

Universidad de Granada
Facultad de Derecho



**Fiscalidad de las empresas de reducida
dimensión.**

TESIS DOCTORAL

Presentada por:

M^a del Mar Jiménez de Cisneros Quesada

Dirigida por:

Rosario Pallarés Rodríguez

Granada, mayo 2016

Editor: Universidad de Granada. Tesis Doctorales
Autora: María del Mar Jiménez de Cisneros Quesada
ISBN: 978-84-9125-931-2
URI: <http://hdl.handle.net/10481/43903>

El doctorando María del Mar Jiménez de Cisneros Quesada y el director de la tesis D^a Rosario Pallarés Rodríguez garantizamos, al firmar esta tesis doctoral, que el trabajo ha sido realizado por el doctorando bajo la dirección del director de la tesis y hasta donde nuestro conocimiento alcanza, en la realización del trabajo, se han respetado los derechos de otros autores a ser citados, cuando se han utilizado sus resultados o publicaciones.

Granada, mayo de 2016

Director de la Tesis

Doctorando

Fdo.: Rosario Pallarés Rodríguez

Fdo.: M^a del Mar Jiménez de Cisneros Quesada

A mi padre, porque siempre me animó a superarme cada día y a vencer el conformismo.

Agradecimientos

Este trabajo no hubiera sido posible sin la valiosa ayuda de quienes han estado acompañándome en todo este tiempo y, por ello, mi mención especial a todos ellos.

En primer lugar, agradecer a mi Directora de Tesis, Rosario Pallarés Rodríguez, su dedicación, orientación y consejos porque ha sido mi guía fundamental y quien, desde un primer momento, me animó a comenzar este apasionante trabajo.

Mi agradecimiento a Daniel Casas Agudo, siempre dispuesto a brindarme su ayuda en todos aquellos momentos en que fue necesario.

A mis padres, porque dedicaron todo su tiempo y esfuerzo a la educación de sus hijos y esto jamás lo podré olvidar.

A mi esposo e hijas porque su paciencia y comprensión me han permitido dedicar el tiempo necesario a este proyecto.

Abreviaturas

A.E.A.T.: Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Art.: Artículo

BI: Base Imponible.

BOE: Boletín Oficial del Estado

CCo: Código de Comercio.

CEE: Comunidad Económica Europea.

CMA: Coeficiente máximo de amortización.

€: Euros

D.A.: Disposición Adicional.

DDID: Deducción por doble imposición de dividendos.

DIRCE: Directorio Central de Empresas.

D.T.: Disposición Transitoria.

DGT: Dirección General de Tributos.

ERD: Empresas de reducida dimensión.

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

INCN: Importe neto de la cifra de negocios.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

LAC: Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

LGT: Ley General Tributaria.

LIRPF: Ley sobre el Impuesto de la Renta de Personas Físicas.

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades.

LIS/95: Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

PÁG.: Página

PGC: Plan General de Contabilidad.

PYME: Pequeña y mediana empresa.

R.D.: Real Decreto.

RECC: Régimen especial del criterio de caja.

RIVA: Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TRLIS: Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

TRLSA: Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

TRLSC: Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

UE: Unión Europea.

INDICE

INTRODUCCIÓN	13
PARTE I: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	15
CAPÍTULO 1 :	
IMPLANTACIÓN EN ESPAÑA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y CARACTERÍSTICAS.....	17
CAPÍTULO 2:	
IMPUTACIÓN TEMPORAL. DEVENGO.....	23
CAPÍTULO 3:	
MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA	35
CAPÍTULO 4:	
TIPOS DE GRAVAMEN DE IVA	45
PARTE II: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	55
CAPÍTULO 5:	
LA IMPORTANCIA DE LAS PYMES Y SU FINANCIACIÓN	57
CAPÍTULO 6:	
INCENTIVOS FISCALES DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.....	69
6.1.- ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS INCENTIVOS.....	69
6.2. ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS FISCALES DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN	88
6.2.1. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: ARTÍCULO 102 LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE (LIS).	89

6.2.2. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES DE ESCASO VALOR: ARTÍCULO 12.3 E) LIS (ARTÍCULO 110 TRLIS).....	107
6.2.3. AMORTIZACIÓN DE LOS ELEMENTOS NUEVOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL Y DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS Y DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE: ARTÍCULO 103 LIS (ARTÍCULO 111 TRLIS).....	109
6.2.4. PÉRDIDAS POR DETERIORO DE LOS CRÉDITOS POR POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES. ARTÍCULO 104 LIS (ARTÍCULO 112 TRLIS).....	122
6.2.5. RESERVA DE NIVELACIÓN DE BASES IMPONIBLES (ARTÍCULO 105 LIS)	135
6.2.6. AMORTIZACIÓN ACCELERADA DE ELEMENTOS PATRIMONIALES OBJETO DE REINVERSIÓN. D.T 28ª LIS (ARTÍCULO 113 TRLIS)	137
6.2.7. TIPO DE GRAVAMEN. ARTÍCULO 114 TRLIS.	141
CAPÍTULO 7:	
GRAVAMEN DEL RENDIMIENTO EMPRESARIAL. ¿TRIBUTACIÓN POR IS O POR IRPF?	151
PARTE III: APLICACIÓN EFECTIVA DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN	161
CUESTIONES PRELIMINARES	163
ENTORNO ECONÓMICO	165
RESULTADOS SOBRE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE INCENTIVOS FISCALES DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA SEGÚN ESTUDIO DE LAS CUENTAS ANUALES	179
CONCLUSIONES	271
BIBLIOGRAFÍA	287

Introducción

La presente Tesis Doctoral se encuadra dentro del Programa de Doctorado en Ciencias Jurídicas de la Universidad de Granada. El estudio abarca el análisis de los incentivos fiscales a las denominadas empresas de reducida dimensión.

Dicho análisis se realiza desde la perspectiva de dos impuestos fundamentales en nuestro sistema tributario, esto es, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido. En realidad, no sólo se estudian los incentivos fiscales, sino también aquellos otros mecanismos que, de algún modo, si se nos permite la expresión, facilitan el funcionamiento de este tipo de empresas que tanto contribuyen a la economía y al empleo.

Son numerosos los trabajos que tratan la fiscalidad de las empresas de reducida dimensión, pero hemos querido dar un paso más comprobando la efectiva aplicación de los incentivos por parte de estas empresas, con la finalidad de establecer posibles mejoras en su tributación.

Para alcanzar este objetivo hemos estructurado el trabajo de la siguiente manera:

- Parte I: Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Parte II: Impuesto sobre Sociedades.
- Parte III: Aplicación efectiva de los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión.

En la primera parte se hace un breve repaso de la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido en España así como sus características. Nos detenemos en el análisis de la imputación temporal con las repercusiones causadas por el criterio del devengo en el reciente período de crisis económica sufrida por las PYMES y aquellas medidas adoptadas por el legislador para solventar, de algún modo, estas repercusiones; entre ellas el criterio de caja y el mecanismo de la modificación de la base imponible.

En la segunda parte se aborda el Impuesto de Sociedades desde la perspectiva de las PYMES. Ponemos de manifiesto la disparidad de criterios a la hora de calificar a una empresa como de reducida dimensión haciendo especial énfasis en la necesidad urgente de unificar criterios, ya no sólo entre los diferentes impuestos, sino también, dentro de un mismo impuesto.

Se estudian los incentivos fiscales que han quedado vigentes con la nueva LIS aprobada en el mes de noviembre de 2014 y aquellos otros que han sido derogados. Finalizamos esta segunda parte con una reflexión sobre la necesidad o no de un mismo tratamiento fiscal al rendimiento empresarial con independencia de que su titularidad sea ejercida por persona física o jurídica.

En la tercera parte, se analizan las Cuentas Anuales de empresas situadas en Andalucía, Madrid, Cataluña y Comunidad Valenciana pertenecientes a aquellos sectores económicos más significativos en nuestra economía tales como, industria, servicios, comercio y construcción, con la finalidad de comprobar si se aplican los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión reconocidos por la normativa tributaria.

Para alcanzar las conclusiones incorporadas en este trabajo nos hemos basado tanto en la legislación tributaria como en la doctrina y opiniones más significativas sobre los aspectos tratados, así como, finalmente, para abordar el estudio de las empresas, se han analizado las últimas Cuentas Anuales presentadas en el correspondiente Registro Mercantil por las empresas seleccionadas.

PARTE I

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Capítulo 1

Implantación en España del Impuesto sobre el Valor Añadido y características

A nivel europeo, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se introdujo por primera vez en Francia en 1954, y en 1967 los Estados miembros de la entonces Comunidad Económica Europea (CEE) decidieron implantar un sistema de imposición indirecta¹.

España ingresa en la CEE el 1 de enero de 1986, y es entonces cuando empieza a aplicarse en nuestro país el IVA mediante la aprobación de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, desapareciendo la que había sido hasta entonces la figura básica de la imposición indirecta española, el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, aprobado por Real Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre².

¹ En la obra “Análisis de 25 años de funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido” su autor, MARCOS GÓMEZ, F., expone que “...los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea de entonces acordaron sustituir sus sistemas nacionales de imposición sobre el volumen de negocios por un sistema común de imposición indirecta.....” *Extoikos*, núm. 3, 2011, págs. 57-64.

² El Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (ITE) era un impuesto que gravaba el valor de las ventas pero, a diferencia del IVA, no permitía la deducibilidad del impuesto soportado en las compras. Al respecto véase el artículo de BASTANTE JIMÉNEZ, V. : “ España ante la CEE: El IVA”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XI, núm.38 y núm.39, mayo-diciembre 1982, págs. 431-458. En este artículo el autor señalaba que “.. El I.T.E. grava el valor de las ventas de una empresa sin deducir el I.T.E. ya pagado en sus compras anteriores y en las compras de sus suministradores, de manera que los precios de los bienes o productos se van incrementando en mayor proporción a medida que se van produciendo sucesivas transmisiones, hasta llegar al consumidor final...y así, al pagarse impuesto sobre impuesto, tiene un efecto que se llama de “piramidación”....”.

Inicialmente, la normativa europea reguladora del IVA fueron la Directiva 67/227/CEE y la Directiva 67/228/CEE, de 14 de abril de 1967, conocidas como la Primera y Segunda Directivas del IVA, en virtud de las cuales se inicia la primera etapa del programa de armonización en relación al IVA mediante la cual se implantaría progresivamente en los Estados miembros un sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido armonizando los elementos estructurales del impuesto³ (hecho imponible, exenciones, base imponible, tipos de gravamen, etc.).

En una segunda fase se aprueba la Directiva 77/388/CEE, conocida como Sexta Directiva (17 de mayo de 1977), con la que se pretende introducir una base imponible uniforme⁴ del impuesto. Posteriormente fueron aprobadas Directivas que pretendían corregir o completar aspectos de la Sexta Directiva. Todas estas Directivas se han consolidado en la actual Directiva 2006/112/CE, en vigor desde el 1 de enero de 2007.

El 1 de enero de 1993 tuvo lugar una de las modificaciones más importantes a nivel europeo: la libre circulación de personas y bienes entre los Estados miembros y la supresión de los controles en fronteras. A efectos de IVA ello supuso la eliminación de controles fiscales en las fronteras interiores en las operaciones realizadas entre Estados miembros, la aproximación de tipos de IVA y el establecimiento de un régimen transitorio que facilitaría el paso al régimen definitivo de gravamen de los intercambios intracomunitarios.

³ MORENO VALERO, P.A.: “ La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado”, *Consejo Económico y Social, Colección Estudios*, marzo 2001, pág.137.

⁴ MORENO VALERO, P.A. : “La armonización de la base imponible del IVA aparece en el Libro Blanco (1985) como uno de los pasos previos para la consecución de ulteriores avances en esta materia.....La persistencia de pequeñas desigualdades en la base del impuesto de los diferentes Estados, por mínimas que sean,...siempre atentarán contra el principio de igualdad, no discriminación o libre competencia..” en “La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado”, *Consejo Económico y Social, Colección Estudios*, marzo 2001, págs.138-139.

Lo que se pretende, en definitiva, es dar el mismo tratamiento a las operaciones intracomunitarias y a las operaciones interiores, esto es, deben tributar en origen y no en destino. Sin embargo, ello no ha sido aún posible por diferentes motivos, tales como, las diferencias de tipos de IVA entre los Estados miembros, la necesidad de un sistema de compensación desde los países exportadores hacia los importadores, etc.⁵

Fue precisamente la creación del mercado interior en el ámbito comunitario lo que llevó a un cambio sustancial en la normativa del IVA en España a través de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA).

El IVA es un impuesto armonizado en la Unión Europea. Ello viene a significar que la legislación interior de los Estados miembros debe adaptarse a las Directivas y demás normas comunitarias que sean aprobadas al respecto. Estamos ante un impuesto que ha experimentado una amplia regulación a nivel comunitario a través de numerosas directivas, dado que, la armonización fiscal de los sistemas nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea es la condición necesaria para lograr el adecuado funcionamiento del mercado interior⁶. En este contexto de regulación comunitaria, la normativa básica es la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, sobre el sistema común del IVA, en vigor desde el 1 de enero de 2007; la Directiva 2008/8/CE del Consejo, que modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere al lugar de la prestación de servicios, y el Reglamento de Ejecución del Consejo (UE) 282/2011, de 15 de marzo de 2011, aplicable desde 1 de Julio de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE sobre cuestiones tales como sujetos pasivos, entregas de bienes y prestaciones de servicios y lugar de realización del hecho imponible.

⁵ CASAS AGUDO, D.: "...cabe observar un agotamiento sustancial del citado impulso que había acompañado la evolución normativa del IVA en el ámbito comunitario y hoy su armonización presenta problemas de difícil solución" en "Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta", *Civitas, Revista española de derecho financiero*, núm. 154, 2012, págs. 117-166.

⁶ CASAS AGUDO, D.: "...la armonización de los distintos sistemas nacionales es una condición necesaria para lograr la supresión de las barreras fiscales en el interior de la Unión y, por tanto, un pilar básico para el buen funcionamiento del mercado interior" Op.cit., págs. 117-166.

En España, como se dijo en líneas anteriores, la normativa básica que regula el IVA es la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, en adelante LIVA, que ha sido modificada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, “...con el objeto de adecuarlas, en mayor medida, a la normativa comunitaria, tratando de establecer un marco jurídico más seguro, potenciando la lucha contra el fraude fiscal y, finalmente, flexibilizando y mejorando el marco fiscal de determinadas operaciones.”⁷ y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre⁸, en adelante RIVA, que ha sido modificado recientemente por el R.D. 1073/2014, de 19 de diciembre.

Además de lo anterior, en materia de regulación hemos de destacar el importante papel que viene desarrollando la jurisprudencia comunitaria ante la constante debilidad de una acción armonizadora a nivel institucional, y que, en definitiva, reduce progresivamente las divergencias de los criterios nacionales en la aplicación de las Directivas comunitarias.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es la base de lo que conocemos como tributación indirecta, esto es, grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales (art. 1 LIVA). Es un impuesto que incide directamente sobre el consumo sin tener en cuenta las circunstancias personales del contribuyente⁹.

⁷ Preámbulo de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

⁸ LONGÁS LAFUENTE, A.: “...es deseable la reforma global del impuesto, frente a los numerosos parches que el legislador viene poniendo cuando van surgiendo o poniéndose de manifiesto los desajustes que la norma interna tiene, bien con la norma y principios comunitarios, bien en la aplicación de los preceptos internos” en “Novedades en el IVA contenidas en la Ley de prevención y lucha contra el fraude”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 359, 2013, pág.9.

⁹ SOLER BELDA, R.R.: “...no se puede decir que el IVA sea un impuesto progresivo, pues desconoce la situación personal de quien lo paga en cada momento, no tiene capacidad para analizar la capacidad tributaria del sujeto pasivo que lo ha de satisfacer.” en “El impuesto justo y el IVA”, Editorial La Ley, *Revista Impuestos*, núm.13-14, 2012, pág.3.

Además, es un impuesto plurifásico en la medida en que grava estas entregas de bienes y prestaciones de servicios en todas y cada una de las fases de producción o comercialización. Desde un punto de vista recaudatorio podemos constatar que se ha convertido en un importante instrumento empleado por los Estados con la finalidad de mejorar la recaudación y ello a través del mecanismo del incremento de los tipos impositivos.

Se trata de un impuesto caracterizado por su formalismo que se manifiesta en un doble sentido; por un lado, la documentación exigida para la deducibilidad de las cuotas soportadas, y, por otro, las obligaciones formales, que suponen en muchas ocasiones una elevada carga administrativa para las empresas, especialmente para las pequeñas y medianas empresas. Precisamente, para reducir esta carga administrativa se aprobaron los regímenes especiales de recargo de equivalencia, de la agricultura, ganadería y pesca, régimen simplificado y régimen especial de grupos de entidades.

Capítulo 2

Imputación temporal. Devengo

Por imputación temporal la normativa se refiere al momento en que se entiende realizado el hecho imponible, es decir, la entrega de bienes o la prestación de servicios. Se trata de una de las cuestiones claves en este impuesto, especialmente, si consideramos la actual situación de crisis en que se ven inmersos numerosos países de la Unión Europea.

El devengo aparece regulado en los artículos 62 a 71 de la Directiva 2006/112/CE y en los artículos 75 a 77 de la Ley 37/1992. En particular, el artículo 63 de la Directiva 2006/112/CE establece que *“El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.”* Como regla general, por tanto, el devengo y exigibilidad del impuesto se producirán cuando se realice la puesta en poder y posesión del bien o cuando se preste el servicio.

Esta regla que, en una primera lectura, parecería del todo razonable (momento de la entrega del bien, prestación del servicio), se convierte en un gran inconveniente especialmente en la actual situación de crisis económica. Y es que la imputación temporal del IVA basada en el devengo, obliga al sujeto pasivo a efectuar el ingreso de las cuotas de IVA repercutidas con independencia de que se haya cobrado o no la factura¹⁰; es decir, el empresario no sólo deja de percibir la contraprestación por el bien

¹⁰ “...la posible aplicación de un *criterio de caja*, frente al general de devengo, ..podría ser muy beneficioso sobre todo para las pequeñas y medianas empresas en un momento de crisis económica como el actual.....Sería conveniente desarrollar tal posibilidad o proponer el cambio de la estricta regla general para posteriormente revisar las leyes nacionales del IVA para introducir la opción por el criterio de caja en determinados supuestos.” CASAS AGUDO, D.: Op. Cit. , págs. 117-166.

entregado o el servicio prestado, sino que, además ha de soportar la carga financiera que representa ingresar unas cuotas de IVA repercutidas no cobradas¹¹.

Actualmente uno de los problemas fundamentales en las empresas es el acceso a la financiación, dificultad de financiación que deriva, en última instancia, en problemas de morosidad¹².

En España, según los últimos datos publicados, aproximadamente 2.700.000 empresas se ven afectadas por la morosidad, especialmente las pequeñas y medianas empresas (PYMES) y hemos de decir que muchas de ellas están condenadas a su desaparición al ver empeoradas su liquidez y solvencia, lo que finalmente, lleva aparejada una importante destrucción de empleo, pues no debemos olvidar que las pymes son la columna vertebral de la economía.

Es cierto que, en España, por parte de la Administración, ha habido intentos de solventar este problema de endeudamiento con pymes y autónomos y podemos citar, entre otras, la Ley 15/2010, de 5 de julio por la que se reforma la Ley 3/2004 de 29 de diciembre, en la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, y en cuya exposición de motivos se reconoce la necesidad de regular los plazos de pago ante el incremento de impagos y el acceso a la financiación, en particular, para las PYMES¹³.

¹¹ ADAME MARTÍNEZ, F.: "...es muy frecuente que ocurra en el momento actual...que el sujeto pasivo haya emitido la correspondiente factura y tenga que ingresar en Hacienda las cuotas de IVA repercutidas pero no cobradas. Especialmente preocupante es la situación en la que se encuentran los proveedores habituales de las Administraciones Públicas porque éstas siempre suelen retrasarse bastante a la hora de abonar sus facturas y ahora más todavía con la crisis..." en "Política fiscal y lucha contra la crisis económica: análisis de las medidas fiscales adoptadas por el estado y las comunidades autónomas y perspectivas de futuro", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 6/2012, pág.12.

¹² CARBAJO VASCO, D.: "...se trataría de un manifiesto caso de injusticia a favor de la Hacienda Pública, un clamoroso supuesto de "enriquecimiento injusto" y sería razón de justicia, equidad y puro sentido común que la Administración Tributaria solo cobrase el IVA,...cuando éste,...fuese efectivamente pagado, junto al precio de la operación." en "Algunas reflexiones en torno a la implantación de un IVA con devengo según criterio de caja", *Partida Doble*, núm. 241, 2012, págs. 10-19.

¹³ En la Exposición de Motivos de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales se dice textualmente que "... *Los efectos de la crisis económica se han traducido en un aumento de impagos, retrasos y prórrogas en la liquidación de facturas vencidas, que está afectando a*

No obstante, hemos de decir que la eficacia de esta Ley 15/2010 es más que dudosa teniendo en cuenta las dificultades de tesorería de las empresas y de las Administraciones Públicas y, sobre todo, porque en la Ley no se ha establecido un régimen sancionador¹⁴.

Otra medida adoptada fue el Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa, en el que se contempla la posibilidad de que las Entidades Locales formalicen operaciones de crédito a largo plazo para cancelar unas determinadas obligaciones de pago¹⁵.

todos los sectores. En especial, está afectando a las pequeñas y medianas empresas, que funcionan con gran dependencia al crédito a corto plazo y con unas limitaciones de tesorería que hacen especialmente complicada su actividad en el contexto económico actual.

Con este objetivo, resulta particularmente importante en la presente Ley, suprimir la posibilidad de «pacto entre las partes», la cual a menudo permitía alargar significativamente los plazos de pago, siendo generalmente las PYMES las empresas más perjudicadas.

.....En este sentido, y desde el punto de vista de los plazos de pago del sector público, se reduce a un máximo de treinta días el plazo de pago, que se aplicará a partir del 1 de enero de 2013, siguiendo un período transitorio para su entrada en vigor“.

¹⁴ “..en vez de exigir que el Derecho Común, en este caso, el Mercantil, se aplique con rotundidad,...se permite impunemente que las grandes empresas y las AAPP no acaten lo legislado....” CARBAJO VASCO, D. en “Algunas reflexiones en torno a la implantación de un IVA con devengo según criterio de caja”, *Partida Doble*, núm. 241, 2012, págs. 10-19.

En relación al no establecimiento de un régimen sancionador VIVES MARTÍNEZ, G. en “Crisis y morosidad: Crónica de una Ley burlada”, *Diario La Ley*, núm.7580, 3 de marzo de 2011, pág.2, expresa lo siguiente: “Que un texto normativo fracase depende, asimismo, de la intención sancionadora y a la par preventiva del legislador, que al fin y al cabo, como autor de la misma, debe regular tanto su objeto, ámbito de aplicación y, por supuesto, régimen de sanciones para posibles (y probables) infracciones”.

¹⁵ Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, Capítulo II, sección segunda, art. 4: “*Con el fin de permitir la cancelación de sus obligaciones pendientes de pago con empresas y autónomos, derivadas de la adquisición de suministros, realización de obras y prestación de servicios, las Entidades locales, con carácter excepcional, podrán concertar operaciones de crédito a largo plazo, con los límites, condiciones y requisitos que se establecen en los artículos siguientes y con arreglo al acuerdo que, con carácter de urgencia, deberá adoptar la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos por el que instruirá al Instituto de Crédito Oficial para la puesta en marcha de la correspondiente línea financiera.*”

Posteriormente se aprueba el Real Decreto 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, y el Real Decreto-ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se crea el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores¹⁶. En base a estos Reales Decretos se dotaron cerca de 35.000 millones de euros para el pago de facturas a proveedores que se hicieron efectivos desde finales del mes de mayo de 2012, lo que representó un alivio para las empresas necesitadas de liquidez y, en último extremo, les permitió seguir con su empresa en funcionamiento.

Más recientemente se aprobó el Real Decreto-ley 4/2013¹⁷, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, que contempla, entre otros aspectos:

- la incorporación al Derecho español de la Directiva 2011/7/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, referida a las medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.
- y la ampliación de una nueva fase del mecanismo de financiación para el pago a proveedores de las Entidades Locales y Comunidades Autónomas (segunda fase del mecanismo de pago a proveedores).

¹⁶ Instituto de Crédito Oficial (ICO): En la Nota de Prensa publicada por el ICO el 28 Junio de 2012 se decía que "...es una iniciativa del Gobierno de España ante la grave situación económica, que ha traído consigo que las Administraciones acumulen importantes retrasos en el pago de sus facturas.

El Gobierno considera que este mecanismo será clave para impulsar la actividad empresarial y evitar la destrucción de empleo, ya que supondrá una inyección de liquidez directa al punto donde más se necesita, de la que se beneficiarán las empresas proveedoras de las entidades locales y de las comunidades autónomas, que podrán cobrar de forma ágil sus obligaciones pendientes de pago. Esta liquidez les permitirá continuar o recuperar su actividad empresarial."

¹⁷ En la exposición de motivos del R.D.Ley 4/2013 se indica que "...Por otra parte, la morosidad en el pago de deudas contractuales entre empresas, al igual que entre éstas y las Administraciones públicas, y los plazos de pago vienen siendo objeto de especial atención tanto en la Unión Europea como en nuestro país. La razón de esta preocupación obedece a los efectos negativos que tanto esa morosidad como unos plazos de pago excesivamente largos tienen sobre el empleo, la competitividad y la propia supervivencia de las empresas."

Es en el Título III, Capítulo I del Real Decreto-ley 4/2013 donde se regula la ampliación de una nueva fase del mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las Entidades Locales y Comunidades Autónomas de aquellas “obligaciones pendientes de pago con sus proveedores que fuesen líquidas, vencidas y exigibles con anterioridad a 1 de enero de 2012” (art. 20 Real Decreto-ley 4/2013).¹⁸

Finalmente, mediante Real Decreto-ley 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las Administraciones Públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros, se establece una tercera fase del mecanismo de pago a proveedores, pues tal y como expresa la exposición de motivos de este Real Decreto-ley 8/2013, “la reducción de la morosidad de las Administraciones Públicas constituye un elemento imprescindible para mejorar la competitividad de la economía española, pues conlleva reducir las necesidades de financiación de las empresas, lo que les permite aprovechar mejor sus oportunidades de negocio y facilitar el crecimiento económico.” y además “...Los retrasos acumulados de los municipios en el pago de sus obligaciones, especialmente las que han contraído con sus proveedores, repercuten negativamente en su liquidez y termina generando problemas estructurales de solvencia.”¹⁹

Por tanto, consideramos, que para garantizar la neutralidad del IVA y aliviar a las empresas que soportan la carga financiera que representa ingresar a la A.E.A.T. unas cuotas repercutidas de IVA no cobradas, se deben adoptar soluciones que tomen en cuenta las dificultades que atraviesan muchas empresas de nuestro país.

¹⁸ Véase “Mecanismo de financiación para el pago a proveedores de las Comunidades Autónomas” en Áreas Temáticas: Financiación Autónoma de la web siguiente:

<https://www.minhap.gob.es/>

¹⁹

<http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/ otros /Pago a proveedores/Pago a proveedores.shtml>

En este sentido, el Considerando 4º de la Directiva 2010/45/CEE, de 13 de Julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a normas de facturación, expresa que “a fin de ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el IVA a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario, resulta oportuno ofrecer a los Estados miembros la opción de autorizar que el IVA se declare con arreglo a un régimen de contabilidad de caja que permita al proveedor abonar el IVA a la autoridad competente cuando reciba el pago por una entrega o prestación y que establezca su derecho a deducción cuando realice el pago por una entrega o prestación.”

En realidad, la Directiva 2006/112/CE ya habilitaba a los Estados miembros, a través de su artículo 66, a disponer la exigibilidad del IVA en un momento diferente al del devengo²⁰ y ello en base a criterios muy concretos como son el momento de expedición de la factura, momento del cobro del precio, o bien, en un plazo determinado a contar desde el devengo para aquellos casos en que no se hubiera expedido la factura o ésta se hubiera expedido de forma tardía. Este artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE se refiere exclusivamente a la exigibilidad de las cuotas de IVA devengado, es lo que algunos autores²¹ han venido a llamar “sistema de caja simple”.

Es la aprobación de la Directiva 2010/45/UE, de 13 de Julio, la que incorpora el art. 167 bis que supondría la implantación del denominado “sistema de caja doble”²² dado que la exigibilidad del IVA en un momento diferente al del devengo se produce no sólo

²⁰Art. 66 Directiva 2006/112/CE:

“No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes:

- a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura;
- b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;
- c) en los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.”

²¹ DE LUIS ROMERO, A.: “Bondades, incertidumbres y dificultades derivadas del nuevo régimen especial del criterio de caja”, *Estrategia Financiera*, núm.311, Diciembre 2013, pág.3.

²² BARCIELA PÉREZ, J.A.: “El régimen especial del criterio de caja y su compatibilidad con el Derecho de la Unión”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, número 14, Julio 2014, págs. 11-17.

por el lado de las cuotas de IVA repercutido, sino también por lo que respecta a las cuotas de IVA soportado. El literal del art. 167 bis establece que *“Los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo IVA resulte exigible con arreglo al art. 66, letra b), se difiera hasta que se abone a su proveedor el IVA correspondiente a los bienes que este le haya entregado o a los servicios que le haya prestado.”*

En España se ha hecho uso de la facultad concedida a nivel comunitario por el art. 66 y 167 bis referidos en línea anteriores. En este sentido la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internalización (Ley de Emprendedores), en su Título II “Apoyos fiscales y en materia de la Seguridad Social a los emprendedores”, en su art. 23 incorpora, con efectos de 1 de enero de 2014²³ lo que se denomina *Régimen especial del criterio de caja* (RECC). Este art. 23 de la Ley de Emprendedores, modifica el apartado Uno del art.120 de la Ley 37/1992 (LIVA) introduciendo por primera vez el criterio de caja como un régimen especial, régimen al que se dedica un nuevo capítulo en la LIVA: el Capítulo X dentro del Título IX.

En los artículos 163 decies a 163 sexiesdecies se establecen todos y cada uno de los requisitos necesarios para optar a la aplicación de este régimen especial, y en el capítulo VIII del Título VIII, incorporado por el R.D. 828/2013, de 25 de octubre, en sus artículos 61 septies a 61 undecies del RIVA encontramos el desarrollo

²³ No obstante, la fecha de entrada en vigor de la Ley de Emprendedores, se amplió el plazo para optar por el Criterio Especial del Régimen de Caja del IVA mediante el R.D. 1042/2013, de 27 de diciembre. En su Disposición adicional única: Opción por la aplicación del régimen especial del criterio de caja para el ejercicio 2014, se establecía:

“La opción, para el ejercicio 2014, por la aplicación del régimen especial del criterio de caja a que se refiere el artículo 163 undecies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el artículo 61 septies del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por sujetos pasivos que vinieran realizando actividades empresariales o profesionales en el año 2013, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal, se extenderá hasta el 31 de marzo de 2014, surtiendo efecto a partir del primer periodo de liquidación que se inicie con posterioridad a la fecha en que se haya ejercido la opción.”

reglamentario de este nuevo régimen especial del criterio de caja de IVA.

Sin ánimo de ser exhaustivos, diremos que se trata de un régimen al que pueden optar aquellos sujetos pasivos del impuesto en los que han de cumplirse dos requisitos:

- a) El volumen de operaciones del año natural inmediato anterior no haya superado los 2.000.000,00€. No obstante, se considerará el importe equivalente al año natural en caso de inicio de actividad en el año anterior y en caso de no haber iniciado la actividad empresarial o profesional se podrá aplicar el criterio de caja en el ejercicio en curso en que el empresario o profesional inicia la actividad (Art. 163 decies Tres).
- b) Los cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural no pueden superar el importe que se establezca reglamentariamente - en la actualidad el importe fijado por el art. 61 nonies RIVA es de 100.000 euros.

Por volumen de operaciones habrá que estar a la definición dada en el art. 121 LIVA, es decir, el total de entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo, excluido el propio IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia. Adicionalmente, debemos precisar que para cuantificar el volumen de operaciones se tendrán en cuenta las operaciones devengadas con arreglo al criterio general de devengo.

Además de los requisitos subjetivos, se establecen unos requisitos objetivos (art. 163 duodecies LIVA) referidos a las operaciones a las que se aplicará el RECC. En particular, se aplicará a todas las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, quedando, por tanto, excluidas las operaciones sujetas al régimen simplificado, al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, las acogidas a recargo de equivalencia, el régimen especial del oro de inversión, las operaciones internacionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes, los servicios prestados por vía electrónica y en el grupo de entidades y los autoconsumos de bienes y servicios.

El nuevo RECC aprobado supone, en esencia, considerar producido el devengo en un momento diferente a la estricta regla general del art. 75 LIVA (momento en que se produce la entrega de bienes o prestación de servicios), en concreto, con este nuevo régimen especial el devengo se traslada al momento en que se produce el cobro/pago, total o parcial, del importe de la entrega del bien o de la prestación de servicios. Eso sí, en caso de no producirse el cobro o pago, total o parcial, de la entrega de bienes o prestaciones de servicios, las cuotas de IVA repercutidas/soportadas se entenderán devengadas, en todo caso, el 31 de diciembre del año posterior a aquél en que se produjo la operación (art. 163 terdecies LIVA).

Se podría decir, por tanto, que no estamos ante un auténtico criterio de caja toda vez que se instauran límites temporales²⁴ que consideramos, compartiendo la opinión de numerosos autores, no tienen cabida en la normativa comunitaria.

En nuestra opinión el art. 66 de la Directiva 2006/112/CE define claramente qué otros criterios temporales pueden ser adoptados por los Estados miembros para determinar el devengo (fecha expedición factura, momento del cobro, plazo desde que debió expedirse la factura) y, en ningún caso se autoriza al establecimiento de un límite temporal adicional²⁵.

En realidad podríamos hablar, más que de un criterio de caja, de una concesión de aplazamiento en el ingreso de la liquidación de IVA que concede la A.E.A.T. a los sujetos pasivos con un determinado volumen de facturación para ingresar/deducir unas cuotas de IVA repercutidas/soportadas. Y a 31 de diciembre de cada ejercicio, respecto de las operaciones no cobradas/pagadas realizadas en el ejercicio inmediato anterior,

²⁴ GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J.: "...supone dejar en suspenso la obligación de ingresar el IVA devengado desde el momento de la realización del hecho imponible hasta el momento de su cobro, total o parcial, con el máximo de 31 de diciembre del año inmediato posterior al que se haya realizado la operación" en "Situación actual de la fiscalidad de la financiación empresarial tras la Ley de Emprendedores (Ley 14/2013)", *Revista Impuestos*, núm. 11, Noviembre 2013, pág.15.

²⁵ FALCÓN N Y TELLA, R. : Se hace referencia a la Sentencia TNT Express Worlwide (TJCE 2013, 113) "... la posibilidad de establecer un plazo máximo a partir de la realización del hecho imponible solamente existe cuando el criterio de devengo establecido por el Estado es el del momento de la expedición de la factura..." en "La incompatibilidad entre el criterio de caja y la existencia de un límite temporal máximo para el devengo del IVA", *Revista Quincena Fiscal*, número 14/2013 (BIB 2013\1566).

nos encontraremos de nuevo con situaciones en las que se “premia” a quien paga tardíamente o no paga, pues éste sí deducirá unas cuotas de IVA “soportadas” (no pagadas), mientras que el empresario, persona física o jurídica, que realizó la entrega del bien o prestación del servicio y, después de un año, no ha percibido aún el importe de la contraprestación, no sólo ha de soportar los efectos indeseables que para cualquier empresa supone la morosidad, cuando no el impago, sino que además estará obligado a ingresar a la A.E.A.T. unas cuotas de IVA “repercutidas” no cobradas. Entendemos, por tanto, que no se trata de un auténtico criterio de caja tal y como se esperaba.

