos en los artículos 108 y siguientes del TRLIS. Ello es así por el juego de los artículos 28.1 y 30 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF (en adelante, LIRPF), si bien esa aplicación expansiva del régimen especial contemplado en el TRLIS está sometida a determinadas salvedades, la más importante de las cuales resulta obvia: los tipos de gravamen establecidos en el artículo 114 del TRLIS en ningún caso resultan aplicables a los sujetos pasivos del IRPF, pues estos últimos someten los rendimientos netos de sus actividades económicas a la renta general del impuesto que termina tributando en la escala de gravamen progresiva.

En segundo lugar, el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, ha modificado el artículo 108 del TRLIS permitiendo que, de manera temporal, puedan acogerse a los beneficios fiscales del mencionado régimen especial los sujetos pasivos del IS que hayan rebasado el límite cuantitativo de 10 millones de euros. Concretamente, el ámbito de aplicación temporal del régimen especial se amplía a los tres ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que una entidad supere el umbral de facturación de 10 millones de euros, incluso en la hipótesis de que dicho límite se haya rebasado como consecuencia de un proceso de reestructuración empresarial, con la única restricción en este último caso de que todas las entidades afectadas por ese proceso de reestructuración estén dentro del citado umbral. El único requisito adicional para poder disfrutar de esta prórroga temporal de los incentivos para

<sup>2</sup> Así sucede con el Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas (Pymes), aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, el cual fija como requisito para su aplicación a este tipo de empresas el haber cumplido durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias: a) Que el total de las partidas del activo no supere los 2.850.000 euros. b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 5.700.000 euros. c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

empresas de reducida dimensión es que la entidad, o conjunto de entidades afectadas si se trata de una operación de reestructuración de las reguladas en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, hayan cumplido las condiciones para ser consideradas de reducida dimensión tanto en el periodo impositivo en que alcancen la cifra de negocios de 10 millones de euros, o aquel en que se materialice la operación de reestructuración, como en los dos periodos impositivos anteriores a este último.

La mencionada ampliación temporal a sujetos pasivos que rebasen la citada cifra de negocios constata que razones coyunturales de política económica han desnaturalizado, en buena medida, el concepto de empresa de reducida dimensión en el IS español. Tal forma de proceder escenifica una especie de expansión unificadora de beneficios fiscales que convierte en general lo que hasta el momento era *de lege data* un régimen específico para las Pymes, lo que desacredita el criterio del propio legislador de seguir considerando a ese conjunto de normas del Capítulo XII del Título VII del TRLIS como una serie de incentivos fiscales creados en exclusiva para los pequeños y medianos empresarios. Muy al contrario, más bien lo que semeja es que el titular del poder tributario estatal no ha querido cerrarle la puerta a la gran empresa, que ha dado el salto para acceder a esa categoría por haber experimentado un crecimiento continuo en su volumen de facturación, para que continúe gozando de los beneficios fiscales de los que previamente disfrutaba como Pyme.

En síntesis, con el matiz apuntado, el régimen especial de las empresas de reducida dimensión afecta a tres tipos de incentivos fiscales directamente relacionados con los elementos de cuantificación del tributo: el incremento de la cuantía de las amortizaciones fiscalmente deducibles cuando estas se vinculan a determinadas finalidades, la dotación global a la provisión por insolvencias, y la minoración en el tipo de gravamen general del IS<sup>3</sup>.

A continuación vamos a detenernos por separado en cada una de las tres figuras citadas, pres-tándole mayor atención a las diferentes funciones y utilidades que desempeñan las amortizaciones desde el punto de vista de las políticas de estímulo fiscal a las Pymes, y ello no sin antes reseñar que todas ellas demuestran la típica triple eficacia que, en opinión de alguna doctrina<sup>4</sup>, debe denotar todo beneficio tributario: a) Eficacia instrumental, en la medida en que perfilan o modulan el contorno del hecho imponible del IS. b) Eficacia inmediata, en tanto que neutralizan o, cuando menos, minoran la carga tributaria del impuesto. c) Eficacia mediata, toda vez que le otorgan un trato preferencial o ventajoso a un determinado colectivo de contribuyentes, en este caso las empresas de reducida dimensión.

<sup>3</sup> A los tres incentivos fiscales citados habría que añadir dos más previstos en el TRLIS. Así, de una parte, el artículo 36 del TRLIS regula una deducción para dichas empresas en la cuota íntegra del IS con el objeto de fomentar el uso de las tecnologías de la información y de la comunicación. De otra, las empresas de reducida dimensión gozan de una ventaja fiscal adicional, desde el punto de vista de la cuantía deducible en la base imponible del IS, cuando suscriben el contrato de arrendamiento financiero a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. En efecto, a tenor del artículo 115.6 del TRLIS, para dichas empresas la cuantía máxima deducible de la parte de las cuotas de *leasing* correspondiente a la recuperación del coste del bien se eleva al triple del coeficiente de amortización lineal máximo según tablas que le corresponda al elemento patrimonial objeto del arrendamiento financiero, para lo que se tendrá en cuenta el momento de su puesta en condiciones de funcionamiento. Así pues, el incentivo tributario para las Pymes se traduce en la práctica en una especie de amortización «superacelerada» del bien objeto del arrendamiento financiero, beneficio que nunca podrá exceder de las cuotas totales satisfechas a la entidad arrendadora.

<sup>4</sup> Vid. CASAS AGUDO, D.: «Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario», en VV.AA.: *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008, págs. 20-21.

## II. LAS AMORTIZACIONES LIBRES Y ACELERADAS VINCULADAS A LA CONSECUCCIÓN DE DETERMINADAS FINALIDADES

De los siete preceptos que el TRLIS destina al régimen especial de las empresas de reducida dimensión la mayoría de ellos, artículos 109, 110, 111 y 113, se ocupa de regular la figura de las amortizaciones combinando dos posibles métodos, amortizaciones libres y amortizaciones aceleradas, a modo de mecanismos susceptibles de estimular en el contribuyente conductas no solo beneficiosas para el entorno socioeconómico (fomento de la inversión productiva y de la creación de empleo) sino también para el propio sujeto pasivo (diferimiento de la carga tributaria derivada del IS). En suma, las amortizaciones que nos ocupan actuarían, en el decir del artículo 2.1 de la Ley General Tributaria, como instrumentos al servicio de la política económica general. No obstante, con carácter previo al análisis de ambas técnicas de amortización, juzgamos oportuno tratar algunos aspectos que rodean a la figura genérica de la amortización, dada su capital importancia en la determinación de la base imponible de los impuestos que gravan las rentas empresariales y, en particular, en el ámbito de las Pymes.

En efecto, el interés de las amortizaciones no se ciñe en exclusiva a su vertiente contable o económico-financiera, sino que las funciones que desarrollan en materia tributaria proyectan sus efectos más allá del ámbito de la fiscalidad empresarial, de modo particular cuando el legislador decide convertir la amortización en un incentivo fiscal al servicio de los fines de la política económica dirigida a las Pymes. Por ello, atendiendo a los distintos puntos de vista desde los que pueden ser analizadas las amortizaciones, con implicaciones más o menos directas para la fiscalidad directa de las Pymes, a continuación nos referiremos a los tres siguientes: a) La amortización como coste o gasto productivo. b) La amortización como instrumento de financiación de la empresa. c) La amortización como beneficio fiscal.

### 1. Las distintas funciones o finalidades de las amortizaciones

#### 1.1. La amortización como coste o gasto productivo

Desde el punto de vista contable, las amortizaciones siempre han sido tratadas como un gasto de explotación con el que se pretende reflejar la pérdida de valor de determinados bienes como consecuencia de su depreciación física o funcional, por lo que contablemente incorporan dicha pérdida de valor a los costes de producción<sup>5</sup>. Desde esta perspectiva, las amortizaciones son objeto de análisis por la contabilidad analítica o de costes, ya que computan una pérdida de valor irreversible inherente a la obsolescencia o envilecimiento natural de los bienes o derechos del inmovilizado.

A su vez, desde la óptica de la contabilidad financiera, el vigente Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC-2007), sigue manteniendo las amortizaciones como un gasto más del ejercicio, pero el nuevo documento contable cons-

<sup>5</sup> Vid. GARCÍA NOVOA, C.: *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 45.

tituido por el «estado de flujos de efectivo»<sup>6</sup> constata, entre otros extremos, que las amortizaciones no conllevan una salida de efectivo. En concreto, dicho estado financiero informa sobre el origen y la utilización de los activos monetarios, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio económico. Pues bien, para calcular el efectivo generado por las operaciones desarrolladas por la empresa, se parte del resultado del ejercicio antes de impuestos para, seguidamente, practicar sobre dicho resultado las correcciones o ajustes pertinentes tendentes a eliminar los ingresos y gastos que no hayan producido un movimiento de efectivo. Precisamente, llegado el momento de determinar los flujos de efectivo de las actividades de explotación, uno de los ajustes a practicar con signo positivo viene motivado por las amortizaciones del inmovilizado, y ello por la sencilla razón de que estas últimas a pesar de haber sido contabilizadas previamente como gastos de explotación, sin embargo, son operaciones neutras a los efectos de los movimientos de efectivo de la empresa. Dicho en otras palabras, la contabilidad las reconoce como coste o gasto del ejercicio pero sin repercusión en el estado financiero de movimientos de efectivo porque no conllevan pagos a terceros<sup>7</sup>. Esta segunda característica apunta claramente a la otra vertiente de las amortizaciones, en cuanto que actúan como instrumento financiero capaz de generar recursos suficientes para recuperar el precio de adquisición o coste de producción de los bienes de inversión (la amortización como medio de financiación), extremo este sobre el que volveremos más adelante.

Ahora bien, como señala GARCÍA NOVOA, las amortizaciones no pueden identificarse plenamente con los costes incorporados al proceso productivo de la empresa, entendidos estos últimos como consumos aplicados a la producción. Y ello porque los bienes amortizables sobreviven al ejercicio económico de la sociedad, es decir, no se «consumen» con el proceso productivo como sí les ocurre, por ejemplo, a las materias primas<sup>8</sup>. Por su parte, ANDRÉS AUCEJO va más allá y prefiere diferenciar gasto y coste; a su juicio, «el concepto más amplio será el de "gasto", equivalente a toda adquisición de un factor productivo y solo en la medida en que dicho gasto implique un consumo o lo que es lo mismo, sea aplicado al proceso productivo, estaremos en presencia de un coste»<sup>9</sup>. Aplicando dicho razonamiento a las amortizaciones, la citada autora sostiene que «a medida que el gasto inicial vaya incorporándose al proceso productivo a través de las sucesivas dotaciones a la amortización, irá materializándose en costes», para concluir afirmando que, como suele ser habitual, cuando la amortización se produce de forma paulatina y acorde con la depreciación experimentada por el bien utilizado en el proceso productivo, «se observa nitidamente la denominada función económica de la amortización, consistente en la periodificación del gasto inicial a lo largo del ejercicio. De manera que el importe que resta, en su caso, por imputar a costes y cuyo registro se producirá de forma diferida en el tiempo es a lo que se ha dado en llamar inversión»<sup>10</sup>.