Además de lo anterior, no podemos olvidar a una de las partes gravemente perjudicadas por la aprobación del RECC, y son los sujetos no acogidos al RECC pero que son destinatarios de bienes y servicios entregados y/o prestados por sujetos acogidos al régimen especial.

El art. 163 quinquies decies establece que estos destinatarios no podrán deducir las cuotas de IVA soportado por esas entregas y/o prestaciones de servicios hasta el momento en que se produzca el pago de su importe o, en otro caso, hasta el 31 de diciembre del año siguiente al que se haya producido la operación. Es lo que algunos autores denominan “sistema de caja triple”²⁶.

Pero además podemos intuir la complejidad, a nivel administrativo-contable, para confeccionar la liquidación del I.V.A., dado que el sujeto pasivo que ha optado por el criterio de caja deberá adaptar, como mínimo, el software empleado para la llevanza de la contabilidad de modo que le permita discernir las facturas cobradas/no cobradas y las pagadas /no pagadas; además se deberán indicar aquellas operaciones de entregas/adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios del año inmediato anterior que no están aún cobradas/pagadas, ya sea total o parcialmente, a 31 de diciembre de cada año, pues a éstas ya no le será de aplicación el criterio especial de caja, sino el criterio general del devengo/exigibilidad.

²⁶ CUESTA DOMÍNGUEZ, J: “ El nuevo régimen especial del criterio de caja en el IVA”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, número 9/2014, págs.. 29-36.

Del mismo modo, se incrementa la carga administrativa para los sujetos que no opten o no puedan optar al RECC y que sean destinatarios de operaciones realizadas por sujetos acogidos al régimen especial pues deben llevar un registro de las operaciones sujetas al régimen general y aquellas otras afectadas por el RECC.

Toda la complejidad que ha llevado aparejada el RECC ha derivado en el poco éxito de un régimen tan anhelado y demandado por los sujetos pasivos de IVA. En la Memoria del Análisis de Impacto Normativo de la Ley de Emprendedores²⁷ presentado el 24 de mayo de 2013 se hablaba de una estimación de casi 1,3 millones de autónomos y 1 millón de PYMES que podrían verse beneficiados por este nuevo régimen especial.

Sin embargo, en el primer año de aplicación del RECC apenas 22.000 PYMES y autónomos²⁸ se han acogido al nuevo régimen especial. Y es que, además de la carga administrativa que representa el régimen especial, muchos de los posibles beneficiarios han visto peligrar a un número elevado de sus clientes quienes, sin optar al RECC, se veían afectados como destinatarios de operaciones no pudiendo deducir las cuotas de IVA soportado hasta el momento de su pago (o 31 de diciembre del año siguiente al de la realización de la operación) e ingresando las cuotas de IVA repercutidas según el criterio de devengo del art. 75 LIVA. En definitiva, en igualdad de condiciones es más ventajoso trabajar con quienes no estén acogidos al RECC.

Entendemos que el criterio de caja ha sido un criterio ampliamente demandado por el sector empresarial, sector que, en situaciones de crisis como la actual, ha soportado la carga financiera que representa ingresar unas cuotas de IVA devengadas y aún no cobradas. El problema en la implantación de este criterio ha sido la incorporación de un límite temporal, alcanzado el cual se produce el devengo, se haya cobrado/pagado o no el importe de la entrega o prestación de servicios y, sobre todo, porque afecta a quienes no han optado, y lo que es más grave aún, incide directamente en quienes no pueden

²⁷ <http://www.autonomos-ciae.es/wp-content/uploads/2013/06/MEMORIA-ANTEPROYECTO-LEY-APOYO-EMPRENEDORES-CM-24.05.13.pdf>

²⁸ http://cincodias.com/cincodias/2014/04/16/economia/1397665087_627020.html

optar por no cumplir los requisitos pues se ven inmersos en un régimen diferente según se trate de cuotas de IVA repercutido o soportado. Está claro que deben establecerse unas bases que permitan evitar situaciones de fraude, pero entonces la vía para tener en cuenta la circunstancia del cobro/pago de las facturas no es el criterio de caja tal y como se ha implantado.

Quizá una solución más coherente, tal y como han apuntado algunos autores, sería flexibilizar los requisitos para la modificación de la Base Imponible, básicamente, reducir los plazos para que un crédito se considere total o parcialmente incobrable, en lugar de soportar unos plazos tan dilatados (6 meses, en el mejor de los casos). Entendemos que, de esta forma, se continuaría con el criterio del devengo-exigibilidad y simultáneamente se tendrían en cuenta las circunstancias de cobro/pago de las facturas. En cualquier caso, habrá que estar a las posibles modificaciones y adecuaciones del régimen especial de caja habida cuenta de su total fracaso.

Capítulo 3

Modificación de la base imponible del IVA

La legislación española, en base a la Directiva 2006/112/CE (artículo 90), prevé un mecanismo, que en cierto modo, suaviza los dramáticos efectos que en situaciones de crisis económica representa el criterio del devengo. Este mecanismo aparece regulado en el artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, (LIVA), modificado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, y se refiere a la posibilidad de modificar la base imponible cuando se produce el impago total o parcial de los créditos²⁹. Los requisitos para la modificación de la base imponible han experimentado cambios con ocasión de la normativa aprobada por el Gobierno para estimular el crecimiento económico y el empleo, si bien siguen resultando necesarias nuevas modificaciones que hagan efectivo este mecanismo.

No podemos obviar el esfuerzo de la Administración para aliviar la carga financiera que supone para las empresas el hecho de ingresar unas cuotas de IVA repercutidas aún no cobradas, sin embargo, insistimos en la conveniencia de adoptar medidas que resuelvan definitivamente esta situación.

²⁹El artículo 6 Décimo, Cuatro de la ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, incluyó por primera vez el mecanismo de modificación de la base imponible del IVA como instrumento para que se recuperara el IVA no cobrado en las facturas emitidas:

“Cuatro. La base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

- 1.º Que hayan transcurrido dos años desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.*
- 2.º Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este impuesto.*
- 3.º Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.”*

Como hemos comentado en líneas anteriores, en la Directiva de Consejo de la Unión Europea 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010 -que modifica la Directiva 2006/112/CE en cuanto a las normas de facturación- encontramos la mención al criterio de caja como forma de paliar las dificultades financieras de las pymes como consecuencia de tener que ingresar unas cuotas de IVA que aún no han cobrado³⁰, pero como hemos señalado, el régimen especial del criterio de caja no ha tenido el éxito que se esperaba debido a la complejidad del mismo y a los efectos sobre los destinatarios que no han optado o no pueden optar al mismo.

Los requisitos exigidos por la normativa española para considerar un crédito como total o parcialmente incobrable, y por tanto, poder efectuar la modificación de base imponible prevista en el artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, son a nuestro entender demasiados exigentes y deberían flexibilizarse. Estos requisitos son los siguientes:

1.-Plazo desde su vencimiento: Como regla general debe haber transcurrido un año desde el devengo de la operación sin que se haya producido el cobro total o parcial del mismo. No obstante, hay que realizar varias precisiones que deben ser tenidas en cuenta por una empresa que no tenga la consideración de gran empresa a efectos de IVA:

1.a): si el titular del crédito es un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04€, el plazo referido podrá ser de seis meses o de un año. Hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la

³⁰ Considerando (4) Directiva del Consejo de la Unión Europea 2010/45/UE, de 13 de julio:“(4) A fin de ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el IVA a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario, resulta oportuno ofrecer a los Estados miembros la opción de autorizar que el IVA se declare con arreglo a un régimen de contabilidad de caja que permita al proveedor abonar el IVA a la autoridad competente cuando reciba el pago por una entrega o prestación y que establezca su derecho a deducción cuando realice el pago por una entrega o prestación. Los Estados miembros deben poder implantar, de este modo, un régimen optativo de contabilidad de caja que no incida negativamente en los flujos de caja relativos a sus ingresos por IVA.”

recuperación económica y el empleo, la LIVA establecía el plazo de un año, y es a partir de la entrada en vigor de este R.D Ley 6/2010 cuando se incorpora por primera vez para empresas con volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros un plazo reducido de 6 meses. Desde 1 de enero de 2015 se da un paso más en la flexibilización de requisitos para modificar la base imponible por créditos incobrables y se permite optar a este tipo de empresas por un plazo de 6 meses o de 1 año. Es decir, si no se opta a la consideración del crédito como incobrable transcurridos 6 meses habrá que esperar a que haya transcurrido el plazo de un año para tal consideración. Podríamos decir que para estas empresas se concede una “segunda oportunidad” para recuperar unas cuotas de IVA devengadas y no cobradas que, sin embargo, se liquidaron en el plazo correspondiente a tal efecto según el devengo de la operación.

1.b): en el caso de operaciones a plazos, el plazo de seis meses o de un año se computará desde el plazo o plazos impagados³¹.

1.c): para las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja se permitirá la modificación de la base imponible por créditos incobrables cuando se produzca el devengo por aplicación del límite temporal, esto es, a 31 de diciembre del año posterior al que se produjo la operación. Por tanto, producido el devengo por aplicación de este límite temporal, no habrá que esperar nuevamente a que transcurra el plazo de seis meses o de un año.

2. Reflejo de la circunstancia en los **Libros Registros de IVA**. Estos Libros Registro de IVA son los que regula el artículo 62 del Reglamento de IVA: libro registro de facturas expedidas, libro registro de facturas recibidas, libro registro de bienes de inversión, y el libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

³¹Artículo 12.Dos Ley 16/2012, 27 diciembre: Concepto de operación a plazos o con precio aplazado “aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.”

3. El **destinatario de la operación** ha de ser empresario o profesional. Si el destinatario fuese un particular la base imponible de la operación, IVA excluido, debe ser superior a 300,00€.

Este requisito consideramos que no es proporcionado, toda vez que para empresas que de forma habitual efectúen entregas a particulares y, éstas no excedan de 300,00€ de base imponible, tendrán que resignarse a soportar la carga financiera que supone haber ingresado unas cuotas de IVA no cobradas.³²

4. **Reclamación judicial** al deudor o mediante **requerimiento notarial**, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos. En este último caso, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirán por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

En cuanto al requisito de la reclamación al deudor, hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 6/2010 de 9 de abril, la norma obligaba a la reclamación judicial, si bien, a partir de éste se incorpora la posibilidad de requerimiento notarial, y para el caso de los créditos afianzados por Entes públicos se exige la obtención de la certificación del órgano competente que acredite la existencia de la deuda y su cuantía pues, en caso contrario, no se podrá efectuar la modificación de base imponible del artículo 80.Cuatro LIVA y, en consecuencia, la empresa deberá soportar el IVA, como si de un consumidor final se tratara.

Tratándose de operaciones a plazos, el artículo 12.2 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica incorporó la posibilidad de que, sería suficiente instar el cobro de sólo uno de los

³² En "Novedades en el IVA: la modificación de la base imponible por impagos", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 5/1998, RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, M. señala que " Por otra parte, es lamentable que continúe siendo el sujeto pasivo el que asume el coste financiero del IVA no pagado cuando el destinatario de las operaciones de las que deriva el crédito impagado no sea sujeto pasivo del impuesto, por no ser empresario o profesional o no actuar en condición de tal".

plazos mediante reclamación judicial o requerimiento notarial, para proceder a modificar la base imponible en la parte que corresponda al plazo o plazos impagados.

En relación a la reclamación judicial, el artículo 80.Cuatro LIVA incorpora la posibilidad de que el sujeto pasivo desista de dicha reclamación, en cuyo caso deberá modificar la base imponible al alza repercutiendo nuevamente el impuesto en el plazo de un mes desde el desistimiento.

Una vez cumplidos los requisitos para que el crédito sea calificado como incobrable, procede la modificación de la base imponible de IVA. Esta modificación también está condicionada al cumplimiento de unos plazos expresados en el mismo artículo 80.Cuatro B) de LIVA, en particular:

Primero.-La modificación se debe realizar en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de un año o de seis meses (recordemos que empresas con volumen de facturación inferior a 6.010.121,04€ pueden optar por la consideración de seis meses o un año), o tratándose de operaciones a las que se les aplique el RECC, el plazo de tres meses se computará a partir de la aplicación del límite temporal del art. 163 terdecies LIVA, esto es, 31 de diciembre del año posterior a aquel en que se produjo la operación. La modificación de la base imponible se efectuará mediante la emisión de la correspondiente factura rectificativa.

En este sentido compartimos la opinión de algunos autores³³ dado que nos parece insuficiente e injusto el plazo concedido por la LIVA para emitir la correspondiente factura rectificativa en los casos de modificación de la base imponible por las circunstancias contempladas en el art. 80 Cuatro LIVA y ello porque para la emisión de facturas rectificativas el art. 89 LIVA concede el plazo de cuatro años “...cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las

³³ GUERRA REGUERA, M. en “ El problema de la morosidad y el IVA. Propuestas de reforma en el régimen especial de criterio de caja y en la modificación de la base imponible en casos de créditos incobrables”, *Nueva Fiscalidad*, número 5, Septiembre 2012, págs. 9-60, señala que “... Una amputación tan drástica de los plazos para emitir la factura que va a permitir recuperar el IVA de operaciones no cobradas se nos antoja, especialmente cuando lo sufra una pequeña o mediana empresa, un atropello imperdonable por parte de los poderes públicos”.

circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible". En definitiva, se ponen trabas, inconvenientes y dificultades para recuperar unas cuotas de IVA ingresadas indebidamente, pues parece olvidarse que la carga del IVA recae sobre el consumidor final del bien o servicio y no sobre la empresa que realiza la entrega o prestación del servicio.

Segundo.- La factura rectificativa debe remitirse al deudor en el plazo de un mes y de forma fehaciente, de modo que el incumplimiento de esta obligación conlleva aparejada la imposibilidad de modificación de la base imponible.

Ni el artículo 80 LIVA ni tampoco el artículo 24 RIVA expresan la forma en que debe realizarse la remisión de la factura rectificativa al deudor, no obstante, dado que esta factura rectificativa debe remitirse a la A.E.A.T. con justificación del envío de dichas facturas al deudor, se aconseja un envío fehaciente (burofax, correo certificado, etc.)³⁴.

Tercero.- La rectificación ha de comunicarse en el plazo de un mes, desde la expedición de la factura rectificativa, por vía electrónica a la A.E.A.T. a través de un formulario previsto para estos efectos. Además de lo anterior, se adjuntará, a través del registro electrónico de la A.E.A.T documentación tal como, la factura rectificativa, acreditación del requerimiento notarial o de la reclamación judicial, auto judicial de concurso, certificado expedido por el órgano competente del ente público deudor, etcétera.

Si el destinatario de las operaciones se encuentra en situación de concurso, la modificación de la base imponible presenta algunas peculiaridades recogidas en el artículo 80.Tres de LIVA³⁵, referidas al plazo para modificar la base imponible; este

³⁴ Véase la Resolución de la DGT de 13 de marzo de 2012 V0556-12, Resolución del Tribunal Económico-Administrativo-Central de 21 de septiembre de 2010, Nota informativa de la A.E.A.T. de 26 de julio de 2011.

³⁵ Nueva redacción del art. 80.Tres LIVA dado por el apartado 18 del art. primero de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre: “ *La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación,*

plazo no será superior a dos meses desde el día siguiente a la publicación en el B.O.E. del auto de la declaración de concurso. Hasta la Ley 28/2014, de 27 de noviembre el plazo era de un mes.

El artículo 12.Dos de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, incorpora una regla 3ª al apartado Cinco del artículo 80 de la LIVA, en el sentido en que declara expresamente la incompatibilidad entre las causas de modificación de la base imponible previstas en los apartados Tres y Cuatro del artículo 80 LIVA³⁶.

En cuanto a la modificación de base imponible se refiere, señalaremos que existen unos supuestos en que no es posible modificar la base imponible y que aparecen recogidos en el apartado Cinco del artículo 80 de LIVA, según la redacción dada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y se refieren fundamentalmente a créditos con garantía real, afianzados por entidades de crédito, créditos cubiertos por un contrato de seguro, etc.

En cualquier caso, y como sucede en otras cuestiones, hacemos la observación de la disparidad de criterios entre los distintos impuestos. Como acabamos de exponer, a efectos de IVA, la consideración de un crédito como incobrable está supeditada a la observancia del transcurso de un determinado período de tiempo y a la reclamación del crédito, ya sea de modo judicial o notarialmente, así como que el crédito supere un importe determinado si el destinatario no fuese empresario o profesional.

en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.”

³⁶ “ Lo anterior supone la inclusión de una norma fiscal que no se corresponde con el ejercicio de las acciones civiles o mercantiles.....Si el sujeto pasivo acreedor del concursado no ha promovido la modificación de la base imponible con anterioridad a la declaración de concurso por la vía del apartado Cuarto, ya no podrá hacerlo....”LONGÁS LAFUENTE, A. : “ Novedades en el IVA para el ejercicio 2013”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 360, pág. 42.

Sin embargo, a efectos del Impuesto sobre Sociedades la deducibilidad de la pérdida por deterioro de los créditos por posibles insolvencias se condiciona al cumplimiento de alguna de las circunstancias del art. 13.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LIS) entre las que se encuentran:

- 1.- Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.
- 2.- Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- 3.- Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- 4.- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Por tanto, empresas con volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros, habiendo transcurrido 6 meses desde la realización de una entrega de bienes o prestación de servicios sin haber cobrado su importe, encontrarán que la pérdida por deterioro por la posible insolvencia es gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, si bien, la cuota de IVA repercutida no cobrada que se liquidó en la declaración de IVA del período correspondiente no tiene la consideración aún de incobrable.

No entendemos que el transcurso del plazo para la consideración de un crédito como incobrable sea diferente según se trate o no de una gran empresa, pero menos aún que tratándose del mismo tipo de empresa el concepto difiera según el impuesto al que nos enfrentemos. Insistimos en la necesidad urgente de unificar criterios en las diferentes figuras impositivas en aras a la seguridad jurídica y a una mayor simplificación de las normas tributarias.

Además de lo anterior, insistimos en que dado el fracaso del RECC y los exigentes requisitos para poder modificar la base imponible en los supuestos de créditos incobrables, es totalmente necesario crear un mecanismo de modificación de base imponible lo suficientemente ágil y sencillo para las empresas, especialmente para las PYMES, pues de otro modo el derecho a recuperar un ingreso “indebido” no estará suficientemente garantizado. Entendemos el establecimiento de ciertos requisitos pero la realidad es que en el ámbito de las PYMES el contenido del art. 80 Cuatro LIVA resulta excesivamente complejo para la estructura administrativa de éstas.

Capítulo 4

Tipos de gravamen de IVA

Los tipos de gravamen constituyen la base real del proceso de armonización del IVA. Su regulación a nivel comunitario la encontramos en los artículos 93 a 105 de la Directiva 2006/112/CE. Dado que el IVA se configura como uno de los recursos propios de la UE, no es suficiente sólo la uniformidad de la base imponible para asegurar la igualdad de los Estados miembros en la financiación del presupuesto comunitario, sino que es necesaria la existencia de tipos de gravamen armonizados a fin de que la recaudación sea uniforme. Se trata, en definitiva, de eliminar distorsiones de competencia en el mercado interior³⁷.

Al hablar de armonización de tipos impositivos de IVA, la Comisión de la Unión Europea se refiere a tres aspectos básicos:

- Número de tipos
- Nivel de los tipos
- Unificación de las listas de bienes sometidos a cada uno de los tipos de gravamen.

Referente a la primera cuestión (número de tipos) hemos de decir que en un principio se concedió máxima libertad a los Estados en la determinación del tipo o tipos impositivos, pero en 1985 se instaura una cláusula “*standstill*” por la que, para evitar mayores discrepancias entre los Estados, éstos se comprometen a no modificar los tipos impositivos. En el año 1987, se implantó el llamado Plan Cockfield, que suponía la implantación de dos tipos de gravamen: el normal y el reducido³⁸,

³⁷ CASAS AGUDO, D.: Op. cit., págs. 117-166.

³⁸ “...Desde un punto de vista técnico y de neutralidad fiscal, un sistema de tipo único es preferible. No obstante, en el plano social, a igualdad de ingresos fiscales, un sistema de tipos múltiples tiene la ventaja de ser menos regresivo con respecto a la renta...” LASARTE, J. y ADAME, F.: “

admitiendo para determinados Estados miembros la aplicación de un tipo súper reducido y el llamado tipo parking.

Por lo que se refiere al nivel de los tipos, diremos que se trata de una cuestión fundamental, dado que distintos niveles de IVA en los Estados incide, en última instancia, sobre la competencia en el marco de la Unión Europea.

Inicialmente (1987) se optó por un sistema de bandas, de manera que para el tipo normal se fijó una banda situada entre el 14% y el 20%, y para el tipo reducido entre el 4% y el 9%. Más adelante, mediante la propuesta de 1989 (Propuesta Scrivener) se reemplazaría la banda de tipos impositivos normales por la aplicación de un tipo mínimo a partir de 1 de enero de 1993, sin definir un tope máximo; y se sigue manteniendo la banda del 4% al 9% para el tipo impositivo reducido.

No obstante, el proceso de armonización no es total y de hecho los Estados miembros siguen teniendo potestad para fijar los tipos de gravamen dentro de unos límites. Actualmente, nos encontramos tan sólo con unos mínimos referidos al tipo normal y al reducido³⁹. El artículo 96 de la Directiva 2006/112/CE referido al “tipo normal de IVA”, establece definitivamente que este tipo normal de IVA no puede ser inferior al 15% hasta el 31 de diciembre de 2015 (artículo 97 Directiva 2006/112/CE), y el artículo 98 de la Directiva nos indica la posibilidad de que los Estados miembros puedan aplicar uno o dos tipos reducidos a un catálogo de entregas de bienes y prestaciones de servicios que figuran en el Anexo III de esta Directiva de IVA. El tipo reducido, de acuerdo con el artículo 99 de la Directiva, no podrá ser inferior al 5%.

Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma.”, *Editorial Centro de Estudios Financieros*, 2010, pág.89.

³⁹ BARRUSO CASTILLO, B.: “...la postura comunitaria en relación con la aproximación de los tipos de IVA ha variado, desde la propuesta de 1987 con un sistema dual de bandas cerradas, hasta un sistema como el que recoge la Directiva 92/77/CEE, que admite la posibilidad de aplicar más de dos tipos impositivos y que fija únicamente, con carácter general, los niveles mínimos obligatorios, dejando libertad a los Estados miembros para que éstos sitúen los tipos en los niveles que consideren más oportunos.” en “ Un análisis de las Propuestas de Reforma del IVA en el ámbito de la Unión Europea: del Régimen Transitorio al Régimen Definitivo”, Tesis Doctoral dirigida por D. Juan José Rubio Guerrero, Universidad Complutense de Madrid, octubre 1999.

No obstante lo anterior, nos dice el artículo 114 de la Directiva que *“los Estados miembros que, el 1 de enero de 1993 se vieron obligados a aumentar en más del 2% su tipo normal vigente el 1 de enero de 1991, podrán aplicar un tipo reducido inferior al mínimo, que se establece en el artículo 99 a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.”*. España es un ejemplo de ello dado que se mantiene la aplicación de un tipo superreducido del 4%.

En la siguiente tabla se expresa una comparativa de los tipos de gravamen de IVA que se aplican actualmente en la Unión Europea⁴⁰:

Estados miembros	Tipos de IVA		Estados miembros	Tipos de IVA	
	Tipo General	Tipo reducido		Tipo General	Tipo Reducido
Alemania	19	7	Grecia	23	6'5 y 13
Austria	20	10 y 12	Holanda	21	6
Bélgica	21	6 y 12	Hungría	27	5 y 18
Bulgaria	20	9	Irlanda	23	4'8 y 13'5
Chequia	21	15	Italia	22	4 y 10
Chipre	19	5 y 9	Letonia	21	12
Croacia	25	5 y 13	Lituania	21	5 y 9
Dinamarca	25	- -	Luxemburgo	15	3, 6 y 12
Eslovaquia	20	10	Malta	18	5 y 7
Eslovenia	22	9'5	Polonia	23	5 y 8
España	21	4 y 10	Portugal	23	6 y 13
Estonia	20	9	Reino Unido	20	5
Finlandia	24	10 y 14	Rumanía	24	5 y 9
Francia	20	2'1, 5'5 y 10	Suecia	25	6

⁴⁰ Fuente: Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal, 2015.

Podemos observar importantes diferencias en el tipo general, que oscila del 27% de Hungría, al 15% de Luxemburgo. Ello es debido a que los Estados, con escaso margen de decisión, articulan sus políticas recaudatorias a través de los tipos impositivos de IVA⁴¹. En realidad, la aproximación de los tipos impositivos nacionales es un proceso complejo debido a obstáculos tanto de naturaleza política como por razones de recaudación de los Estados y que llevan a que la tributación en origen no se implante de una manera definitiva.⁴²

Finalmente, en lo que respecta a la unificación de las listas de bienes sometidos a cada uno de los tipos, en la Directiva 2006/112/CE, en su Anexo III, se establece la lista de productos que pueden (optativo) ser sometidos al tipo impositivo reducido, el resto de productos no incluidos en la misma irán gravados al tipo impositivo normal. Los grupos recogidos en el Anexo III son los siguientes:

- Los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios.
- Suministro de agua.
- Productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina.

⁴¹ “...lo que unido al alto grado de armonización de este impuesto, que deja escaso margen de decisión a las leyes nacionales...hace que los Estados se vean abocados a articular sus políticas propias en un impuesto de tanta significación recaudatoria a través de la cuantía de los distintos tipos impositivos...” CASAS AGUDO, D.: Op. cit., págs. 117-166

⁴² “... es evidente que la falta de armonización de los tipos, o, si se quiere, el establecimiento por la directiva de exclusivamente los niveles mínimos de los mismos, es un problema grave con el que se enfrenta la Unión Europea.” LASARTE, J. y ADAME, F.: Op. Cit., pág.34.

- Equipos médicos, aparatos e instrumental utilizados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, incluida la reparación de dichos bienes y la entrega de asientos infantiles para acoplar en automóviles.
- Transporte de personas y su equipaje.
- Suministros de libros, periódicos y revistas, siempre que no sean íntegra o predominantemente material publicitario.
- Derecho de acceso a espectáculos, teatros, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, zoológicos, salas cinematográficas, exposiciones y otras manifestaciones y locales semejantes de carácter cultural. Recepción de servicios de radiodifusión y televisión.
- Servicios prestados por escritores, compositores, artistas intérpretes, y derechos de autor adeudados a los mismos.
- Suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social.
- Suministro de bienes y servicios de los utilizados normalmente para la producción agraria, excepto bienes de capital como maquinaria o edificios.
- Alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas.
- Derecho de acceso a manifestaciones deportivas.
- Derecho de utilizar instalaciones deportivas.
- Entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 132, 135 y 136.

- Prestación de servicios por funerarias y servicios de cremación, junto con el suministro de los bienes relacionados con dicha actividad.
- Prestación de asistencia sanitaria y dental, así como de tratamiento termal, en tanto en cuanto no esté exenta en virtud de lo dispuesto en las letras b) a e) del apartado 1 del artículo 132.
- Prestaciones de servicios en relación con la limpieza de las vías públicas, la recogida de basuras y tratamiento de residuos, que no sean los prestados por los órganos mencionados en el artículo 13.

Actualmente, en España, la estructura de tipos impositivos se compone de un tipo general (21%), tipo reducido (10%) y un tipo superreducido (4%). La evolución de los tipos de gravamen en España ha sido la siguiente⁴³:

	INCREMENTADO	GENERAL	REDUCIDO	SUPERREDUCIDO
01/01/1986-31/12/1991	33%	12%	6%	-----
01/01/1992-31/0/1992	28%	13%	6%	-----
01/08/1992-31/12/1192	28%	15%	6%	-----
01/01/1993-31/12/1994	No existe	15%	6%	3%
01/01/1995-30/06/2010	No existe	16%	7%	4%
01/07/2010-31/08/2012	No existe	18%	8%	4%
Desde 01/09/2012	No existe	21%	10%	4%

⁴³ LONGÁS LAFUENTE, A.: “Modificación de tipos impositivos en el IVA y sus efectos sobre las operaciones sujetas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 353-354, 2012.

En España, desde el 1 de septiembre de 2012, el tipo de gravamen general se incrementó del 18% al 21% y el reducido del 8% al 10%, en virtud de la aprobación del Real Decreto-ley 20/2012⁴⁴, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

No obstante, en España, no sólo se ha producido un incremento de los tipos de gravamen, sino que determinados productos y servicios que antes tributaban al tipo reducido, desde el 01/09/2012, han pasado a tributar al tipo general.

En este grupo se encuentran artículos como las flores, las entradas a teatros o circos, los servicios funerarios, peluquería, los restaurantes con espectáculos o los servicios de radiodifusión. Un caso excepcional se ha producido en el caso del material escolar, en el que una parte queda gravada al 4% (libros de texto o mapas) y otra lo hace al 21% (mochilas, lápices de colores, tijeras, etc.). El segundo grupo de productos que están más afectados son aquellos que pasan de estar gravados con un tipo reducido del 8% al 10%, tales como el agua embotellada, las gafas o las lentillas y todas las actividades ligadas con el turismo, como restaurantes, bares y cafeterías.

También hemos de reseñar el caso particular de las viviendas, en las que hasta el 19 de agosto de 2011 el tipo impositivo era el 7%, y para el período 20 de agosto de 2011 hasta 31 de diciembre de 2012 se mantuvo el tipo superreducido del 4% , y ello con la finalidad de estimular el mercado inmobiliario. A partir de enero de 2013 el tipo de gravamen de IVA en la compra de viviendas pasaba a ser el 10%.

⁴⁴ En la exposición de motivos de este Real Decreto-ley 20/2012 se indica que “ En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, la Comisión Europea ha venido manteniendo en distintos informes la necesidad de que España eleve los tipos de gravamen y amplíe la base del tributo, a fin de buscar el alineamiento de nuestro país con la del resto de socios europeos, donde el tipo medio del impuesto se sitúa en una franja comprendida entre un 15 y un 25 por ciento, frente al tipo medio en España que se sitúa en el 12,2 por ciento.”

Desde el punto de vista estrictamente fiscal hay que señalar que el tipo general del IVA en España era uno de los más bajos de la Unión Europea, sólo superado por Chipre (17%) y Luxemburgo (15%), y técnicamente, existía margen para la subida de los tipos en España.

Por otro lado el excesivo número de bienes y servicios que tributan al tipo reducido y al tipo superreducido ha sido objeto, no sólo de críticas por parte de las autoridades comunitarias, sino de determinados expedientes de infracción relativos a los ámbitos educativo y sanitario⁴⁵.

Desde la perspectiva de la técnica tributaria y desde la visión de Bruselas, parece que el ajuste a efectuar sería reducir la relación de bienes y servicios que tributan a tipos reducidos, de tal modo que se evitara el conflicto con el derecho comunitario y se dotara de coherencia al sistema de tipos de gravamen del IVA.

Con la nueva Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la LIVA, desde 1 de enero de 2015 se produce una modificación en lo que se refiere a los tipos reducidos como consecuencia de la sentencia del TJUE de 17/1/2013 Asunto C-360/11. En dicha Sentencia se reprocha a España la aplicación del tipo reducido a las entregas de productos farmacéuticos intermedios no acabados, a los aparatos y complementos susceptibles de destinarse esencial o principalmente a suplir las deficiencias físicas de los animales y, por último a las entregas de aparatos, instrumental, productos o bienes para uso personal y exclusivo de los discapacitados. Como consecuencia de la reforma, a partir de 1 de enero de 2015 tributarán al 10%, de acuerdo con el art. 91.Uno.1 5º, 6º de la LIVA según redacción de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre:

- Los medicamentos de uso veterinario.
- Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 “Productos farmacéuticos” de la Nomenclatura Combinada.
- Artículos de higiene femenina y anticonceptivos no medicinales.

⁴⁵ TJUE 17-1-13, asunto C-360/11 “El Tribunal de Justicia de la UE condena a España por incumplimiento respecto a la aplicación de un tipo reducido del IVA a las sustancias medicinales, productos sanitarios...” Actum núm. 72 *Actualidad Fiscal* Enero-Febrero 2013, pág. 33.

- Equipos médicos, aparatos y demás instrumental que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales (prótesis, sillas de ruedas, lentes, rampas portátiles, etc.). Se ha incorporado el Anexo 8º a la LIVA para indicar la relación de bienes a que se refiere este apartado.
- Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

La subida de los tipos de IVA presenta importantes efectos sobre los diferentes sectores de actividad. Y es que, dada la actual situación económica, una parte de la subida de tipos es absorbida por las propias empresas dado que no pueden incrementar sus precios de venta. Ello va a derivar en una reducción del margen empresarial y, consecuentemente, en una menor capacidad de inversión y de contratación de nuevos trabajadores. Desde el punto de vista de los consumidores, el incremento de los tipos de gravamen de IVA lleva, de una forma directa, a una reducción de su capacidad económica; por tanto, el esperado incremento del consumo se va a hacer esperar.

PARTE II

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

«Las microempresas y las pequeñas y medianas empresas (PYME) son el motor de la economía europea. Constituyen una fuente fundamental de puestos de trabajo, generan espíritu empresarial e innovación en la UE y, por ello, son vitales para promover la competitividad y el empleo....»

Günter Verheugen Miembro de la Comisión Europea Responsable de Empresa e Industria

Capítulo 5

La importancia de las PYMES y su financiación

La estructura del tejido empresarial, esto es, qué tipos de empresas lo componen, nos da idea del desarrollo y competitividad de nuestro país⁴⁶. En este sentido, debemos resaltar la relevancia que en la economía nacional y europea tienen las PYMES. Son numerosos los estudios e informes que se han dedicado al estudio de esta cuestión, y en todos ellos se resalta la importancia, cuantitativa y cualitativa, de las PYMES; cuantitativamente porque representan el 99,88% de las empresas españolas⁴⁷ y cualitativamente en el sentido de que estas empresas aportan el 62,9% del total del empleo en España. A nivel europeo, las PYMES representan el 99% de las empresas europeas y aportan aproximadamente 75 millones de puestos de trabajo.

En esta línea, Rosario Pallarés⁴⁸ señala que, sin lugar a dudas, el concepto de “pequeña y mediana empresa” ha sido una de las cuestiones más polémicas y al mismo tiempo de indudable trascendencia para acotar el régimen de medidas que puedan afectar a un sector productivo que en nuestro país resulta ser el más importante en cuanto a creación de empleo y generación de recursos y, por ende, es el que contribuye en mayor medida al sostenimiento del gasto público.

⁴⁶ DEL OLMO GARCÍA, F.: “ La financiación tradicional de las pymes en España: un análisis en el marco de la Unión Europea”, *Instituto Universitario de Análisis Económico y Social de la Universidad de Alcalá*, Serie Documentos de Trabajo 07/2013, pág. 3.

⁴⁷ “ *Retrato de las PYMES 2013*”, Ministerio de Industria, Energía y Turismo. Noviembre 2013.
http://www.pymesonline.com/uploads/tx_icticontent/R02781_retratopymes.pdf

⁴⁸ PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: “Las pequeñas y medianas empresas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Estudio sobre la Fiscalidad de las PYMES*, 2004, Universidad de Granada. Servicio de Publicaciones, pág.345.