<sup>6</sup> Dicho documento es opcional si el empresario presenta el balance, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria en formato abreviado, o si opta por el PGC para Pymes.

<sup>7</sup> En cambio, y en contrapartida, como las amortizaciones presuponen la existencia de un desembolso presente o futuro por las inversiones o adquisiciones de bienes de inversión (inmovilizado material, inmovilizado intangible e inversiones inmobiliarias), a la hora de calcular el estado de flujos de efectivo de las actividades de inversión sí es preciso realizar un ajuste de signo negativo sobre el resultado del ejercicio (cuenta de pérdidas y ganancias) con el fin de reflejar los pagos o desembolsos efectivamente realizados a terceros a lo largo de dicho ejercicio por la compra o adquisición de tales bienes. Dicho de otra manera, los pagos por inversiones sí tienen una repercusión directa en el estado de flujos de efectivo.

<sup>8</sup> Vid. *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., pág. 48.

<sup>9</sup> Vid. *La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 117.

<sup>10</sup> Vid. *La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., págs. 118-119.

Pues bien, comoquiera que las amortizaciones reflejan la pérdida de valor de bienes de uso o consumo duradero, la consecuencia es que solo pueden computar ese desgaste en forma de gasto o coste desde la puesta en condiciones de funcionamiento de los mismos y por el tiempo que dure su vida útil. Es decir, en términos económicos, no sería correcta la completa contabilización de un gasto –equivalente a su precio de adquisición– en el ejercicio en que un bien de inversión es adquirido y entra en funcionamiento. Muy al contrario, la amortización es una técnica que permite computar el coste de un bien a lo largo de los distintos ejercicios económicos en que dicho elemento patrimonial se espera que preste el correspondiente servicio o utilidad productiva a la empresa. Dicho servicio o utilidad solo puede traducirse en la capacidad del bien de inversión de generar ingresos para la empresa.

En suma, tal como ha destacado algún autor al estudiar la doctrina alemana, nos movemos entre dos tesis aparentemente contrapuestas. O la función primordial de la amortización es la de servir como mecanismo de «distribución de los costes», en la medida en que el precio de adquisición o coste de producción de los bienes del inmovilizado debe periodificarse a lo largo del tiempo en que dichos elementos patrimoniales son susceptibles de generar beneficios para la empresa, o por el contrario las normas reguladoras de la amortización persiguen como objetivo prioritario cuantificar un gasto equivalente al desgaste experimentado por los bienes amortizables, por lo que en este segundo caso el presupuesto de hecho de la amortización estaría constituido por la depreciación efectiva experimentada por los elementos patrimoniales <sup>11</sup>.

Desde mi punto de vista, es perfectamente posible conjugar ambas teorías. En efecto, contable y fiscalmente la amortización representa una distribución plurianual de la inversión efectuada por el empresario en bienes del activo fijo, los cuales experimentan una depreciación física o funcional desde el mismo momento en que están en condiciones de generar ingresos y hasta el día en que se haya agotado su capacidad de producir beneficios para la empresa. Es así como el reparto o distribución de costes representativos de la adquisición del bien de inversión se hace en función de su vida útil, y a su vez dicho periodo de tiempo computa un desgaste que, por razones prácticas y de simplificación de cálculo, toma como punto de referencia el precio de adquisición o coste de producción de dicho elemento patrimonial. Existe pues una relación o dependencia recíproca entre ambas magnitudes: la temporal, correspondiente al plazo en que se espera que el bien amortizable contribuya al proceso productivo de la empresa, y la monetaria, representada por el importe desembolsado en la adquisición de dicho activo <sup>12</sup>.

Así pues, de lo que antecede podemos extraer dos conclusiones:

- 1.<sup>a</sup> Las amortizaciones, más que un gasto, son un instrumento de imputación de gastos por ejercicio, es decir, distribuyen o periodifican durante todo el tiempo de vida útil del bien el desembolso monetario efectuado por la empresa en el momento de la compra de dicho bien <sup>13</sup>. O si se prefiere, parece más apropiado sostener que el coste de una inversión se

<sup>11</sup> Vid. ORTIZ CALLE, E.: *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Colex, Madrid, 2001, pág. 15.

<sup>12</sup> En el mismo sentido, ORTIZ CALLE sostiene que «la distribución de los costes del inmovilizado y su depreciación se comportan como causa y efecto de un mismo fenómeno, por lo que no cabe contemplar aisladamente ambos aspectos de la realidad analizada». (Vid. *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, ob. cit., págs. 16-17).

<sup>13</sup> Vid. GARCÍA NOVOA, C.: *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., pág. 50.

recupera a través del proceso de amortización, proceso que no es posible aplicar a un gasto, es decir, el gasto que conlleva una inversión se recupera en varios ejercicios económicos.

Desde este primer ángulo, las amortizaciones están relacionadas a su vez con dos principios contables: imagen fiel del patrimonio de la sociedad, y correlación de ingresos y gastos. Conforme al primero, se trata de informar a los terceros de que las inversiones de la empresa han perdido valor con su uso o con el simple paso del tiempo, lo que exige disminuir su valor en el importe de la depreciación experimentada. Con arreglo al segundo, se trata de periodificar como gasto el importe de las inversiones realizadas, de forma que se impute a cada uno de los periodos o plazos que conforman su vida útil la parte proporcional que se entiende relacionada con los ingresos del respectivo ejercicio económico. A este respecto conviene observar que la correlación de ingresos y gastos ha dejado de ser un principio contable en el PGC-2007, y ha pasado a reubicarse dentro de los denominados criterios de reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales. Y son justamente los criterios de reconocimiento los que justifican operaciones contables como las amortizaciones.

En efecto, los criterios de reconocimiento tratan de responder a las preguntas de cuándo y cómo se incorporan los activos, los pasivos o sus variaciones a los estados financieros de las empresas. Concretamente, se reconocerá un activo cuando sea probable que, de los derechos inherentes al mismo o de su explotación, fluyan a la empresa rendimientos o beneficios económicos. Así sucede con los bienes de inversión desde su puesta en condiciones en funcionamiento, pues al tiempo que se contabiliza el gasto devengado por su depreciación sistemática sirven simultáneamente para generarle ingresos a la empresa.

En definitiva, contablemente, las amortizaciones tienen un doble reflejo: en la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto de explotación del ejercicio, y en el activo del balance disminuyendo el valor de los bienes o derechos amortizables.

- 2.<sup>a</sup> La doctrina científica equipara las amortizaciones a un gasto, pero lo hace –como explica GARCÍA NOVOA– porque el legislador permite deducir una cantidad convencionalmente fijada del valor de un bien –no susceptible de consumo– como si fuese un consumo más del ejercicio económico de la sociedad <sup>14</sup>.

Esta segunda conclusión trasciende los aspectos estrictamente asociados a la contabilidad y afecta de lleno a la base imponible de los impuestos que gravan la renta de las sociedades. Así, desde el momento en que una norma legal le atribuye a un bien de inversión efectos jurídicos que se apartan del tradicional concepto económico de «inversión» –como contrapuesto al de gasto corriente o de consumo vinculado al circulante–, dicha norma está convirtiendo a la amortización en un importante elemento de configuración de la base imponible del tributo, por lo que aquella incide de lleno en un componente esencial del impuesto con evidentes repercusiones en los valores de justicia tributaria, y más en particular en el principio de capacidad económica.

En definitiva, la amortización técnica modula en buena medida la renta empresarial que actúa como expresión de la riqueza sometida a gravamen. Pero ante la dificultad evidente que supondría

<sup>14</sup> *Vid. Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., págs. 50-51.

efectuar un cálculo preciso o exacto de la depreciación real sufrida por los bienes de inversión en cada ejercicio económico y, por consiguiente, debido a razones de practicabilidad y simplificación en la gestión económica de la empresa, la normativa contable y la tributaria optan por aplicar una amortización sistemática que distribuya de manera racional, aunque admitiendo diferentes métodos de cálculo, el precio de adquisición o coste de producción de los bienes a lo largo de su vida útil. Así pues, cualquier sistema de cálculo de las amortizaciones que ignore por completo el parámetro relativo a la vida útil de los activos afectados probablemente pretenda servir como medida de estímulo fiscal pero, lo que no cabe duda es que estará actuando de espaldas a la medición de la renta neta generada por tales bienes y, por lo tanto, pasaría por alto la capacidad contributiva real de esa empresa. Avancemos ya que esta última circunstancia es algo que, al menos de entrada, está presente en la denominada «libertad de amortización», aspecto sobre el que volveremos en otro momento.

### 1.2. *La amortización como instrumento de financiación de la empresa*

Desde esta segunda vertiente, las amortizaciones cumplen una función estrictamente financiera, ya que pretenden restituir el capital invertido por el empresario en la adquisición del activo fijo. Desde la ciencia económica, y más concretamente los estudiosos de la economía financiera y de la contabilidad, han venido diferenciando aquellas partidas que se consideran fuentes de fondos, en el sentido de que proporcionan recursos a la empresa para ejercer su actividad, y aquellas otras que se presentan como aplicaciones de fondos, toda vez que destinan los recursos financieros generados por las primeras bien al incremento del activo de la empresa o bien a la disminución de su pasivo<sup>15</sup>. En el primer grupo se incluirían, entre otras, las amortizaciones del inmovilizado, mientras que en el segundo podrían encuadrarse las compras de inversiones o de activos fijos. Ambos ejemplos se complementan entre sí, ya que las amortizaciones contribuyen a generar los medios financieros que permiten la adquisición o reposición de los activos fijos y, a su vez, la compra de estos últimos determina el empleo de los recursos creados por las amortizaciones.

En suma, cuando las amortizaciones se practican sobre el coste histórico de los activos (precio de adquisición o coste de producción), como suele ser lo habitual, se consigue un importante efecto financiero: generar los recursos suficientes para recuperar el importe destinado a la compra de los bienes de inversión. Al practicarse la amortización sobre el coste de adquisición, lo que en realidad se consigue es distribuir ese coste en varios ejercicios económicos. Ahora bien, para que la amortización cumpla su función financiera no basta con la dotación periódica en contabilidad del importe equivalente a la depreciación del activo. En efecto, será preciso además que el proceso de producción y distribución de los bienes o servicios ofertados por la empresa en el mercado concluya con la transformación del inmovilizado en circulante, es decir, en el capital líquido procedente de la venta de bienes o prestaciones de servicios pues, como indica ANDRÉS AUCEJO, será una parte de ese capital líquido el que «representará la recuperación parcial del activo fijo que va depreciándose»<sup>16</sup>.

De todos modos, aun cuando la finalidad financiera de la amortización sea la de garantizar la reposición del activo usado por otro elemento patrimonial nuevo, lo cierto es que este último puede

<sup>15</sup> Vid. PISÓN FERNÁNDEZ, I.: *El control de gestión en las pequeñas y medianas empresas*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1983, págs. 113-114.