Alfonso Mas señala que la innegable importancia de las pequeñas y medianas empresas desde el punto de vista de su contribución a la economía nacional y al empleo no empece a la relativa transcendencia de la contribución de estas empresas en la recaudación global del Impuesto sobre Sociedades. Algunos autores entendieron que estos incentivos fiscales supondrían un coste presupuestario asumible, ya que son bastante selectivos y, además, tienen como finalidad última incentivar la inversión y el empleo, de forma que la pérdida recaudatoria podría incluso verse compensada con los mayores ingresos fiscales que puedan atribuirse a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los nuevos trabajadores y de las cotizaciones a la Seguridad Social, así como por el ahorro que implicaría un descenso del paro para las arcas del Estado⁴⁹.

En el Informe sobre el Tejido Empresarial de Andalucía correspondiente al ejercicio 2012 se reconoce que “es necesario, pues, generar más iniciativa, crear más empresas y favorecer el desarrollo de las empresas ya existentes, de forma que cualquier política económica debe tener como horizonte de referencia a la empresa.”⁵⁰.

Una primera cuestión que nos planteamos es qué se debe entender por PYME. A nivel europeo el primer concepto de PYME lo encontramos en el Informe Ruding encargado por la Comisión a un comité de expertos independientes en 1990. En este Informe se establecía que PYME era toda aquella empresa, cualquiera que fuera su forma jurídica, cuyo personal asalariado es inferior a 500 trabajadores.⁵¹ Más adelante, en 1992, mediante la Recomendación 96/280/CE se establecía como PYME a aquellas empresas con menos de 250 trabajadores, con un volumen de negocios que no

⁴⁹ Alfonso Mas al hacer referencia a “diversos autores” cita a LINARES SÁEZ, D., LÓPEZ CARBAJO, J.M.: “Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el nuevo Impuesto sobre Sociedades”, *Expansión*, Madrid, 1995, pág.654.

⁵⁰ Confederación de Empresarios de Andalucía, “El tejido empresarial de Andalucía 2012”.

<http://www.cea.es/portal/default.aspx>

⁵¹ MAS ORTIZ, A.: “El concepto de PYME en el ámbito tributario: la necesaria adaptación al concepto comunitario”, *Revista Quincena Fiscal*, número 5/2013. BIB 2013/452.

excediera de 40 millones de ecus o cuyo balance no superara los 27 millones de ecus. Finalmente, la Recomendación en virtud de la Comisión de 6 de mayo de 2003 (2003/361/CE), en vigor desde 1 de enero de 2005, en la que se aboga por la necesidad de una misma definición a nivel europeo y nacional pues “...la existencia de definiciones diferentes en los ámbitos comunitario y nacional podía originar incoherencias.” se establecen los criterios para la calificación de una empresa como pequeña, mediana empresa o microempresa.

Se trata de una definición basada en los parámetros volumen de empleados, volumen de negocios anual o balance general⁵²:

“Se define a una mediana empresa como una empresa que ocupa a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o cuyo balance general anual no excede de 43 millones de euros.

Se define a una pequeña empresa como una empresa que ocupa a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 10 millones de euros.

Se define a una microempresa como una empresa que ocupa a menos de 10 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 2 millones de euros.”

Y en esta Recomendación se indica que “la Comisión Europea recomienda encarecidamente a los Estados miembros, al Banco Europeo de Inversiones y al Fondo Europeo de Inversiones que la utilicen como referencia. Las medidas que se adopten a favor de las PYME presentarán así una mayor coherencia y serán más eficaces.

⁵² Artículo 2 de la Recomendación de la Comisión de 6 de Mayo de 2003 (2003/361/CE): *Los efectivos y límites financieros que definen las categorías de empresas.*

En un mercado único sin fronteras interiores, es fundamental que las medidas a favor de las PYME partan de una definición común para, de este modo, mejorar su coherencia y efectividad, al tiempo que se reducen las distorsiones de la competencia. Esta definición es cada vez más necesaria dada la gran interacción existente entre las medidas nacionales y comunitarias en apoyo de las PYME en ámbitos como el desarrollo regional y la financiación de la investigación”.

Del mismo modo, en la Comisión de las Comunidades Europeas, en concreto, en la Aplicación del programa comunitario sobre la Estrategia de Lisboa (Bruselas, 29.6.2006, COM (2006) 349 final) se hace referencia a la necesidad de desarrollar el potencial de las pequeñas y medianas empresas a través de ventajas fiscales y de las cargas sociales pues se consideran esenciales en la consecución del crecimiento económico y el empleo.

Posteriormente, en Junio de 2008, se crea la SBA (*Small Business Act*) con la finalidad de fortalecer a las PYMES, promover su potencial de crecimiento y de creación de empresas y todo ello a través de la resolución de problemas como restricciones financieras, acceso a mercados, apoyo al emprendedor, asimetrías de información, morosidad, etc.

En la Estrategia Europa 2020 con el objetivo de conseguir una economía inteligente, sostenible e integradora y con altos niveles de empleo se apuesta decididamente por las PYME estableciendo la necesidad de adoptar medidas para poder aprovechar todo su potencial, medidas entre las que se encuentra el acceso a la financiación y la mejora de la fiscalidad.⁵³

Todo lo anterior nos lleva a exponer la importancia de adoptar medidas financieras y fiscales que apoyen a este tipo de empresas, pues de su recuperación y supervivencia dependerá la recuperación económica futura de Europa y de nuestro país.

⁵³ MARTÍN PASCUAL, C.: “Financiación de pymes y capital riesgo en la estrategia Europa 2020. Obstáculos fiscales y retos pendientes”, *Revista Quincena Fiscal* número 9/2011, Editorial Aranzadi, S.A., 2011

Y para estimular e incentivar a la PYME resulta absolutamente necesaria una definición unívoca del concepto de PYME, no sólo en consonancia con el ámbito de la Unión Europea, sino también dentro del sistema tributario español, de modo que no se produzcan distorsiones en la concesión de incentivos fiscales ni situaciones de inseguridad jurídica.

Como se ha dicho en líneas anteriores, un aspecto importante en el ámbito de la PYME es el acceso a la financiación. En España nuestro sistema financiero presenta predominio de la intermediación bancaria, por tanto, cuando hablamos de la financiación de las PYMES nos referimos fundamentalmente a la financiación bancaria⁵⁴, puesto que es casi la única forma de financiación a la que pueden acceder⁵⁵. Sin embargo, en países europeos como Italia, Alemania o Francia, la tendencia ha sido un aumento relativo de la financiación a través de los mercados de capitales.

La actual situación económica en nuestro país hace que habitualmente a las empresas se les plantee la necesidad de financiar nuevos proyectos de inversión así como refinanciar sus deudas con las entidades financieras para poder continuar con sus negocios en marcha. Y es en este extremo cuando más se hace ver una de las consecuencias de la crisis, esto es, la falta de liquidez en el mercado y, por ende, la restricción del crédito bancario, pues se ha pasado de una situación en que la financiación no sólo era abundante sino también de bajo coste, a un mundo en que existen verdaderas dificultades para acceder al crédito⁵⁶. Sin duda, hoy en día asistimos a la desaparición de muchas empresas por la falta de liquidez.

⁵⁴ DEL OLMO GARCÍA, F.: “ La financiación tradicional de las pymes en España: un análisis en el marco de la Unión Europea”, *Instituto Universitario de Análisis Económico y Social*, Documento de Trabajo 07/2013, pág.3.

⁵⁵ “...en los momentos bajos del ciclo económico la regulación actual actuará de forma más restrictiva sobre el crédito a las PYMES que a la gran empresa...” PIÑEIRO BECERRA, J.M.: “La financiación a las PYMES antes y después de la crisis” *Bolsa, Revista mensual de Bolsas y Mercados Españoles*, núm. 184/2010, págs. 40-46.

⁵⁶ PIÑEIRO BECERRA, J.M.: “La financiación a las PYMES antes y después de la crisis” Op. Cit., págs. 40-46.

En España se da la circunstancia de ser uno de los países de la Unión Europea en que más se ha reducido la concesión de financiación y además se han elevado sus costes, lo que lleva a las empresas españolas, particularmente a las PYMES, a una situación de desventaja competitiva. En este sentido, en 2009 se asistió a una reducción drástica de la financiación al sector privado, aumentando, por el contrario la financiación al sector público⁵⁷.

En esta situación se acentúa la necesidad de buscar soluciones por parte de las empresas. De este modo encontramos la opinión de quienes apuntan a la utilización de formas de financiación alternativas a la tradicional financiación bancaria tal como pudieran ser las Sociedades financieras y Fondos⁵⁸ o el MARF (Mercado Alternativo de Renta Fija) para PYMES⁵⁹ puesto en marcha desde octubre de 2013.

Adicionalmente a los problemas de acceso al crédito, las pymes se encuentran con el problema de la morosidad. En España el crédito comercial es más frecuente que en el resto de Europa y de la misma forma el período medio de pago concedido es también superior, y esto no sólo a nivel de empresas privadas sino también en lo que se refiere a las Administraciones Públicas.

El retraso en el pago afecta más a las PYMES que a las grandes empresas. Este retraso en el cobro de sus facturas está causando verdaderas dificultades en la supervivencia de las primeras, y, todo ello se traduce finalmente en un deterioro del desempleo y del crecimiento económico⁶⁰.

⁵⁷ “...principalmente debido al incremento de las necesidades financieras de las Administraciones y a que la financiación al Sector Público se considera segura frente al resto de agentes económicos.” DEL OLMO GARCÍA, F.: “ Op. cit., pág. 3.

⁵⁸ GARCÍA ESCRIVÁ, J.: “Somos una sociedad basada en tres pilares: información, financiación y cobertura”, *Estrategia Financiera*, núm.311, Diciembre 2013.

⁵⁹ <http://www.eleconomista.es/interstitial/volver/aciertodic13/mercados-cotizaciones/noticias/5202752/10/13/Arranca-el-nuevo-mercado-de-renta-fija-para-pymes-y-empresas.html>

⁶⁰ ARCAS MARTÍ, R., IGLESIAS QUEROL, A.: “Morosidad: mejor prevenir que curar”, *Estrategia Financiera*, núm.310, noviembre 2013.

En este sentido, ya hemos comentado en páginas anteriores las diferentes soluciones adoptadas por la Administración a través de la ley 15/2010 de 7 de julio, de lucha contra la morosidad y los Planes de Pago a Proveedores, medidas que indudablemente han aliviado los problemas de morosidad que afectan a la actividad comercial aunque hemos de decir que no son del todo suficientes.

Otro aspecto a considerar es el de la imputación temporal de uno de los impuestos básicos que inciden en la empresa, esto es, el Impuesto sobre Sociedades (IS), pues los diferentes criterios de imputación temporal afectan a la tesorería de las pymes, a través del anticipo o diferimiento del impuesto.

El Impuesto de Sociedades se encuentra regulado, desde el uno de enero de 2015, por la Ley 27/2014, de 28 de noviembre (LIS), y por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento sobre Sociedades (RIS).

De acuerdo con el artículo 10.1 LIS, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades está formada por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada en la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores⁶¹; y para determinar esa renta, la normativa nos remite en su artículo 10.3 LIS, al resultado contable, corregido por los preceptos previstos en la normativa, determinado de acuerdo con las normas contenidas en el Código de Comercio y las

⁶¹ Artículo 10 Ley 27/2014, de 28 de noviembre. Concepto y determinación de la base imponible:

“1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley.”

demás leyes. No obstante, se producen diferencias entre la base imponible y el resultado contable con motivo de la imputación temporal de los ingresos y gastos⁶².

El criterio de imputación temporal del Impuesto sobre Sociedades que se encuentra regulado en el artículo 11.1 LIS es el criterio del devengo: “Los ingresos y los gastos derivados de transacciones o hechos económicos se imputarán en el período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.”⁶³.

Por tanto, a pesar de que, inicialmente, la norma tributaria remite al resultado contable para determinar las rentas que integran la base imponible, el criterio de imputación temporal que prevalece fiscalmente es el del devengo, pudiendo coincidir o no con el criterio de imputación contable⁶⁴. Es decir, los ingresos y gastos que conforman la base imponible se imputarán de acuerdo con el criterio fiscal del devengo, independientemente de que contablemente se hayan imputado en base a otro principio recogido en la legislación mercantil, como pudiera ser el principio de la imagen fiel.

Ni el artículo 11.1 LIS, ni el RIS determinan qué se entiende por devengo de un ingreso o gasto; lo que se determina en el referido artículo es que los ingresos y gastos se imputan con independencia del momento en que se produzca su cobro o pago, respectivamente. Ahora bien, nos preguntamos en qué momento, diferente del cobro o pago, entendemos devengado un ingreso o gasto y, por tanto, formará parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

⁶² “...La mayor parte de las diferencias existentes entre los criterios contables y fiscales a efectos de determinar la base imponible se refieren precisamente al ejercicio en que unas y otras imputan los componentes positivos o negativos de renta.” Aranzadi Experto. IS: Imputación temporal, DOC 2003\383.

⁶³ Véase la Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2007 (PROV 2007.351901).

⁶⁴ “ El artículo 38 i) del CCo, en unión del 34.2 del mismo cuerpo legal, permite no aplicar el principio del devengo para preservar el principio de imagen fiel....el legislador fiscal impone el principio del devengo, aunque mercantil y contablemente esté justificada su sustitución por otro principio o criterio de imputación temporal.” BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: “Impuesto sobre Sociedades (1): Régimen General. Comentarios y casos prácticos 2011”, *Ediciones CEF*, pág.132.

Al no definir la LIS ni el RIS qué se entiende por devengo, acudiremos al concepto de devengo dado por la normativa mercantil y contable (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre) y ello de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 7.2 de la Ley General Tributaria (LGT)⁶⁵ aprobada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, modificada parcialmente por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Esta modificación parcial se produce en base a unos objetivos muy claros y precisos contenidos en su Exposición de Motivos. Estos objetivos son los siguientes:

- reforzar la seguridad jurídica de los obligados tributarios y de la propia Administración tributaria reduciendo con ello la litigiosidad en la materia.
- prevenir el fraude fiscal.
- incrementar la eficacia en la actuación de la Administración en la aplicación de los tributos.

En definitiva, lo que se pretende con esta modificación es hacer más justo y eficaz el sistema tributario español.

Los ingresos y los gastos, por tanto, se devengan cuando forman parte de la corriente real de los bienes y servicios, y en el caso de los gastos, se requiere que éstos sean los necesarios para la obtención de los ingresos. A este respecto, señalar que con la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad, el principio de correlación de ingresos y gastos deja de ser un principio y se configura como criterio de reconocimiento de los elementos en las Cuentas Anuales dentro del Marco Conceptual de la Contabilidad.

No obstante, el artículo 11.2 LIS, permite aplicar un criterio de imputación de ingresos y gastos distinto al de devengo, siendo necesario para ello que el criterio adoptado por el sujeto pasivo sea aprobado por la Administración Tributaria y que responda exclusivamente a alguno de los supuestos siguientes:

⁶⁵ Artículo 7 Ley General Tributaria: Fuentes del ordenamiento tributario:

“2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.”

- Cuando la aplicación de una disposición legal en materia contable resulta incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las Cuentas Anuales (art. 34.4 CCo).
- Se admitirá la no aplicación estricta de algunos principios contables cuando la importancia relativa de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. (art. 38.i) CCo).

En el artículo 1 RIS encontramos el procedimiento y el órgano competente para la aprobación de un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos diferente al del devengo establecido por el artículo 10 LIS.

Además del principio de devengo recogido en el apartado 1 del artículo 11 LIS, y la excepción contenida en su apartado 2, en el apartado 3 se establece que no son deducibles fiscalmente 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 o de forma acelerada.

Adicionalmente, en el artículo 11.3 LIS se contemplan una serie de consideraciones en relación a la imputación contable de los ingresos y los gastos, ya sea en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal. Así, los ingresos contabilizados en un período posterior al del devengo, y gastos contabilizados en un período anterior al del devengo, se imputarán fiscalmente al ejercicio del devengo. En el caso de ingresos contabilizados en un periodo anterior al del devengo, o gastos contabilizados en un ejercicio posterior al del devengo, se atenderá fiscalmente al ejercicio en que se produce la contabilización de los mismos, salvo que de ello derivase una tributación inferior a la que hubiese correspondido atendiendo al criterio del devengo.

En definitiva, si bien es cierto que la normativa fiscal y la contable están muy relacionadas, ninguna de ellas interfiere en la otra, pero lo que sí tiene repercusión en la tesorería de la empresa es el anticipo o diferimiento del Impuesto de Sociedades como consecuencia de la aplicación de los criterios de imputación temporal contemplados en la LIS.

Las pymes han de buscar soluciones alternativas a la financiación bancaria, han de buscar oportunidades en mercados diferentes al mercado nacional, han de abandonar el conocido “síndrome del proveedor financiero”⁶⁶, etc., pero no podemos olvidar el importante papel que juegan las Administraciones Públicas para incentivar ese comportamiento vital para nuestras empresas.

Por este motivo, en este trabajo, nos vamos a centrar en el “apoyo fiscal” dado a las pymes, y para ello analizaremos la evolución que, desde la fecha de entrada en vigor de la LIS hasta nuestros días, ha experimentado el articulado que regula estos incentivos.

⁶⁶ “...Este comportamiento lo ejercían algunas Pymes en la elección de la entidad financiera según ofrecimiento de *spreads* por operación de financiación. Es decir, la Pyme subasta, de alguna manera, cada operación de financiación y le da el contrato a la entidad financiera que más barato se lo pone...” PIÑEIRO BECERRA, J.M.: “ La financiación a las PYMES antes y después de la crisis”, Op. Cit., págs. 40-46.

Capítulo 6

Incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión

6.1.- Ámbito de aplicación de los incentivos

La primera cuestión que debemos estudiar es cuándo resultan de aplicación los incentivos fiscales previstos en los artículos 102 a 105 de la actual LIS (antes arts. 109 a 114 del TRLIS), para lo que hemos de acudir al artículo 101 LIS referido al ámbito de aplicación de estos incentivos fiscales. No obstante, resulta conveniente analizar en primer lugar cómo ha evolucionado la regulación del ámbito de aplicación de los incentivos a las empresas de reducida dimensión desde su aprobación hasta la legislación vigente.

Es la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, en adelante LIS/95, la que incorpora por primera vez en el Capítulo XII de su Título VIII estos incentivos fiscales, incentivos que han estado supeditados al denominado “importe neto de la cifra de negocios” (INCN). En la LIS/95 se establecía que podría aplicarse este régimen fiscal especial, siempre y cuando, el INCN habido en el período impositivo inmediato anterior fuese inferior a 250 millones de pesetas (algo menos de 1.503.000 euros), estableciéndose una elevación al año en los casos en que el período impositivo inmediato anterior tuviese una duración inferior al año. Y en el caso de empresas de nueva creación, el INCN iba referido al primer período impositivo (no se exigía que fuera el primer período impositivo en que efectivamente se desarrollara la actividad, tal y como lo hacía el TRLIS y la actual LIS de 2014).

Posteriormente, el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), en vigor desde 12 de marzo de 2004 hasta el 31 de diciembre de 2014, en la redacción original de su artículo 108 establecía lo siguiente:

“1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 6 millones de euros⁶⁷.

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades⁶⁸ en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras

⁶⁷ PLA VALL, A. y SALVADOR CIFRE, C.: “Impuesto sobre Sociedades: Régimen General y Empresas de Reducida Dimensión”, *Tirant Lo Blanch*, Valencia 2009: pág.170.

Para los períodos impositivos iniciados desde 27/4/2003 INCN t-1 < 6.000.000€ Ley 36/2003, artículo 2.

Períodos impositivos iniciados desde 1/1/2005 INCN t-1 < 8.000.000€ Ley 2/2004, artículo 62.

BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: “Impuesto sobre Sociedades (2): Regímenes Especiales: Comentarios y casos prácticos, 2011”, *CEF* pág.1.385.

Periodos impositivos iniciados desde 1/1/2011 INCN t-1 < 10.000.000€ Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre.

⁶⁸ Vid. Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (D.G.T.) Resolución núm. 2106/2010 de 22 de septiembre, referida a la consulta efectuada por una sociedad holding de un grupo inmobiliario cuyo importe de cifra de negocios eliminando las operaciones internas no supera los 8 millones de euros. La DGT considera que “..cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, el importe neto de la cifra de negocios del grupo se calculará como la suma del importe neto de la cifra de negocios de cada una de las entidades pertenecientes al grupo, sin considerar las eliminaciones por operaciones internas”.

entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

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

La redacción originaria del artículo 108 TRLIS desde 2004 hasta nuestros días ha sufrido modificaciones referidas a la cuantía del INCN y se añade un apartado (el apartado 4) para los períodos impositivos iniciados a partir del uno de enero de 2011, por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el 2011, y modificado por la Disposición Final Tercera del Real Decreto-ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecían medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico, quedando definitivamente redactado del siguiente modo:

“4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último⁶⁹.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación de las reguladas en el capítulo VIII del título VII de esta Ley acogida al régimen fiscal establecido en dicho capítulo, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida

⁶⁹ Vid. Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos. Resolución núm. 1135/2011 de 6 de mayo.

dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.»

En definitiva, este nuevo apartado 4 del art.108 TRLIS no hace sino ampliar el ámbito de aplicación de los incentivos fiscales a las ERD pues permite su aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos siguientes a aquel en que se ha alcanzado la cifra de 10 millones de euros de INCN con la condición, eso sí, de haber sido considerada ERD en dicho período y en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores.

La nueva LIS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) en el artículo 101.1, en la misma línea a lo legislado hasta su entrada en vigor el uno de enero de 2015, establece que los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros. Se añade, como novedad en la nueva LIS, de forma expresa que estos incentivos no se aplicarán en el caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos del art. 5.2 LIS, es decir, aquella entidad en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica en los términos del artículo 5.1 LIS.

En el artículo 101.2 LIS, del mismo modo que el TRLIS, se mantiene el supuesto en que la entidad sea de nueva creación, en cuyo caso el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

En su apartado 3, el artículo 101 LIS se refiere al caso de que la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. En estos casos y, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el INCN se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo aunque, eso sí, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente

se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

El apartado 4 del art. 101 LIS continua manteniendo que los incentivos fiscales a las ERD también serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación acogida al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley, es decir, operaciones de fusiones, escisiones, etc., siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Por tanto, de la redacción de este artículo, deducimos que, en primera instancia, para saber si en un período impositivo se aplicarán o no los incentivos fiscales previstos en los artículos 102 a 105 LIS (art.109 a 114 TRLIS) tendremos que comprobar que el INCN habida en el período impositivo inmediato anterior no supera el límite señalado legalmente. Además, debemos precisar que, la Dirección General de Tributos (DGT), el uno de junio de 1999, en respuesta a una consulta vinculante, consideró que los beneficios fiscales previstos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión eran aplicables a las personas físicas y comunidades

de bienes que desarrollen actividades económicas, siempre que cumplan el requisito de la cifra de negocio⁷⁰.

Y llegados a este punto, la primera cuestión a considerar es ¿qué se entiende por INCN?

La LIS “no ofrece una respuesta a esta cuestión, por lo que hay que recurrir a la normativa contable y mercantil existente al respecto⁷¹”. El cálculo de esta cifra de negocios no se incorpora a la LIS, sino que “nos remite a la normativa mercantil⁷²”.

Al hilo de lo anterior, la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el "importe neto de la cifra de negocios" establece lo siguiente:

“El concepto de importe neto de la cifra anual de negocios se establece en nuestra legislación en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de Diciembre, que en su artículo 191 lo define de la siguiente forma:

"El importe de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la Sociedad deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios".

⁷⁰ BECERRA GUIBERT, I.: “Régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión. Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo”, en *El cierre Fiscal y Contable 2011*, Valencia, Wolters Kluwer España, S.A., septiembre 2011, pág.1.397.

⁷¹ ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “Incentivos Fiscales de las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, septiembre 2005.

⁷² CARBAJO VASCO, D.: “Algunas consideraciones sobre el régimen fiscal especial de las PYMES en el Impuesto sobre Sociedades tras la reforma contable”, *Revista Impuestos*, núm. 13, 2008.

Este concepto que resulta, como hemos dicho anteriormente, fundamental para determinar la posible aplicación de los incentivos fiscales previstos en los artículos 102 a 105 LIS (art.109 a 114 TRLIS), es el único criterio adoptado por el legislador para determinar las empresas calificadas como “de reducida dimensión” y “la norma legal ha pretendido limitar ese conjunto de incentivos tributarios a un determinado perfil de contribuyentes, aquellos que tienen menores cifras de negocio,...⁷³”.

No obstante, la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, en la letra a) de la Disposición Derogatoria Primera, deroga los artículos 177 a 198, inclusive, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y por tanto, desde 1 de enero de 2008 hay que acudir al artículo 35.2 del Código de Comercio; y en este sentido establece lo siguiente:

“La cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión”.

Entendemos que el empleo de un sólo criterio para clasificar a una empresa como de reducida dimensión y, por tanto, cumpliéndose éste, optar a un importante régimen de incentivos fiscales, resulta demasiado simplificador⁷⁴. Se podrían haber tenido en cuenta otros criterios, como por ejemplo, las Recomendaciones Europeas sobre la definición de PYME o los criterios contables existentes sobre este mismo concepto, de

⁷³ FERNÁNDEZ LÓPEZ R.I.: “La paulatina desnaturalización del régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos prácticos*. Ejercicio 2010, pág.92.

⁷⁴ “...el término PYME engloba realidades muy diferentes y que resulta muy simplista intentar aprehender este complejo mundo de unidades productivas a partir de algún único criterio delimitador...” CARBAJO VASCO, D., Op. cit., pág.134.

modo que, una empresa que sea calificada como PYME o ERD, lo sea a todos los efectos, lo que redundaría en una mayor seguridad jurídica como contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

En segundo lugar, tal y como hemos expresado, se podría haber optado por los indicadores contables, en particular, los criterios que aparecen en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, que surge con la finalidad de hacer más comparable la información económico-financiera de las empresas a nivel europeo.

El artículo 2 del Real Decreto 1515/2007 establece lo siguiente:

1.-Podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de PYMES todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta”.

Por último, en cuanto a criterios alternativos para la calificación de empresas a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales de los artículos 102 a 105 LIS, quisiéramos mencionar los criterios establecidos por el Ministerio de Industria, Energía y Turismo que en su página Web (<http://www.minetur.gob.es/industria/es-ES/Paginas/Index.aspx>) contiene un portal expresamente dedicado a la PYME y en el que se indica:

“El criterio del número de personas ocupadas (en lo sucesivo, «criterio de los efectivos») sigue siendo indudablemente uno de los más significativos y tiene que imponerse como criterio principal, pero es necesario introducir como criterio complementario un criterio financiero para poder comprender la importancia real de una empresa, sus resultados y su situación respecto a la competencia. No sería deseable, con todo, elegir como único criterio financiero el del volumen de negocios, ya que en las empresas comerciales y de distribución es por naturaleza más elevado que en el sector manufacturero. El criterio del volumen de negocios debe combinarse por tanto con el del balance general, que representa el patrimonio total de la empresa, de forma que se pueda superar uno de los dos criterios⁷⁵”.

A todo lo anterior, habría que añadir que, una empresa que se considera de acuerdo con el artículo 101 de la LIS como empresa de reducida dimensión a los efectos de la aplicación de los incentivos fiscales contemplados en los artículos 102 a 105 LIS, en cambio, a efectos de determinadas obligaciones tributarias es considerada como gran empresa, y ello se produce cuando el volumen de operaciones supera los 6.010.121,04€.

La empresa debe cumplir con una serie de obligaciones de carácter no sólo tributario, sino también, mercantil y laboral. Este cumplimiento va acompañado por un elenco de obligaciones de tipo formal que aumentan las cargas que tienen que soportar los empresarios y profesionales que realizan cualquier tipo de actividad económica. En la normativa, contable y tributaria, asistimos a un número elevado de límites y umbrales de aplicación que obligan a presentar las Cuentas Anuales de un modo determinado, a la aplicación o no de determinados incentivos fiscales, a la presentación

⁷⁵ <http://www.ipyme.org/es-ES/CPyme/Documents/NuevaDefinicionPyme.pdf>

de declaraciones de una u otra forma, etc., y ello puede llevar en muchos casos a la inseguridad jurídica del contribuyente a la hora de determinar si está sujeto o no a una determinada obligación legal⁷⁶.

Para comprender este maremágnun normativo, exponemos a continuación los diferentes umbrales y límites cuantitativos establecidos en los ámbitos tributario y contable que se deben considerar en el cumplimiento de las obligaciones formales.

En lo que se refiere al ámbito contable, el artículo 34 del Código de Comercio, modificado por el artículo primero, apartado uno de la Ley 16/2007⁷⁷, de 4 de Julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, de aplicación a partir de uno de enero de 2008, establecía la obligación de todo empresario de formular las cuentas anuales que comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria (anteriormente a esta ley, las cuentas anuales estaban formadas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria).

Además en el artículo 175 del Texto Refundido de la ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, en la redacción dada por el artículo segundo, apartado ocho de la Ley 16/2007, de 4 de julio, se regula

⁷⁶ SÁNCHEZ GARCÍA, J. A.: “Nuevos límites y conceptos a tener en cuenta en el cumplimiento de las normas mercantiles y tributarias”, *Cuestiones tributarias prácticas*, págs.27-36.

⁷⁷ Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Artículo primero. Modificación del Código de Comercio.

Apartado uno.—La sección segunda, «De las cuentas anuales», del título III del Libro primero del Código de Comercio queda redactada de la forma siguiente:

«Artículo 34.

1. Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de flujos de efectivo no será obligatorio cuando así lo establezca una disposición legal.....”

la posibilidad de que las sociedades que cumplan unos requisitos puedan formular el balance y el estado de cambios en el patrimonio neto de una forma abreviada.

No obstante, el Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (TRLSA) fue derogado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), y es en sus artículos 254 y 257 donde se recogen, respectivamente, el contenido de las cuentas anuales (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de patrimonio neto y estado de flujos de efectivo), y los requisitos para formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados:

“.....que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

...3. Cuando pueda formularse balance y estado de cambios en el patrimonio neto en modelo abreviado, el estado de flujos de efectivo no será obligatorio.”

Este artículo 257 TRLSC ha sido modificado recientemente por la Ley14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y a su internalización, en vigor desde 29 de septiembre de 2013. La modificación del artículo 257 lo es en el sentido de ampliar los límites cuantitativos de la siguiente manera:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

El artículo 258 del TRLSC se refiere a los requisitos para formular la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada. Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas de activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a doscientos cincuenta.

Las sociedades perderán la facultad de formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

Por último, el artículo 261 del TRLSC regula los requisitos para formular la memoria abreviada:

“Las sociedades que pueden formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados podrán omitir en la memoria las indicaciones que reglamentariamente se determinen. En cualquier caso deberá suministrarse la información requerida en las indicaciones primera, segunda, tercera, novena y décima del artículo anterior. Adicionalmente, la memoria deberá expresar de forma global los datos a que se refiere la indicación quinta de dicho artículo.”

Se observa, por tanto, que dentro del mismo ámbito contable, los criterios para formular balance y estados de cambio en el patrimonio neto y cuenta de pérdidas y ganancias abreviadas son diferentes, y ello puede dar lugar a que se deba utilizar para un mismo ejercicio el modelo normal de balance y estado de cambios en el patrimonio neto y el abreviado en la cuenta de pérdidas y ganancias, y viceversa⁷⁸.

Estos datos se pueden expresar, de manera más gráfica en la tabla siguiente:

	ACTIVO	CIFRA DE NEGOCIOS	TRABAJADORES
Balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados	<4.000.000	<8.000.000	50
P y G abreviada	<11.400.000	< 22.800.000	250

Además de lo anterior, la Disposición Final Primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, autorizaba al Gobierno para que, de forma simultánea al Plan General de Contabilidad y como norma complementaria de éste, aprobara el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, habilitándole a simplificar criterios de registro, valoración e información a incluir en la Memoria.

En su virtud, aparece el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (PGC PYMES).

En primer lugar, en el artículo 2 del PGC PYMES se indican los requisitos que deben cumplir las empresas que deseen aplicarlo. En particular, todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

⁷⁸ SÁNCHEZ GARCÍA, J. A.: “Nuevos límites y conceptos a tener en cuenta en el cumplimiento de las normas mercantiles y tributarias”, *Cuestiones tributarias prácticas*, pág.27-36.

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Y en su artículo 4.1, se recogen los criterios específicos aplicables a microempresas:

“Los criterios señalados en los apartados siguientes de este artículo, podrán ser aplicados por todas las empresas que habiendo optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, 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 el millón de euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los dos millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a diez.”

De lo comentado hasta ahora, se deduce que es fundamental el concepto de importe neto de la cifra de negocios (INCN) cuya definición hemos señalado en páginas anteriores en virtud de la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991.

En el ámbito tributario, como referíamos, se emplea también el concepto de INCN para la definición de empresa de reducida dimensión. No obstante, este concepto es abandonado por el legislador cuando se trata de definir no ya a una empresa de reducida dimensión sino a una gran empresa y, en consecuencia, se establecen unas obligaciones formales diferentes de las del resto de obligados tributarios.

Así, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el artículo 71 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y modificado por el R.D. 1073/2014 de 19 de diciembre, en su apartado tercero indica que el período de liquidación del impuesto coincidirá con el trimestre natural, no obstante, dicho período será mensual cuando se trate de empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año natural inmediato anterior exceda de 6.010.121,04 €.

Podemos observar, cómo el legislador incorpora un nuevo concepto: volumen de operaciones. Y este concepto es definido en el artículo 121 de la Ley del IVA, ley 37/1992, de 28 de diciembre, modificada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, establece que:

“...se entenderá por volumen de operaciones, el importe total, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido 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 el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto”.

Aún más llamativo, dentro del mismo IS al establecer la opción de los pagos fraccionados en función de la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural (art. 40.3 LIS) establece que “...estarán obligados a aplicar la modalidad a que se refiere este apartado los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado”. Es decir, el umbral empleado son 6 millones de euros y no los 10 millones del art. 101 LIS.

Si se hace referencia a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, la Disposición Transitoria 34ª g) se refiere a los límites aplicables del 50% o del 25% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, según el INCN en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos

impositivos dentro del año 2015, sean al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros o de al menos 60 millones de euros, respectivamente.

En resumen, en la práctica nos podemos encontrar empresas que son calificadas simultáneamente como empresas de reducida dimensión y como gran empresa en función, no sólo del impuesto de que se trate, sino también, dentro de un mismo impuesto según nos estemos refiriendo a pagos fraccionados, compensación de bases imponibles negativas, ingreso de retenciones, etc. y ello nos lleva a pensar en la complejidad del contribuyente para aplicar adecuadamente las normas tributarias y a la vez para cumplir con todas y cada una de sus obligaciones formales (tributarias y contables).

Por lo expuesto anteriormente, se hace constar la urgente necesidad de unificar los criterios, tanto en el ámbito tributario como en el mercantil, tal y como establecía la Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2003 para calificar a una empresa como ERD o PYME (si se eligen criterios financieros) y ello en aras a simplificar y agilizar el cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones tributarias de una empresa y en orden a una necesaria seguridad jurídica, objetivos éstos, por otra parte, contenidos en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT.