<sup>16</sup> Vid. *La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., pág. 109.

tener un coste más elevado que el del bien depreciado. Este efecto puede ser debido no solo a la inflación sino también al aumento del precio de los bienes del activo fijo, y la solución aquí podría pasar por calcular la amortización sobre el coste previsible de reposición y no sobre el precio de adquisición, solución que entraña serios riesgos en cuanto a la excesiva flexibilidad o indefinición que comporta la determinación del valor de reposición al tiempo de adquirirse el activo amortizable.

Por lo demás, existe una circunstancia de vital importancia para las Pymes, especialmente en los primeros años de vida útil de los activos amortizables. Me refiero al hecho de que resulta muy habitual que en esos primeros años los bienes apenas sufran desgaste y, por lo tanto, las necesidades de reposición de los mismos son muy limitadas. Ello provoca que, como las amortizaciones se practican de forma sistemática atendiendo a la vida útil de los elementos patrimoniales, en esos primeros años las cuotas de amortización tienden a ser superiores a las necesidades financieras de reposición, existiendo una diferencia monetaria adicional que, en el caso de las Pymes, podría canalizarse a financiar el aumento de la capacidad productiva de la empresa y no a sufragar costes de mero mantenimiento<sup>17</sup>. Es aquí donde se plantean distintas alternativas acerca del empleo del capital líquido que, por medio de las amortizaciones, resulta de la transformación del inmovilizado en circulante. A tal efecto, siguiendo a ANDRÉS AUCEJO, cabría diferenciar las siguientes opciones: a) Materializar de forma inmediata los fondos líquidos generados por la amortización bien en gastos de explotación o bien en el activo fijo o material de la empresa. En ambos casos, se corre el riesgo de no disponer de los recursos suficientes llegado el momento de reponer los elementos patrimoniales objeto de la amortización. b) Mantener en forma dineraria los recursos detraídos de la amortización hasta el momento de la reposición del elemento patrimonial. En este supuesto se evita el riesgo del caso anterior, aunque surge el inconveniente de que tales recursos sufrirán una erosión monetaria por efecto de la inflación. c) Por último, si los bienes objeto de amortización han sido adquiridos con financiación ajena, cabría destinar la cuota líquida generada por la amortización a pagar los créditos obtenidos en dicha financiación<sup>18</sup>. Con las ventajas e inconvenientes propios de cada fórmula, lo cierto es que, en cualquiera de las tres hipótesis planteadas, las amortizaciones contribuyen a reforzar la estructura financiera o patrimonial de las Pymes, al tiempo que abren distintas vías de financiación destinadas a la adquisición de elementos del inmovilizado material y del intangible.

Por otra parte, al margen de la depreciación que sufren los bienes amortizables por su normal funcionamiento, uso o disfrute (depreciación funcional), también existe una depreciación técnica u obsolescencia. En este caso, los activos patrimoniales de la empresa se deprecian antes de su efectiva inutilización material, y ello como consecuencia de las innovaciones o avances tecnológicos que exigen su sustitución. Por consiguiente, en este caso la pérdida de valor del bien de inversión viene motivada más por su merma de competitividad como factor productivo de la empresa que por su capacidad de funcionamiento para generar nuevos recursos, la cual puede seguir intacta.

¿Qué soluciones puede adoptar el ordenamiento tributario ante la circunstancia de que un bien, con una vida útil o funcional mayor, devenga inutilizado por la aparición de nuevos avances cientí-

<sup>17</sup> Vid. PÉREZ DE AYALA, J.L.: «La amortización y la revaloración de activos en el cuadro del desarrollo económico», en VV.AA.: *XX Años de Actividad del Centro de Estudios Tributarios y Económicos*, Madrid, 1981, pág. 152; y GARCÍA NOVOA, C.: *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., pág. 57.

<sup>18</sup> Vid. *La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., págs. 109-110.

ficos o tecnológicos que aconsejan su renovación o sustitución? En la doctrina se han identificado, básicamente, dos alternativas <sup>19</sup>.

- 1.<sup>a</sup> Considerar como una pérdida patrimonial el valor residual del bien que, por necesidades tecnológicas, ha de ser repuesto. Esta solución puede apoyarse en dos argumentos. En primer lugar, cabe entender que no se está ante un coste económico del proceso productivo de la empresa, ya que procede de causas extrínsecas a la actividad empresarial. Por otro lado, parece lógico defender que toda cantidad invertida que no haya podido deducirse como gasto sea computada como una pérdida de capital, lo que en último término permite calificarla como un gasto extraordinario.
- 2.<sup>a</sup> Permitir una deducción en la base imponible, en concepto de amortización, por una cuantía superior a la depreciación efectiva física y funcional del bien <sup>20</sup>.

Pues bien, al margen de la enorme dificultad que comportaría el cálculo de la parte correspondiente a la denominada «depreciación técnica», y ello al desconocerse la eventual aparición futura de innovaciones tecnológicas que desechen o inutilicen el bien amortizado, ese exceso de amortización sobre la depreciación física o funcional nos conduce a hablar de los supuestos excepcionales de libertad de amortización y amortización acelerada, de extraordinaria importancia en las Pymes con fines de fomento de la inversión productiva.

### 1.3. La amortización como beneficio fiscal

Desde esta perspectiva, las amortizaciones pueden jugar un papel decisivo en la política fiscal que los poderes públicos pretendan aplicar a las Pymes.

En síntesis, las amortizaciones como beneficio fiscal pueden desplegar efectos, al menos, en una doble dirección: a) Como medida de autofinanciación, al permitir el diferimiento o aplazamiento gratuito en el pago del IS. b) Como incentivo fiscal a la inversión y al empleo.

De ambas vertientes nos vamos a ocupar en los apartados siguientes.

## 2. El favorable efecto financiero conseguido con el diferimiento del Impuesto sobre Sociedades

En realidad, las amortizaciones libres y aceleradas permitidas por la normativa tributaria española constituyen una clara excepción a la norma de valoración 2.<sup>a</sup> del PGC-2007 pues, desde la óptica contable, las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia

<sup>19</sup> Vid. por todos GARCÍA NOVOA, C.: *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., págs. 58-59.

<sup>20</sup> Vid. GARCÍA NOVOA, C.: *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., pág. 59.

técnica o comercial que pudiera afectarlos. Ello implica, como aspecto colateral, que las amortizaciones libres y aceleradas neutralizan los efectos del principio de inscripción contable consagrado en el artículo 19.3 del TRLIS, a tenor del cual, «no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente». En otras palabras, se permite que las empresas de reducida dimensión puedan deducir como gasto fiscal del ejercicio el exceso de amortización libremente practicada o el derivado del incremento de los coeficientes de amortización lineal máximos que no ha recibido el correspondiente reflejo contable.

En la práctica, ello supone que los elementos patrimoniales son amortizados fiscalmente en un plazo de tiempo inferior al periodo en que se practica su amortización sistemática ordenada por la norma contable. Y de cara a determinar la base imponible del tributo, será preciso realizar un ajuste negativo sobre el resultado contable por la diferencia entre la cuantía de la amortización fiscal y el monto a que ascienda la amortización contable, con lo que la base imponible se minorará en la citada diferencia. Ahora bien, a partir del periodo impositivo en que el elemento patrimonial se halle totalmente amortizado a efectos tributarios –como consecuencia de las amortizaciones libres o, en su caso, aceleradas previamente dotadas–, será preciso efectuar el oportuno ajuste positivo a fin de incrementar la base imponible en la cuantía de la amortización dotada contablemente para ese ejercicio económico, reiterándose esta operación en los periodos impositivos siguientes hasta que se complete la amortización contable del bien.

Así pues, el beneficio fiscal que conlleva para el empresario la utilización de amortizaciones fiscales libres o aceleradas redundará en una efectiva disminución de la base imponible del IS durante el primer o primeros años de vida útil del bien que se amortiza, disminución que se compensa con un mayor incremento de aquella en los años previos a la baja contable de dicho elemento patrimonial. En suma, lo que finalmente consigue el sujeto pasivo es una financiación gratuita otorgada por el Estado en forma de aplazamiento en el pago del tributo para ejercicios futuros, sin que ello le comporte el abono de intereses de demora. Esa especie de préstamo gratuito concedido por el Estado representa una cuantía equivalente al importe de la cuota íntegra no ingresada por el sujeto pasivo y derivada del exceso de gasto fiscal computado por razón de la amortización libre o acelerada<sup>21</sup>. Ese remanente positivo que el sujeto pasivo deja de ingresar en el Tesoro, al menos provisionalmente, puede permitirle financiar la adquisición de nuevos elementos patrimoniales, fomentando así la inversión productiva en bienes de equipo, o en su caso la contratación de nuevos trabajadores, contribuyendo de esta forma al aumento del empleo.

Así las cosas, las amortizaciones libres y aceleradas estarían introduciendo un claro componente «extrafiscal» en el IS. Baste recordar ahora que los fines extrafiscales de los tributos han venido recibiendo el continuo respaldo del Tribunal Constitucional español desde la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269), pues de lo que se trata es de conjugar y compatibilizar la finalidad esencial de los tributos, consistente en procurar recursos públicos gravando manifestaciones efectivas de capacidad económica, con la protección de otros fines y valores consagrados en la Carta Magna, como son los principios rectores de la política social y económica, entre los que el

<sup>21</sup> Vid. LÓPEZ-SANTACRUZ, J.A.: «Empresas de reducida dimensión», en VV.AA.: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996, pág. 927.

artículo 40 de la Constitución cita el progreso social y económico así como la necesidad de adoptar medidas que fomenten el pleno empleo <sup>22</sup>.

Sin duda, el caso más palmario en el que se aprecia la vertiente extrafiscal a la que nos estamos refiriendo lo constituye la libertad de amortización en la cual, de forma excepcional, se obvia por completo a efectos tributarios la distribución del coste efectivo del activo patrimonial a lo largo del periodo que abarca su vida útil y, al tiempo, se le otorga al sujeto pasivo del tributo un derecho a deducción en la base imponible cuyo único límite cuantitativo es el precio de adquisición de dicho elemento patrimonial. En este sentido, a efectos de cómputo del gasto fiscalmente deducible, el tratamiento tributario otorgado a la compra de un bien de inversión sería el mismo que el dispensado a la adquisición o consumo de materias de primas o circulante. Sin perjuicio de que dicha práctica pueda encontrar un apoyo más o menos loable en fines extrafiscales de política económica, con fundamento último a su vez en determinados principios constitucionales, lo cierto es que la libertad de amortización subvierte todo método de cálculo de la base imponible presidido por la idea de gravar la renta neta efectivamente obtenida por la empresa, ya que permite anticipar un coste o gasto que ni se ha devengado ni se ha hecho efectivo, por lo que podría quedar en entredicho la capacidad contributiva real del sujeto pasivo. De ahí que no falten autores que afirmen que la libertad de amortización no es, en realidad, una auténtica técnica de amortización, y ello porque al no medir la verdadera depreciación experimentada por los bienes del activo no está computando un gasto fiscal acorde con su efectivo desgaste físico o funcional <sup>23</sup>.

No obstante, las posibles objeciones a la consideración de la libertad de amortización como mecanismo de erosión de la base imponible, y por lo tanto como eventual elemento atentatorio de la capacidad económica real del sujeto pasivo, quedan salvadas por el hecho de que su principal consecuencia práctica no consiste en disminuir la carga tributaria con carácter definitivo sino solo con efectos temporales ya que, como hemos explicado, contablemente el activo patrimonial continuará amortizándose hasta el final de su vida útil. Al anticiparse la deducción, simplemente se consigue aplazar el pago del impuesto, pero la menor cuota tributaria pagada en un determinado ejercicio económico, generalmente aquel en el que el bien se incorpora al activo de la empresa, se compensa con la mayor deuda que se devengará en los periodos impositivos futuros. Si a ello le añadimos que la mayor liquidez inicial conseguida por la empresa, como consecuencia de un menor pago del IS, puede condicionarla el legislador a un destino vinculado a la inversión o al empleo (art. 40 CE), queda fuera de toda duda la cobertura constitucional de la libertad de amortización.

Ahora bien, para que la amortización alcance esa genérica finalidad financiera de diferimiento del IS, al menos en el Derecho español, han de concurrir otras dos premisas: 1.<sup>a</sup> Desde el punto de vista tributario, el empresario deberá estar legitimado por la norma fiscal para poder aplicar amortizaciones libres o aceleradas. En un plano de estricta legalidad, y puesto que el empleo de dichas técnicas de amortización incide de manera directa en la determinación de la renta empresarial sometida a gravamen, exigencias derivadas del principio de capacidad económica compelen a que aquellas técnicas necesariamente habrán de estar contempladas en normas con rango de ley y, con el objeto

<sup>22</sup> Vid. PITA GRANDAL, A.M.<sup>a</sup>: «Concepto de empresa familiar», en PITA GRANDAL, A.M.<sup>a</sup> (dir.): *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2006, págs. 30-32.

<sup>23</sup> Vid. ORTIZ CALLE, E.: *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones...*, ob. cit., págs. 17-18.

de amparar su vertiente extrafiscal, vinculadas a principios o fines con expresa cobertura constitucional. 2.<sup>a</sup> Desde el punto de vista de la vinculación contabilidad-fiscalidad, debe existir un enlace preciso y directo en el seno de la base imponible entre la amortización como gasto contable y la amortización libre o acelerada como gasto fiscal. En el caso español, esta conexión se hace posible a través del mecanismo de cálculo previo y ajustes posteriores previsto en el artículo 10.3 del TRLIS, el cual ordena partir del resultado contable para, seguidamente, practicar sobre el mismo las oportunas correcciones que estipula la normativa específica del tributo.

De hecho, los motivos de ajuste o corrección que las normas fiscales introducen en los criterios y normas de la contabilidad mercantil cabe circunscribirlos a tres posibles: a) Distinta calificación y cuantificación de ingresos y gastos. b) Distinta imputación temporal de ingresos y gastos. c) Distinta valoración de activos, pasivos y otros elementos patrimoniales de la empresa.

Por lo demás, si se atiende a las consecuencias presentes y futuras de los ajustes que la norma tributaria ordena efectuar sobre el resultado que arroja la cuenta de pérdidas y ganancias, cabe distinguir entre diferencias permanentes y diferencias temporarias. En las primeras, el ajuste de signo positivo o negativo que se practica en un determinado periodo impositivo no va a provocar en los ejercicios futuros ajustes de signo contrario. Como señala PÉREZ ROYO, «podríamos decir que son diferencias conceptuales, relativas al concepto o calificación de ingresos y gastos y que, por tanto, permanecen en el tiempo»<sup>24</sup>. Por el contrario, las diferencias temporarias generan un ajuste positivo o negativo que, en el futuro, revierte en otro ajuste de efecto inverso. En estas segundas, las discrepancias entre la contabilidad y la fiscalidad no son tanto de naturaleza conceptual o de calificación sino que, más bien, afectan a cuestiones de cuantificación, valoración o imputación temporal de ingresos y gastos.

Combinando las dos clasificaciones expuestas, cabe inferir que las correcciones o ajustes que sea menester practicar sobre la contabilidad mercantil a raíz de la procedencia de amortizaciones libres o aceleradas permitidas por la normativa del IS son debidos, en primer lugar, a la distinta cuantificación de dicho gasto a efectos contables y a efectos tributarios y, en segundo lugar, a la existencia de diferencias temporarias que, como tales, revierten sus efectos en periodos impositivos futuros.

### 3. Los incentivos a la inversión y al empleo generados por las amortizaciones libres y aceleradas

#### 3.1. Amortizaciones libres condicionadas a la creación de empleo por la empresa de reducida dimensión y a la realización por esta de inversiones de escaso valor

A continuación vamos a centrarnos en los beneficios fiscales específicos que contempla el Capítulo XII del Título VII del TRLIS para las empresas de reducida dimensión, no sin antes advertir que no es pretensión abordar en este momento un estudio exhaustivo de todos y cada uno de los requisitos que rodean su aplicación, ya que desbordaría los límites permitidos para un trabajo de estas

<sup>24</sup> Vid. PÉREZ ROYO, I.: «El Impuesto sobre Sociedades (I)», en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2008, págs. 340-341.

características, por lo que nos remitimos a otros estudios previos en los que nos hemos ocupado más en detalle sobre dichos aspectos <sup>25</sup>.

Pues bien, además de los artículos 109 y 110 del TRLIS que regulan, respectivamente, la libertad de amortización vinculada al incremento de la plantilla de la empresa y la libertad de amortización para inversiones de escaso valor, existen otros preceptos que se ocupan de dicha figura pero desligándola de las empresas de reducida dimensión. Es el caso del artículo 11.2 del mismo cuerpo legal, el cual también prevé la posible utilización de las amortizaciones libres para los activos patrimoniales de determinadas entidades (por ejemplo, sociedades anónimas o limitadas laborales, explotaciones agrarias prioritarias, etc.) o para elementos del inmovilizado material e intangible ligados a fines de investigación y desarrollo. Lo mismo cabe decir del caso previsto en el artículo 33.2 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, que concede la libertad de amortización, con determinados requisitos, a las cooperativas protegidas.

En consecuencia, la libertad de amortización no constituye un beneficio tributario previsto en exclusiva por el ordenamiento para las empresas de reducida dimensión sino que, lejos de ello, existe otro tipo de entidades que, cualquiera que sea su cifra neta de negocios, bien por razón de las actividades que acometen (investigación y desarrollo, explotación de activos mineros, etc.) o bien por razón de la forma jurídica que adoptan (sociedades anónimas laborales, cooperativas protegidas, etc.) pueden acogerse a tan singular instrumento de diferimiento del IS.

En todos los supuestos citados, las amortizaciones libres funcionan a modo de mecanismos susceptibles de impulsar en el contribuyente conductas beneficiosas para el entorno socioeconómico (estímulo a la inversión productiva y a la creación de empleo, fomento de figuras societarias relacionadas con la economía social –sociedades anónimas y sociedades limitadas laborales, potenciación de las actividades de I+D, etc.). En suma, cuando los sujetos pasivos del IS hacen un uso correcto de las amortizaciones libres están coadyuvando a la consecución de objetivos de interés general, por lo que, como avanzábamos, dichos mecanismos correctores de la base imponible dotan de fines extrafiscales a los impuestos que gravan los beneficios empresariales.

Además, al hacer uso de la libertad de amortización, la Pyme no se ve obligada a probar la efectividad de la depreciación sufrida por los bienes, ni tampoco se ve atada por el juego de los porcentajes y periodos –máximos y mínimos– de amortización contemplados en las normas fiscales. Dicho de otra manera, cuando el legislador regula la figura de la libertad de amortización, parece sustraer dicho concepto del de depreciación, ya que el valor del elemento patrimonial se va a computar como un gasto fiscalmente deducible de la base imponible en función de una decisión puramente empresarial, al margen de cualquier consideración real o técnica <sup>26</sup>. En efecto, el sujeto pasivo del tributo puede elegir libremente el plazo temporal de amortización que más le convenga, el cual puede ser un solo periodo impositivo o más de uno, hipótesis esta última especialmente recomendable cuando la sociedad haya conseguido

<sup>25</sup> Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: *La determinación de la base imponible en la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001, págs. 87-130; y FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: «El desarrollo de la actividad económica por la empresa familiar», en PITA GRANDAL, A.M.<sup>a</sup> (dir.): *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2006, págs. 152-182.

<sup>26</sup> Vid. PALLARÉS RODRÍGUEZ, R. y ALMAGRO MARTÍN, C.: «Las pequeñas y medianas empresas en el Impuesto sobre Sociedades», en SÁNCHEZ GALIANA, J.A. (coord.): *Estudio sobre la fiscalidad de las PYMES*, Universidad de Granada, 2004, pág. 351.

reducir a cero la base imponible sin necesidad de practicar la deducción íntegra del bien, por lo que considera oportuno completar la amortización fiscal en los ejercicios futuros <sup>27</sup>.

En el caso de la libertad de amortización condicionada a la creación de empleo y mantenimiento de la plantilla incrementada (art. 109 TRLIS), el legislador adopta una importante cautela tendente a evitar un claro desequilibrio entre el volumen de inversión susceptible de amortización libre y el número de trabajadores contratados. En tal sentido, se establece que la cuantía de la inversión que podrá beneficiarse de la libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por cada persona de incremento en el promedio de la plantilla, calculado con dos decimales. Se intenta así guardar una cierta proporción entre el factor capital y el factor trabajo, a fin de que ambos contribuyan a incrementar de forma equilibrada la capacidad productiva de la Pyme. Dicho en otras palabras, el legislador pretende evitar que el presupuesto necesario para el disfrute del beneficio tributario descansa exclusivamente en los elementos patrimoniales que pasen a formar parte del inmovilizado, lo que podría provocar una fuerte deducción fiscal con un aumento mínimo en el número de trabajadores al servicio de la empresa.

Si los bienes han sido adquiridos a título oneroso o contruidos por la propia empresa, la cuantía de la inversión se calculará por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes. En cambio, si los elementos patrimoniales fueron adquiridos a título gratuito se tomará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición.