Antes de proceder al estudio propiamente dicho de los incentivos fiscales a las ERD hemos de plantearnos adicionalmente otra cuestión relevante y se refiere al diferente tratamiento tributario dado al ejercicio de una actividad económica en función de la forma jurídica adoptada por el contribuyente (persona física o jurídica).

De forma sorprendente, y a pesar de la naturaleza del propio IS, el concepto de actividad económica se incorpora por primera vez en la nueva LIS (Ley 27/2014, de 28 de noviembre) en su artículo 5 y se define como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Este mismo concepto lo encontramos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), modificada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre cuando en su artículo 27.1 define lo que debemos entender por rendimientos íntegros de actividades económicas.

La consideración, por tanto, de si estamos en presencia o no de la realización de una actividad económica, lo es con independencia absoluta de la forma jurídica adoptada por el titular o titulares de la misma. Siendo esto así, debería existir equidad en el tratamiento tributario de la misma. Ya indicábamos en las primeras líneas de esta Tesis la importancia de las PYMES en la recuperación económica, tanto a nivel nacional como a nivel de la Unión Europea, y en la contribución de las mismas a la creación de empleo. En este sentido, y de acuerdo con la publicación del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, “Retrato de las PYMES 2015”⁷⁹, en el total de PYMES a 1 de enero de 2014, esto es, del total de 3.110.522 empresas, 1.574.055 son empresarios personas físicas que contribuyen a la recuperación económica y a la creación de empleo. Esto es, hemos de entender el término PYME en sentido amplio: empresarios-personas físicas o jurídicas.

Con ello queremos poner de manifiesto que, a efectos tributarios, lo esencial debería ser la realización de la actividad económica y no la forma jurídica adoptada para la realización de ésta. La adopción de la forma societaria habría de responder fundamentalmente a razones de tipo mercantil, nunca a razones tributarias (mayor o menor tributación de los beneficios empresariales). Sería recomendable conceder idéntico tratamiento tributario, y no hacer una remisión, tal y como se hace en el art.28.1 LIRPF, a la determinación del rendimiento neto de la actividad económica según las normas del IS añadiendo posteriormente especificidades aplicables al contribuyente persona física, tal y como pudiera ser el régimen de estimación objetiva, que debiera eliminarse, o las peculiaridades establecidas para la estimación directa simplificada.

Quizá se debería plantear la tributación de los rendimientos obtenidos por el empresario en el ejercicio de una actividad económica, insistimos sea persona física o jurídica, a través de la figura del Impuesto sobre Sociedades, incentivando, en base a su contribución a la recuperación económica y al empleo, a aquellos que pudieran ser

⁷⁹ http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato_PYME_2015.pdf
(Ministerio de Industria, Energía y Turismo. Enero 2015)

calificados como de “reducida dimensión” a tenor de los criterios establecidos por la Comisión de 16 de mayo de 2003.

Al hilo de lo expuesto, no queremos dejar de comentar el tratamiento tributario dado a la actividad de arrendamiento de inmuebles. Los ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles son considerados por la LIRPF (artículo 22 LIRPF) como rendimientos íntegros del capital inmobiliario, salvo que, se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (art. 27.2 LIRPF). Y es que no se puede comprender este tratamiento fiscal dado al arrendamiento de inmuebles al considerar los rendimientos como capital inmobiliario en lugar de actividad económica, toda vez que el arrendador sí que es considerado empresario a efectos de IVA.

Como ocurre en otras cuestiones, no hay uniformidad de criterio en los diferentes tributos. Es una cuestión, como decimos, que no se aborda en la reciente Reforma del IRPF, simplemente parecen “relajarse”⁸⁰ los requisitos para considerar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica. Y es que, hasta la entrada en vigor de la reforma fiscal el uno de enero de 2015, se requería para la consideración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica no sólo persona empleada con contrato laboral y jornada completa, sino que también debía contarse con un local exclusivamente destinado a la gestión de la actividad.

Aún con este requisito mínimo de persona con contrato laboral y jornada completa, resulta discriminatorio respecto de otras actividades “económicas” que se califican como tal pero a las que no se exige en ningún caso emplear a una persona con contrato laboral a tiempo completo, a excepción del propio autónomo.

⁸⁰ La Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2013 establece que “...para que haya actividad económica, el disponer de persona contratada a jornada completa y local exclusivamente afecto a la actividad son requisitos necesarios pero no suficientes, ya que debe existir una carga de trabajo mínima que otorgue sustantividad a la operativa realizada”.

El arrendamiento de inmuebles, urbanos o rústicos, no es sino una actividad puramente económica mediante la que se explota un bien con la finalidad de obtener un beneficio. Nos preguntamos qué diferencia pudiera haber con otro tipo de actividades, como las comerciales, prestación de servicios, etc., que lleva a la no consideración como actividad económica y el tratamiento fiscal que de ello se deriva para este tipo de actividades. Dada la actual situación económica, el arrendamiento, como otras actividades económicas, se ve muy afectado por la falta de consumo, derivado a su vez de la alta tasa de desempleo, por lo que en ocasiones durante meses el inmueble que se oferta en arrendamiento no es arrendado, produciéndose en última instancia, una falta de ingresos por parte del titular del inmueble, cuya actividad es esa precisamente, el arrendamiento de inmuebles. Y, no sólo se tiene el perjuicio económico derivado de la falta de ingresos, sino que el tratamiento fiscal dado al arrendamiento lleva a gravar la ausencia de ingresos por la vía de la imputación de rentas del artículo 85 LIRPF, y con el agravante añadido de no poder deducir los gastos soportados durante ese período por los inmuebles ofertados en arrendamiento y que no han podido ser arrendados.

Consideramos urgente unificar el tratamiento fiscal de las actividades económicas, entendiendo éstas, insistimos, con independencia de la forma jurídica adoptada. Y es igualmente urgente simplificar las normas tributarias en aras a un mejor cumplimiento de las mismas y para aliviar la elevada carga administrativa que soportan estas “empresas/empresarios” que son el motor de nuestra economía.

6.2. Análisis de los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión

Hasta la entrada en vigor de la LIS/95 los regímenes especiales se encontraban dispersos en diferentes textos legales y con su aprobación los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión (ERD) aparecen por primera vez en el Capítulo XII de su Título VIII (artículos 123 a 127).

No obstante, la incorporación de este régimen especial de las ERD no estuvo exento de críticas entre quienes consideraban que suponía un atentado a los principios de neutralidad y libre competencia, y aquellos otros que, lejos de considerar este régimen especial como discriminatorio, entienden que el papel fundamental que desempeñan las PYMES en la economía y en la generación de empleo y los fines constitucionales del sistema tributario justifican sobradamente su implantación⁸¹.

Posteriormente, con la aprobación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), en vigor desde 12 de marzo de 2004 y derogado el 1 de enero de 2015, la regulación del régimen especial de las ERD estuvo contenido en los artículos 108 a 114.

Con la entrada en vigor de la Ley de Emprendedores⁸², Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internalización, se añadió un nuevo incentivo fiscal referido a una deducción por inversión de beneficios aplicable a las empresas que cumplieran los requisitos del artículo 108 TRLIS y que tributaran de acuerdo con la escala del artículo 114 TRLIS y que aparecía regulado en el artículo 37 del TRLIS.

⁸¹ CHECA GONZÁLEZ, C.: “Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, número 14-15, 1996-1997, págs. 49-88.

⁸² Véase Disposición Final decimotercera Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internalización.

Finalmente, con la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), el Régimen Fiscal de las ERD ha quedado regulado en el Capítulo XI del Título VII denominado “Regímenes tributarios especiales”, concretamente en sus artículos 101 a 105, ambos inclusive.

Analizaremos, por tanto, los incentivos fiscales aprobados por los diferentes textos legales haciendo especial hincapié en los actualmente vigentes.

6.2.1. Libertad de Amortización: Artículo 102 Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LIS).

La libertad de amortización es el primer incentivo fiscal otorgado a las ERD que ya encontrábamos en el artículo 123 de la LIS/95. En realidad, la LIS/95 con la incorporación de este incentivo en su artículo 123 lo que hace no es sino dar carácter permanente y sectorial a un incentivo fiscal regulado en el Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo y cuyo ámbito temporal fue ampliado por el Real Decreto-Ley 2/1995, de 17 de febrero⁸³. En el artículo 123 Ley 43/1995, en su apartado 1 se establecía lo siguiente:

“Los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, gozarán de libertad de amortización siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 15.000.000 de pesetas por el

⁸³ALONSO ALONSO, R. y PRESA LEAL, J.: “Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista de Estudios Financieros*, número 154, 1996, pág. 159.

referido incremento calculado con dos decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomaran las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

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

Se trata, en esencia, de permitir al sujeto pasivo en aquel período impositivo en que se cumpliesen los requisitos del artículo 122, referido al importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo anterior, amortizar libremente los elementos nuevos del inmovilizado material puestos a su disposición del sujeto pasivo, siempre que se cumplieran las condiciones de incremento y posterior mantenimiento del incremento de la plantilla y con un máximo referido a la cuantía de la inversión.

Ha habido autores muy críticos con este incentivo fiscal de libertad de amortización. En este sentido Clemente Checa González hace mención a varios autores que consideran este incentivo como “una ficción jurídica de carácter fiscal”, otros apuntaban a que lo más recomendable sería sustituir el incentivo por un aplazamiento de la cuota por IS sin interés pues el resultado sería idéntico⁸⁴.

Con la aprobación del Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), en vigor desde 12 de marzo de 2004, la redacción del incentivo fiscal de la libertad de amortización (artículo 109) evoluciona quedando redactado del siguiente modo:

⁸⁴ CHECA GONZÁLEZ, C.: En “Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, número 14-15, 1996-1997, págs. 44-88, hace referencia a autores como González Poveda, García-Torres Fernández y Colao Marín en el sentido de opiniones muy críticas con el incentivo fiscal de la libertad de amortización a las ERD.

“Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias⁸⁵, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella⁸⁶”.

En definitiva se amplía la cuantía de la inversión a la que se puede aplicar este incentivo y se incorporan las inversiones inmobiliarias, de las que haremos una breve reflexión en líneas posteriores.

⁸⁵ A partir de la Ley 16/2007, DA 8ª.1.25 se incluyen las inversiones inmobiliarias a efectos del artículo 109 TRLIS.

⁸⁶ La redacción en 2004 de este artículo era la siguiente “Los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 90.151,82 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.”

Finalmente con la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LIS), el incentivo fiscal de la libertad de amortización para las ERD condicionado al incremento y posterior mantenimiento del incremento de plantilla queda regulado por su artículo 102, incorporando de forma expresa que los elementos, en cualquier caso, se encuentren afectos a actividades económicas:

1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

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

Hacemos la observación de que con la nueva LIS ya no se hace referencia, como se había venido haciendo hasta ahora, a la figura del sujeto pasivo sino a la de contribuyente.

Este incentivo fiscal, tal y como señala Carlos Vilaplana Pastor⁸⁷, es un incentivo fiscal que pretende animar las decisiones de inversión empresarial siempre que vayan acompañadas del mantenimiento de las plantillas de trabajadores, y, continúa diciendo que no es una medida fiscal novedosa dado que desde 1996 las empresas de reducida dimensión cuentan con un incentivo similar. En realidad, cuando la situación económica presenta caídas de los niveles de empleo y de la inversión resurge este tipo de incentivo fiscal, aunque con independencia de que efectivamente se consigan los incrementos en los niveles de empleo y la inversión.

En primer lugar, queremos señalar la trascendencia que tuvo la inclusión de las inversiones inmobiliarias en este precepto con ocasión de la Disposición Adicional 8ª.1.25 de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2008.

La ley 16/2007, de 4 de julio, repercutió sus efectos a todos los empresarios, dado que la contabilidad abandona un sistema de gestión, en el que la finalidad es determinar el resultado anual para el empresario, y se pasa a una contabilidad dirigida al inversor, esto es, se trata de valorar la entidad económica en un momento determinado⁸⁸. La implantación de unas reglas de contabilización diferentes tiene repercusión, no sólo en el ámbito mercantil y contable, sino también, en el tributario.

El Impuesto sobre Sociedades presenta un modelo de determinación de la base imponible a partir del resultado contable (artículo 10.3 LIS), y sobre este resultado

⁸⁷ VILAPLANA PASTOR, C.: “La libertad de amortización con mantenimiento de empleo en el Impuesto sobre Sociedades”, *Deloitte-Actualidad Jurídica*, CISS, marzo 2011.

http://www.ciss.es/publico/deloitte/05_1_3_zona%20deloitte_actualidad_51.pdf

⁸⁸ CARBAJO VASCO, D.: “Incidencia de la reforma mercantil y contable en el Impuesto sobre Sociedades”, *Partida Doble*, 2007.

<http://pdfs.wke.es/5/4/6/8/pd0000015468.pdf>

contable se realizarán los correspondientes ajustes extracontables, positivos o negativos, para llegar, como se ha señalado, a la obtención de la base imponible sujeta a gravamen.

Por tanto, los cambios incluidos en el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), han sido de aplicación directa en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por la vía del artículo 10.3 LIS⁸⁹.

Una de estas modificaciones ha sido la nueva clasificación del activo no corriente (antes, activo fijo) en:

- ✓ Inmovilizado material.
- ✓ Inmovilizado intangible (antes, inmovilizado inmaterial).
- ✓ Inversiones inmobiliarias.

Las inversiones inmobiliarias se definen como aquellos activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean por la empresa para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de su uso para la producción o suministro de bienes o servicios, o fines administrativos, o en lugar de su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Tras esta aclaración del concepto de inversión inmobiliaria, pasamos a analizar el actual artículo 102 LIS, para lo cual, en primer lugar, y sin ánimo de ser muy exhaustivos, nos vamos a aproximar al concepto de amortización, desde la vertiente contable y la fiscal.

De acuerdo con el Plan General de Contabilidad 2008, la amortización se define como la “Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y material, por su aplicación al proceso productivo, y por las inversiones inmobiliarias”, y se recogen en las cuentas contables de gasto siguientes:

⁸⁹ CARBAJO VASCO, D.: “Algunas consideraciones sobre el régimen fiscal especial de las PYMES en el Impuesto sobre Sociedades tras la reforma contable”, *Revista Impuestos*, núm. 13/2008, pág.151.

680. Amortización del inmovilizado intangible.

681. Amortización del inmovilizado material.

682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.

Fiscalmente, el artículo 12.1 LIS (art. 11.1 TRLIS), referido a las “Correcciones de valor: amortizaciones” establece que *“Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia”*.

Esta efectividad a que se refiere el artículo 12.1 LIS se concreta mediante la aplicación de unos criterios que, básicamente, son los siguientes:

- a) Coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización⁹⁰.
- b) Porcentaje constante.
- c) Método de números dígitos.

Si la amortización contable se ajusta a alguno de los criterios recogidos en los apartados a), b) y c) anteriores, se considera, por la normativa tributaria, que la depreciación es efectiva, y por tanto, el gasto contable es considerado deducible y no se procederá a la realización de ajuste extracontable alguno para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante lo anterior, en los supuestos de libertad de amortización previstos para las ERD (art.102 LIS/art. 109 y 110 TRLIS) se permite que éstas puedan deducir como gasto fiscal del ejercicio el exceso de amortización libremente practicada que no ha

⁹⁰ Con la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, las tablas de amortización aparecen en el apartado a) del art. 12.1 LIS. Recordemos que el artículo 11.1 TRLIS hacía referencia a las tablas de amortización aprobadas oficialmente.

recibido el correspondiente reflejo contable⁹¹. Se trata de una excepción al principio de inscripción contable recogido en el artículo 11.3 LIS (art. 19.3 TRLIS) que señala lo siguiente:

“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 o de forma acelerada”.

En definitiva, con este mecanismo de la llamada “libertad de amortización”, la empresa está facultada a imputar más importe de gasto fiscal que contable, lo cual va a repercutir en un menor impuesto a pagar en el ejercicio fiscal en cuestión, que irá revertiendo en ejercicios futuros a medida que se realicen los ajustes en el resultado contable por diferencia entre la amortización contable y la amortización fiscal (que será de importe cero si el elemento nuevo de inmovilizado material o la inversión inmobiliaria se amortizó fiscalmente en su totalidad).

Todo ello nos lleva a poder afirmar que la libertad de amortización tiene el efecto de diferimiento del Impuesto sobre Sociedades, o dicho de otro modo, es una forma de financiación que concede el Estado⁹².

Como señala Daniel Casas, en la dinámica de todo beneficio tributario cabe apreciar una estructura integrada por una triple eficacia: efecto instrumental, efecto inmediato y eficacia mediata o finalidad⁹³.

⁹¹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: “La progresiva pérdida de identidad del régimen de las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos prácticos. Ejercicio 2010*, pág.102.

⁹² FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: Op. cit., pág.102.: “...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”.

⁹³ CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, 2008, págs.20-21.

El efecto instrumental está constituido por la función delimitadora del hecho imponible, pues a través de los presupuestos de hecho de los beneficios tributarios que inciden sobre un determinado tributo se contribuye de modo efectivo a perfilar los contornos exactos de la norma de imposición y las modalidades que el tributo pueda asumir y, por tanto, al diseño del alcance y términos estrictos de actuación del gravamen.

El efecto inmediato del beneficio tributario se refiere a la neutralización de la carga tributaria, es decir, el patrimonio de las personas a las que resulta de aplicación el beneficio tributario no se ve mermado por la aplicación del tributo.

Y, por último, la eficacia mediata o finalidad que se persigue con la adopción, por el legislador de un beneficio fiscal concreto y es un tratamiento ventajoso o preferencial.

La más interesante, en mi modesta opinión, quizá sea la eficacia mediata, pues hay autores que ponen en entredicho la conjugación de los beneficios tributarios con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución Española:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Así, Roberto Ignacio Fernández López⁹⁴ expresa que 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.

⁹⁴ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I: “La progresiva pérdida de identidad del régimen de las empresas de reducida dimensión...” Op.cit., pág.99 y págs.102-103.

Y continúa más adelante indicando que las amortizaciones libres y aceleradas estarían introduciendo un componente extrafiscal en el Impuesto sobre Sociedades, componente que es respaldado por el Tribunal Constitucional español desde la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, puesto que de lo que se trata es de conjugar y compatibilizar la finalidad esencial de los tributos, esto es, obtener recursos públicos gravando manifestaciones 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 artículo 40 de la Constitución cita el progreso social y económico así como las medidas que fomenten el pleno empleo.

En esta misma línea, Daniel Casas indica que el citado tratamiento preferencial responderá exclusivamente a criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público y no tanto a consideraciones relativas al principio de capacidad contributiva⁹⁵.

Esta idea también aparece recogida en el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria (LGT), Ley 58/2003, de 17 de diciembre, modificada parcialmente por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y establece que:

“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines recogidos en la Constitución.”

Aclarado el concepto de amortización y las discrepancias de algunos autores con este incentivo fiscal hemos de avanzar al siguiente nivel que se refiere a la categoría de aquellos elementos de inmovilizado (inversiones) a los que resulta de aplicación la libertad de amortización.

⁹⁵ CASAS AGUDO, D.: “Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario”, Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español, Marcial Pons, 2008, págs.20-21.

El artículo 102.1 LIS indica de forma expresa que debe de tratarse de:

1. Elementos nuevos de inmovilizado material.
2. Elementos nuevos de las inversiones inmobiliarias.

Resulta de aplicación el incentivo incluso en los casos en que los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero con la condición de que se ejerza la opción de compra. Estos elementos, además de corresponder a estas categorías, según el artículo 102.1 LIS han de estar afectos a actividades económicas y *“puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en que se cumplan las condiciones del artículo anterior....”*.

Dado que para la aplicación de los incentivos fiscales a que nos estamos refiriendo el importe neto de la cifra de negocios va referido al período impositivo inmediato anterior, será el período impositivo siguiente en el que los elementos nuevos, sean de inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias, deban ser puestos a disposición del sujeto pasivo⁹⁶.

Además, a efectos de la aplicación de la libertad de amortización contemplada en este artículo 102 LIS, es indiferente que la empresa adquiriera los elementos a terceros, se trate de elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra -en este caso, los elementos deben ser puestos a disposición en los doce meses siguientes a la conclusión de la ejecución de obra-, o bien, que sean elementos construidos por la propia empresa.

Lo que sí es importante, y entramos en el tercer elemento conceptual de este artículo, es que la inversión lleve aparejada un incremento de plantilla *“....siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se*

⁹⁶ PITA GRANDAL, A.: Cuestiones tributarias de la empresa familiar, Marcial Pons, 2006, pág.159.

incremento respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses”.

Y en este artículo 102.1 LIS se sigue diciendo que *“Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa”.*

De la redacción del artículo 102.1 LIS se derivan diversas cuestiones. En primer lugar, como indica Ana Pita⁹⁷ sólo al término del cuarto año sabremos con certeza no sólo si se ha incrementado la plantilla sino si, además, se ha mantenido el incremento de dicha plantilla.

Pero además en el mismo sentido en que comenta Ana Pita, podemos decir que “un excesivo rigor formal en el cumplimiento de la citada exigencia podría anular de facto la finalidad primordial con la que ha sido creado el incentivo fiscal, a saber, fomentar la creación de lo que se ha dado en llamar empleo estable”.

Quizá por esta última razón y, atendiendo a la situación de crisis económica en la que nos hemos visto inmersos, el legislador decidiera “suavizar” en diversas ocasiones los requisitos exigidos para la aplicación de la libertad de amortización con la finalidad primordial y prioritaria no tanto de crear empleo cuanto más bien frenar el aumento de desempleo⁹⁸.”

En este sentido, Ley 4/2008, de 23 de diciembre por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria; en su artículo primero apartado 12 incorporó al TRLIS una nueva

⁹⁷ PITA GRANDAL, A.: Cuestiones tributarias de la empresa familiar, Marcial Pons, 2006, págs.161-162.

⁹⁸ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: “La paulatina desnaturalización del régimen fiscal de las PYMES...Op.cit., *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y Casos prácticos. Ejercicio 2010*, pág.109.

Disposición Adicional Undécima TRLIS referida a la libertad de amortización con mantenimiento de empleo, así en su apartado uno establecía 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 períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período 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 doce meses anteriores. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias”.

En esta misma línea de “suavizar”, como se ha dicho anteriormente, los requisitos para aplicar la libertad de amortización, se siguió legislando y de esta manera se aprueba el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

En la exposición de motivos del Real Decreto-ley 6/2010 se decía de forma expresa que “El objetivo de impulsar el crecimiento de la economía española y, con él, la creación de empleo, y de hacerlo sobre unas bases más sólidas y sostenibles, exige la adopción en este momento de una serie de medidas que refuercen la capacidad de nuestro tejido productivo y garanticen un apoyo efectivo de las instituciones públicas a ese crecimiento.”

De este modo, en el Capítulo II del Real Decreto-ley 6/2010, en concreto en su artículo 6, y con efectos a partir del 14 de abril de 2010, se produce la ampliación de la libertad de amortización con mantenimiento de empleo, previsto para 2009 y 2010 por la Ley 4/2008 de 23 diciembre, a los ejercicios 2011 y 2012.

Posteriormente, se aprueba el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo. En éste se señala que “el presente Real Decreto-ley tiene como finalidad esencial continuar y reforzar la política de impulso al crecimiento de la

economía española y al incremento de su competitividad a través de medidas de apoyo a la actividad empresarial, esencialmente enfocadas a las pequeñas y medianas empresas, de tal modo que, a través de una reducción de cargas impositivas y de otra índole, se favorezca la inversión productiva, la competitividad de las empresas españolas y, por ende, la creación de empleo.....”.

Se establece un régimen fiscal de libertad de amortización para las inversiones nuevas del activo fijo que se afecten a actividades económicas, sin que se condicione este incentivo fiscal al mantenimiento de empleo, como se exigía en la normativa vigente.

Además, y esto considero es importante, se amplía el ámbito temporal de aplicación de este incentivo fiscal en tres años adicionales, extendiéndose hasta el año 2015, y se permite su acceso a las personas físicas, empresarios o profesionales. Con anterioridad a la aprobación de este Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, resultaba una medida discriminatoria positiva a favor de las empresas societarias y dejaba fuera de su alcance a los empresarios individuales, más en concreto a los sujetos pasivos que tributan en estimación directa normal, que, sin embargo, sí podían aplicar la libertad de amortización de los artículos 109 y 110 del TRLIS⁹⁹.

Como última novedad legislativa, en materia de libertad de amortización, debemos citar el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, que entró en vigor el 31 de marzo de 2012, por el que se introducían diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Mediante este Real Decreto-ley 12/2012 se añade la Disposición Transitoria Trigésimo Séptima al TRLIS, que elimina la libertad de amortización prevista en la Disposición Adicional Undécima del TRLIS para las inversiones que se realizaran a partir del 31 de marzo de 2012, y para las inversiones realizadas con anterioridad a esa fecha se establece que *“los sujetos pasivos que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de*

⁹⁹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: “La paulatina desnaturalización del régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión...” Op.cit. *Estudios Financieros: Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y Casos Prácticos. Ejercicio 2010*, pág.111.

marzo, a las que resulte de aplicación la disposición adicional undécima de esta Ley, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, y por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, y tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones allí establecidas.”

En la exposición de motivos de este Real Decreto-ley 12/2012 se indicaba que “.....se elimina la libertad de amortización regulada en la Disposición Adicional Undécima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuyo mantenimiento, en ausencia total de requisitos vinculados al empleo, resulta claramente inviable, dadas las actuales circunstancias económicas.”

De lo anteriormente expuesto, podemos señalar que la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, incorporó un nuevo requisito no previsto en el artículo 109.1 del TRLIS y se refiere a que los elementos nuevos, tanto de inmovilizado material como de inversiones inmobiliarias, se encuentren afectos a una actividad económica, y ello en un claro intento de la norma fiscal por aproximarse al nuevo criterio contable de preeminencia de la sustancia económica sobre la forma¹⁰⁰. Con la nueva redacción del artículo 102.1 LIS ya se recoge expresamente en el precepto la condición de que los elementos patrimoniales nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias estén afectos a actividades económicas. Sin embargo, y dado que el precepto sí que afecta a los empresarios personas físicas que realizan una actividad empresarial o profesional, habrá que estar a lo que se entiende en la norma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como elemento afecto a una actividad económica¹⁰¹.

¹⁰⁰ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: “La paulatina desnaturalización del régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión.....” Op.cit., Estudios Financieros: Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y Casos Prácticos. Ejercicio 2010, págs.110-111.

¹⁰¹ Vid. Consulta Vinculante de la DGT, Resolución número 1631/2010 de 16 de julio en relación a la posibilidad de aplicar la libertad de amortización en la adquisición de varios inmuebles por una persona

Por otro lado, la situación económica de nuestro país desde 2008, ha llevado a la aprobación de una normativa que ha intentado estimular la inversión aparejada inicialmente al fomento del empleo y con posterioridad a la no pérdida del mismo. A partir de 31 de Marzo de 2012, y motivado por la situación del déficit público, las instituciones se vieron obligadas a suprimir este incentivo fiscal que se había regulado en la Disposición Final 11ª TRLIS.

Según Joaquín Cuesta¹⁰² la libertad de amortización significa que se puede acreditar de forma libre por el sujeto pasivo en el que concurran los requisitos para su aplicación y, por tanto, nada impediría en principio que una empresa se acogiese a la figura de la libertad de amortización mediante la realización de un ajuste positivo en la base imponible para no considerar como deducible la amortización contable anual, y ello basado en que en los tiempos actuales, en que multitud de empresas pasan por dificultades que se traducen en menores beneficios o incluso en pérdidas, no sería descabellado pensar que en el ánimo del legislador estuviera el favorecer a las compañías que decidan invertir otorgándole un crédito fiscal aplicable “a la carta” a medida que obtenga beneficios.

En opinión de Francisco Adame¹⁰³, en relación con las modificaciones habidas en el Impuesto sobre Sociedades, las medidas adoptadas no se deben a una sistemática ordenada ni a un proceso planificado de aprobación de medidas de lucha contra la crisis económica, sino que responden más bien a la precipitación y las necesidades del momento temporal en el que se ha adoptado. Insiste en que lo que cualquier Gobierno debe aspirar a conseguir en este difícil momento es que se genere mayor actividad

física que tiene la intención de iniciar durante el año 2009 una actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

¹⁰² CUESTA DOMÍNGUEZ, J.: “A vueltas con la libertad de amortización con mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2/2010.

¹⁰³ ADAME MARTÍNEZ, F.: “Política fiscal y lucha contra la crisis económica: análisis de las medidas fiscales adoptadas por el estado y las comunidades autónomas y perspectivas de futuro”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 6, 2012.

económica puesto que si crece la actividad económica se creará empleo y así también remontará la recaudación del Impuesto sobre Sociedades.

En el siguiente cuadro se puede comprobar la evolución seguida por la recaudación del Impuesto sobre Sociedades¹⁰⁴:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
RETENCIONES CAPITAL MOBILIARIO	603,50	771,20	860,50	808,70	802,00	782,00	782,20
RETENCIONES IIC	223,40	375,90	401,90	197,70	172,40	143,60	141,80
RETENCIONES DEL CAPITAL MOBILIARIO	1.524,30	2.109,20	2.657,70	2.351,10	2.047,50	2.216,50	2.230,00
GRAVAMEN S/DIVIDENDOS Y RENTAS EXTRANJERAS	-	-	-	-	-	-	88,80
PAGOS FRACCIONADOS	21.919,30	23.067,70	13.536,40	13.060,50	10.423,50	9.634,40	13.609,00
CUOTA DIFERENCIAL NETA	12.937,00	18.499,30	9.844,90	3.770,50	2.752,40	3.834,10	4.585,30
TOTAL	37.207,60	44.823,20	27.301,40	20.188,50	16.197,80	16.610,70	21.435,20

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español

No obstante todo lo anterior, y en tanto este incentivo fiscal se encuentre vigente, podemos concluir que las ERD, a efectos de su aplicación, han tenido las siguientes opciones al acometer una inversión en elementos nuevos de inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias:

¹⁰⁴ Ministerio de Economía y Hacienda.

http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2012/Analisis_estadistico_recaudacion_2012.pdf

a) En primer lugar, tratándose de una inversión que lleva aparejada la creación y, posterior mantenimiento, de esos nuevos puestos de trabajo en los términos del artículo 102.1 LIS, podrá aplicarse la libertad de amortización de esos bienes con el límite que resulte de multiplicar 120.000€ por el incremento de plantilla calculado con dos decimales.

b) En segundo lugar, para inversiones realizadas antes de 31 de marzo de 2012 que no conlleven creación de empleo, si los bienes están afectos a actividades económicas y son puestos a disposición del sujeto pasivo en los ejercicios 2011 a 2015, podían aplicar la Disposición Adicional Undécima del TRLIS, y esto evidentemente les resultaba más ventajoso pues no existía el límite cuantitativo previsto en el artículo 109.1 TRLIS -límite cifrado en el importe que resulte de multiplicar 120.000€ por el incremento de plantilla calculado con dos decimales-

Señalar que el artículo 109.4 TRLIS contemplaba la incompatibilidad de la libertad de amortización del artículo 109.1 TRLIS con:

1. La bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios de aquélla.
2. La reinversión de beneficios extraordinarios, la exención por reinversión y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

En el art. 102 LIS no aparece esta incompatibilidad dado que a partir de uno de enero de 2015 desaparece la bonificación por actividades exportadoras del art.34.1 TRLIS y se suprimen las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios y la deducción por inversión de beneficios, si bien se mantiene, en ambos casos, un régimen transitorio contemplado en la Disposición Transitoria 24ª 7 y 5, respectivamente.

Para finalizar, en el caso de que el contribuyente no cumpliera la condición de incremento y posterior mantenimiento de la plantilla, deberá ingresar la cota íntegra y los intereses de demora correspondientes en la autoliquidación del IS que corresponda al período impositivo en el que se haya incumplido con alguno/s de los requisitos.

Entendemos que el largo horizonte temporal al que se vincula el incentivo fiscal pudiera ser un obstáculo para su aplicación efectiva por parte de los contribuyentes que pudieran verse beneficiados por su aplicación.

6.2.2. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor: Artículo 12.3 e) LIS (Artículo 110 TRLIS).

Con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LIS) la libertad de amortización para inversiones de escaso valor reguladas en el artículo 110 TRLIS desaparece como un incentivo fiscal exclusivo de las ERD y pasa a ser de aplicación a cualquier contribuyente del Impuesto sobre Sociedades en virtud de su nuevo artículo 12.3 e) LIS.

El artículo 110 del TRLIS expresaba que *“Los elementos del inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24 euros referido al período impositivo.”*

De acuerdo con la redacción de este artículo, las condiciones para poder aplicar este incentivo fiscal son:

- a) La inversión debe realizarse en elementos de inmovilizado material nuevos, es decir, que entren en funcionamiento por primera vez.
- b) Los elementos referidos han de ponerse a disposición del sujeto pasivo en el período en que se cumplen las condiciones del artículo 108 TRLIS, lo cual no quiere decir que entren en funcionamiento en ese ejercicio.
- c) El importe unitario de los elementos no puede exceder de 601,01 euros. Es decir, si el valor unitario excede de 601,01 euros no se podrá aplicar la libertad de amortización.

d) El límite máximo que se puede acoger a la libertad de amortización recogida en este artículo es de 12.020,24 euros por ejercicio.

El artículo 110 TRLIS no señalaba expresamente ninguna incompatibilidad con otros incentivos, no obstante, el artículo 42.7 del TRLIS recogía expresamente que la base de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios no incluiría las cantidades aplicadas a la libertad de amortización.

La redacción de este artículo 110 TRLIS no había sufrido ninguna modificación desde la entrada en vigor del TRLIS aprobado por R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

En el caso de la aplicación de este incentivo fiscal, señalaremos también que, para las inversiones de escaso valor realizadas antes de 31 de marzo de 2012, las empresas de reducida dimensión tenían la opción de poder aplicar la Disposición Adicional Undécima del TRLIS y esto resultaba más beneficioso pues no se exigían límites algunos en la inversión¹⁰⁵.

El actual art.12.3 e) LIS recoge la libertad de amortización, del mismo modo que lo hacía el artículo 110 TRLIS, para los elementos de inmovilizado material nuevos, esto es, que entren en funcionamiento por primera vez, perdiendo la exclusividad que hasta ahora había presentado por ser de aplicación solo a las ERD; a partir de la Ley 27/2014 podrá ser aplicado por cualquier contribuyente del Impuesto sobre Sociedades siempre y cuando se cumplan los requisitos. En particular, el valor unitario de los elementos nuevos del inmovilizado material no puede exceder de 300,00 euros (antes 601,01 euros), y la cuantía máxima de la inversión del período impositivo que puede acogerse al incentivo es de 25.000 euros (antes 12.020,24 euros), debiendo prorratear esta cuantía máxima de inversión para el caso en que el período impositivo sea inferior al año.

¹⁰⁵ BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: “Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión”, *Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales: Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, 2011, pág.1.403

6.2.3. Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible: Artículo 103 LIS (Artículo 111 TRLIS).

En este artículo estamos en presencia de lo que se conoce como amortización acelerada, y se trata de una figura que no constituye ninguna novedad en nuestro ordenamiento jurídico puesto que viene a reconocer vocación de permanencia al incentivo fiscal que regulaba el artículo 12 del Real Decreto-Ley 13/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo. Es interesante su exposición de motivos en la que ya se indicaba que “La actual coyuntura económica ha aconsejado a los Estados miembros de la Comunidad Europea la adopción de una serie de actuaciones que, bajo el nombre de Iniciativa Europea de Crecimiento, estimulen la inversión pública y privada. El presente Real Decreto-ley forma parte de la contribución española a esta iniciativa comunitaria, por lo que se adoptan una serie de medidas de carácter presupuestario, tributario, financiero y de creación de empleo.....La incentivación de la inversión empresarial se atiende a través del incremento de los coeficientes máximos de amortización en el Impuesto de Sociedades.....¹⁰⁶”

Este incentivo fiscal se estableció inicialmente para cualquier sujeto pasivo del IS y para las inversiones realizadas entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994, en virtud del artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo. En esencia se trataba de amortizar los elementos de inmovilizado material nuevos afectos a la actividad económica en función del resultado de multiplicar por 1,5 el coeficiente máximo de amortización previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

¹⁰⁶ BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: “Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión”. *Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales: Comentarios y casos prácticos*, Centro de Estudios Financieros, 2011, pág.1403.

Más adelante, la LIS/95 en su artículo 125 pasaba a regular el incentivo fiscal de la amortización acelerada de modo idéntico a como lo había hecho el artículo 12 del Real Decreto-Ley 3/1993, pero esta vez, de modo exclusivo para las ERD.

El TRLIS, en su artículo 111¹⁰⁷ amplía el ámbito de aplicación del incentivo fiscal de modo que no sólo se aplicará a los elementos nuevos del inmovilizado material sino también a los del inmovilizado intangible y a las inversiones inmobiliarias. Además se incrementa el coeficiente, pasando de 1,5 a 2.

¹⁰⁷ Artículo 111 TRLIS:

“1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

El régimen previsto en el apartado anterior también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión. 3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias construidos o producidos por la propia empresa.

4. El régimen de amortización previsto en este artículo será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma.

5. Los elementos del inmovilizado intangible a que se refieren los apartados 4 y 6 de los artículos 11 y 12, respectivamente, de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en ellos, adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 % del importe que resulte de aplicar dichos apartados.

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

La aprobación de la Ley 27/2014 mantiene el incentivo fiscal haciendo constar expresamente que los elementos nuevos del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y los elementos del inmovilizado intangible deben estar afectos a actividades económicas:

“1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

2. El régimen previsto en el apartado anterior también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias contruidos o producidos por la propia empresa.

4. El régimen de amortización previsto en este artículo será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma.

5. Los elementos del inmovilizado intangible a que se refiere el apartado 3 del artículo 13 de esta Ley, adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dicho apartado”.

De la redacción del artículo podríamos extraer las siguientes cuestiones en relación con lo que se denomina la amortización acelerada:

- a) Elementos patrimoniales a los que resulta de aplicación.
- b) Requisitos Temporales: Momento de aplicación.
- c) Cuantificación.
- d) Compatibilidad con otros beneficios fiscales.

Pasamos, por tanto, a analizar cada una de las cuestiones que acabamos de enumerar.

a) Elementos patrimoniales a los que resulta de aplicación.

De acuerdo con el artículo 103 LIS, los elementos patrimoniales que pueden ser objeto de amortización acelerada, siempre que la empresa sea considerada de reducida dimensión en el ejercicio de puesta a disposición de los mismos, son los siguientes:

1. Elementos nuevos de inmovilizado material.
2. Elementos nuevos de inversiones inmobiliarias.
3. Elementos del inmovilizado intangible.

En la redacción inicial¹⁰⁸ de este artículo se incluían los elementos nuevos de inmovilizado material e inmaterial, si bien a partir de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, se incluyeron, para los ejercicios iniciados el uno de enero de 2008, las inversiones inmobiliarias y se modificó la denominación del inmovilizado inmaterial por inmovilizado intangible para la adaptación de la normativa tributaria al nuevo marco contable.

¹⁰⁸ La redacción original del artículo 111 TRLIS estuvo vigente desde 12/03/2004 al 31/12/2007.

Para una aproximación a la definición de estos elementos patrimoniales podemos acudir a su descripción contable. En particular:

-Los elementos del inmovilizado material, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre de aplicación a las Pequeñas y Medianas Empresas y con criterios contables específicos para microempresas (en adelante PGC 2008), se recogen en las Cuentas del subgrupo 21 denominado “Inmovilizaciones Materiales” y se definen como los elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser calificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22 “Inversiones Inmobiliarias”; entre estos elementos de inmovilizado material estarían los terrenos, construcciones, instalaciones técnicas, maquinaria, utillaje, mobiliario, equipos para procesos de información, elementos de transporte, etc.

-Los elementos de inmovilizado intangible (inmovilizado inmaterial, antes de la ley 16/2007, de 4 de julio) se definen en el nuevo PGC 2008 como los activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de inmovilizado, y se recogen en el subgrupo 20. Entre estos elementos podemos enumerar los siguientes: investigación, desarrollo, concesiones administrativas, propiedad industrial, fondo de comercio, derechos de traspaso, aplicaciones informáticas, etc.

Por último, las inversiones inmobiliarias, aparecen en el subgrupo 22 del PGC 2008 y se definen como activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Por tanto, las inversiones que pueden ser objeto de amortización acelerada deben efectuarse en alguno de los elementos señalados anteriormente siempre que además, en el caso de los elementos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias sean elementos nuevos, es decir, que entren en funcionamiento por primera vez.

También debemos aclarar que la amortización acelerada es de aplicación de la misma manera cuando los elementos patrimoniales citados son construidos o producidos por la empresa, o cuando son encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra, siempre que, en éste último caso, los elementos patrimoniales se pongan a disposición del sujeto pasivo en los doce meses posteriores a la conclusión de la ejecución del contrato (artículo 103.2 y 103.3 LIS).

b) Requisitos Temporales: Momento de aplicación.

En cuanto al requisito temporal, indica el artículo 103 LIS, que se podrá aplicar la amortización acelerada siempre y cuando los elementos patrimoniales nuevos de inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, sean puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan los requisitos del artículo 101 LIS. Por tanto, se puede observar una diferencia importante con el artículo 102 LIS, dado que, mientras que el artículo 102 LIS exige que los elementos patrimoniales **entren en funcionamiento**, en el artículo 103 LIS sólo se exige la **puesta a disposición** del sujeto pasivo en el período impositivo en que se cumplan las condiciones del artículo 101 LIS. Lógicamente, el bien se amortizará -de forma acelerada- a partir del momento en que entre en funcionamiento, si bien puede darse la circunstancia de que, en ese momento, la empresa no cumpla las condiciones del artículo 101 LIS¹⁰⁹.

¹⁰⁹ VILLAVERDE GOMEZ, B.: “El régimen fiscal de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre Sociedades tras sus últimas modificaciones”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 10, 2011.

c) Cuantificación.

El importe de la amortización acelerada está en función del elemento patrimonial de que se trate:

1. Para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, el artículo 103.1 LIS establece que se podrán amortizar según el porcentaje que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas¹¹⁰.

En su redacción inicial, el artículo 111.1 TRLIS contemplaba como porcentaje de amortización acelerada el que resultase de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo según tablas, pero la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005, incrementó el coeficiente del 1,5 a 2, que es el actualmente vigente.

A este efecto, señalamos que hay autores¹¹¹ que opinan que la amortización reforzada exige que contablemente se haya aplicado el coeficiente máximo de amortización según tablas y no otro inferior que imposibilitaría la aplicación de este incentivo fiscal.

En mi opinión, del precepto legal (artículo 103 LIS) no puede derivarse tal afirmación, máxime cuando la amortización acelerada, del mismo modo que la libertad de amortización, constituye una excepción al principio de inscripción contable

¹¹⁰ La Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante Resolución número 2144/2006 de 25 de octubre, a la cuestión planteada de si el incentivo fiscal del Art.111 TRLIS es compatible con la amortización de los elementos que se utilizan en más de un turno normal de trabajo, establece que “*El artículo 111 del TRLIS no establece ninguna incompatibilidad entre la aplicación del incentivo fiscal de la aceleración de amortizaciones para los elementos de inmovilizado material adquiridos nuevos por las empresas de reducida dimensión, y la amortización por turnos de trabajo, prevista en el artículo 2.3 del RIS.*”

¹¹¹ BECERRA GUIBERT, I.: “Régimen de Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión”, en *El cierre Fiscal y Contable 2011*, Valencia, Wolters Kluwer España, S.A., septiembre 2011, pág. 1.415.

recogido en el artículo 11.3 LIS, pues la deducción del exceso de la cantidad amortizada resultante de lo previsto en este artículo 103 LIS respecto de la depreciación efectivamente habida (amortización contable), no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Es decir, contablemente, la empresa procederá a contabilizar la amortización efectiva que haya sufrido el elemento patrimonial; amortización efectiva que figura definida en el artículo 12 LIS, precepto legal en el que aparece, entre otros, el criterio de aplicación de los coeficientes de amortización lineal según las tablas de amortización.

Esto es, la empresa puede amortizar contablemente aplicando el coeficiente lineal mínimo, el máximo o uno intermedio; y otra cuestión, totalmente diferente, será el gasto fiscal por amortización con base en la aplicación del artículo 103 LIS. El exceso de amortización “fiscal” sobre la amortización “contable” tal y como expresa el artículo 11.3 1º LIS no requiere de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias; por tanto, se efectuará el correspondiente ajuste extracontable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pero en ningún caso la empresa quedará privada, si cumple con los requisitos legales, de poder aplicar este incentivo fiscal previsto en el artículo 103 LIS.

2. Para las inversiones en elementos del inmovilizado intangible el artículo 103.5 LIS hace remisión al artículo 13.3 LIS¹¹², esto es, activo intangible de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio (amortización fiscal del 5% de su importe). Si éstos elementos de inmovilizado intangible se han adquirido en el período impositivo en que se cumplan los requisitos del artículo 101 LIS, la entidad podrá deducir un 150% del importe que resulte de aplicar el precepto mencionado (artículo 13.3 LIS).

¹¹² Artículo 13.3 LIS:

“Será deducible el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del correspondiente inmovilizado intangible.”

Hemos de señalar que, con efectos de 1 de enero de 2016, el apartado 3 del art.13 LIS ha sido derogado por la Disposición Final 5ª de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC). Ello obedece a que la recién aprobada Ley de Auditoría modifica el art. 39 del Código de Comercio en el sentido de eliminar la diferenciación entre activos intangibles con vida útil definida e indefinida. A partir de la entrada en vigor de la LAC, todos los intangibles son considerados de vida útil definida.

El artículo 111.5 TRLIS remitía, en primer lugar a los artículos 11.4 y 12.6 del TRLIS, es decir, los elementos del inmovilizado intangible con vida útil definida y el intangible con vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio. Por tanto, observamos que con la actual LIS quedan fuera de la amortización acelerada el inmovilizado intangible de vida útil definida y no se exige para la deducibilidad del precio de adquisición del fondo de comercio la dotación de una reserva indisponible.

Los artículos 11.4 y 12.6 TRLIS habían experimentado modificaciones desde su aprobación en 2004 que conviene especificar en este momento:

2.a) Artículo 11.4 TRLIS

En su origen, en la fecha de aprobación del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, el artículo 11.4 TRLIS y artículo 12.6 TRLIS eran los artículos 11.4 y 11.5 del TRLIS y su redacción era la siguiente:

Artículo 11.4 TRLIS: Las dotaciones para la amortización del fondo de comercio serán deducibles con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.*
- b) Que la entidad adquirente no se encuentre, respecto de la persona o entidad transmitente, en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. A estos efectos, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección 1.a del capítulo I de las normas para*

la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. El requisito previsto en este párrafo no se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Las dotaciones para la amortización del fondo de comercio que no cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible de aquél.

2.b) Artículo 11.5 TRLIS.

“Cuando se cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) del apartado anterior serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe las dotaciones para:

- a) La amortización de las marcas.*
- b) La amortización de los derechos de traspaso, excepto que el contrato tuviese una duración inferior a 10 años, en cuyo caso el límite anual máximo se calculará atendiendo a dicha duración.*
- c) Los restantes elementos patrimoniales de inmovilizado inmaterial que no tuviesen fecha cierta de extinción.*

Cuando no se cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) del apartado anterior, las mencionadas dotaciones serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible de los citados elementos patrimoniales.”

A partir de ley 16/2007, de 4 de julio, los artículos 11.4 y 11.5 del TRLIS pasan a ser el artículo 11.4 y 12.6 y 12.7 del TRLIS con la redacción siguiente:

Artículo 11.4 TRLIS: *Serán deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:*

- a) *Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.*
- b) *Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.*

Las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible que no cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) anteriores serán deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquél.

Artículo 12.6 TRLIS¹¹³: *Será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondo de comercio, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:*

- a) *Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.*

¹¹³ Este artículo 12.6 del TRLIS fue modificado de forma temporal para los períodos 2012, 2013 por Real Decreto ley 12/2012 de 30 de marzo; en particular, véase su artículo 1.º Primero. Uno:

“Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, se introducen las siguientes modificaciones en el régimen legal del Impuesto sobre Sociedades:

Uno. La deducción correspondiente al fondo de comercio a que se refiere el apartado 6 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que se deduzca de la base imponible en los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012 o 2013, está sujeta al límite anual máximo de la centésima parte de su importe”.

- b) *Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.*
- c) *Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.*

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio.

Artículo 12.7 TRLIS: *Cuando se cumplan los requisitos previstos en los párrafos a) y b) del apartado anterior será deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe el inmovilizado intangible con vida útil indefinida.*

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del inmovilizado.

La Ley 16/2007, de 4 de julio, hacía referencia no ya al inmovilizado inmaterial sino al inmovilizado intangible. Por otro lado, dado que, en la actualidad, el fondo de comercio no se amortiza contablemente desde la entrada en vigor el uno de enero de 2008 del nuevo PGC, la normativa fiscal con el TRLIS vigente exigía la dotación de una reserva indisponible de, al menos, el importe fiscalmente deducible para el fondo de comercio -5% de su importe- estableciendo una excepción al principio de inscripción contable prevista en el artículo 19.3 del TRLIS. En cuanto a los porcentajes

máximos fiscalmente deducibles se mantenían para el fondo de comercio -cumpliendo los requisitos legales- el 5% y para el inmovilizado intangible el 10%.

De lo expuesto anteriormente podemos deducir que hasta la entrada en vigor de la Ley 27/2014 (LIS) los porcentajes que podía aplicar una ERD eran:

1. Para el fondo de comercio, insistimos, cumpliendo los requisitos del artículo 12.6 TRLIS, el resultado de aplicar el 150% al 5% (veinteava parte de su importe), es decir, el 7,5%. Para los ejercicios 2012, 2013, de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, (artículo 1.º Primero. Uno), el porcentaje era el resultado de aplicar el 150% al 1% (centésima parte de su importe), es decir, el 1,5%.
2. Para el inmovilizado intangible con vida útil definida, con las mismas precisiones que en el apartado 1 anterior, el porcentaje era resultado de aplicar el 150% al 10% (décima parte de su importe), esto es, el 15%.

A partir de uno de enero de 2008, por la nueva redacción dada al artículo por la Ley 16/2007 de 4 de julio, quedaban fuera del ámbito de aplicación del artículo 111.5 del TRLIS los elementos de inmovilizado intangible con vida útil indefinida¹¹⁴.

¹¹⁴ BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: “Incentivos fiscales para las Empresas de Reducida Dimensión”, en Impuesto sobre Sociedades (2): Regímenes Especiales: Comentarios y Casos Prácticos 2011, CEF, pág.1.404.

6.2.4. Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores. Artículo 104 LIS (Artículo 112 TRLIS).

La actual redacción del artículo 104 LIS coincide con la redacción de su homólogo el artículo 112 TRLIS. El artículo 104 LIS establece lo siguiente:

“1.-En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

2.-Los deudores sobre los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 13.1 de esta Ley y aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo, no se incluirán entre los deudores referidos en el apartado anterior.

3.-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.

4.-Las pérdidas por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, efectuadas en los períodos impositivos en los que hayan dejado de cumplirse las condiciones del artículo 101 de esta Ley, no serán deducibles hasta el importe del saldo de la pérdida por deterioro a que se refiere el apartado 1.”

En primer lugar, debemos señalar que la LIS establece, como regla general, un sistema para dotar las pérdidas por deterioro derivadas de las posibles insolvencias de clientes y deudores de una forma individualizada, es decir, no se admite la posibilidad de dotar una cantidad global de pérdidas por deterioro derivada de las posibles insolvencias de clientes y deudores. En particular, debe tratarse de clientes y deudores que se encuentren en algunas de las circunstancias del artículo 13.1 LIS:

- a) Que 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 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.

Además, este artículo 13.1 LIS señala que no son deducibles las pérdidas respecto de los créditos siguientes:

- 1º Los adeudados por entidades de derecho público excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.
- 2º Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
- 3º Las que correspondan a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Por tanto, este incentivo fiscal, recogido en el artículo 104 LIS, supone una excepción al criterio general del artículo 13.1 LIS, en cuanto que, se permite efectuar, en el período impositivo en que el sujeto pasivo cumpla las condiciones del artículo 101 LIS, una dotación global hasta un máximo del 1% sobre el saldo de clientes y deudores una vez que se haya minorado este saldo en los clientes y deudores que se encuentren en las circunstancias del artículo 13.1 LIS o, que según este mismo precepto, sus pérdidas por

deterioro, no fueran consideradas como fiscalmente deducibles; o dicho de otra manera, las ERD pueden simultanear los dos sistemas reconocidos por el TRLIS¹¹⁵.

Además, la aplicación de este incentivo requiere de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias dado que no se exceptiona expresamente de su imputación como sucede en el resto de incentivos fiscales a ERD.

Pero frente a esta ventaja, nos parece importante señalar la opinión de Roberto I. Fernández López¹¹⁶, con la que estamos de acuerdo, y se refiere a la imposibilidad de que se puedan incluir, en la dotación global de las pérdidas por deterioro por insolvencias, los créditos que las ERD mantienen con las Administraciones Públicas, y ello es especialmente grave cuando se trata de empresas cuyo mayor volumen de facturación y contratación se efectúa con Administraciones Públicas.

En este sentido, según los datos publicados por el Banco de España el 12 de Junio de 2015¹¹⁷ (datos correspondientes al 1º trimestre de 2015), la deuda de las Administraciones Públicas ha alcanzado la cifra de 1.046.192 millones de euros, de la que corresponden 907.218 millones de euros a la Administración Central, 240.411 millones de euros a las Comunidades Autónomas y 38.302 millones de euros a los Ayuntamientos.

Según las últimas publicaciones consultadas, de los 38.302 millones de euros de deuda de los Ayuntamientos, unos 12.000 millones son deudas que las entidades locales mantienen con las pequeñas y medianas empresas y con autónomos, de los

¹¹⁵ ÁLVAREZ BARBEITO, P. : “Incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades”, Nueva Fiscalidad, número 8-Septiembre 2005, <http://vlex.com/vid/290635>.

¹¹⁶ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: “La progresiva pérdida de identidad del régimen de las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades”, Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y Casos Prácticos. Año 2010, pág.113.

¹¹⁷ Página Web del Banco de España: <http://www.bde.es/bde/es/areas/estadis/>

cuales, aproximadamente, un 25% tarda más de un año en cobrar sus facturas. Es evidente que, en situaciones de crisis económica, uno de los problemas que encontramos es que un elevado número de pequeñas y medianas empresas y, también autónomos, presentan dificultades para acceder a la financiación.

En particular, se trata de un problema financiero específico de la PYME, y de no ser así, éstas dispondrían de recursos para llevar a cabo sus proyectos empresariales, y en consecuencia se originaría crecimiento económico y empleo¹¹⁸.

Como consecuencia de las dificultades de obtener recursos, básicamente a través de entidades financieras, las PYMES y autónomos, para obtener recursos, optan por realizar importantes esfuerzos encaminados a realizar gestiones de cobro sobre su cartera de clientes, entre los que se encuentran las Administraciones Públicas. Ya hemos mencionado anteriormente, que existen empresas que tardan más de un año en cobrar esta deuda, tiempo que en algunas empresas es vital hasta el punto de verse obligados al cierre de sus negocios, con la consiguiente destrucción de empleo.

Reiteramos que, por parte de la Administración, han habido intentos de solventar este problema de endeudamiento con PYMES y autónomos y podemos citar, entre otras, la Ley 15/2010, de 5 de julio por la que se reforma la Ley 3/2004 de 29 de diciembre, en la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. En su Exposición de Motivos se indica expresamente que “... *Los efectos de la crisis económica se han traducido en un aumento de impagos, retrasos y prórrogas en la liquidación de facturas vencidas, que está afectando a todos los sectores. En especial, está afectando a las pequeñas y medianas empresas, que funcionan con gran dependencia al crédito a corto plazo y con unas limitaciones de tesorería que hacen especialmente complicada su actividad en el contexto económico actual.*”

¹¹⁸ ONTIVEROS, E. y VALERO, F. J.: “Entorno económico nacional e internacional y financiación de la PYME en España”, *Papeles de la Fundación de Estudios Financieros*, número 45, 2012, págs. 48-49.

Con este objetivo, resulta particularmente importante en la presente Ley, suprimir la posibilidad de «pacto entre las partes», la cual a menudo permitía alargar significativamente los plazos de pago, siendo generalmente las PYMES las empresas más perjudicadas.

.....En este sentido, y desde el punto de vista de los plazos de pago del sector público, se reduce a un máximo de treinta días el plazo de pago, que se aplicará a partir del 1 de enero de 2013, siguiendo un período transitorio para su entrada en vigor. “

Otra medida adoptada fue el Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa, en particular, en su Capítulo II, Medidas Financieras, en su sección segunda, línea de crédito para la cancelación de deudas de las Entidades locales con empresas y autónomos, en su artículo 4 se establece que:

“Con el fin de permitir la cancelación de sus obligaciones pendientes de pago con empresas y autónomos, derivadas de la adquisición de suministros, realización de obras y prestación de servicios, las Entidades locales, con carácter excepcional, podrán concertar operaciones de crédito a largo plazo, con los límites, condiciones y requisitos que se establecen en los artículos siguientes y con arreglo al acuerdo que, con carácter de urgencia, deberá adoptar la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos por el que instruirá al Instituto de Crédito Oficial para la puesta en marcha de la correspondiente línea financiera.”

Más recientemente, se aprobaron el Real Decreto 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales, y el Real Decreto-ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se crea el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores. En base a estos Reales Decretos se dotaron cerca de 35.000 millones de euros para el pago de facturas a proveedores y

fue efectivo desde finales de mayo de 2012, y por tanto, en mi opinión, ello supuso un alivio para empresas necesitadas de liquidez y les permitió continuar con su empresa en funcionamiento, lo que en definitiva redonda, al menos, en la menor destrucción de empleo a la que se asistió en años anteriores.

Dicho lo anterior, nos centramos ahora en los posibles efectos fiscales de estas deudas con las Administraciones Públicas; deudas que, sin lugar a dudas, tienen un trato desigual con respecto a la deuda de cualquier otro cliente, y ello, como comentamos en líneas anteriores, tanto a efectos del Impuesto sobre Sociedades, en lo que se refiere a la posible deducibilidad de la dotación por insolvencias que acabamos de exponer, como en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Resulta necesario exponer, aunque sea de una manera abreviada, el tratamiento de estas deudas “incobrables” en la normativa reguladora del IVA, esto es, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA) y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica otras normas tributarias (RIVA).

En particular, el artículo 80.Uno LIVA regula la modificación de la base imponible por diversas causas, entre las que se encuentran las siguientes:

- la devolución de envases y embalajes.
- descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que se haya realizado la operación y siempre que estén debidamente justificados.

Y el artículo 80.Dos regula el supuesto que aquí nos interesa, referido a la modificación de la base imponible *“Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado...”*.

En realidad, este supuesto de modificación de la base imponible del artículo 80.Dos LIVA se deriva del artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que indica lo siguiente:

“1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.”

Por tanto, la norma comunitaria deja margen a los Estados miembros en la regulación de la modificación de la base imponible, como consecuencia del impago total o parcial de la operación por parte del destinatario¹¹⁹.

La modificación de la base imponible por insolvencia del destinatario de las operaciones se encuentra regulada en el artículo 80, apartado tres a cinco de la LIVA, y debemos decir que sobre este particular también se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en la Sentencia de 3 de julio de 1997, Asunto C-330/95, Goldsmiths. En esta Sentencia se reconoce en definitiva la obligación de los Estados miembros a reducir la base imponible cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida (sea o no dineraria) no sea percibida por el sujeto pasivo; y al mismo tiempo se reconoce la facultad de los Estados a establecer excepciones a esta regla, esto es, a no aplicarla siempre que “ las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación no trastornen el objetivo de armonización fiscal perseguido por la directiva reguladora del IVA”.

¹¹⁹ LONGÁS LAFUENTE, A.: “Operaciones interiores: Base Imponible”, en *Impuesto sobre el Valor Añadido: Comentarios y casos prácticos, 2011*, CEF, pág.809.

En base a lo anterior, en el artículo 80.Cuatro de la LIVA se han establecido los requisitos, a nuestro juicio demasiado exigentes, que debe reunir, simultáneamente, un crédito para que se considere total o parcialmente incobrable. Los requisitos, ya mencionados en páginas anteriores y que volvemos a recordar, son los siguientes:

1. **Plazo desde su vencimiento:** Se exige el transcurso de un año desde el devengo de la operación sin que se haya producido el cobro total o parcial del mismo. No obstante, hay que realizar varias precisiones:

1.a): si el titular del crédito es un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04€, el plazo referido se reduce a seis meses o un año (a partir de 1 de enero de 2015), si supera el importe referido, el plazo será de un año.

1.b): en el caso de operaciones a plazos, el plazo de seis meses o de un año se computa desde el plazo o plazos impagados.

2. Reflejo de la circunstancia en los **Libros Registros de IVA.**

3. El **destinatario de la operación** ha de ser empresario o profesional. Si el destinatario fuese un particular la base imponible de la operación, IVA excluido, debe ser superior a 300,00€.

4. **Reclamación judicial** al deudor o mediante **requerimiento notarial**, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos. En este último caso, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirán por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

En relación a la reclamación judicial, el artículo 80.4 LIVA incorpora la posibilidad de que el sujeto pasivo desista de dicha reclamación, en cuyo caso deberá modificar la base imponible al alza repercutiendo nuevamente el impuesto.

Una vez cumplidos los requisitos para que el crédito sea calificado como incobrable, procede la modificación de la base imponible de IVA. Esta modificación está sujeta a plazos expresados en el mismo artículo 80.Cuatro de LIVA, en particular:

- La modificación se debe realizar en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de un año -seis meses para empresas con volumen de facturación inferior a 6.010.121,04€- mediante la emisión de la correspondiente factura rectificativa, y dicha rectificación deberá comunicarse a la A.E.A.T. en el plazo de un mes desde la expedición de la factura rectificativa; dicha comunicación está sujeta a unos requisitos regulados en el artículo 24.2 RIVA referidos al envío de las facturas rectificativas, copia del auto judicial de declaración de concurso, en su caso, del deudor, requerimiento notarial, certificado expedido por el órgano competente del ente público deudor, etcétera.

No obstante, en el apartado Cinco del artículo 80 de LIVA, encontramos unos supuestos en que no se podrá modificar la base imponible:

“1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

- a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.*
- b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.*
- c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco de esta ley.*
- d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.*

Lo dispuesto en esta letra d) no se aplicará a la reducción de la base imponible realizada de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta ley para los créditos que se consideren total o parcialmente incobrables, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago a que se refiere la condición 4.ª de dicho precepto.

2. *“ Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.”*

Debemos precisar que hasta la última modificación efectuada por el Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, sobre el artículo 80.Cinco LIVA, la Ley prohibía la modificación de la base imponible en el caso de créditos adeudados o afianzados por entes públicos. A partir de la nueva redacción incorporada por el citado Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, se introduce por primera vez la posibilidad de recuperar el IVA repercutido no cobrado correspondiente a deudas de las entidades públicas, eso sí, el sujeto pasivo acreedor debe dar cumplimiento a la acreditación documental del impago mediante la certificación expedida por el órgano competente del ente público deudor pues, en caso contrario, no se podrá efectuar la modificación de base imponible del artículo 80.Cuatro LIVA y, en consecuencia, la empresa deberá soportar el IVA, como si de un consumidor final se tratara.

Reiteramos que en la actualidad asistimos a retrasos muy importantes en el cobro de las facturas adeudadas por las Administraciones Públicas y, como hemos expresado, ello ha derivado en el cierre de numerosas empresas.

En el siguiente cuadro podemos observar cómo se ha ido incrementando la deuda de las Administraciones Públicas en los últimos años:

(Miles de Euros)	2004	2006	2008	2010	2012
Deuda Admón. Central	311.840	303.416	332.584	488.245	617.504
Deudas Entes Locales	24.153	27.570	31.775	35.431	36.306
Deudas CC.AA	51.994	59.068	72.625	119.460	150.578

Datos Segundo Trimestre 2012-<http://www.bde.es/webbde/es/estadis/infoest/htmls/cdp.html>

En este sentido, aproximadamente un 63% de autónomos sufre el impago de facturas, de las cuales el 95% corresponde a las Administraciones¹²⁰. Nos encontramos inmersos en una situación en que las empresas, además de no cobrar las facturas, tienen que hacer frente al ingreso de las cuotas de IVA repercutido -insistimos, no cobrado- a la AEAT, y ello con una periodicidad trimestral o mensual, lo que, sin lugar a dudas, tiene una repercusión negativa en la tesorería, especialmente de las pequeñas y medianas empresas.

Los empresarios participan en la recaudación del IVA a través de la figura de la repercusión pero no entendemos, en la misma línea que algunos autores, por qué se debe ingresar el tributo cuyo importe no se ha cobrado¹²¹.

Los Técnicos de Hacienda proponían modificar el sistema de devengo para retrasarlo hasta el momento del cobro, total o parcial, de la factura, y ello con idea de mejorar la liquidez de las PYMES¹²² en consonancia con la Directiva de Consejo de la Unión Europea 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010 -que modifica la Directiva 2006/12/CE relativa al sistema común del impuesto al valor agregado en cuanto a las normas de facturación- y que establece la posibilidad de que los Estados miembros puedan implantar el régimen denominado contabilidad de caja:

“(4) A fin de ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el IVA a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario, resulta oportuno ofrecer a los Estados miembros la opción de autorizar que el IVA se declare con arreglo a un régimen de contabilidad de caja que permita al proveedor abonar el IVA a la autoridad competente cuando reciba

¹²⁰ Cinco días, 17 de mayo de 2011. “Las Administraciones adeudan a los autónomos 12.000 millones de euros, según la asociación ATA (Asociación de Trabajadores Autónomos)”.

¹²¹ Expansión 22 de Febrero de 2012
<http://www.expansion.com/2012/02/22/opinion/tribunas/1329943065.html>

¹²² IVA de facturas sin cobrar, Estrategia Financiera, núm.281, marzo 2011, Editorial Wolters Kluwer España.
<http://estrategiafinanciera.wke.es/noticias-base/iva-de-facturas-sin-cobrar>

el pago por una entrega o prestación y que establezca su derecho a deducción cuando realice el pago por una entrega o prestación. Los Estados miembros deben poder implantar, de este modo, un régimen optativo de contabilidad de caja que no incida negativamente en los flujos de caja relativos a sus ingresos por IVA.”

Según este régimen las cuotas de IVA, repercutido y soportado, se ingresarían y deducirían en el momento de cobro/pago de las facturas en cuestión, de manera que no se produciría la incidencia negativa en la tesorería de las empresas.

No obstante, este régimen se aplicaría a las PYMES, así en la Directiva 2010/45/UE se establece en su artículo 1.7) la incorporación de un artículo 167.bis a la Directiva 2006/112/CE, en el que, entre otras, se establece que:

“Los Estados miembros que apliquen el régimen optativo a que se refiere el párrafo primero establecerán un umbral para los sujetos pasivos que se acojan a dicho régimen dentro de su territorio tomando como base el volumen de negocios anual del sujeto pasivo calculado de conformidad con el artículo 288. Este umbral no podrá exceder de 500.000 EUR o su equivalente en moneda nacional. Los Estados miembros pueden aumentar este umbral hasta 2.000.000 EUR o su equivalente en moneda nacional previa consulta al Comité del IVA.....”

No obstante, como dijimos en capítulos anteriores, el RECC ha sido un auténtico fracaso, y debe revisarse en aras a establecer un auténtico criterio de caja de IVA.

Concluimos este apartado poniendo de manifiesto que, en mi opinión, una empresa pone en marcha su idea de negocio para obtener un beneficio, crear empleo, realizar nuevas inversiones, etc. y ello, no de forma ocasional o coyuntural, sino con idea de continuidad y permanencia en el tiempo. Sería necesario un cambio en la legislación tributaria en cuanto al tratamiento de los créditos cuyo cobro no se haya producido en los tiempos establecidos por la Ley 15/2010, de 5 de julio, de manera que la empresa no vea afectada su tesorería en cuanto a ingresar unas cuotas de IVA que aún no ha cobrado.

Es cierto que se han de establecer requisitos en cuanto al tiempo transcurrido desde el vencimiento de las deudas, incluso en cuanto a las reclamaciones efectuadas para su cobro, no necesariamente vinculadas siempre a una reclamación judicial por el elevado coste que éstas suponen, pero lo que no debería ser un requisito, ni para la consideración de la deducibilidad de las pérdidas por el deterioro de los créditos derivados de la posible insolvencia del deudor ni para la modificación de la base imponible en IVA es que el deudor sea o no una Administración Pública.

La morosidad afecta del mismo modo sea el cliente o no Administración Pública; la empresa ha tenido que emplear recursos económicos (propios o ajenos) para cumplir la obligación a la que se comprometió (entregar un bien o prestar un servicio), y sin embargo, la otra parte contratante, sea o no, insistimos, Administración Pública, no cumple con su obligación que es entregar el precio acordado. Por tanto, nos parecería razonable que se tenga en cuenta esta circunstancia tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre el Valor Añadido, pues de lo contrario, no sólo estaremos discriminando a las empresas según presten o no sus servicios a las Administraciones Públicas, sino que, asistiremos al cierre de aquellas empresas que, por su naturaleza, prestan sus servicios de forma mayoritaria o exclusiva a las Administraciones Públicas.

6.2.5. Reserva de nivelación de bases imponibles (Artículo 105 LIS)

Con la nueva LIS (Ley 27/2014, de 27 de diciembre) aparece un nuevo incentivo fiscal para las ERD y es lo que el legislador ha venido a llamar “Reserva de nivelación de bases” y con la que se pretende favorecer la capitalización de las empresas. Para ello en la LIS se mejora el tratamiento tributario de aquellos contribuyentes del IS que se financien con fondos propios frente a aquellos otros que acudan al endeudamiento con terceros.

¿En qué consiste este incentivo fiscal? Básicamente consiste en la posibilidad de minorar la base imponible positiva hasta el 10% de su importe con un máximo de un millón de euros o la parte proporcional en caso de que el período impositivo fuese de duración inferior al año. Para su efectiva aplicación han de cumplirse unos requisitos y éstos son los siguientes:

- 1.- Cumplir las condiciones del artículo 101 LIS.
- 2.- Que sean entidades que apliquen el tipo de gravamen del artículo 29.1 LIS (25% o el 15% si se trata de entidades de nueva creación).

En definitiva se trata de anticipar la compensación de las posibles bases imponibles negativas que pueda tener la ERD en los cinco años siguientes a la minoración. Para ello, el importe en que se minoró la base imponible positiva se adicionará a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización de aquel en que se practicó la minoración, siempre que el contribuyente tenga base imponible negativa y hasta el importe de la misma. El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo que corresponda a la conclusión del período de 5 años.