Hay otra reflexión que nos depara el análisis de la libertad de amortización partiendo de la premisa de que aquella haya sido implementada por el legislador, como así parece, para que actúe como incentivo fiscal destinado, de modo prioritario, a crear o mantener empleo en nuestro país. A tal efecto, cabe preguntarse si podría acogerse a este beneficio tributario una empresa de reducida dimensión que, cumpliendo escrupulosamente todas y cada una de las demás exigencias establecidas en el artículo 109 o, en su caso, en la disposición adicional undécima del TRLIS –a la que luego aludiremos–, efectúa inversiones en activos patrimoniales nuevos tanto dentro como fuera de España pero con el matiz de que el requisito de la creación de empleo o el mantenimiento del existente concurren únicamente en la plantilla que trabaja fuera de España. La Resolución de la Dirección General de Tributos de 15 de junio de 2009 <sup>28</sup> ha entendido que, a tenor del artículo 7.2 del TRLIS, los sujetos pasivos resultarán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. En consecuencia, cumpliéndose los requisitos establecidos en el TRLIS, será aplicable la libertad de amortización con independencia de que los elementos objeto de la inversión estén localizados en el extranjero y de que haya personas que prestan sus servicios igualmente en el extranjero, siempre que estos sean empleados en los términos de la legislación laboral española.

Así pues, la tributación en el IS con arreglo al criterio de la renta mundial condiciona, y hasta podríamos decir que limita poderosamente, la finalidad última perseguida por la libertad de amortización, llegando incluso a desvirtuar la verdadera intención del legislador cuando este pretende crear o mantener empleo dentro del territorio español.

<sup>27</sup> Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Base imponible (II): amortizaciones y régimen especial del arrendamiento financiero», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (dir.): *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Thomson-Civitas, Madrid, 2006, pág. 117.

<sup>28</sup> Vid. Consulta número V1388/2009 (NFC033712).

Por último, si la empresa de reducida dimensión acomete inversiones de escaso valor, aunque no cree empleo nuevo o no mantenga el existente, puede acogerse al incentivo fiscal del artículo 110 del TRLIS, debiendo cumplir aquí dos requisitos de índole cuantitativa: 1.º El valor unitario de cada uno de los bienes adquiridos del inmovilizado material nuevos no podrá exceder de 601,01 euros. Ello determina que, si el precio de adquisición del activo supera el importe de 601,01 euros, ni siquiera será posible la amortización libre hasta dicha cantidad y la aplicación de otros criterios de amortización por el exceso. 2.º El límite máximo de inversión amortizable por este concepto en cada ejercicio económico asciende a 12.020,24 euros.

### 3.2. *Amortizaciones aceleradas*

El artículo 111 del TRLIS permite una amortización acelerada a efectos fiscales de los bienes nuevos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, así como de elementos del inmovilizado intangible, puestos a disposición del sujeto pasivo en el periodo impositivo en que cumpla las condiciones para ser considerado como empresa de reducida dimensión.

Además de los bienes adquiridos directamente por la propia empresa, y al igual que sucede en el artículo 109, también aquí pueden someterse a la amortización acelerada otros dos tipos de inversiones: a) Los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en un periodo impositivo en que la empresa sea de reducida dimensión, siempre que su puesta a disposición se produzca dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión de dicho ejercicio económico. b) Los elementos del inmovilizado, tanto material como intangible, así como de las inversiones inmobiliarias, construidos o producidos por la propia empresa, siempre que la conclusión de los trabajos tenga lugar en un periodo impositivo en que la empresa sea de reducida dimensión.

El artículo 111 del TRLIS guarda silencio sobre la posibilidad de que los bienes del inmovilizado material puedan amortizarse de forma acelerada cuando sean adquiridos en virtud de un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra. Sin embargo, esta hipótesis debe admitirse como válida siempre que el contrato celebrado no reúna las condiciones del artículo 115 del TRLIS pero sí encaje en las exigencias de su artículo 11.3, precepto este último donde se permite reflejar como gasto deducible en la base imponible del cesionario del bien una cantidad equivalente a la amortización máxima que corresponda al activo patrimonial dentro del tiempo de duración de la cesión, multiplicada por 2, en conjunción con lo dispuesto por el artículo 111.

Por lo que atañe a la cuantía de amortización máxima fiscalmente admisible es menester diferenciar, de un lado, los bienes del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, y, de otro, los activos del inmovilizado intangible. En el primer caso, la dotación será la que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Por su parte, los elementos patrimoniales del inmovilizado intangible podrán ser amortizados en un 150 por 100 sobre la amortización permitida por los artículos 11.4 y 12.6. En la práctica, la aceleración determina una reducción considerable del periodo mínimo de tiempo dentro del cual el bien queda totalmente amortizado a efectos tributarios y, por ende, un importante ahorro fiscal durante los periodos impositivos en que la amortización acelerada supera a la contable.

Por su parte, el artículo 113 del TRLIS contempla otra modalidad de amortización acelerada, pero en este caso pensada exclusivamente para elementos patrimoniales objeto de reinversión, cuyo contenido podemos resumir como sigue:

- 1.º El presupuesto básico para el disfrute del beneficio fiscal consiste en la transmisión a título oneroso de elementos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias afectas a explotaciones económicas. Así pues, se excluyen del ámbito de este beneficio tributario las enajenaciones de activos intangibles lo cual, a nuestro entender, resulta de todo punto injustificado, máxime si se compara esta situación con la regulada por el artículo 42 del TRLIS, al que por cierto se remite el apartado 1 del precepto que ahora nos ocupa. También quedan excluidos aquellos elementos patrimoniales que, perteneciendo a la empresa, no se encuentren afectos a su actividad económica, como sería el caso de los que figuran cedidos a terceros para su uso.
- 2.º En el periodo impositivo en que el sujeto pasivo cumpla los requisitos del artículo 108 del TRLIS para ser considerado como «empresa de reducida dimensión», el importe total de lo obtenido en la transmisión onerosa deberá reinvertirse en otros elementos del inmovilizado material cuyo destino será, asimismo, la explotación económica de la empresa. A diferencia del supuesto regulado en el artículo 111 del TRLIS, en este caso no es preciso que los elementos en los que se materialice la reinversión sean nuevos, aunque tras su adquisición sí deben quedar afectos a la actividad económica propia de la empresa.
- 3.º Desde el punto de vista temporal, la reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial enajenado y los tres años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. A estos efectos, la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que aquella se materialice.

El incentivo fiscal regulado en el artículo 113 del TRLIS consiste en la posibilidad de amortizar los bienes que sean objeto de reinversión aplicándoles el coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo, previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Aun cuando el mencionado precepto exige para el disfrute del beneficio tributario la reinversión del «importe obtenido en la transmisión», no obstante, su apartado 2 contempla la hipótesis de que la cantidad reinvertida sea superior o inferior a dicho importe, en cuyo caso la amortización acelerada también está permitida solo que incidirá exclusivamente sobre el importe de la transmisión que, en efecto, se reinvierta.

Por otra parte, en aquellos supuestos en que la reinversión tenga por objeto elementos patrimoniales nuevos, cabe entender que el exceso de cantidad reinvertida sobre el importe obtenido en la transmisión onerosa podrá someterse bien a la amortización libre del artículo 109 del TRLIS, si además se cumplen los demás requisitos previstos en el apartado 1 de este mismo precepto, o bien a la amortización acelerada del artículo 111.

Finalmente, el artículo 113 omite cualquier referencia a la posible exigencia de un plazo mínimo de permanencia del bien objeto de la reinversión en el patrimonio del sujeto pasivo. Lógicamen-

te, si el incentivo fiscal se aplica conjuntamente con la deducción prevista en el artículo 42, el elemento patrimonial deberá permanecer en el patrimonio –salvo pérdida justificada– hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos en el artículo 11, que se aplique, fuese inferior.

#### **4. La utilización de las amortizaciones como instrumento de política fiscal frente a la crisis económica**

El actual contexto de crisis económica y financiera ha obligado al legislador a utilizar todos los resortes jurídicos permitidos por el Estado de Derecho para, primero, frenar sus devastadores efectos en el tejido productivo y en el empleo y, segundo, invertir la tendencia de cara a revitalizar el crecimiento de la economía. Pues bien, en esta línea, es de destacar el importante juego que hasta el momento le ha brindado al Estado el recurrente empleo de la libertad de amortización como instrumento jurídico al servicio de tales objetivos. Decimos que su uso ha sido recurrente porque, en vista de la creciente gravedad de la situación socio-laboral y del progresivo deterioro de los indicadores económicos, el poder legislativo ha utilizado dicho mecanismo en dos ocasiones, las cuales por otra parte denotan –como vamos a ver– un paulatino relajamiento de los requisitos exigidos para su aplicación y, lo que es más llamativo, una palmaria pérdida de sustantividad de la libertad de amortización como beneficio fiscal exclusivo de la Pyme.

##### *4.1. Primera etapa: la libertad de amortización vinculada al mantenimiento de la plantilla de la empresa*

En esta primera etapa, que se inicia a partir del 1 de enero de 2009, el legislador estatal opta por expandir el ámbito subjetivo de la libertad de amortización pero, con un importante matiz, y es que ahora ya no se trata de condicionar su aplicación al requisito de la creación de empleo, como sí se exige en el artículo 109 del TRLIS, sino al mantenimiento de la plantilla ya existente en la empresa. Dicho de otra manera, como medida anticrisis, la libertad de amortización pasa a convertirse en un mecanismo de política económica por medio del cual el Estado no pretende tanto crear empleo nuevo cuanto más bien frenar el aumento del desempleo.

En este sentido, y con efectos desde el 1 de enero de 2009, la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, añade una disposición adicional undécima al TRLIS cuyo apartado 1.º dispone lo siguiente: «Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores». Por su parte, el artículo 6 del Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, amplió la vigencia de la libertad de amortización a los periodos impositivos iniciados en los años 2011 y 2012.

Como puede apreciarse, la efectividad de la medida queda limitada a las inversiones acometidas por las empresas en activos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias rea-

lizadas, exclusivamente, en los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012 lo que denota una clara vocación de temporalidad o transitoriedad. Sin embargo, la efectividad de la medida desde el punto de vista laboral no se ciñe a dicho periodo cuatrienal, ya que la obligación a cargo del empresario de mantener la plantilla media de trabajadores puede extenderse al año 2012 pero también a 2013 dependiendo de si los elementos patrimoniales han entrado en funcionamiento, respectivamente, en 2011 o 2012 <sup>29</sup>. Además se establece un requisito adicional que, por el contrario, no existe en el artículo 109 del TRLIS, a saber, que los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias habrán de estar «afectos a actividades económicas». Dicha exigencia tiene más que ver con la situación funcional de los activos dentro de la estructura productiva de la empresa que con su faceta estrictamente formal o patrimonial, y ello en un claro intento de la norma fiscal por aproximarse al nuevo criterio contable de preeminencia de la sustancia económica sobre la forma.