Es necesario que el contribuyente dote una reserva indisponible con cargo a resultados positivos del ejercicio en que se practique la minoración o con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes en que sea posible efectuar la dotación de dicha reserva.

Esta reserva de nivelación se tendrá en cuenta a los efectos de calcular los pagos fraccionados en la modalidad del artículo 40.3 LIS y por tanto supondrá una minoración del importe a ingresar por dicho concepto.

El apartado 5 del artículo 105 LIS establece de manera expresa que las cantidades destinadas a la dotación de la reserva de nivelación no podrán aplicarse simultáneamente al cumplimiento de la reserva de capitalización del artículo 25 LIS ni de la Reserva para Inversiones en Canarias prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Finalmente, el apartado 6 del artículo 105 LIS establece las consecuencias de incumplir los requisitos regulados en el mismo. En concreto, el contribuyente ingresará la cuota íntegra correspondiente a las cantidades objeto de minoración incrementadas en un 5% más los intereses de demora.

Podemos concluir que la reserva de nivelación, como ocurre con otros incentivos fiscales concedidos a las ERD, no es sino una forma de diferimiento del pago del impuesto; diferimiento que revertirá en periodos impositivos futuros.

6.2.6. Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión. D.T 28ª LIS (Artículo 113 TRLIS)

Hasta la entrada en vigor de la nueva LIS, otro de los incentivos previstos por la norma para las empresas de reducida dimensión era el que consiste en una amortización “acelerada” para determinados elementos en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos afectos a explotaciones económicas y que se encontraba regulado por el artículo 113 TRLIS.

En su origen, existía una exención por reinversión, si bien fue derogada por la Ley 50/1998, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y se sustituyó por una amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión.

Pasamos a explicar el contenido del art.113 TRLIS y los requisitos que exigía la normativa para poder aplicar el incentivo fiscal.

En primer lugar, veamos los **elementos patrimoniales** que se podían beneficiar del incentivo del artículo 113 TRLIS. Para ello, hemos de distinguir dos cuestiones:

- 1º. Los elementos patrimoniales que se transmiten.
- 2º. Los elementos patrimoniales objeto de reinversión.

Tanto uno como otros, habían de ser elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, y, destacamos en este caso que no tiene por qué tratarse de elementos nuevos. Las inversiones inmobiliarias se incorporaron al artículo 113 TRLIS a partir del uno de enero de 2008 por la ley 16/2007, de 4 de julio.

Por tanto, se excluyen del ámbito de aplicación de este beneficio fiscal las enajenaciones de inmovilizado intangible, lo cual en opinión de Ana Pita, y en ello

estamos de acuerdo, resulta de todo punto injustificado, máxime si se compara esta situación con la regulada en el artículo 42 TRLIS¹²³.

En cuanto a la **transmisión**, ésta había de ser una transmisión onerosa. En el año en que se realizara la transmisión, la empresa había de tener la consideración de empresa de reducida dimensión de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 108 del TRLIS.

En lo que se refiere a la reinversión, debía efectuarse en los plazos establecidos en el artículo 42.6 del TRLIS, esto es, en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres posteriores, o bien, de acuerdo con un plan especial de reinversión que haya sido aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo.

Además del plazo de reinversión, hay que tener en cuenta el importe de la reinversión, pues la norma indicaba que se debía reinvertir el importe obtenido en la transmisión de los elementos patrimoniales. Ahora bien, en la práctica lo que realmente sucedía es que normalmente no coincidía el importe obtenido en la transmisión con el importe reinvertido; en ocasiones era superior y en otras inferior. En estos casos, ¿cómo se aplicaba el incentivo fiscal?

El artículo 113.2 TRLIS era muy claro en este sentido, pues establecía que la amortización acelerada prevista en este artículo se aplicaría sólo sobre el importe de la transmisión objeto de reinversión.

Sí debemos indicar que si se reinvertía un importe superior al obtenido en la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica, y la reinversión además se realizaba en elementos nuevos del inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias, al exceso se podía aplicar, cumpliendo los requisitos, la libertad de amortización del artículo 109 TRLIS, o la amortización acelerada del artículo 111 TRLIS, pues en el artículo 113 TRLIS no se establecía ninguna incompatibilidad.

¹²³ PITA GRANDAL, A.: *Cuestiones Tributarias de la empresa familiar*, Marcial Pons, 2006, pág.167.

Una vez que se han indicado las características de los elementos patrimoniales objeto de transmisión y de reinversión, así como los plazos en que debía tener lugar la reinversión, pasamos a exponer en qué consiste el beneficio fiscal.

Indicamos al inicio de este apartado que se trataba de una amortización “acelerada”, y así, el artículo 113 del TRLIS indicaba que los elementos patrimoniales objeto de reinversión podrían amortizarse en función del coeficiente que resultase de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en la tablas de amortización aprobadas oficialmente. Este coeficiente se aplicaba a las reinversiones que se realizaran con posterioridad al 25 de junio de 2000, fecha en que entró en vigor el Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. Con anterioridad a esa fecha el coeficiente aplicable era 2,5.

El exceso del gasto fiscal por amortización acelerada y la amortización efectivamente habida no requería imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias (excepción al principio de inscripción contable del artículo 19.3 TRLIS), por tanto, la empresa de reducida dimensión habría de realizar un ajuste extracontable negativo que revertiría en ejercicios futuros en la medida en que el bien se siguiera amortizando contablemente y, a efectos fiscales, ya se encontrara totalmente amortizado.

Una cuestión comentada por varios autores y que también queremos exponer en este trabajo es que en el artículo 113 TRLIS no se indicaba nada sobre la necesidad de cierta permanencia de los elementos patrimoniales reinvertidos. No obstante, la empresa de reducida dimensión, cuando realizara la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales afectos a la actividad, simultáneamente, dado que no se establecía expresamente la incompatibilidad, podría aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 TRLIS, y este precepto sí que exige una permanencia o mantenimiento de la inversión; concretamente, en su apartado ocho, se establecía una permanencia de tres años si se trataba de bienes muebles y cinco años para el resto de elementos patrimoniales, exceptuándose de estos plazos los supuestos de pérdidas justificadas o en el supuesto de que su vida útil, de acuerdo con los sistemas de amortización del artículo 11 TRLIS,

sea inferior. Es decir, de forma indirecta, se estaba exigiendo el requisito de permanencia si, adicionalmente a la amortización acelerada, la empresa quería aplicar la deducción del artículo 42 TRLIS.

Además, hay que cuestionar la verdadera aplicación de este artículo 113 TRLIS por parte de las empresas de reducida dimensión, y ello en base a que el artículo 111 TRLIS permitía una amortización prácticamente del mismo importe (2 veces el coeficiente máximo de amortización según tablas), y por supuesto, y para las inversiones realizadas antes de 31 de marzo de 2012, de acuerdo con el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, se podría aplicar la disposición adicional undécima, en redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/2010 de 3 de diciembre, que permitía la libertad de amortización para los elementos nuevos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, sin condición alguna de mantenimiento o incremento de plantilla durante los ejercicios 2011 a 2015¹²⁴.

En base a lo anterior, se deberían haber unificado en su momento los requisitos exigidos para aplicar el incentivo de la amortización acelerada del artículo 113 TRLIS y la deducción del artículo 42 TRLIS. En definitiva, se trataba de fomentar la no desinversión en la empresa, la realización de nuevas inversiones, la modernización de los equipos e instalaciones empresariales¹²⁵. Por tanto, sea de reducida dimensión o no la empresa, la reinversión, en cualquier caso, debía cumplir unos requisitos únicos en cuanto a plazos para la reinversión, elementos patrimoniales, permanencia de la reinversión, etcétera; si, además, se estaba en presencia de una empresa de reducida dimensión, ésta podría acogerse a la amortización acelerada del artículo 113 TRLIS.

Con la LIS de 2014 este incentivo se ha eliminado, si bien, en la D.T 28ª se regula la continuidad de su aplicación para las entidades que estuviesen aplicando el art. 113 TRLIS a la entrada en vigor de la LIS el 1 de enero de 2015.

¹²⁴ BECERRA GUIBERT, I.: *El cierre fiscal y contable, 2011*, CISS grupo Wolters Kluwer, pág.1.427.

¹²⁵ MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “La exención por reinversión de beneficios extraordinarios. Los requisitos legales formales. Efectos sobre el beneficio fiscal”, *Impuestos*, núm. 2/2008, pág.57.

6.2.7. Tipo de gravamen. Artículo 114 TRLIS.

Hasta la entrada en vigor de la LIS, las ERD contaban con un incentivo fiscal referido al tipo de gravamen. Con la entrada en vigor de la LIS el 1 de enero de 2015 el art.29 regula el tipo de gravamen sin que existan unas condiciones específicas para éstas. En particular, se establece un tipo general del 25% aplicable a partir de los períodos impositivos iniciados en 2016. Para 2015 habremos de estar a lo regulado en la Disposición Transitoria 34ª j) LIS que establece la siguiente escala de gravamen para aquellas entidades que tengan la consideración de ERD según el artículo 101 LIS:

BASE IMPONIBLE	TIPO DE GRAVAMEN
De 0,00€ a 300,000€	25%
Resto de base imponible	28%

No obstante lo anterior, resulta conveniente analizar la evolución del tipo de gravamen que se podían aplicar las ERD hasta 31 de diciembre de 2014.

En su redacción inicial, vigente desde 12/03/2004 hasta el 16/01/2005, el tipo impositivo era el siguiente:

BASE IMPONIBLE	TIPO DE GRAVAMEN
De 0,00€ a 90.151,81€	30%
Resto de base imponible	35%

Posteriormente, mediante la Disposición Adicional 58ª de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005, vuelve a modificarse el artículo 114 TRLIS, en este caso, ampliando los tramos de la Base Imponible:

BASE IMPONIBLE	TIPO DE GRAVAMEN
De 0,00€ a 120.202,41€	30%
Resto de base imponible	35%

** Vigente desde 17/01/2005 a 31/12/2006

A partir de uno de enero de 2007, por la Disposición Final 2.12 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, sufre una nueva modificación manteniendo en este caso, los tramos de base imponible y reduciendo los tipos de gravamen de cada tramo:

BASE IMPONIBLE	TIPO DE GRAVAMEN
De 0,00€ a 120.202,41€	25%
Resto de base imponible	30%

**Vigente desde 01/01/2007 hasta 31/12/2010

Pero, además, existe una peculiaridad en relación al tipo de gravamen contemplado en la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS referida al tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo.

La Disposición Adicional Duodécima fue incorporada por el artículo 77 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2010. En esta Disposición se establecía una escala de gravamen aplicable a los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, para las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos fuese inferior a 5 millones de euros y con una plantilla media en dichos períodos inferior a 25 empleados; es decir, se trataba de una medida de política fiscal que pretendía combatir la crisis y su principal lacra, el incremento del desempleo¹²⁶, no obstante, resultaba paradójico que se limitara la plantilla a una cuantía máxima de 25 empleados cuando lo que se pretendía por la norma era mantener o crear empleo; si se superaba la cifra de 25 empleados se perdía el derecho a aplicar este incentivo fiscal.

La escala es la siguiente:

1) Para los ejercicios 2009 y 2010:

BASE IMPONIBLE	TIPO DE GRAVAMEN
De 0,00€ a 120.202,41€	20%
Resto de base imponible	25%

¹²⁶ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: “La progresiva pérdida de identidad del régimen de las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades”, *Estudios Financieros: Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y Casos prácticos*, 2010, pág.115.

2) Para el ejercicio 2011, 2012, 2013 y 2014 (redacción R.D.L.13/2010, 3 de diciembre para el ejercicio 2011, Disposición final 3.2º Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, para el ejercicio 2012; art.8 Ley 16/2012, de 27 de diciembre para el ejercicio 2013 y art.70 Ley 22/2013, de 23 de diciembre para el ejercicio 2014):

BASE IMPONIBLE	TIPO DE GRAVAMEN
De 0,00€ a 300.000,00€	20%
Resto de base imponible	25%

La aplicación de esta escala requería que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no fuera inferior a la unidad y, además, que tampoco fuera inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comenzara a partir de enero de 2009. Si la entidad se hubiera constituido dentro de ese plazo anterior de doce meses, se tomaba la plantilla media que resultara de ese período. Los requisitos para la aplicación de la escala de gravamen se computaban de forma independiente en cada uno de esos períodos impositivos.

En el apartado 3 de esta Disposición Adicional 12ª se establece que:

“Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Se computará que la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.”

Si la empresa se hubiese constituido en los ejercicios 2009, 2010 ó 2011 la plantilla media de los doce meses siguientes al inicio del primer período impositivo habría de ser superior a cero e inferior a la unidad, de acuerdo con el apartado 5 de la

Disposición Adicional 12ª TRLIS “*la escala establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de constitución de la entidad a condición de que en los doce meses posteriores a la conclusión de ese período impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad.*”

En este sentido, citamos la consulta vinculante v1065/2010, de 20 de mayo, de la Dirección General de Tributos, que ha considerado que “para el cálculo de la plantilla media no computarán las personas que ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.2 c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, no tienen la consideración de trabajadores por cuenta ajena. Tal es el caso de los dos administradores de una sociedad que son a su vez sus socios con un porcentaje de participación del 50 por 100 en su capital social, aunque desempeñen las actividades económicas llevadas a cabo por la citada sociedad¹²⁷.”

Para el ejercicio 2015 la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS seguirá aplicándose según lo estipulado en la D.T 34ª k) LIS. Para las entidades con INCN en el período 2015 inferior a 5 millones de euros y una plantilla media inferior a 25 empleados tributarán al 25% (para entidades que no cumplan estas condiciones o no sean ERD recordemos que en 2015 tributarán al tipo general del 28% salvo que se trate de entidades a las que se refiere el art. 29.2, 3 ,4, 5, 6 y 7 LIS).

El tipo de gravamen vigente desde uno de enero de 2011 para las empresas de reducida dimensión, de acuerdo con la redacción vigente del artículo 114 TRLIS - redacción dada por el artículo 1.3 del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo- seguía la siguiente escala de gravamen:

¹²⁷ BORRÁS AMBLAR, F. Y NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: *Impuesto sobre Sociedades (2): Regímenes especiales: Comentarios y casos prácticos, 2011*, CEF, pág.1.427.

BASE IMPONIBLE	TIPO DE GRAVAMEN
De 0,00€ a 300.000,00€	25%
Resto de base imponible	30%

Si el período impositivo fuese inferior al año se debía prorratear la base imponible según el porcentaje que representara el número de días del período impositivo sobre los 365 días del año.

Debemos indicar también que, este tipo de gravamen reducido, desdoblado en una escala de gravamen, tenía efectos en el cálculo de las bonificaciones y deducciones. A modo de ejemplo, nos podemos centrar en la deducción por doble imposición interna regulada por el artículo 30.1 del TRLIS:

“Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España se deducirá el 50 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.”

En el caso de las empresas de reducida dimensión, el tipo de gravamen a considerar para practicar la deducción por doble imposición de dividendos es el tipo medio de gravamen resultante de dividir la cuota íntegra entre la base imponible total del sujeto pasivo¹²⁸.

Y sobre la aplicación del tipo medio de gravamen, estamos de acuerdo con autores como Jaume Casas¹²⁹ que indica que la doble imposición de dividendos se palia de dos maneras, una es la exención (no integración de las rentas), y otra es la imputación, por

¹²⁸ BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: *Impuesto sobre Sociedades. Régimen General: Comentarios y casos prácticos*, 2011, CEF, pág.621.

¹²⁹ CASAS RÍOS, J.: “La deducción por doble imposición de dividendos en las empresas de reducida dimensión”, *Revista Aranzadi*, 2005, págs.177-178.

ésta la renta se integra y se corrige la doble imposición por una deducción en la cuota (método elegido por el legislador).

Con un ejemplo numérico Jaume Casas demuestra que el criterio recogido por la norma lleva a que la deducción por dividendos no sea una deducción plena, pues “*el resto de rentas soportan un tipo de tributación superior a otra entidad en idénticas condiciones que no haya percibido dividendos.*” y entiende que “*...una aplicación correcta de la deducción por doble imposición de dividendos sería aplicar la escala de gravamen a la inversa.*”

a) Cálculo según artículo 30 TRLIS

CONCEPTO	IMPORTE
Ingresos	300.000,00*
Gastos	50.000,00
Resultado	250.000,00
Base Imponible	250.000,00
Cuota íntegra	56.489,88**
DDID	32.590,00
Cuota Líquida	23.899,88

*Incluye 200.000€ de dividendos

**Cuota Íntegra: 56.489,88€

Hasta 120.202,41.....20%.....24.040,48
 Resto (250.000-120.202,41)....25%.....32.449,40
TOTAL.....56.489,88€

Tipo medio de Gravamen: $32.449,40/250.000=22,59\%$

DDID: $200.000*22,59\%*50\%=32.590$

b) Cálculo según aplicación escala de gravamen a la inversa

CONCEPTO	IMPORTE
Ingresos	300.000,00*
Gastos	50.000,00
Resultado	250.000,00
Base Imponible	250.000,00
Cuota íntegra	56.489,88**
DDID	46.489,88
Cuota Líquida	10.000,00

*Incluye 200.000€ de dividendos

**Cuota Íntegra: 56.489,88 €

Hasta 120.202,4120%.....24.040,48

Resto (250.000-120.202,41)....25%.....32.449,40

TOTAL.....56.489,88€

Tipo medio de Gravamen: $32.449,40/250.000=22,59\%$

DDID: 46.489,88

250.000-120.202,41=129.797,59.....25%.....32.449,40

Resto: 200.000-129.797,59=70.202,41.....20%.....14.040,48

(resto de la Base hasta alcanzar el importe de los dividendos).

TOTAL.....46.489,88€

Con esta forma de practicar la deducción por doble imposición, se conseguiría que la empresa tributara como si se hubiese tratado de una exención. Lo comprobamos de forma numérica, partiendo de los mismos datos anteriores pero considerando que la base imponible no incluirá el importe de los dividendos (200.000€).

CONCEPTO	IMPORTE
Ingresos	300.000,00
Gastos	50.000,00
Resultado	250.000,00
Ajuste por dividendos	-200.000,00
Base Imponible	50.000,00
Cuota íntegra	10.000,00*

*De 0 a 120.202,41€ ____ 20%

Señalar también que si el sujeto pasivo -empresa de reducida dimensión- presentaba los pagos fraccionados de acuerdo con la modalidad prevista en el artículo 45.3 TRLIS, esto es, base imponible de los tres, nueve u once primeros meses del año natural, para el cálculo de éstos no se aplicaba la escala de gravamen prevista en la Disposición Adicional 12ª del TRLIS.

Así en las instrucciones del modelo 202 (Pagos Fraccionados del Impuesto sobre Sociedades), aparecían las siguientes instrucciones de cálculo:

“Las empresas de reducida dimensión a las que sea de aplicación la escala establecida en el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, obtendrán el porcentaje de cálculo del pago fraccionado de la siguiente forma:

- Si la cantidad calculada como base del pago fraccionado en cada uno de los períodos de abril, octubre o diciembre, no supera la cuantía resultante de multiplicar 300.000 euros por la proporción en que se halle el número de días de duración del período impositivo entre 365 días, se aplicará el porcentaje del 17% ($5/7 \times 25\%$) sobre la citada base.

- Si la cantidad calculada como base del pago fraccionado en cada uno de los períodos de abril, octubre o diciembre, supera la cuantía resultante de multiplicar 300.000 euros por la proporción en que se halle el número de días de duración del período impositivo entre 365 días, resultará aplicable el porcentaje del 17% ($5/7 \times 25\%$) a dicha cuantía y el 21% ($5/7 \times 30\%$) al exceso sobre la misma¹³⁰.

Con la desaparición de una escala de gravamen específica para las ERD se consolida lo que ya venían aconsejando autores como Becerra Guibert, I., y con lo que estamos de acuerdo. La reducción del tipo de gravamen hasta los 300.000€ de base imponible es una medida favorecedora para las empresas de reducida dimensión, pero discriminatoria con respecto al resto de entidades; es más aconsejable, si se quiere seguir discriminando positivamente a las empresas de reducida dimensión, fijar un tipo único más reducido que el tipo general, para toda la base imponible, independientemente de su cuantía. Además, en lo referente a la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS, el tipo de gravamen reducido del 20% no lo iban a tratar de conseguir las empresas manteniendo a toda costa la plantilla aunque les resultara oneroso, sino que se aprovecharían solamente aquellas en las que concurrían los requisitos por otros motivos.

Por otra parte, la Disposición establecía que esas entidades “tributarán”, es decir, no se trata de que la empresa de reducida dimensión pudiera elegir entre el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima o el establecido en el artículo 114 TRLIS, sino que, cumpliendo los requisitos de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS la empresa de reducida dimensión no podría ignorar la aplicación del tipo reducido.

¹³⁰ BORRÁS AMBLAR, F. Y NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: *Impuesto sobre Sociedades: Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos, 2011*, CEF pág.1.429.

Capítulo 7

Gravamen del rendimiento empresarial. ¿Tributación por IS o por IRPF?

En este apartado se analiza el tratamiento otorgado por la normativa tributaria al rendimiento empresarial según la forma jurídica adoptada por el sujeto pasivo, esto es, la tributación según el rendimiento de la actividad económica sea obtenido por una persona física o jurídica.

Las cuestiones que se plantean son, entre otras, las siguientes: ¿la tributación efectiva es la misma para el empresario persona física y para el empresario persona jurídica?, ¿ha de darse o no el mismo tratamiento tributario al rendimiento empresarial independientemente de la forma jurídica?, ¿la actual normativa tributaria favorece la formación de sociedades?, ¿es justo el conocido sistema de módulos?

Nuestro sistema tributario, como ocurre en otros países de la Unión Europea¹³¹, opta por gravar la renta empresarial a través de dos figuras impositivas - IRPF o IS -, y ello en base a que el titular de la actividad económica sea empresario persona física o jurídica, respectivamente. Y, aunque tradicionalmente, en las normas de LIRPF se ha vinculado el cálculo del rendimiento neto de la actividad económica obtenido por persona física a las normas del IS siempre hemos hallado excepciones como las referidas a la deducibilidad o no de determinados gastos, a la integración o no en el rendimiento neto de la actividad económica de las ganancias o pérdidas patrimoniales

¹³¹ PAREDES GÓMEZ, R.: “Tributación de la renta empresarial en el contexto europeo. La situación en España”, *Crónica Tributaria*, número 119/2006, págs. 123-156.

derivadas de elementos afectos a dicha actividad, plazos de compensación de pérdidas, individualización de los rendimientos, etc.¹³².

Estamos de acuerdo con algunos autores¹³³ en que los impuestos han de ser neutrales, esto es, no deben influir en decisiones empresariales, pero lo cierto es que las diferencias existentes en el tratamiento dado por la normativa del IRPF o del IS al beneficio empresarial pueden propiciar la adopción de una forma jurídica u otra. Un aspecto, aparentemente simple, como pudiera ser la aplicación de una tarifa progresiva de IRPF frente a un tipo fijo de gravamen en IS puede constituir, según los casos, un estímulo para la adopción de una forma jurídica u otra.

Una de las primeras cuestiones que debemos abordar es qué entiende la normativa por actividad económica. En el artículo 27.1 LIRPF encontramos el concepto de rendimiento íntegro de la actividad económica y la LIS aprobada el pasado 27 de noviembre de 2014 incorpora por primera vez en su artículo 5.1 el concepto de actividad económica en el mismo sentido que lo hace la LIRPF, esto es, se considera actividad económica la que procediendo del trabajo personal y/o del capital conjuntamente supone una ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Tendrían esta consideración los rendimientos derivados, entre otras, de las actividades de fabricación, comercio, extractivas, agrícolas, forestales, ganaderas, el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas. Ambas normativas (LIRPF y LIS) hacen la misma precisión respecto de la actividad de arrendamiento de inmuebles en cuanto se requiere, al menos, una persona empleada

¹³² LÓPEZ MESA, A. y SOBRINI PATXOT, R.: “Doctrina. Análisis comparativo de la tributación del beneficio empresarial obtenido por entidades o personas físicas a raíz de la nueva normativa sobre la imposición sobre la renta”, *La Ley*, número 1180/2002, págs. 1-18.

¹³³ PAREDES GÓMEZ, R.: “Neutralidad fiscal en la elección de la forma jurídica y el tamaño de la empresa: Aproximación empírica y propuestas de reforma de la imposición empresarial en España”, XIII Encuentro de Economía Pública: 2 y 3 de febrero 2006 ISBN 84-8240-795-3, pág.80.

con contrato laboral y jornada completa para ser considerada como actividad económica¹³⁴.

Una vez definida la actividad económica procede cuantificar el rendimiento derivado de su ejercicio. Dicha cuantificación sí experimenta diferencias según la normativa que resulte aplicable pese a que, como decíamos en líneas anteriores, la propia LIRPF nos remite a las normas del IS.

La LIS, en su artículo 10.2, establece como método de determinación de la base imponible la estimación directa, especificando su apartado 3 que, en este caso, se corregirá el resultado contable de acuerdo con los preceptos de la LIS y que, fundamentalmente, tienen su origen en las discrepancias entre la normativa fiscal y tributaria. En el IS la estimación objetiva queda relegada a aquellos sectores de actividad que determine la LIS como el caso de las entidades navieras (art. 114.1 LIS).

El empresario persona física ha de estar a lo regulado por el artículo 16.2 LIRPF que establece que la determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará en los términos establecidos en el art.28 LIRPF a través de los métodos de estimación directa (modalidad normal y simplificada) y estimación objetiva.

Con carácter general el rendimiento de la actividad económica en IRPF se determina por estimación directa, bien en su modalidad normal o en la simplificada para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de actividades desarrolladas no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior. Por tanto, el contribuyente persona física, titular de una actividad económica, calculará el rendimiento neto procedente de la misma de acuerdo con las normas del artículo 28 LIRPF, que a su vez remite a las normas del IS en un pretendido intento de no generar discrepancias en el tratamiento dado a dicho rendimiento según sea obtenido por un contribuyente persona física o jurídica.

¹³⁴ Véase Resolución 04909/2009/00/00 del TEAC 28-5-13.
<http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTeac/Criterios.aspx?s=1&c=0&n=02:01:07:00:00&p=02:01:07:00:00:189&tc=1&tr=0&>

Esta remisión a las normas del IS presenta ciertas excepciones contenidas en los artículos 30 LIRPF para el caso de la estimación directa, y el artículo 31 LIRPF para la estimación objetiva.

Así el art.30.2 LIRPF establece unas reglas especiales tales como, entre otras:

- la no deducibilidad de las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional.
- deducibilidad de las retribuciones percibidas por el cónyuge e hijos del empresario o profesional que convivan con él siempre que exista el oportuno contrato de trabajo y la afiliación a la Seguridad Social y que no sean superiores a las de mercado.
- la cuantía de determinados gastos deducibles, incluidos los gastos de difícil justificación, para el caso de la estimación directa simplificada. Se establece un máximo de 2.000 euros para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación.
- la deducibilidad de las primas de seguro por enfermedad en la parte que corresponda a la cobertura del propio empresario o en su caso del cónyuge e hijos menores de veinticinco años con un máximo de 500 euros.

Y para el caso de la estimación objetiva (en adelante EO), el artículo 31 LIRPF regula aquellas condiciones que son necesarias para su aplicación así como los requisitos para poder renunciar a la misma. Es un régimen de carácter voluntario e incompatible con la estimación directa y se aplica, salvo renuncia del contribuyente, a determinadas actividades como el comercio minorista, hostelería, transporte, agricultura y ganadería.

La EO consiste en determinar el rendimiento neto de la actividad económica mediante la aplicación de unos coeficientes, signos o módulos con independencia del resultado real de la actividad económica. Es un régimen que ha suscitado no pocas polémicas en relación a la vulneración del principio de capacidad económica y el principio de reserva de ley.¹³⁵

Hay que tener en cuenta que este sistema se implantó en los años sesenta con la idea de familiarizar a los pequeños contribuyentes con los impuestos, si bien, supone una modalidad que habría de ser erradicada pues "... genera amplias desigualdades y corruptelas en el cumplimiento de las obligaciones tributarias..."¹³⁶. Es cierto que la LIRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, de 28 de noviembre, ha endurecido los requisitos para su aplicación, referidos éstos a los umbrales de volumen de compras, de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior para poder aplicar el método de EO, no obstante, insistimos en que resulta ser un método de cuantificación que supone tributar por un rendimiento estimado y no por el rendimiento real, lo cual resulta ilógico a todos los efectos y es un sistema que favorece el fraude fiscal.¹³⁷

Por tanto, en lo relativo a la cuantificación del rendimiento derivado de la actividad económica, observamos diferencias según éste sea obtenido por persona física o jurídica. En el primer caso se podrá determinar, según la actividad económica, por estimación directa o por estimación objetiva, y, en el caso de la estimación directa, se podrá aplicar la modalidad simplificada si, como decíamos en líneas anteriores, el importe neto de la cifra de negocios del año inmediato anterior, para el conjunto de todas las actividades económicas desarrolladas no supere los 600.000 euros. En el caso de la actividad desarrollada por persona jurídica se determinará el rendimiento neto por

¹³⁵ SÁNCHEZ HUETE, M.A.: "Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo", *Quincena Fiscal* número 11/2012, BIB 2012\959.

¹³⁶ CRUZ AMORÓS, M.: Simposium: El sistema fiscal español en tiempos de crisis. INFORME DE RELATOR IRPF.

http://www.ieb.ub.edu/phocadownload/foro/Informe_del_Relator_IRPF_DEF.pdf

¹³⁷ Véase el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. (Informe Lagares).

estimación directa con la excepción de las entidades navieras que lo determinan por estimación objetiva.

Continuando con las diferencias en la tributación de los rendimientos de la actividad empresarial en IRPF y en IS, hemos de hacer referencia al tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales haciendo especial mención a la afectación y desafectación de elementos patrimoniales.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 11.3 establecía la base imponible como la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio. Es la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, la que incorpora por primera vez la determinación de la base imponible a partir del resultado contable, abandonando así, como se indicaba en su Exposición de Motivos, “las categorías de rentas” que conformaban la base imponible, criterio que es mantenido por la actual LIS en su artículo 10.3 al calcular la base imponible corrigiendo el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos contenidos en la misma. Por tanto, toda renta obtenida por los contribuyentes del IS, sean rentas o ganancias/pérdidas patrimoniales, formará parte de la base imponible y tributará de acuerdo con el tipo de gravamen vigente (tipo general de gravamen 25% art.29.1 LIS).

¿Qué tratamiento se dan a las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos afectos en la normativa del IRPF? Si nos remontamos a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 41.2 establecía que para el cálculo del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales se incluían los incrementos y disminuciones de patrimonio derivadas de cualquier elemento afecto a las mismas; por tanto, tributaban según la escala de gravamen vigente para IRPF.

Posteriormente, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, modifica el criterio con respecto al tratamiento dado a las ganancias/pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a actividades económicas, de tal modo y suerte que dejan de formar parte del rendimiento neto de tales actividades para incluirse con el resto de ganancias/pérdidas patrimoniales “con la finalidad de no introducir diferenciaciones con el resto de personas físicas”, decía el apartado IV de su Exposición de Motivos, de modo que el artículo 26.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, regulaba expresamente que para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas.

Y éste último, sigue siendo el criterio recogido en el art.28.2 de la actual y vigente LIRPF. Por tanto, éstas se incluirán con las restantes ganancias o pérdidas patrimoniales y tributarán, no conforme a la escala de gravamen sino conforme a un tipo de gravamen fijo. La cuestión no deja de sorprendernos, toda vez que estamos en presencia de elementos destinados a la actividad económica pero el legislador olvida este destino una vez se produce la transmisión de los mismos.¹³⁸ No se quiere establecer diferenciación con el resto de personas físicas pero sí se trata de modo diferente rentas derivadas de la transmisión de elementos afectos a actividades económicas en función de que la titularidad de dicha actividad corresponda a una persona física o jurídica.

Hemos de acudir al art.29 LIRPF para comprender qué se entiende por elementos patrimoniales afectos a la actividad económica. Así, por ejemplo, los inmuebles en los que se desarrolla la actividad, los destinados a servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad (comedores de empresa, guarderías para los hijos del personal, etc.) y, en general, los necesarios para la obtención de los rendimientos.

¹³⁸ GALAPERO FLORES, R.: “ Régimen tributario de la afectación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” ID Vlex: 303577

La afectación o desafectación, por sí mismas, no generan alteración patrimonial alguna, eso sí, siempre y cuando los elementos patrimoniales continúen formando parte del patrimonio del contribuyente (art. 28.3 LIRPF). Y en este aspecto es donde surgen de nuevo discrepancias entre LIRPF y LIS. El art. 28.3 LIRPF contempla que la afectación no se entenderá producida si el elemento patrimonial es enajenado antes de que hayan transcurrido tres años desde la afectación. Cuestión que no encontramos en la normativa del IS, toda vez que los elementos que se encuentran afectos a la actividad económica tienen siempre esta consideración con independencia de su transmisión transcurridos o no más de tres años desde su afectación.

Lo anteriormente expuesto nos hace ver que la tributación del rendimiento empresarial difiere según el titular sea persona física o jurídica. En aras al principio de equidad en la tributación, entendemos se debería dar el mismo tratamiento al rendimiento empresarial con total y absoluta independencia de la forma jurídica, toda vez que los contribuyentes deben tributar de acuerdo con su capacidad económica tal y como aboga el artículo 31.1 CE. La normativa tributaria no debiera interferir en aspectos mercantiles tales como la forma jurídica adoptada, cuestión en la que sí incide a través de diversos aspectos, como el establecimiento de diferentes tipos de gravamen.

Finalmente decir que en una sociedad tipo del siglo XXI, con un alto nivel de tecnología al alcance de una extensa mayoría de contribuyentes, es razonable que la Administración Tributaria pueda exigir la llevanza de una contabilidad en la que se reflejen los rendimientos netos de la actividad económica sin necesidad de recurrir a unos signos o índices que estimen dichos resultados. Nos preguntamos qué diferencia puede existir entre una actividad económica con unos rendimientos netos supongamos de 50.000 € (entendiendo por rendimientos netos el beneficio empresarial o, si se quiere, la diferencia entre ingresos y gastos) realizados bajo la titularidad de una persona física o jurídica.

La respuesta es que, a efectos fiscales, no debiera tratarse de modo diferente y merecería la aplicación de la misma normativa con independencia, insistimos, de que el titular sea persona física o jurídica. Cuestión distinta sería tratar de simplificar las obligaciones tributarias con la finalidad de reducir las cargas administrativas que de ellas se derivan y que, en última instancia, pueden resultar gravosas para determinados contribuyentes, especialmente las PYMES.

PARTE III

APLICACIÓN EFECTIVA DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Cuestiones preliminares

En esta Parte III se procede al análisis de una muestra de empresas con la finalidad de verificar la aplicación efectiva de los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión que contempla la legislación de nuestro Impuesto sobre Sociedades.

En octubre de 2012, con motivo de la presentación en la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada de mi Trabajo Fin de Máster de Derecho de los Negocios, se realizó una primera aproximación a la cuestión de la aplicación efectiva de los incentivos a las ERD. Entonces la muestra estaba compuesta por 25 empresas granadinas que ejercían su actividad en los sectores más representativos de la economía granadina, selección que se efectuó de acuerdo a los datos extraídos del INE y CADE que indicaban las principales características de las empresas granadinas (sector económico, forma jurídica y número de asalariados).