También debe destacarse que este incentivo fiscal creado por la Ley 4/2008 proporciona a las empresas de reducida dimensión una economía de opción, en la medida en que podrán elegir entre crear empleo nuevo y acogerse a la libertad de amortización prevista específicamente para ellas en el artículo 109 del TRLIS, cumpliendo evidentemente todos y cada uno de los requisitos de este precepto, o bien decantarse por mantener el empleo ya existente al tiempo que efectúan la inversión en activos patrimoniales nuevos –por cierto, sin necesidad de respetar un importe inversor unitario máximo como exige el art. 110 del TRLIS–, optando en este segundo caso por la amortización libre de la disposición adicional undécima del TRLIS prevista para todo tipo de empresas. En ambos casos, los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias deben ser nuevos, y la libertad de amortización puede aplicarse desde la entrada en funcionamiento de los mismos, detalle este último de indudable interés ya que puede haber supuestos en los que el bien se adquiere en un determinado periodo impositivo pero no entra en funcionamiento hasta el siguiente. Para poder acogerse a la libertad de amortización, tampoco tiene importancia el momento y forma de pago de los bienes adquiridos. En efecto, lo determinante es que se materialice la inversión (corriente real) cualquiera que sea su forma de financiación o pago (corriente financiera); de ahí que también se admita como válida aquella inversión financiada mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan los requisitos del artículo 115 del TRLIS.

Atendiendo a la economía de opción que se les plantea a las empresas de reducida dimensión en tiempos de recesión económica, es más que probable que dichas entidades se decanten por el beneficio fiscal de la mencionada disposición adicional undécima, y ello porque, al margen de que en términos laborales ese incentivo tributario es más fácilmente asumible que el del artículo 109 –en tanto que su razón de ser parte de la idea de frenar la caída del empleo y no de crear empleo nuevo–, este último precepto le plantea a las Pymes un mayor nivel de compromiso inversor en activos patrimoniales nuevos, toda vez que por cada tramo de 120.000 euros susceptible de amortización libre será preciso crear y consolidar un puesto de trabajo (incremento neto de plantilla), y esto es algo que no se exige para aplicar la libertad de amortización condicionada al mantenimiento del empleo según la disposición adicional undécima del TRLIS. Además, conviene observar que esta norma no solo está

<sup>29</sup> Incluso es posible que el citado compromiso laboral del sujeto pasivo del IS pueda alcanzar al año 2014, lo que ocurriría si el elemento patrimonial objeto de la libertad de amortización se pone a disposición del empresario en 2012 pero no entra en funcionamiento hasta 2013, pues sería en los 24 meses siguientes al inicio de este último periodo impositivo cuando estaría vigente la obligación legal de la entidad de mantener la plantilla media respecto a los 12 meses anteriores.

destinada a las empresas de reducida dimensión sino que también se dirige a los sujetos pasivos del IS cuyo importe neto de cifra negocios rebase el fijado en el artículo 108 del TRLIS, es decir, a las grandes empresas. Por consiguiente, no es una medida paliativa de lucha contra el desempleo pensada exclusivamente para las Pymes societarias, ya que abarca a los demás contribuyentes del IS, y esto es algo verdaderamente novedoso para las grandes empresas, las cuales tenían vetada la aplicación de la libertad de amortización salvo en los excepcionales casos en que su utilización viniese admitida por el artículo 11.2 del TRLIS o por la Ley 20/1990.

La constatación anterior nos lleva a sostener que los artículos 109 y 110 del TRLIS, que eran dos de las grandes señas de identidad del régimen especial de las empresas de reducida dimensión, han quedado de facto vacíos de contenido, al convertirse en incentivos fiscales cuya eventual utilización por las Pymes se verá claramente desplazada por la libertad de amortización –más flexible– prevista en la disposición adicional undécima del TRLIS.

Finalmente, existe otro aspecto que también merece ser destacado desde el punto de vista del ámbito subjetivo del beneficio fiscal que nos ocupa. La libertad de amortización regulada conforme a la redacción originaria de dicha disposición adicional undécima no resulta aplicable, en cambio, a los sujetos pasivos del IRPF que desarrollen actividades económicas, ni aun en el caso de que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación directa normal, pues ni el TRLIS contempla tal posibilidad –la norma legal se refiere a «entidad» y a «sujetos pasivos» en el bien entendido que se refiere exclusivamente a contribuyentes del IS– ni tampoco existe una remisión expresa a dicho cuerpo legal por la LIRPF, como sí hace esta última –por ejemplo– en su artículo 28.1 al referirse al cómputo del importe neto de cifra de negocios cuando el empresario individual desarrolla varias actividades económicas. Desde esta perspectiva, no está justificada la introducción por la Ley 4/2008 de una medida de discriminación positiva a favor exclusivamente de las empresas societarias, dejando fuera de su alcance a los empresarios individuales y, más en concreto, a los sujetos pasivos del IRPF que tributan en la estimación directa normal, respecto a los cuales ninguna dificultad técnica plantea en términos de obligaciones contables y registrales la aplicación de la libertad de amortización, como lo atestigua el hecho de que sí puedan aprovecharse de las previstas en los artículos 109 y 110 del TRLIS.

#### *4.2. Segunda etapa: la libertad de amortización vinculada exclusivamente a inversiones nuevas afectas a la actividad económica de la empresa*

La segunda etapa se inicia con la nueva redacción de la disposición adicional undécima del TRLIS por virtud del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, el cual entra en vigor ese mismo día, aunque algunas de sus disposiciones comienzan a desplegar efectos a partir del 1 de enero de 2011. Las novedades de esta norma, en lo que atañe al tema que nos ocupa, afectan al IS y al IRPF.

En lo que se refiere al primero, la libertad de amortización regulada en la mencionada disposición adicional undécima amplía su vigencia temporal tres años más, por lo que también resultará aplicable a los periodos impositivos iniciados por el sujeto pasivo en los años 2013, 2014 y 2015. Por consiguiente, lo que comenzó siendo una medida excepcional y coyuntural termina por convertirse en un beneficio fiscal dotado de cierta estabilidad a medio plazo.

Sin embargo, el aspecto más llamativo es que el Real Decreto-Ley 13/2010 elimina uno de los principales requisitos vinculados a la libertad de amortización, a saber, el mantenimiento del empleo por el empresario. No cabe duda de que el legislador se ha visto superado por la fuerza de los hechos, y ante la evidencia de que la redacción originaria de la disposición adicional undécima no contribuía a paliar el continuo incremento del desempleo y tampoco incentivaba la inversión en bienes de equipo, al venir esta última anudada al mantenimiento de la plantilla, optó por eliminar este requisito. De este modo, la libertad de amortización se convierte en un beneficio tributario vinculado a la única exigencia sustantiva sin la cual la amortización carece de fundamento técnico-jurídico, a saber, la entrada en el activo de la empresa de un bien de uso o consumo duradero. Ello certifica la paulatina pérdida de valor jurídico de la libertad de amortización como instrumento financiero-fiscal al servicio de la creación de empleo por las Pymes, tal y como en efecto había sido diseñada hace tres lustros cuando el legislador perfiló el régimen especial de las empresas de reducida dimensión.

Por su parte, el Real Decreto-Ley 13/2010 corrigió la grave distorsión en el IRPF que hemos advertido más arriba y, con efectos desde 1 de enero de 2011, añade una disposición adicional trigésima a la Ley 35/2006, conforme a la cual los contribuyentes de dicho tributo podrán aplicar la libertad de amortización prevista en la tantas veces citada disposición adicional undécima del TRLIS, con el límite del rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se afecten los elementos patrimoniales previo a la deducción por este concepto y, en su caso, a la minoración que deriva de lo señalado en el artículo 30.2.4.<sup>a</sup> de la LIRPF (gastos deducibles específicos en estimación directa simplificada). La referencia a este último precepto induce a pensar que la nueva libertad de amortización afectará a los sujetos pasivos del IRPF que determinen los rendimientos netos de su actividad económica por cualquiera de las dos modalidades de estimación directa (normal o simplificada), pero no a quienes tributen en la estimación objetiva por signos, índices o módulos. No plantea ningún problema de articulación técnica la aplicación de la citada medida a los contribuyentes en estimación directa normal, pero lo que parece evidente es que su posible utilización por aquellos que estén acogidos a la estimación directa simplificada les impedirá emplear uno de los mecanismos propios de cómputo de gasto de esta modalidad, a saber, el método de amortización lineal según tablas específicas aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, pues es evidente que ambos métodos de amortización resultan incompatibles sobre un mismo elemento patrimonial.

### III. DOTACIÓN GLOBAL A LA PROVISIÓN POR INSOLVENCIAS DE DEUDORES

El régimen general del IS no admite la posibilidad de dotar una cantidad global de provisión por insolvencias sobre el saldo final de las cuentas de clientes y deudores. Lejos de ello, las dotaciones para la cobertura de insolvencias solo pueden afectar a deudores concretos siempre que estos se encuentren en alguna de las tasadas circunstancias recogidas por el artículo 12.2 del TRLIS.

Las condiciones fijadas por dicho precepto son las siguientes: a) Que a la fecha de devengo del impuesto haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación. b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso. c) Que el deudor esté procesado por el delito de

alzamiento de bienes. d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Frente al planteamiento anterior, y conforme al artículo 112 del TRLIS, las empresas de reducida dimensión pueden deducir en su base imponible una dotación que cubra el riesgo de posibles impagos (pérdida por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores) hasta el límite del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo.

De la cuantía que sirva de base para computar esa dotación global es preciso excluir dos grupos de deudores. Por una parte, aquellos sobre los que ya se hubiera dotado la provisión individualizada por hallarse en alguna de las situaciones enumeradas por el artículo 12.2, es decir, los que se encuentren en concurso, alzamiento de bienes, retraso superior a seis meses, o reclamados judicialmente. Por otra, aquellos créditos cuyas dotaciones en ningún caso tengan la consideración de deducibles. En concreto, el mencionado precepto incluye en esta categoría los siguientes: a) Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público<sup>30</sup>. b) Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca. c) Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía. d) Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución. e) Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa. f) Y, en general, los contraídos con personas o entidades vinculadas con el acreedor.

La verdadera singularidad de las empresas de reducida dimensión estriba en que pueden simultanear la dotación individualizada acorde con el artículo 12.2 y la global regulada en el artículo 112, aunque incidiendo cada una de ellas sobre créditos diferentes. Por lo demás, el importe de las dotaciones globales puede sufrir modificaciones al alza o a la baja en los sucesivos periodos impositivos si varía en más o en menos, respectivamente, el saldo de la cuenta de deudores sobre la que se haya practicado la dotación inicial.

En el primer caso, o sea, si el importe de los deudores a provisionar se ha incrementado con relación al ejercicio precedente, la nueva dotación no podrá exceder del límite del 1 por 100. Quiere ello decir que solo cabe dotar nuevas cantidades de provisión, con el límite en todo caso del 1 por 100, si los créditos pendientes al final de ejercicio superan a los existentes al principio. En este sentido, no deja lugar a dudas el artículo 112.3 al disponer que «el saldo de la pérdida por deterioro efectuada de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 no podrá exceder del límite citado en dicho apartado».