No obstante, dado lo restringido del estudio, se indicaba la conveniencia de ampliar el mismo a una muestra mayor de empresas que incluyera, ya no sólo empresas granadinas, sino también otras andaluzas y del resto de España. Por este motivo, aquí y ahora, queremos abordar esta cuestión, pues tan importante es saber qué incentivos presenta la legislación tributaria para las ERD como si efectivamente pueden ser y son aplicados por éstas.

En esta ocasión la muestra tomada comprende empresas de aquellas Comunidades Autónomas con mayor número de PYMES, criterio que se ha determinado tomando como referencia los últimos datos publicados en el mes de marzo de 2015 por el Ministerio de Industria, Energía y Turismo en el informe denominado “Estadísticas PYME, evolución e indicadores” en el que se señalan a Andalucía, Cataluña, Comunidad Valenciana y Madrid como las comunidades autónomas con mayor

número de PYME; en concreto en estas comunidades se sitúan el 60% de las pequeñas y medianas empresas de España.

Para comprobar la aplicación efectiva de los incentivos fiscales ERD por las empresas que componen la muestra objeto de estudio se analizan las últimas Cuentas Anuales (ejercicio 2014) presentadas en los correspondientes Registros Mercantiles.

Con carácter previo a la exposición de los resultados obtenidos en este estudio consideramos conveniente exponer, de manera sucinta, las características fundamentales de las empresas españolas, para centrarnos posteriormente en las empresas andaluzas, con una referencia especial a las empresas granadinas.

Entorno económico

Tomando como referencia el Directorio Central de Empresas (DIRCE)¹³⁹, publicado por el Instituto Nacional de Estadística (INE), en España, a uno de enero de 2015 (último dato publicado por el INE según nota de prensa de 31 de julio de 2015) el número de empresas activas se sitúa en 3.186.878. (480.094 empresas en Andalucía, 56.243 en Granada), de las cuales un 99,88% son PYME¹⁴⁰.

La crisis económica en los albores del 2008 nos hizo testigos de un descenso continuado del número de empresas activas en nuestro país. Según los datos de la Confederación de Empresarios de Andalucía (CEA), publicados en el Informe sobre el tejido empresarial de Andalucía, en el período 2008 a 2010 asistimos a una pérdida del 5% del tejido empresarial, consecuencia tanto del mayor número de cierre de empresas como por la caída en el inicio de nuevas actividades empresariales.

Hasta el inicio de la crisis (mediados 2007-2008), Andalucía era uno de los territorios más dinámicos de modo que dos de cada diez de las nuevas empresas se encontraban localizadas en Andalucía. Sin embargo, a partir del ejercicio 2008, se empezaron a registrar retrocesos en el número de empresas activas, retrocesos que fueron más pronunciados en algunas comunidades, entre las que se encontraba la comunidad autónoma andaluza.

Del Informe sobre el tejido empresarial de Andalucía, publicado en febrero de 2012 por la CEA, este descenso en el número de empresas se decía era consecuencia *“tanto de la debilidad mostrada por la economía española, como por el deterioro de las condiciones de entorno para emprender, y que en opinión de los expertos....configuran*

¹³⁹ Estructura y Demografía Empresarial. DIRCE a uno de enero de 2015. (Nota de prensa de 31 de Julio de 2015)
<http://www.ine.es/prensa/np924.pdf>

¹⁴⁰ Ministerio de Industria, Energía y Turismo: Retrato de las PYME 2012.
http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato_PYME_2012.pdf

un escenario donde resulta extraordinariamente difícil la puesta en marcha de una nueva empresa, tarea ya de por sí compleja.”

Afortunadamente esta tendencia está cambiando y desde 2014, respecto a los seis años anteriores, empezamos a asistir un aumento del 2,2% del número de empresas activas.

1.1. Clasificación de las empresas

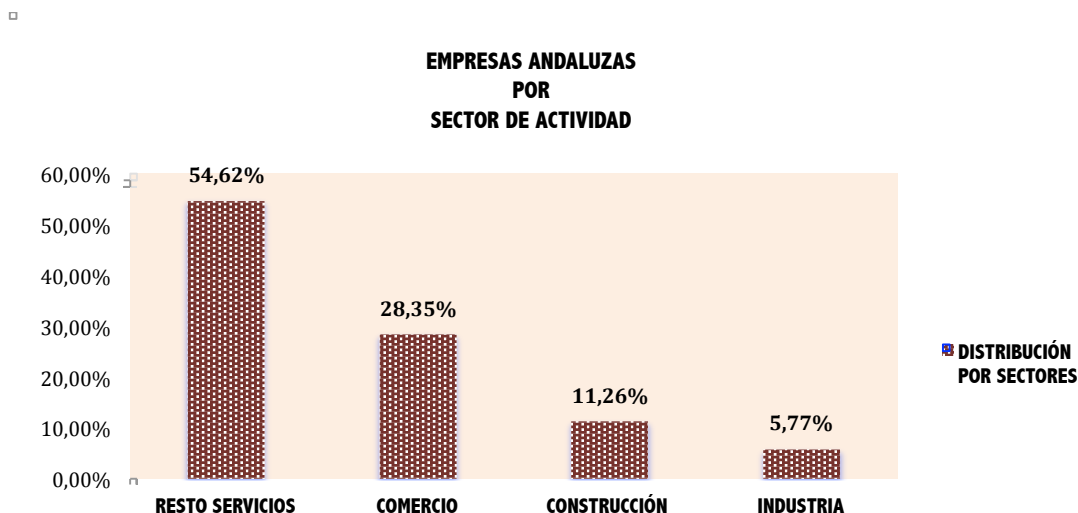
Es habitual encontrar una clasificación de las empresas según el sector económico, el número de asalariados y, la forma jurídica.

Comenzando por la clasificación sectorial, es la actividad terciaria (sin el comercio) la que mayor protagonismo tiene en todas las comunidades autónomas. Según los datos del DIRCE el sector servicios representa, a uno de enero de 2015, un 57,1% del total, y, al mismo tiempo es el sector en que tradicionalmente han sido menos intensos los efectos de la crisis económica. En este sector se incluirían las empresas dedicadas a hostelería, transporte y almacenamiento, información y comunicaciones, actividades financieras y de seguros, actividades inmobiliarias, profesionales, actividades administrativas, técnicas y científicas, educativas, sanitarias y de asistencia social y otro tipo de actividades sociales, incluidos los servicios personales.

En cuanto a la actividad de comercio, ésta representa el 24,0%, y se incluirían en esta actividad las empresas que se dedican a la venta al por mayor, al por menor e intermediarios del comercio.

Finalmente, a nivel nacional, el sector de la construcción representa el 12,7% del total de empresas y las de la industria el 6,2%.

Mediante unos gráficos vamos a representar las características, según el sector de actividad, de la muestra de empresas seleccionadas para el estudio.

Gráfico nº 1:

Se puede observar respecto a las empresas andaluzas, tal y como sucede en el resto de empresas españolas, la importancia del sector servicios, representando el 54,62%, seguido por un 28,35% de empresas que ejercen su actividad en el sector comercio, un 11,26% se encuentran enmarcadas en el sector de la construcción, siendo el sector industrial el que menos protagonismo alcanza en la comunidad andaluza con un 5,77%¹⁴¹.

Haciendo especial referencia a las empresas granadinas, según los datos publicados por el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, referido a uno de enero de 2015, las empresas granadinas ejercen sus actividades de acuerdo con la distribución que se muestran en la siguiente tabla y que comparamos con los datos referidos a la Comunidad Andaluza:

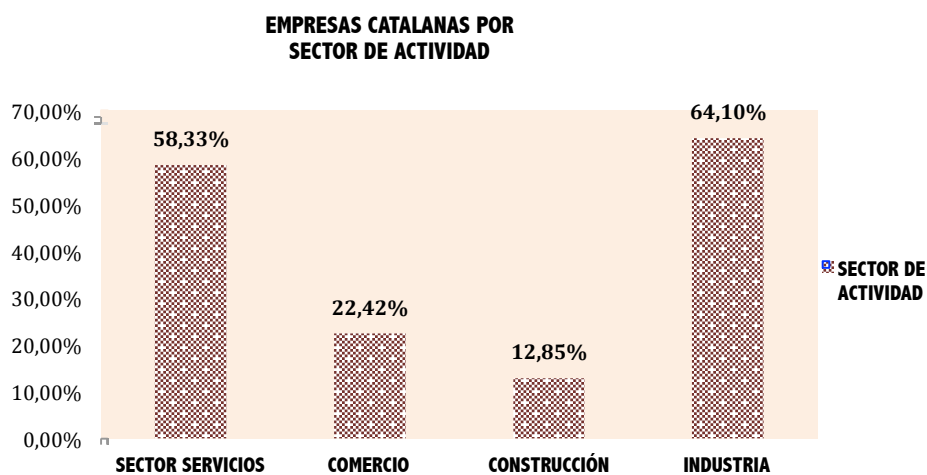
¹⁴¹<http://www.ipyme.org/Publicaciones/ESTADISTICAS-PYME-2014.pdf>

Establecimientos por sectores	GRANADA	ANDALUCIA
Establecimientos en industria (%)	6,2	5,77
Establecimientos en construcción	12,4	11,26
Establecimientos en servicios (%)	81,4	82,97

En cuanto a las empresas catalanas, la distribución de las empresas por sectores de actividad es la siguiente:

Grafico nº 2:

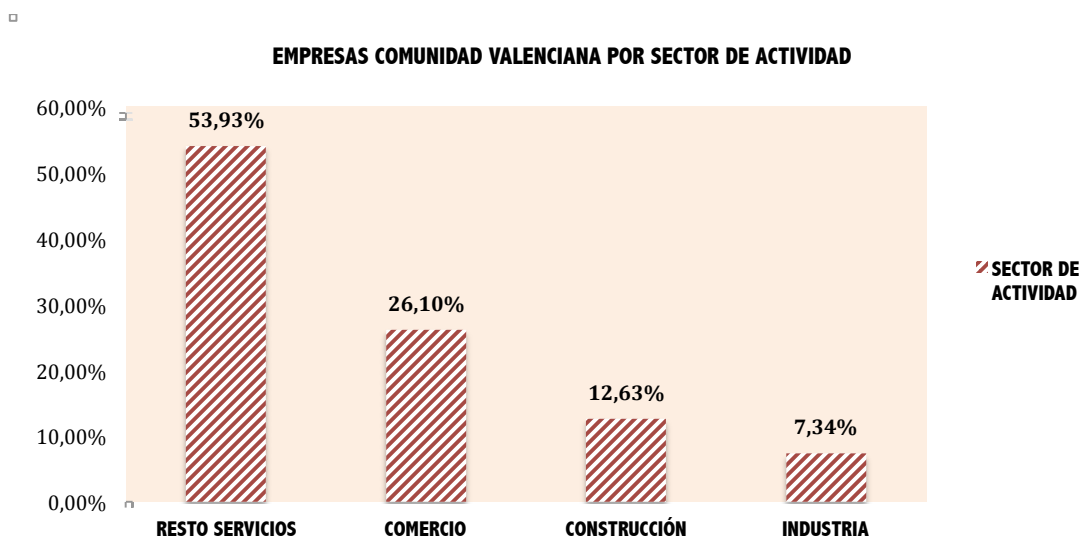
□



Las actividades que se ejercen principalmente en el sector servicios son hostelería, actividades inmobiliarias y jurídicas y contabilidad. En el sector comercio las actividades son básicamente el comercio al por menor de alimentación, bebidas y tabaco. En el sector construcción las empresas en su mayoría está censadas en el epígrafe de CNAE 09 y en cuanto a la industria predomina el sector manufacturero. En cualquier caso, como sucede a nivel nacional, se observa el predominio del sector servicios y comercio y la escasa presencia de la industria.

Las empresas de la Comunidad Valenciana, presentan la siguiente distribución por sectores de actividad:

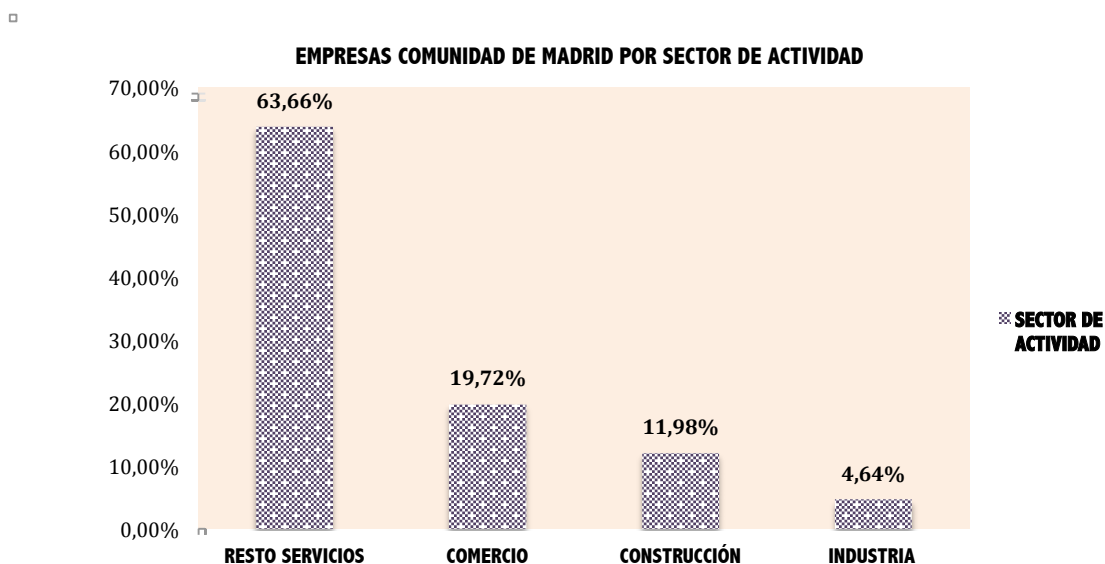
Gráfico nº 3:



Las empresas de la Comunidad Valenciana siguen la misma estructura en cuanto a reparto de la actividad por sectores económicos, si bien, se observa que el porcentaje de empresas del sector servicios está ligeramente por debajo de la media nacional.

Finalmente, las empresas de la Comunidad Autónoma de Madrid siguen la siguiente distribución por sectores de actividad:

Gráfico nº 4:



El sector servicios, en las empresas de la Comunidad Autónoma de Madrid, está representado fundamentalmente por servicios empresariales y hostelería. En cuanto al sector comercio el grueso principal lo representa la actividad de comercio al por menor de alimentación, bebidas y tabaco. En el sector industria tienen peso las empresas de edición y artes gráficas así como la fabricación de elementos metálicos para la construcción y la fabricación de muebles.

Otra característica importante en la clasificación de las empresas es su tamaño, medido según el número de trabajadores en plantilla. Según el DIRCE, a uno de enero de 2015, el 55,0% de las empresas activas españolas no generan empleo asalariado y otro 28,2% tienen uno o dos trabajadores, en definitiva la microempresa se convierte en la principal protagonista de la vida empresarial.

No obstante lo anterior, la característica más notable de la PYME española es su contribución a la generación de empleo, ocupando cerca del 60% del total de trabajadores. Y en particular, son las empresas de menor dimensión las que ocupan un mayor número de empleados, así las microempresas y las pequeñas empresas representan el 21,1% y el 20,5% respectivamente¹⁴².

En la siguiente tabla podemos observar el empleo según estrato de asalariados y el porcentaje sobre el total en España, referido al ejercicio 2014:

	Microempresas 0-9	Pequeñas empresas 10-49	Medianas empresas 50-249	PYME 0-249	Grandes empresas 250 y más	TOTAL
Número Asalariados	4.330.718	2.468.506	1.970.779	8.770.003	4.514.676	13.284.679
%	32,6	18,6	14,8	66,0	34,0	100
UE	28,6	20,7	17,4	66,6	33,4	100

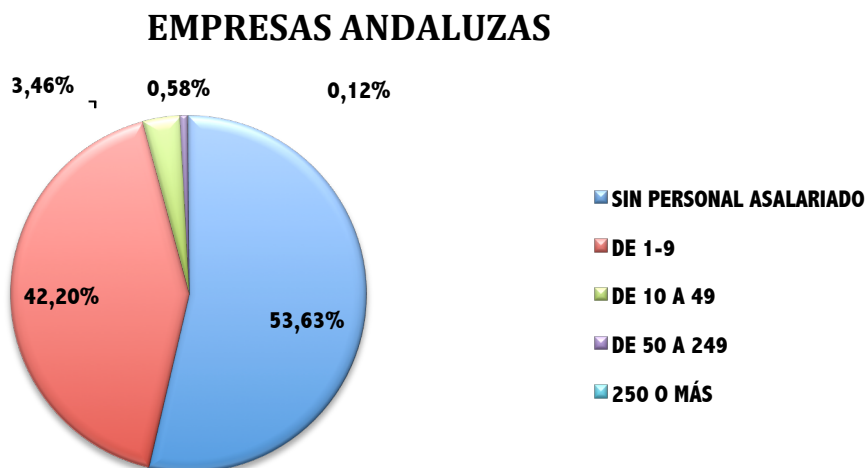
Fuente: Ministerio de Empleo y Seguridad Social (datos a 31 de diciembre de 2014) y Comisión Europea, Eurostat, DIWecon, DIW, London Economics. Estimaciones para 2014.

Del mismo modo que en la clasificación por sectores de actividad, pasamos a detallar la clasificación por número de empleados de las empresas que componen la muestra objeto de estudio.

¹⁴² Retrato de la PYME 2012, Ministerio de Industria, Energía y Turismo.
<http://ipyme.org>

Gráfico nº 1

□



En el tejido productivo andaluz cobra protagonismo, como hemos referido anteriormente, la microempresa, dado que según la CEA, “...a finales de 2010 más de la mitad de las empresas no contaba con trabajadores asalariados, y sólo cuatro de cada cien empresas superaban los diez empleados. No obstante, también debe tenerse en cuenta que en Andalucía las empresas con más de 20 empleados generan prácticamente el 60% de todo el empleo asalariado de la región.” Es Sevilla la provincia que registra los mayores niveles relativos de medianas y grandes empresas, de modo que el 30% de las medianas empresas y el 31% de las grandes empresas de Andalucía tienen su sede en esta provincia.”

Las empresas granadinas presentan la distribución por tramo de empleo que se expresa en el cuadro siguiente:

Establecimientos	GRANADA	ANDALUCÍA
Sin asalariados(%)	53,3	52,33
De 1 a 9 empleados (%)	43,10	44,15
De 10 a 49 empleados (%)	2,7	3,05
De 50 a 249 empleados (%)	0,4	0,4
De 250 o más empleados (%)	0,6	0,07

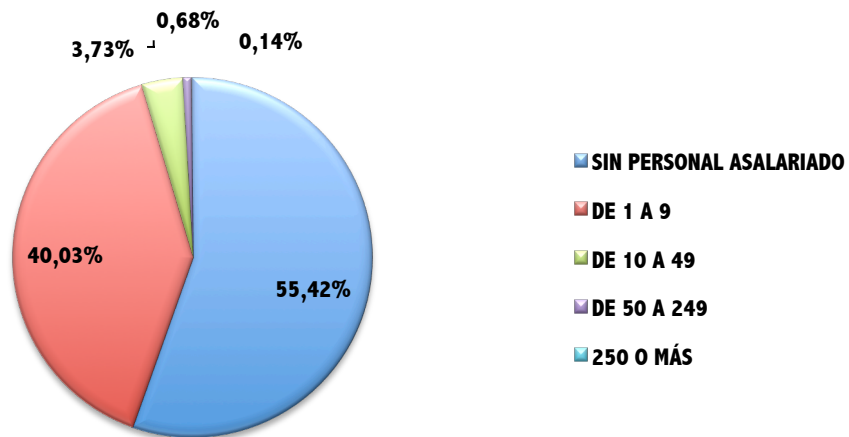
En Granada, el sector que acoge más empleos es el sector servicios (86,88% del total) con una gran diferencia sobre la industria y la construcción, y además, en todos los sectores de actividad, un porcentaje superior al 90% de los establecimientos ocupan a menos de 10 empleados. El sector industrial es el que cuenta con establecimientos de más de 100 empleados, siendo el sector con menor peso (6,2%) y sin embargo, es el que más empleo crea proporcionalmente.

Las empresas de Cataluña, presentan una estructura similar, con predominio de empresas sin asalariados o hasta 9 empleados.

Gráfico n° 2

□

EMPRESAS CATALANAS



En los gráficos números 3 y 4 se indican los porcentajes por número de personas empleadas de las empresas de la Comunidad Valenciana y Madrid, respectivamente:

Gráfico nº 3

□

EMPRESAS COMUNIDAD VALENCIANA

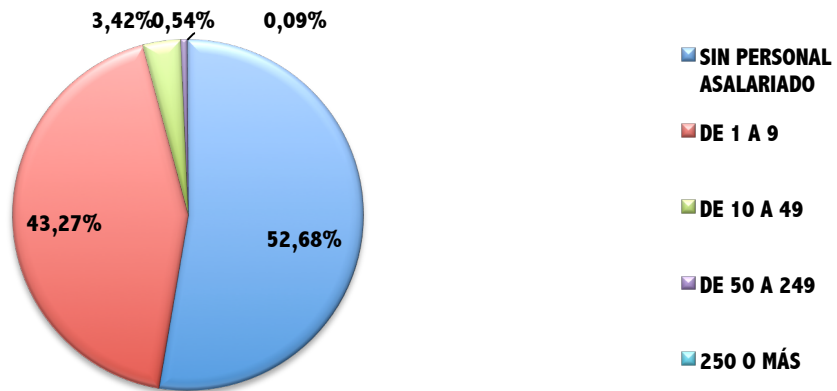
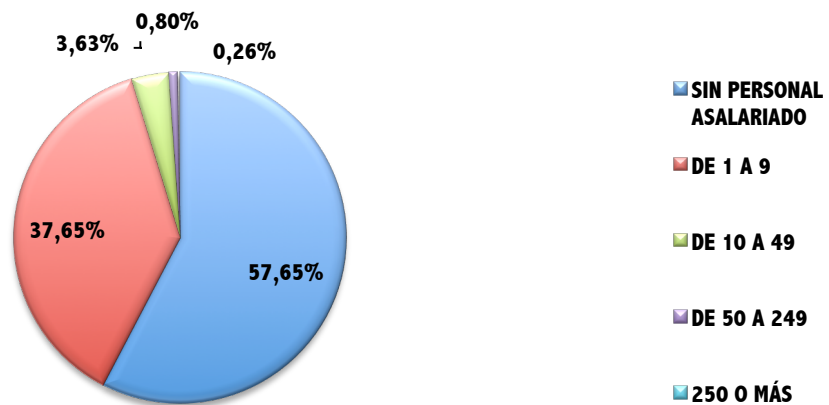


Gráfico nº 4

□

EMPRESAS COMUNIDAD DE MADRID



Por último, en cuanto a la clasificación sectorial, expresamos el régimen jurídico de las empresas españolas, en general, así como, mediante gráficos representamos el régimen jurídico de las empresas seleccionadas para el estudio, con una referencia especial a las empresas granadinas:

a) Empresas españolas*

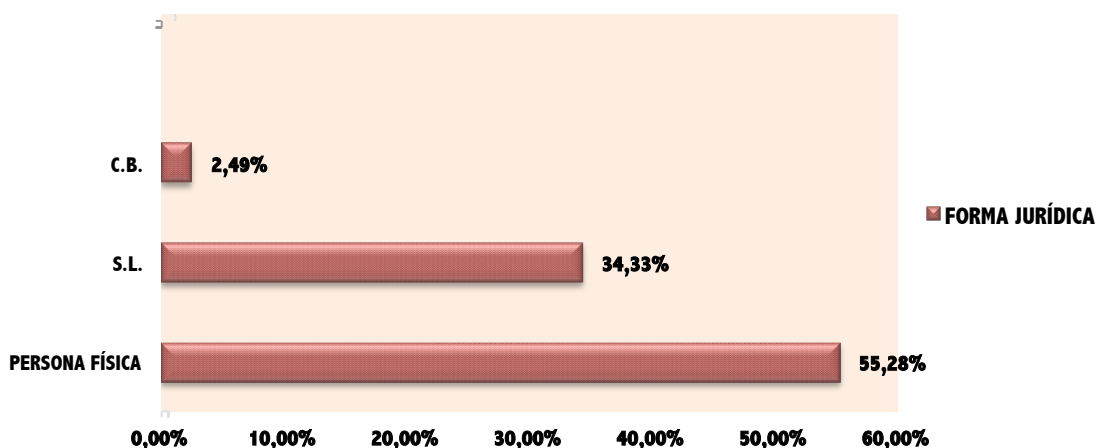
Persona Física	Sociedad Anónima	Sociedad Limitada	Comunidad de Bienes	Sociedad Cooperativa	Otras formas jurídicas	Total
1.574.055	91.993	1.135.198	111.567	20.657	180.891	3.114.361
50,5%	3,0%	36,%	3,6%	0,7%	5,8%	100%

*Fuente: INE, DIRCE 2014. En “otras formas jurídicas” se incluyen la sociedad colectiva, comanditaria, asociaciones y otros tipos y Organismos autónomos y otros.

Gráfico nº 1

□

EMPRESAS ANDALUZAS

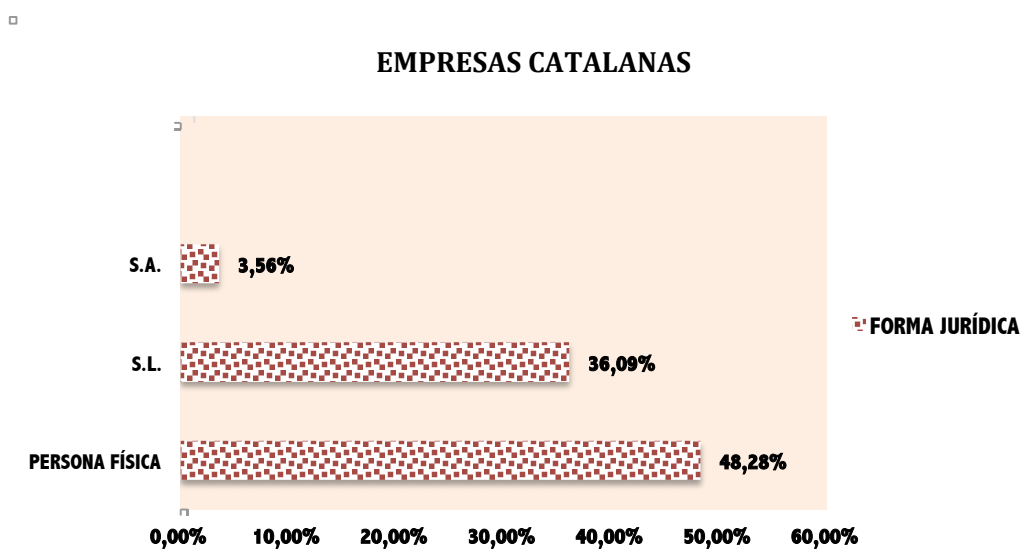


Las empresas granadinas* adoptan fundamentalmente la forma jurídica de persona física y S.L. en consonancia con lo que figura en el gráfico n° 1 anterior.

Persona Física	Sociedad Anónima	Sociedad Limitada	Sociedad Cooperativa	Otras formas jurídicas	Total
57%	5%	29%	1%	8%	100%

*Fuente: Directorio de Establecimientos de Andalucía (IEA) 2009

Gráfico n° 2



Se sigue observando en las empresas de Cataluña, como en las empresas del resto de España, el predominio de la forma jurídica persona física y S.L.

Gráfico nº 3

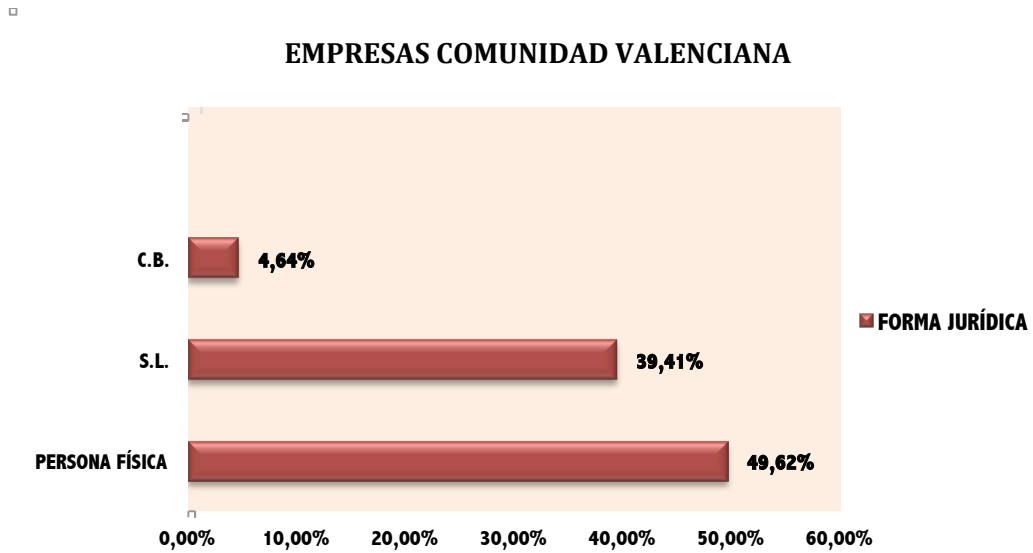
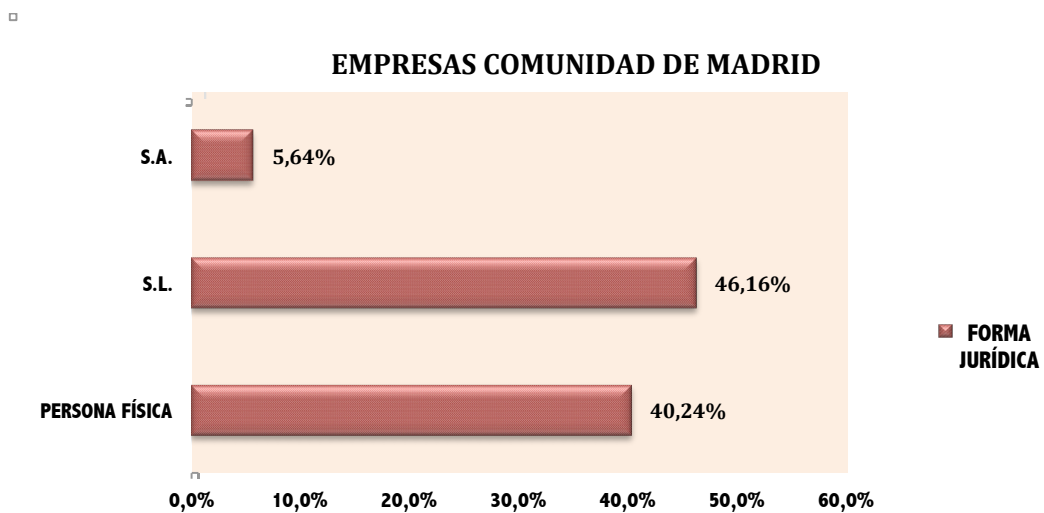


Gráfico nº 4



En las empresas de la Comunidad Autónoma de Madrid observamos un mayor peso de las S.L. con respecto al resto de empresas de la muestra.

Resultados sobre la aplicación del régimen de incentivos fiscales de las empresas de reducida según estudio de las Cuentas Anuales

A continuación se presentan los datos obtenidos del análisis de las Cuentas Anuales en base a los parámetros fundamentales que servirán para expresar las conclusiones de este estudio:

- a) Importe neto de la cifra de negocios.
- b) Número de empleados.
- c) Inversiones realizadas en el ejercicio.

Como dijimos en líneas anteriores el estudio tiene su origen en la presentación del Trabajo Fin de Máster de Derecho de los Negocios en 2012, y la muestra la conformaban 25 empresas granadinas.

Basándonos en los últimos datos publicados por CADE, referidos a Granada capital, podemos decir que la estructura económica de Granada capital presenta una fuerte dependencia del sector servicios, representando éste más del 80%, y una acusada debilidad en la actividad industrial y en el sector agrario. La actividad comercial ocupa un lugar destacado, así como la actividad turística gracias a su extenso patrimonio artístico, si bien sería necesaria una mayor diferenciación del producto dentro del mercado turístico andaluz. Las empresas son, en general, de reducido tamaño, y la mayor parte de ellas, aproximadamente un 90% cuenta con una plantilla de menos de 10 trabajadores, siendo escasas las empresas con más de 20 empleados.

La selección de las 25 empresas granadinas se realizó en base al Directorio publicado por la Central de Análisis de Balances de Andalucía, en el que aparecen las 40.000 mayores empresas de la comunidad autónoma andaluza clasificadas por sectores, número de empleados, volumen de ingresos, etc.

En base a la estructura económica de Granada capital, se tomaron para su estudio empresas comprendidas básicamente en sectores tales como comercio al por menor, excepto vehículos a motor y motocicletas, servicio de comidas y bebidas, industrias de alimentación y fabricación de bebidas.

En las siguientes tablas, se expresan los datos que constan en las Cuentas Anuales del ejercicio 2010 depositadas en el Registro Mercantil de Granada y la legislación aplicable en ese período es la contenida en el TRLIS.

a) Importe neto de la cifra de negocios (datos presentados en orden ascendente según INCN del ejercicio 2010):

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2010	EJERCICIO 2009
CHOCOLATERÍA NEVADA, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	41.300,01€	14.813,47€
CAFETERÍAS FABIÁN GRANADA, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	57.294,00€	61.571,86€
PRODUCTOS DIETÉTICOS RAYMANZ, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	68.879,32€	103.793,27€
EDOCOM, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	115.779,05€	129.855,00€
CRISTALERÍA MEXIA, S. L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	122.345,14€	147.408,62€

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2010	EJERCICIO 2009
VELÁZQUEZ HOSTELERÍA, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	125.842,02€	106.187,42€
NEVILGAR, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	140.898,39€	219.528,02€
EUROCHILD GRANADA, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	220.996,93€	265.936,48€
CENTRO ÓPTICO EMPERATRIZ, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	278.918,83€	292.230,04€
MANUEL RODRÍGUEZ E HIJOS, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	334.277,93€	210.900,00€
LIBRERÍA CIENTÍFICA SIXTO MARTÍNEZ, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	422.632,31€	499.298,23
GENERALIFE CATERING, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	487.246,54€	346.049,18€
FOGON DE GALICIA, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	638.327,80€	552.056,33€
CAFÉS AGUAYO, S.L.	Industria de Alimentación	639.126,19€	615.440,75€
ALTAMURA, S.A.	Servicio de comidas y bebidas	1.009.297,40€	1.076.364,62€
HOSTELERÍA GRANADINA, S.A.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	1.952.104,00€	1.930.636,00€
GESTRIMER GRANADA, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	2.037.437,65€	3.625.384,99€

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2010	EJERCICIO 2009
TEJIDOS BUENOS AIRES, S.A.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	2.899.459,83€	2.799.929,36€
HIJOS DE FRANCISCO PIERNAS, S.L.	Industria de Alimentación	3.246.542,98€	2.531.965,30€
NOVIGRAN, S.A.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	3.437.409,08€	3.414.073,42€
ELECTRODOMÉSTICOS SUÁREZ, S.A.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	4.214.098,69€	4.103.502,75€
ANTONIO GALLEGO E HIJOS, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	5.222.966,91€	4.635.874,29€
CARNES TOLESA, S.L.	Industria de Alimentación	5.844.445,97€	6.018.814,54€
RODRÍGUEZ MOLES, S.A.	Fabricación de Bebidas	5.864.873,96€	5.435.395,21€
ALGARRA Y ORTEGA, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	6.087.897,05€	5.750.949,17€

De acuerdo con los datos presentados en la tabla, se puede comprobar que las empresas seleccionadas cumplen los requisitos del artículo 108 TRLIS y en el ejercicio 2010 podrán aplicar los incentivos previstos para las empresas de reducida dimensión dado que en el período impositivo inmediato anterior -ejercicio 2009- el INCN es inferior a 8 millones de euros.