Si, por el contrario, ha disminuido el saldo de la cuenta de deudores, se producirá un exceso de provisión dotada que deberá revertir a la base imponible aumentando el importe de esta. Ello se fundamentaría, como indica CAYÓN, en la prohibición de que el saldo de la provisión no supere nunca el citado 1 por 100 de la cuenta de deudores<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> Parece oportuno llamar la atención sobre esta categoría de créditos respecto a los cuales, como decimos, ni es posible reconocer una pérdida individualizada y deducible al amparo del artículo 12.2 ni tampoco cabe incluirlos en el monto global de insolvencias de deudores por virtud del artículo 112. Y ello es especialmente grave cuando se trata de Pymes cuyo mayor volumen de facturación y contratación se efectúa con Administraciones públicas que, en el actual contexto económico, retrasan excesivamente el abono de las cantidades adeudadas a sus proveedores, con lo que acentúan todavía más el problema de falta de liquidez que atenaza a las Pymes.

<sup>31</sup> *Vid.* CAYÓN GALIARDO, A.: «Las PYMES en el Impuesto sobre Sociedades», *RTT*, núm. 36, 1997, pág. 41.

También puede suceder que, habiendo provisiones globales dotadas a lo largo de una serie de periodos impositivos, el sujeto pasivo pierda posteriormente la consideración de empresa de reducida dimensión. En tal situación, está claro que ya no serán deducibles las nuevas pérdidas por deterioro globales que, en su caso, se practiquen. Además, falta por averiguar cuál es el tratamiento fiscal que recibe el conjunto de la pérdida o provisión global dotada en los ejercicios precedentes. En relación con esta última circunstancia, el TRLIS podría haber ordenado que en el primer periodo impositivo en que la empresa deje de ser de reducida dimensión se produzca una reversión a la base imponible de la totalidad de la provisión global dotada en los ejercicios anteriores. En cambio, ha optado por un incremento escalonado de la base imponible, y no por la vía del mayor ingreso sino por medio de un menor gasto deducible, de tal suerte que considera como no deducibles fiscalmente las nuevas dotaciones individualizadas efectuadas en el periodo impositivo hasta el importe del saldo de las provisiones o pérdidas por deterioro globales reconocidas en los periodos impositivos anteriores.

Por consiguiente, el artículo 112.4 del TRLIS de algún modo excepciona la regla del artículo 12.2, precepto este último que permite la deducción de las nuevas pérdidas por deterioro individualizadas, en tanto en cuanto no se agote el saldo de la provisión global creada cuando la empresa era de reducida dimensión. Contablemente, ello implica que las nuevas dotaciones por posibles insolvencias de deudores absorben paulatinamente el saldo de la provisión global hasta consumirlo en su totalidad.

Finalmente, resta indicar que el TRLIS no prevé que la provisión global regulada en su artículo 112 constituya una excepción al principio de inscripción contable del artículo 19.3. Por consiguiente, para que la dotación del 1 por 100 por posibles insolvencias de deudores sea fiscalmente deducible deberá reflejarse en contabilidad.

#### **IV. MINORACIÓN EN EL TIPO DE GRAVAMEN GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

De todos los incentivos fiscales que el TRLIS prevé para las empresas de reducida dimensión, el único que nunca resultará aplicable a los sujetos pasivos del IRPF que desarrollen actividades económicas es el regulado en el artículo 114. En efecto, la tarifa progresiva del IRPF a la que se somete la base liquidable general afecta, lógicamente, a los rendimientos netos de las actividades económicas desarrolladas por personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas y, sin duda, esta circunstancia genera una economía de opción para el pequeño y mediano empresario, ya que deberá determinar cuál es la forma jurídica más óptima para soportar una menor presión fiscal: sociedad mercantil o persona física.

En definitiva, si el sujeto pasivo del IS encaja en la definición del artículo 108 del TRLIS, tributará con arreglo a la siguiente escala, excepto cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta ley deba tributar a un tipo diferente del general: a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por 100 <sup>32</sup>. b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por 100.

<sup>32</sup> Este primer tramo de base imponible se ha elevado de 120.202,41 a 300.000 euros por virtud del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, que en consecuencia modificó el artículo 114 del TRLIS.

Concluye la norma aclarando que, si el periodo impositivo tuviera una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por 100 será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del periodo impositivo entre 365, o la base imponible del periodo impositivo cuando esta fuere inferior.

A esta escala de gravamen de exclusiva aplicación a los sujetos pasivos del IS que reúnan la condición legal de empresas de reducida dimensión, hay que añadir otra con menores tipos impositivos prevista por el legislador con el único objeto de mantener o crear empleo. Es decir, estamos ante otra medida de política fiscal con la que se pretende combatir la crisis económica y su principal lacra, el incremento del desempleo. Concretamente, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009 y con vigencia indefinida, la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010, introdujo una disposición adicional duodécima en el TRLIS. En síntesis, esta nueva escala de gravamen reducida presenta las dos siguientes características:

- 1.<sup>a</sup> Resulta aplicable a los sujetos pasivos del IS cuyo importe neto de cifra de negocios habida en los periodos impositivos iniciados en los años 2009, 2010 y 2011 sea inferior a 5 millones de euros, y la plantilla media de trabajadores en dichos periodos sea inferior a 25 empleados.
- 2.<sup>a</sup> Los sujetos pasivos del IS podrán beneficiarse de un tipo impositivo del 20 por 100 aplicable a la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros<sup>33</sup>, y de un tipo de gravamen del 25 por 100 por la parte de base imponible restante, siempre que, durante los 12 meses siguientes al comienzo de los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, su plantilla media no sea inferior a la unidad ni tampoco inferior a la plantilla media del año anterior al inicio del primer periodo impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Los requisitos inherentes a la primera de las notas aludidas demuestran que el ordenamiento español ha creado un régimen tributario más específico incluso que el de los artículos 108 a 114 del TRLIS, toda vez que introduce dos elementos diferenciadores muy concretos en su perimetro de acotación: a) Una cifra neta de negocios más baja que la del artículo 108 –su importe se queda en la mitad de esta última–, con lo que establece una subcategoría de Pymes societarias subsumible dentro del género más amplio de las empresas de reducida dimensión, aunque sin ubicarla sistemáticamente –como sería lo deseable– en el Capítulo correspondiente del TRLIS. Cabría afirmar que estamos ante un incentivo tributario pensado exclusivamente para las microempresas societarias. b) La consideración de un número máximo de empleados, exigencia esta última hasta el momento desconocida en el contexto normativo del IS. Cumplidos los dos requisitos anteriores junto con el fin extrafiscal de la medida, a saber, que no se reduzca la plantilla media de la entidad comparándola a la de los 12 meses anteriores del periodo impositivo que se tome como referencia, el incentivo tributario consiste en articular una escala de gravamen con una rebaja lineal de cinco puntos porcentuales respecto a la que rige en el régimen especial de las empresas de reducida dimensión.

<sup>33</sup> En los periodos impositivos iniciados dentro del año 2011, el tipo impositivo del 20 por 100 se aplicará sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros. Esta ampliación del tramo de base imponible también se ha producido a resultas de la modificación introducida en la disposición adicional duodécima del TRLIS por virtud del Real Decreto-Ley 13/2010.

En paralelo, y para evitar posibles quebrantos del principio de neutralidad, la Ley 26/2009 introdujo una disposición adicional vigesimoséptima en la Ley 35/2006, con el objeto de reconocerle a los sujetos pasivos del IRPF una nueva reducción aplicable al rendimiento neto de las actividades económicas a condición de que, también en este caso, el empresario individual mantenga o cree empleo. Las condiciones objetivas para la procedencia de ese beneficio fiscal son idénticas a las establecidas para los sujetos pasivos del IS: importe neto de cifra de negocios para el conjunto de las actividades económicas inferior a 5 millones de euros y plantilla media inferior a 25 empleados. El incentivo tributario consiste en una reducción del 20 por 100 del rendimiento neto positivo del conjunto de las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de la Ley 35/2006, siempre que el empresario individual mantenga o cree empleo, entendiéndose cumplida esta exigencia cuando en cada uno de los periodos impositivos 2009, 2010 y 2011 la plantilla media de trabajadores no sea inferior a la unidad ni a la plantilla media del periodo impositivo 2008.

Una doble reflexión merece, a nuestro juicio, este beneficio fiscal incorporado a la Ley del IRPF. En primer lugar, la norma se refiere en sentido genérico a «contribuyentes que ejerzan actividades económicas», sin diferenciar el régimen de determinación de su rendimiento neto, por lo que en principio la reducción se extendería tanto a los sujetos pasivos acogidos a la estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, como a los que tributen en el régimen de la estimación objetiva. No obstante, el hecho de que la disposición legal exija no superar un «importe neto de cifra de negocios» conduce a pensar que la medida se dirige exclusivamente a los contribuyentes acogidos a la estimación directa, y ello porque esa magnitud, actualmente acuñada por el artículo 35 del Código de Comercio tras la modificación introducida en el mismo por la Ley 16/2007, sirve de referencia para delimitar el ámbito de aplicación de la estimación directa simplificada (art. 30.1 LIRPF) pero, en cambio, no rige como elemento cuantitativo para acotar a los contribuyentes susceptibles de tributar en estimación objetiva, pues en este caso el artículo 31.1 de la LIRPF se decanta por la expresión «volumen de rendimientos íntegros». Este último vocablo, a nuestro juicio, parece querer aludir a ingresos brutos, mientras que el «importe neto de cifra de negocios» delimita una magnitud más específica, ya que se obtiene de restar a las cantidades obtenidas por la venta de los productos y por la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas (devoluciones, *rappels*, etc.), el IVA y los demás tributos que graven la respectiva operación<sup>34</sup>. En cualquier caso, merece una valoración crítica la injustificada ambigüedad con la que ha sido redactada la disposición adicional vigesimoséptima de la LIRPF.

La segunda consideración que nos depara la nueva disposición adicional vigesimoséptima de la Ley 35/2006 es que, al contemplar una reducción lineal del 20 por 100 sobre los rendimientos netos de las actividades económicas incardinados dentro de la renta general del tributo y, por ende, sometidos a

<sup>34</sup> A mayor abundamiento, el hecho de que la disposición adicional vigesimoséptima de la LIRPF remita asimismo al significado del «importe neto de la cifra de negocios» en los términos del artículo 108.3 del TRLIS, precepto al que por cierto también se refiere el artículo 28.1 de la LIRPF, refuerza la tesis de que parece circunscribir la rebaja impositiva que introduce a los contribuyentes que tributen en cualquiera de las dos modalidades de la estimación directa.

Además, en el procedimiento seguido para hallar el rendimiento neto en la estimación objetiva, las órdenes ministeriales ya suelen contemplar incentivos al empleo para los contribuyentes acogidos a dicho régimen. Así sucede en la Orden EHA/99/2010, de 28 de enero, por la que se desarrolla para el año 2010 el método de estimación objetiva del IRPF, por lo que no tendría sentido crear una reducción adicional por idéntico concepto para dichos contribuyentes.

la escala de gravamen progresiva del IRPF, termina actuando como un incentivo fiscal con efectos regresivos, en la medida en que va a beneficiar más a los contribuyentes que obtengan mayores rendimientos.

Por último, y a modo de conclusión de todo lo anterior, cabe indicar que la Ley 26/2009 ha introducido en el IS y en el IRPF un nuevo criterio de diferenciación subjetiva dentro de la vasta e indeterminada categoría de las Pymes, y ese nuevo criterio añade un elemento novedoso, plantilla media inferior a 25 empleados, que casualmente es el detonante del fin extrafiscal pretendido por la norma: mantener o crear empleo. Si el ejercicio de esta segunda opción, aumento de la plantilla, implicase rebasar el límite legal de los 25 trabajadores, paradójicamente, se perdería el derecho a la aludida rebaja impositiva enervándose de este modo el principal efecto del incentivo fiscal.

## V. LA INCOMPATIBILIDAD DE ALGUNOS DE LOS BENEFICIOS FISCALES DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN CON EL RÉGIMEN DE LA ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Las amortizaciones libres reguladas en los artículos 109 y 110 del TRLIS y la dotación por posibles insolvencias de deudores prevista en su artículo 112 no resultan aplicables a quienes determinen el rendimiento neto de su actividad económica en el IRPF por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

En cuanto a las primeras, conviene recordar que la verdadera singularidad que presenta la estimación directa simplificada en materia de amortizaciones radica en que el sujeto pasivo del IRPF no puede optar por los diferentes criterios previstos por el artículo 11.1 del TRLIS: porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización, método de los números dígitos, amortización conforme a un plan concertado por el sujeto pasivo y la Administración tributaria o, en fin, amortización mediante la prueba efectiva de la depreciación sufrida por el elemento patrimonial.

Con la salvedad que hemos reseñado en un apartado anterior, a propósito de la inaplicación de la amortización lineal según tablas a los contribuyentes en estimación directa simplificada que en su caso se acojan a la libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima del TRLIS, por regla general quedan al margen de la modalidad simplificada de la estimación directa las amortizaciones libres y, en particular, las reguladas por los artículos 109 y 110 del TRLIS, pues la compatibilidad admitida por el artículo 30 regla 1.ª del Reglamento del IRPF (RD 439/2007, de 30 de marzo –en adelante RIRPF–) entre la estimación directa simplificada y el régimen especial de las empresas de reducida dimensión solo puede entenderse desde la perspectiva de los sistemas de amortización lineal según tablas oficialmente aprobadas. Por lo tanto, la remisión hecha por la citada norma reglamentaria solo puede referirse a las normas del TRLIS «que afecten a este concepto», es decir, a sus artículos 111 y 113 que son los únicos que permiten amortizaciones aceleradas sobre las previstas en tablas oficiales. A su vez, aunque la LIRPF y el RIRPF guarden silencio al respecto, consideramos que la tabla específica de amortización lineal prevista para la estimación directa simplificada también puede servir de base para la aplicación de la amortización acelerada del artículo 115 del TRLIS a los bienes objeto del arrendamiento financiero que cumpla las condiciones fijadas por esa norma.

Respecto a la provisión por insolvencias regulada en el artículo 112 del TRLIS (pérdida por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores), tampoco resulta aplicable a los sujetos pasivos del IRPF acogidos a la estimación directa simplificada, por cuanto la segunda peculiaridad de esta modalidad la constituye el cómputo como gasto deducible de la cantidad resultante de aplicar un 5 por 100, en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, a la diferencia entre los ingresos y los gastos. Y es justamente ese porcentaje el que viene a sustituir a cualquier otra forma de cálculo de las provisiones, entre las que se halla la dotación global del 1 por 100 para la cobertura de posibles insolvencias de deudores prevista en el citado artículo 112.

No obstante lo anterior, y dado que los sujetos pasivos del IRPF acogidos a la estimación directa simplificada que opten por la reducción sobre el rendimiento neto de su actividad económica prevista en el artículo 32.2.2.<sup>a</sup> de la LIRPF (los denominados autónomos dependientes que le facturan a un único cliente), en la medida en que –por mandato del art. 30.2 RIRPF– no pueden aplicar la deducción del 5 por 100 en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, cabría plantear si ello abre la puerta a este tipo de contribuyentes a la posible utilización de la provisión global por insolvencias regulada en el mencionado artículo 112 del TRLIS. *De lege data* no hay norma que se oponga a ello ni de forma expresa ni de forma tácita, por lo que habrá que admitir su hipotética aplicación y ello pese a que el artículo 112.1 del TRLIS alude en plural a «deudores» y los sujetos pasivos del IRPF a que nos estamos refiriendo entregan bienes o prestan servicios a una única persona física o jurídica.

## VI. CONCLUSIONES

- <sup>1.a</sup> De los diferentes elementos o parámetros propuestos por la ciencia económica en orden a calificar a una entidad como Pyme (suma de las partidas del activo, número medio de trabajadores en plantilla, importe del valor agregado de los bienes o servicios suministrados al mercado, etc.), la normativa española del IS ha tenido en cuenta un único instrumento de medición para considerar a una empresa como de reducida dimensión, a saber, que el importe neto de su cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros. No obstante lo anterior, la Ley 26/2009 incorpora al IS y al IRPF un nuevo criterio de delimitación subjetiva dentro de la vasta categoría de las Pymes, y ese criterio –amén de fijar la cifra neta de negocios por debajo de 5 millones de euros– introduce un elemento diferenciador hasta ahora ignorado por la normativa de ambos tributos, esto es, el disponer de una plantilla media inferior a 25 empleados, que casualmente es el detonante del fin extrafiscal pretendido por la norma: mantener o crear empleo.
- <sup>2.a</sup> En los últimos 15 años, el legislador español ha sextuplicado la cifra neta de negocios que actúa como límite máximo para que un sujeto pasivo del IS pueda acogerse al beneficioso régimen especial de las empresas de reducida dimensión, lo que, a la vista del tejido productivo español, permite afirmar que, en contra de lo señalado por la ley, desde una perspectiva socio-económica ese régimen es el de general aplicación a la gran mayoría de las empresas societarias residentes en España.

Por otra parte, la aplicación temporal –durante tres periodos impositivos– de los beneficios fiscales de las Pymes a los sujetos pasivos que hayan rebasado la mencionada cifra de 10 millones de euros, en cuanto novedad introducida por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, constata que razones coyunturales de política económica han desnaturalizado, en buena medida, el concepto de empresa de reducida dimensión en el IS español. Tal forma de proceder escenifica una especie de expansión unificadora de beneficios fiscales que convierte en general lo que hasta el momento era *de lege data* un régimen específico para las Pymes, lo que desacredita el criterio del propio legislador de seguir considerando a las normas contenidas en el Capítulo XII del Título VII del TRLIS como una serie de incentivos fiscales creados en exclusiva para los pequeños y medianos empresarios. Muy al contrario, más bien lo que semeja es que el titular del poder tributario estatal no ha querido cerrarle la puerta a la gran empresa, que previamente ha dado el salto para acceder a esa categoría por haber experimentado un crecimiento continuo en su volumen de facturación, para que continúe gozando de los beneficios fiscales de los que previamente disfrutaba como Pyme.

- 3.<sup>a</sup> Durante más de dos lustros, el grueso de los beneficios fiscales previstos por el ordenamiento español para las empresas de reducida dimensión se ha centrado en las figuras de las amortizaciones libres y aceleradas, las cuales se traducen en una especie de financiación ventajosa otorgada por el Estado al sujeto pasivo en forma de aplazamiento gratuito en el pago del tributo para ejercicios futuros. A cambio, el contribuyente del IS se compromete a renovar los bienes de equipo y, en algunos casos, a crear y consolidar el empleo creado. Sin embargo, tales incentivos tributarios han devenido insuficientes en el actual contexto de crisis económica, por lo que el legislador ha expandido la figura de la libertad de amortización a todos los sujetos pasivos del IS, cualquiera que sea su cifra neta de negocios, vinculando su aplicación a la única exigencia sustantiva posible sin la cual la amortización carece de fundamento técnico-jurídico, a saber, la entrada en el activo de la empresa de un bien de uso o consumo duradero. Ello certifica la paulatina pérdida de valor de la libertad de amortización como instrumento financiero-fiscal al servicio de la creación de empleo por las Pymes, tal y como había sido diseñado en 1995 cuando el legislador español perfiló el régimen especial de las empresas de reducida dimensión. Y lo que, a mi juicio, es más grave: se coloca a las grandes empresas al mismo nivel que a las Pymes a la hora de aprovecharse del favorable efecto financiero que, por razón de las amortizaciones libres, conlleva el diferimiento del IS.
- 4.<sup>a</sup> Las amortizaciones sirven, entre otros, a dos objetivos que son de capital importancia para asegurar la supervivencia de las Pymes en la actual coyuntura económica de restricción del crédito: como instrumentos de financiación para el empresario y como beneficios fiscales. Ambos tienen a su vez una especial incidencia en la determinación de la base imponible del IS ya que, por encima de cualquier otra consideración, las amortizaciones no dejan de ser un gasto deducible que refleja la pérdida de valor de los bienes de inversión.

# Bibliografía

- ANDRÉS AUCEJO, E. [2000]: *La amortización del inmovilizado material: régimen fiscal en el Impuesto sobre Sociedades con remisión a la normativa mercantil y contable*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- CASAS AGUDO, D. [2008]: «Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario», en VV.AA.: *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires.
- CAYÓN GALIARDO, A. [1997]: «Las PYMES en el Impuesto sobre Sociedades», *RTT*, núm. 36.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. [2001]: *La determinación de la base imponible en la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.
- [2006]: «El desarrollo de la actividad económica por la empresa familiar», en PITA GRANDAL, A.M.<sup>a</sup> (dir.): *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.
- GARCÍA NOVOA, C. [1994]: *Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Marcial Pons, Madrid.
- LÓPEZ-SANTACRUZ, J.A. [1996]: «Empresas de reducida dimensión», en VV.AA.: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia.
- ORTIZ CALLE, E. [2001]: *El régimen jurídico tributario de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Colex, Madrid.
- PALLARÉS RODRÍGUEZ, R. y ALMAGRO MARTÍN, C. [2004]: «Las pequeñas y medianas empresas en el Impuesto sobre Sociedades», en SÁNCHEZ GALIANA, J.A. (coord.): *Estudio sobre la fiscalidad de las PYMES*, Universidad de Granada.
- PÉREZ ROYO, I. [2008]: «El Impuesto sobre Sociedades (I)», en PÉREZ ROYO, F. (dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid.
- PISÓN FERNÁNDEZ, I. [1983]: *El control de gestión en las pequeñas y medianas empresas*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela.
- PITA GRANDAL, A.M.<sup>a</sup> [2006]: «Concepto de empresa familiar», en PITA GRANDAL, A.M.<sup>a</sup> (dir.): *Cuestiones tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2006]: «Base imponible (II): amortizaciones y régimen especial del arrendamiento financiero», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (dir.): *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Thomson-Civitas, Madrid.