Observamos cómo casi el 50% de las empresas seleccionadas han visto reducido el INCN en el ejercicio 2010 con respecto al 2009, reducción que en algunos casos ha sido considerable; en el resto de las empresas si bien ha aumentado el INCN se observa que ha sido un aumento moderado.

En base a lo anterior, nos resulta paradójico que en el ejercicio 2011, esto es, en plena crisis, se incrementara la cifra del INCN para poder acceder a los incentivos fiscales de las ERD, cuando la tendencia era una reducción generalizada en los INCN de las empresas.

b) Número medio de personas empleadas:

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2009	EJERCICIO 2010
CHOCOLATERÍA NEVADA, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	No consta	No consta
HOSTELERÍA GRANADINA, S.A.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	No consta	No consta
EDOCOM, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	1,00	1,00
MANUEL RODRIGUEZ E HIJOS, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	1,84	1,00
PRODUCTOS DIETÉTICOS RAYMANZ, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	1,08	1,73

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2009	EJERCICIO 2010
VELÁZQUEZ HOSTELERÍA, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	2,00	2,00
GENERALIFE CATERING, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	2,75	2,00
CRISTALERÍA MEXIA, S. L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	2,70	3,00
EUROCHILD GRANADA, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	2,83	3,00
CENTRO ÓPTICO EMPERATRIZ, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	3,00	3,00
LIBRERÍA CIENTÍFICA SIXTO MARTÍNEZ, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	2,00	3,00
GESTRIMER GRANADA, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	0,76	3,00
NEVILGAR, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	No consta	4,00
CAFETERÍAS FABIÁN GRANADA, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	4,00	5,00
CAFÉS AGUAYO, S.L.	Industria de Alimentación	5,75	6,83
FOGON DE GALICIA, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	11,82	8,58
RODRÍGUEZ MOLES, S.A.	Fabricación de Bebidas	11,76	12,07
ANTONIO GALLEGO E HIJOS, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	13,05	12,32
CARNES TOLESA, S.L.	Industria de Alimentación	12,18	13,29
ELECTRODOMÉSTICOS SUÁREZ, S.A.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	19,27	18,65

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2009	EJERCICIO 2010
ALTAMURA, S.A.	Servicio de comidas y bebidas	18,80	19,92
ALGARRA Y ORTEGA, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	22,00	20,00
TEJIDOS BUENOS AIRES, S.A.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	24,25	26,79
HIJOS DE FRANCISCO PIERNAS, S.L.	Industria de Alimentación	No consta	28,00
NOVIGRAN, S.A.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	41,70	39,12

Se comprueba que todas las empresas tienen una plantilla inferior a los 50 trabajadores, tratándose de forma mayoritaria de empresas con menos de 10 empleados.

De los datos expuestos concluimos que, tal y como es sabido, se produce una importante disminución en el número medio de personas empleadas en el ejercicio 2010 con respecto al ejercicio 2009. A falta de otra información, queremos hacer la observación del caso de las empresas que, pese a tener incremento del INCN en el ejercicio 2010, han reducido sus plantillas de empleados en dicho ejercicio. En realidad podríamos pensar en que es precisa una normativa que incentive la contratación de personal por parte de aquellas empresas que, manteniendo sus niveles de actividad económica, se muestran reticentes a incrementar sus plantillas de empleados.

c) Inversiones realizadas en el ejercicio 2010.

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2010
EDOCOM, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	No realiza
MANUEL RODRÍGUEZ E HIJOS, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	No realiza
PRODUCTOS DIETÉTICOS RAYMANZ, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	No realiza
VELÁZQUEZ HOSTELERÍA, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	No realiza
CRISTALERÍA MEXIA, S. L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	No realiza
EUROCHILD GRANADA, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	No realiza
NEVILGAR, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	No realiza
CAFETERÍAS FABIÁN GRANADA, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	No realiza
ALTAMURA, S.A.	Servicio de comidas y bebidas	2.350,03€
LIBRERÍA CIENTÍFICA SIXTO MARTÍNEZ, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y	5.500,00€

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2010
	motocicletas	
GESTRIMER GRANADA, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	6.014,47€
CENTRO ÓPTICO EMPERATRIZ, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	6.460,21€
HIJOS DE FRANCISCO PIERNAS, S.L.	Industria de Alimentación	8.025,00€
GENERALIFE CATERING, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	8.184,51€
CHOCOLATERÍA NEVADA, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	14.153,71€
FOGON DE GALICIA, S.L.	Servicio de comidas y bebidas	14.867,65€
ALGARRA Y ORTEGA, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	16.037,27€
RODRÍGUEZ MOLES, S.A.	Fabricación de Bebidas	26.659,57€
CAFÉS AGUAYO, S.L.	Industria de Alimentación	31.929,94€
ELECTRODOMÉSTICOS SUÁREZ, S.A.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	40.382,52€
ANTONIO GALLEGO E HIJOS, S.L.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	127.889,86€
NOVIGRAN, S.A.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	166.834,95€
HOSTELERÍA GRANADINA, S.A.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	188.837,68€
TEJIDOS BUENOS AIRES, S.A.	Comercio al por menor, excepto vehículos de motor y motocicletas	195.693,10€
CARNES TOLESA, S.L.	Industria de Alimentación	926.390,05€

En lo que se refiere al parámetro “Inversiones realizadas” se observa que, dada la situación de crisis, numerosas empresas no realizan nuevas inversiones o las que las realizan son de escaso importe, tan sólo empresas con un INCN a partir de 2 millones de euros realizan inversiones de cierta relevancia.

De la interconexión de los parámetros citados, fundamentalmente número medio de personas empleadas e inversiones realizadas, se extraen los siguientes resultados por sectores:

1. Servicio de comidas y bebidas.

Número de empresas analizadas: 7

Las conclusiones en este sector, según las Cuentas Anuales del ejercicio 2010, son las siguientes:

1.- De las siete empresas, dos de ellas presentan en el ejercicio 2010 pérdidas y una tercera no tiene pérdidas pero tiene Bases Imponibles Negativas de ejercicios anteriores, y no han realizado inversiones en elementos de inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias. Por tanto, aún cumpliendo los requisitos del artículo 108 TRLIS, no tienen acceso a los incentivos fiscales de las ERD.

2.- Las cuatro empresas restantes, presentan una Cuenta de Pérdidas y Ganancias con resultado positivo y sólo una de ellas no realiza inversiones. En cuanto al número de empleados, dos empresas incrementan la plantilla media respecto del ejercicio anterior. Ninguna de estas empresas ha aplicado en el ejercicio 2010 incentivos fiscales de ERD, excepto una de ellas que aplica el tipo de gravamen previsto en la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

Es decir, en lo que se refiere a este sector se observa que las empresas o bien no tienen acceso a los incentivos por no realizar inversiones y, en el caso del ejercicio 2010, por no mantener o incrementar la plantilla; o bien, realizando las inversiones con mantenimiento o incremento de plantilla no los aplican.

2. Comercio al por menor, excepto vehículos a motor y motocicletas.

Número de empresas analizadas: 14

En este sector, las conclusiones que podemos exponer son las siguientes:

1.- De las 14 empresas, 4 de ellas no realizan inversiones en el ejercicio 2010, por tanto, aún cumpliendo los requisitos del artículo 108 TRLIS, no podrán acceder a ningún incentivo referido a la amortización acelerada o libertad de amortización. Y de estas cuatro empresas tan sólo dos de ellas mantienen o incrementan la plantilla, pudiendo, por tanto, aplicar la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS; sin embargo, sólo se ha constatado la aplicación de este precepto en una de las empresas.

2.-Las 10 empresas restantes realizan inversiones en el ejercicio 2010, y de estas 10 empresas sólo 4 empresas presentan disminución de la plantilla media de personas empleadas respecto a la existente en el ejercicio 2009; el resto, es decir, 6 empresas presentan mantenimiento o aumento de la plantilla media. Pues bien, tan sólo una empresa aplica los incentivos fiscales previsto para las inversiones con mantenimiento o creación de empleo.

Volvemos a constatar que, por un lado, existen empresas que cumpliendo los requisitos del artículo 108 TRLIS no realizan inversiones y, por tanto, no pueden aplicar los incentivos fiscales previstos para las ERD; pero también encontramos empresas que, cumpliendo los requisitos del artículo 108 TRLIS, realizan inversiones con mantenimiento o creación de empleo y, sin embargo, no aplican preceptos como el artículo 109, 110, 111 , Disposición Adicional Undécima o Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

3. Industrias de la Alimentación.

Número de empresas analizadas: 3

1.-Las empresas analizadas han realizado inversiones en elementos de inmovilizado material durante el ejercicio 2010. Además dos de ellas presentan disminución de plantilla y la tercera no ofrece información sobre el número medio de personas empleadas en 2010.

2.- No obstante lo anterior, sólo una empresa aplica la amortización acelerada, y las dos empresas restantes no aplican los incentivos fiscales previstos para las ERD, incluso una de ellas tributa al 25% cuando podría haber aplicado la Disposición Adicional Duodécima (tributación al 20%).

4. Fabricación de Bebidas.

Número de empresas analizadas: 1

1.- Se observa que la empresa han realizado en el ejercicio 2010 inversiones en elementos de inmovilizado material, y se ha producido una disminución de plantilla media respecto al ejercicio 2009. Por tanto, no se podrán aplicar los incentivos fiscales de ERD previstos para inversiones con mantenimiento de empleo, es decir, los artículos 110, 111 y Disposición Adicional Undécima del TRLIS.

Datos referidos a empresas andaluzas localizadas en las provincias de Málaga y Sevilla:

a) Importe neto de la cifra de negocios (datos presentados en orden ascendente según INCN del ejercicio 2014):

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2013
PARVI GUARDERIA,S.L.	Servicios	239.202,52€	244.830,13€
ACÚSTICAS PROFESIONALES,S.L.	Servicios	498.802,54€	360.236,85€
GOLOMA,S.L.	Comercio	712.397,66€	632.435,73€
DIÁZ TAVORA AGENTES, S.L.	Comercio	954.590,03€	868.151,09€
PLAMILA GESTIÓN, S.L.	Servicios	969.561,26€	659.486,88€
AMS CENTRO DE EJERCICIO,S.L.	Servicios	975.247,83€	755.788,52€
PINAZO ABOGADOS,S.L.	Servicios	1.129.313,40€	977.371,20€
CLÍNICA TRIANA, S.L.	Servicios	1.146.746,00€	1.250.808,50€
AMBULANCIAS LAS MARISMAS, S.L.	Servicios	1.346.074,51€	2.679.944,35€
TURBOTÉNICA, S.L.	Comercio	1.468.80,56€	4.189.960,66€
REPRESENTACIONES HOSPITALARIAS HISPALIS, S.L.	Comercio	1.698.398,81€	1.670.812,47€
NETOBRIL,S.L.	Construcción	1.924.728,14€	2.095.641,69€
FREE PLAZA MAYOR, S.L.	Comercio	2.535.382,66€	2.078.217,28€
TRANSPORTES TRIALCA,S.L.	Servicios	2.807.770,50€	3.319.438,54€

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2013
UNIRA, S.L.	Construcción	2.828.462,51€	4.037.569,39€
CENTRO DE GINECOLOGÍA Y DIAGNOSTICO PRENANTAL, S.L.	Servicios	3.326.805,09€	3.307.526,30€
CONEMAR, S.L.	Construcción	4.962.058,61€	4.189.960,66€
AGENCIA PÉREZ MUÑOZ TRANSPORTES,S.A.	Servicios	5.108.924,80€	4.748.246,88€
HORMIGONES Y CEMENTOS ANDALUCES,S.L.	Industria	5.180.499,14€	6.526.839,48€
HERMANOS ALARCÓN,S.A.	Servicios	5.283.538,00€	5.433.427,13€
SERVICIO PREVENCIÓN ANTEA, S.L.	Servicios	5.579.664,97€	4.533.824,29€
AMG SERVICIOS DE MARKETING PROMOCIONAL, S.L.	Servicios	6.128.068,19€	3.774.868,99€
AGROITÁLICA, S.L.	Comercio	6.202.318,73€	6.196.442,96€
FACTORY INTERNATIONAL DEL CALZADO,S.L.	Comercio	6.727.931,56€	4.745.637,43€
EXCAVACIONES VEROSA,S.L.	Construcción	7.586.781,58€	6.932.140,68€
TECNOLOGÍAS DIGITALES AUDIOVISUALES,S.L.	Servicios	8.268.556,91€	5.889.204,31€
PRODUCTOS PESQUEROS PUNTA DEL MORAL,S.L.	Comercio	8.547.889,66€	4.126.210,38€
O.R.L., S.A.	Servicios	8.910.320,62€	9.148.248,06€
CODEMAVE 5, S.L.	Servicios	9.937.326,38€	6.848.899,15€
ALIMENTOS DEL ALJARAFE, S.L.	Industria	10.879.548,57€	9.732.825,96€

b) Número medio de personas empleadas (datos presentados en orden ascendente):

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2013
REPRESENTACIONES HOSPITALARIAS HISPALIS, S.L.	Comercio	0	5,39
DÍAZ TAVORA AGENTES, S.L.	Comercio	1,5	0,75
ACÚSTICAS PROFESIONALES,S.L.	Servicios	4,87	5,25
UNIRA, S.L.	Construcción	6,23	6,10
TURBOTÉCNICA, S.L.	Comercio	7,00	5,00
NETOBRIL,S.L.	Construcción	7,04	7,05
PARVI GUARDERIA,S.L.	Servicios	7,10	5,44
GOLOMA,S.L.	Comercio	8,00	7,00
PRODUCTOS PESQUEROS PUNTA DEL MORAL,S.L.	Comercio	9,02	2,29
FACTORY INTERNATIONAL DEL CALZADO,S.L.	Comercio	11,64	10,82
PLAMILA GESTIÓN, S.L.	Servicios	14,11	10,39
CLÍNICA TRIANA, S.L.	Servicios	15,33	17,31
FREE PLAZA MAYOR,S.L.	Comercio	16,22	16,84
AGROITÁLICA, S.L.	Comercio	17,00	17,00
TRANSPORTES TRIALCA,S.L.	Servicios	17,87	15,79
HORMIGONES Y CEMENTOS ANDALUCES,S.L.	Industria	18,27	20,15

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2013
AMS CENTRO DE EJERCICIO,S.L.	Servicios	18,82	15,70
CENTRO DE GINECOLOGÍA Y DIAGNÓSTICO PRENATAL, S.L.	Servicios	20,91	18,76
AGENCIA PÉREZ MUÑOZ TRANSPORTES,S.A.	Servicios	22,00	19,00
AMBULANCIAS LAS MARISMAS, S.L.	Servicios	25,97	38,80
AMG SERVICIOS DE MARKETING PROMOCIONAL, S.L.	Servicios	28,00	21,50
ODEMAVE 5, S.L.	Servicios	34,33	28,81
TECNOLOGÍAS DIGITALES AUDIOVISUALES,S.L.	Servicios	36,91	36,51
ALIMENTOS DEL ALJARAFE, S.L.	Industria	37,32	33,20
CONEMR, S.L.	Construcción	41,00	44,00
EXCAVACIONES VEROSA,S.L.	Construcción	62,90	54,55
HERMANOS ALARCÓN,S.A.	Servicios	101,00	106,00
SERVICIOS DE PREVENCIÓN ANTEA, S.L.	Servicios	112,00	73,00
ORL,S.A.	Servicios	141,00	140,00
PINAZO ABOGADOS,S.L.	Servicios	No consta	No consta

c) Inversiones realizadas en 2014

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014
AGROITÁLICA, S.L.	Comercio	NO
AMBULANCIAS LAS MARISMAS, S.L.	Servicios	NO
CLÍNICA TRIANA, S.L.	Servicios	NO
DÍAZ TAVORA AGENTES, S.L.	Comercio	NO
PLAMILA GESTIÓN, S.L.	Servicios	NO
SERVICIO PREVENCIÓN ANTEA, S.L.	Servicios	NO ESPECIFICA
FREE PLAZA MAYOR,S.L.	Comercio	3.165,36€
PARVI GUARDERIA,S.L.	Servicios	12.701,08€
NETOBRIL,S.L..	Construcción	13.841,74€
PRODUCTOS PESQUEROS PUNTA DE MORAL,S.L.	Comercio	30.000,00€
AMS CENTRO DE EJERCICIO,S.L.	Servicios	33.480,95€
AGENCIA PÉREZ MUÑOZ TRANSPORTES,S.A.	Servicios	34.567,96€
FACTORY INTERNATIONAL DEL CALZADO,S.L.	Comercio	41.351,42€
REPRESENTACIONES HOSPITALARIAS HISPALIS, S.L.	Comercio	63,209,39€
TECNOLOGÍAS DIGITALES AUDIOVISUALES,S.L.	Servicios	65.731,63€
ORL, S.A.	Servicios	97.525,61€
HORMIGONES Y CEMENTOS ANDALUCES,S.L.	Industria	107.287,82€

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014
HERMANOS ALARCÓN,S.A.	Servicios	109.000,00€
CONEMAR, S.L.	Construcción	110.790,00€
PINAZO ABOGADOS,S.L.	Servicios	113.682,87€
CENTRO DE GINECLOGÍA Y DIAGNÓSTICO PRENATAL, S.L.	Servicios	128.230,89€
ACÚSTICAS PROFESIONALES,S.L.	Servicios	249.304,94€
ALIMENTOS DEL ALJARAFE, S.L.	Industria	254.551,76€
TRANSPORTES TRIALCA,S.L.	Servicios	343.000,00€
GOLOMA,S.L.	Comercio	365.290,00€
EXCAVACIONES VEROSA,S.L.	Construcción	570.190,06€
AMG SERVICIOS DE MARKETING PROMOCIONAL, S.L.	Servicios	832.422,08€
CODEMAVE 5, S.L.	Servicios	5.596.994,80€
TURBOTÉCNICA, S.L.	Comercio	8.158.602,85€
UNIRA, S.L.	Construcción	10.235.065,90€

Analizando las Cuentas Anuales de estas empresas se observa que no todas las empresas que podrían aplicar los incentivos a las ERD efectivamente los aplican. Por este motivo, queremos dejar constancia del posible ahorro fiscal de estas empresas en base a la decisión que hubiéramos adoptado si fuésemos los responsables del área fiscal de cada una de ellas. Se hace la premisa de que, a falta de información en las Cuentas Anuales analizadas, se calculará el ahorro fiscal bajo ciertas hipótesis que iremos detallando en cada uno de los casos.

Analizamos, en primer lugar, el caso de la empresa Verosa Proyectos y Servicios, S.L. En la Memoria se indica de forma expresa que no existen diferencias temporarias deducibles e imponibles registradas en el Balance y que no se han aplicado incentivos fiscales. Tan sólo se hace referencia a unas diferencias permanentes por importe de 58.150,22€.

El primer paso es analizar si estamos en presencia o no de una empresa que, de acuerdo con el artículo 108 TRLIS, pueda considerarse como de reducida dimensión en el ejercicio 2014. Para ello necesitamos conocer el INCN del ejercicio inmediato anterior, esto es, 2013. En nuestro caso el INCN de 2013 es 6.932.140,68 euros y, por tanto, nos encontramos dentro del ámbito de aplicación de los incentivos a las ERD.

Esta empresa presenta unas entradas de inmovilizado material en 2014 de 570.190,06€ y unas entradas de inmovilizado intangible (aplicaciones informáticas) por valor de 1.375,00€.

Verosa Proyectos y Servicios, S.L. incrementa su plantilla en 2014, pasando de 54,55 empleados de media en 2013 a 62,90 en 2014.

Con esta información podríamos plantearnos la posible aplicación de la libertad de amortización para elementos nuevos de inmovilizado material del artículo 109 TRLIS (artículo 102 LIS). No obstante, en este caso concreto, decidimos no aplicarla pues desconocemos si se mantendrá el incremento de plantilla durante los 24 meses siguientes al ejercicio 2014.

Ahora bien, si consideramos que, de esos 570.190,06€, 12.020,24€ son elementos de escaso valor, y aplicamos la libertad de amortización prevista en el artículo 110 TRLIS siendo, además, que la aplicación de este incentivo no está supeditada al mantenimiento o incremento de la plantilla de empleados.

Supongamos, además, que son elementos de mobiliario y otros enseres que se amortizan por la empresa al 10% y que se han adquirido en enero de 2014.

Por tanto:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
12.020,24*10%= 1.202,02€	12.020,24€	-10.818,22€

El resto de entradas del inmovilizado material, 558.169,82 euros (570.190,06€-12.020,24€) vamos a suponer que son maquinaria (358.169,82€) y elementos de transporte (200.000,00€) y que la inversión se realiza el 01 de julio de 2014.

Según consta en la Cuentas Anuales de Verosa Proyectos y Servicios, S.L. los coeficientes de amortización empleados son:

ELEMENTO	% AMORTIZACIÓN
Maquinaria	15%
Elementos de transporte	16%

Para estas inversiones decidimos aplicar el artículo 111 TRLIS, esto es, una amortización acelerada que consiste en 2 veces el CMA de las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los CMA según tablas son los mismos que está utilizando la empresa, por tanto, las diferencias temporarias imponibles en este caso son las siguientes:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<p>Maquinaria:</p> <p>$(15\% \text{ s}/358.169,82\text{€})/2=$ 26.862,74€</p> <p>(desde 01/07/2014 a 31/12/2014)</p>	<p>$(2*15\% \text{ s}/358.169,82\text{€})/2=$ 53.725,47€</p> <p>(desde 01/07/2014 a 31/12/2014)</p>	-26.862,73€
<p>Elementos de transporte:</p> <p>$(16\% \text{ s}/200.000\text{€})/2=16.000\text{€}$</p> <p>(desde 01/07/2014 a 31/12/2014)</p>	<p>$(2*16\% \text{ s}/200.000\text{€})/2=32.000\text{€}$</p> <p>(desde 01/07/2014 a 31/12/2014)</p>	-16.000€

Podríamos considerar la posibilidad de aplicar la pérdida por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores del artículo 112 TRLIS (artículo 104 LIS) consistente en el 1% del saldo de deudores a 31 de diciembre de 2014. No obstante, se necesitaría un estudio más detallado para conocer si existen saldos no deducibles según el artículo 12.2 TRLIS o que se hayan dotado de forma individualizada.

Además de lo anterior, Verosa Proyectos y Servicios, S.L. presenta salidas de inmovilizado material, habiéndose generado una renta positiva de 52.674,55€. Dado que se presenta enajenación de inmovilizado y nuevas adquisiciones podría aplicarse la deducción regulada en el artículo 42 TRLIS, esto es, deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Otra opción sería aplicar la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS o bien los elementos en que se materializa la reinversión podrían beneficiarse de una amortización de 3 veces el CMA.

Para Verosa Proyectos y Servicios, S.L. decidimos aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 TRLIS:

Base deducción= 52.674,55€ (se reinvierte una cantidad superior al importe de la transmisión de los elementos de inmovilizado material, por tanto, la totalidad de la renta positiva obtenida en la transmisión es la base de la deducción).

Importe de deducción= 52.674,55€ * 12% (la empresa tributa según la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS).

Deducción = 6.320,95€

Esta deducción se aplicará con el límite del 25% de la cuota íntegra una vez deducidas, en su caso, las bonificaciones y las deducciones por doble imposición, esto es, sobre la cuota íntegra ajustada positiva.

Al aplicar esta deducción, la empresa debe informar en la memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio acerca del importe acogido a la deducción y la fecha de reinversión

Finalmente, la empresa aplica el tipo de gravamen del 30% cuando al tener una base imponible comprendida entre 0 y 300.000€ podría aplicar el 25% de acuerdo con el artículo 114 TRLIS.

Por tanto, la liquidación del IS que realizamos en el ejercicio 2014 es la siguiente:

Resultado Contable antes de impuestos	32.356,22€
Diferencias permanentes:	
• Gastos No deducibles	+58.150,22€
Diferencias Temporarias Imponibles:	
• Libertad Amortización Escaso Valor (art.110 TRLIS)	-10.818,22€
• Amortización acelerada elementos nuevos de inmovilizado material (artículo 111 TRLIS)	-26.862,73€
	-16.000,00€

BASE IMPONIBLE	36.825,49€
TIPO DE GRAVAMEN (artículo 114 TRLIS)	25%
CUOTA INTEGRAL	9.206,37€
BONIFICACIONES Y DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN	0,00
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	9.206,37€
DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS (ART.42 TRLIS) (25% CI ajustada positiva) $25\%s/9.206,37=2.301,59€^{**}$	2.301,59€
CUOTA LÍQUIDA	6.904,78€

** El exceso, 4.019,36€ (6.320,95€-2.301,59€) podrá deducirse de la cuota íntegra ajustada positiva de los 15 períodos impositivos inmediatos y sucesivos (artículo 44.1 TRLIS).

En la contabilidad de Verosa Proyectos y Servicios, S.L. el apunte contable a 31 de diciembre de 2014 que correspondería realizar es el siguiente:

31/12/2014	
6.904,78€ (6300) Impuesto corriente	a
	(4752) H ^a P ^a Acreedora por
	Impuesto Sociedades 6.904,78€
31/12/2014	
13.420,24€ (6301) Impuesto diferido (25% s/diferencias temporarias imponibles)	a
	(479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles 13.420,24€

Y por la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios pendiente de aplicación:

31/12/2014

4.019,36€ (4742) Derechos por deducciones pendientes de aplicación

a

(6301) Impuesto diferido 4.019,36€

La siguiente empresa que procedemos a analizar, al no haber aplicado todos los incentivos a las ERD, es Hermanos Alarcón, S.A. Presenta INCN en 2013 de 5.433.427,13€ cumpliendo, por tanto, la condición del artículo 108 TRLIS para ser considerada como ERD y aplicar los incentivos fiscales para éstas. Según se desprende de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, el Impuesto de Sociedades contabilizado se deriva de la aplicación de la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS, esto es:

B.I. hasta 300.000€.....25%

Resto B.I.....30%

Además, según se indica de forma expresa, opta por aplicar la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS para los elementos nuevos de inmovilizado material que la empresa ha adquirido en 2014 por importe total de 109.332,32€ según el siguiente detalle:

ELEMENTO	IMPORTE	AMORTIZACIÓN
Construcciones	13.899,76€	3%
Otras instalaciones	54.873,39€	8%
Maquinaria	34.868,46€	12%
Mobiliario	5.690,71€	10%

Cumple el requisito de dotar una reserva indisponible por el importe de la base de la deducción del art.37 TRLIS e informa en la Memoria de las Cuentas Anuales tal y como establece el mismo.

Ahora bien, la aplicación de la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS no es incompatible con el incentivo fiscal consistente en la denominada amortización acelerada (reconocida en los artículos 111 y 113 TRLIS).

Por tanto, para Hermanos Alarcón, S.A. aplicamos la amortización acelerada del artículo 111 TRLIS al tratarse de la adquisición de elementos nuevos del inmovilizado material. No se indica fecha exacta de adquisición, supongamos que las construcciones se adquieren el 01/01/2014, otras instalaciones el 01/03/2014, la maquinaria el 01/06/2014 y, finalmente, el mobiliario el 01/09/2014.

Bajo esta hipótesis veamos las diferencias temporarias imponibles (mayor cantidad a pagar en el futuro por el Impuesto sobre Sociedades) que se originan:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
Construcciones: (3% s/13.899,76€)=416,99€	$[2*(3\%/13.899,76)]=833,98€$	-416,99€
Otras instalaciones: (8% s/54.873,39€)/12*9=3.292,40€ (Desde 01/03/2014 a 31/12/2014)	$[2*(8\%/54.873,39€/12*9)]$ =6.584,81€ (Desde 01/03/2014 a 31/12/2014)	-3.292,41€

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<p>Maquinaria:</p> <p>(12% s/34.868,46€)/12*7= 2.440,79€</p> <p>(Desde 01/06/2014 a 31/12/2014)</p>	<p>[2*(12% s/34.868,46€/12*7)]=</p> <p>4.881,58€</p> <p>(Desde 01/06/2014 a 31/12/2014)</p>	-2.440,79€
<p>Mobiliario:</p> <p>(10% s/5.690,71€)/12*4=189,69€</p> <p>(Desde 01/09/2014 a 31/12/2014)</p>	<p>[2*(10% s/5.690,71€/12*4)]=379,38€</p> <p>(Desde 01/07/2014 a 31/12/2014)</p>	-189,69€

Hacemos también la observación de que esta empresa presenta un saldo de clientes a 31 de diciembre de 2014 de 201.030,34€ y según el artículo 12 TRLIS podría haber dotado una pérdida por deterioro global máxima deducible del 1% sobre dicho saldo bajo la hipótesis de que no existen saldos no deducibles ni otros sobre los que se haya efectuado la dotación individualizada del artículo 12.2 TRLIS.

Por tanto, según lo anterior y bajo la hipótesis de que en ejercicios anteriores no se realizó dotación global por pérdidas por deterioro de créditos, imputamos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de 2014:

$$201.030,34€ * 1% = 2.010,30€$$

De este modo el cálculo del IS quedaría del siguiente modo:

Resultado Contable antes de impuestos	487.564,68€
[489.574,98-2.010,30]	
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles:	-6.339,88€
• Amortización acelerada art. 111 TRLIS	
BASE IMPONIBLE	481.224,80€

TIPO DE GRAVAMEN (artículo 114 TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25%	
Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	129.367,44€
BONIFICACIONES Y DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	129.367,44€
DEDUCCIÓN ART.37 TRLIS	10.933,72€
CUOTA LÍQUIDA	118.938,77€

De acuerdo con las decisiones que adoptaríamos frente a las adoptadas por la empresa, resultaría un ahorro fiscal de 2.000,49€.

Finalmente hacemos la observación de que Hermanos Alarcón, S.A. presenta en el Balance la cuenta “Activos por impuesto diferido” con un saldo a 31/12/2014 de 66.248,48€ frente a los 122.657,32€ de 31/12/2013 que obedecen, según el concepto contable de esta cuenta, a diferencias temporarias deducibles, si bien, observamos que no se detalla en la Memoria la variación de su saldo.

Nos centramos en esta ocasión en la empresa Pinazo Abogados, S.L., con un INCN en 2013 de 977.371,20€ que la hace acreedora del régimen fiscal de los incentivos a las ERD.

En la Cuenta de Pérdidas y Ganancias incluida en las Cuentas Anuales de 2014, presentadas en el Registro Mercantil de Málaga, se observa que se ha aplicado la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS, esto es, los primeros 300.000€ de BI se gravan al 25% y el exceso sobre los 300.000€ al 30%.

Esta empresa presenta en 2014 un INCN que no supera los 5 millones de euros, si bien, no se indica en las Cuentas Anuales el número medio de personas empleadas para poder determinar si procedería la aplicación de la Disposición Adicional 12ª

TRLIS, que permitiría la aplicación del 20% a los primeros 300.000€ de BI y un 25% para el resto.

Como ocurre en casos anteriores, se podría haber aplicado algún que otro incentivo además de la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS. Observamos unas entradas de inmovilizado por importe de 113.682,67€ derivadas de las siguientes adquisiciones:

- Equipos para procesos de información.....2.808,31€
- Elementos de transporte.....110.874,36€

Adquisiciones de elementos nuevos de inmovilizado material que pueden gozar de una amortización acelerada de acuerdo con el artículo 111 TRLIS. Las diferencias temporarias imponibles, bajo la hipótesis de adquisición del inmovilizado el 01 de julio de 2014, serían:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<p><u>Equipos proceso información:</u> (4% s/2.808,31€)/12*6=56,17€</p>	<p>[2*(4%/s/2.808,31€)/12*6]=112,33€</p>	-56,16€
<p><u>Elementos de transporte:</u> (6%/s/110.874,36€)/12*6 =3.326,23€</p>	<p>[2*(6%/s/110.874,36€)/12*6] =6.652,46€</p>	-3.326,23€

Adicionalmente, se puede aplicar la deducción del 10% por inversión de beneficios tal y como regula el artículo 37 TRLIS cumpliendo con los requisitos de dotar una reserva indisponible por importe igual a la base de deducción, haciendo constar en la memoria de las Cuentas Anuales la aplicación de la deducción con plazos de

inversión, elementos adquiridos y fechas de adquisición y cumpliendo el compromiso de permanencia en el inmovilizado de la empresa.

Los beneficios del ejercicio son 253.347,56€, y los nuevos elementos de inmovilizado material se adquieren por importe de 113.682,67€. Por tanto:

✓ Base deducción art. 37TRLIS: 113.682,67€

✓ Importe deducción: 10% s/113.682,67€=11.368,27€

Con lo visto hasta ahora la liquidación del Impuesto de Sociedades en el ejercicio 2014 y su repercusión en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de Abogados Pinazo, S.L. será la siguiente:

Resultado Contable antes de impuestos	894.491,87€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles:	
• Amortización acelerada art. 111 TRLIS	-3.382,39€
BASE IMPONIBLE	891.109,48€
TIPO DE GRAVAMEN (artículo 114 TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25%	
Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	252.332,84€
BONIFICACIONES Y DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	252.332,84€
DEDUCCIÓN ART.37 TRLIS	11.368,27€
CUOTA LÍQUIDA	240.964,57€

En este caso el ahorro fiscal en 2014 son 11.368,27€ por aplicación de la deducción por inversión de beneficios del art.37 TRLIS y, adicionalmente, se produce un diferimiento del IS por el diferente ritmo de amortización de los elementos nuevos de inmovilizado material.

Contablemente realizaríamos los siguientes apuntes:

31/12/2014	
<hr/>	
240.964,57€ (6300) Impuesto corriente	
a	
(4752) Hª Pª Acreedora por	
Impuesto Sociedades	240.964,57€

31/12/2014	
<hr/>	
845,60 (6301) Impuesto diferido	
(25% s/diferencias temporarias imponibles)	
a	
(479) Pasivo por	
diferencias temporarias	845,60€

Acústicas Profesionales, S.L. es una empresa que en 2014 cumple los requisitos para ser considerada como ERD. No puede aplicar la escala de gravamen de la Disposición Adicional 12ª toda vez que, pese a ser su INCN inferior a 5 millones de euros, su plantilla media en 2014 disminuye con respecto a la habida en 2013. Por tanto, se aplica la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS.

La información contenida en la memoria de las Cuentas Anuales referida a “Situación Fiscal” carece prácticamente de contenido, limitándose a expresar de modo genérico que “La sociedad establece el impuesto de sociedades sobre la base de su beneficio contable ajustado por aquellos conceptos que sean necesarios para llegar a la base imponible y tributable.....”.

Sería necesario dotar a la Memoria de contenido detallado y preciso de determinadas operaciones y, como es el caso, en el apartado “Situación Fiscal” aclarar que cumple los requisitos del artículo 108 TRLIS para ser considerada como ERD y, por tanto, se accede al régimen fiscal de incentivos previstos por la normativa del IS vigente en el ejercicio 2014, entre otros, la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS.

Según la información que se desprende de las Cuentas Anuales, en el caso de Acústicas Profesionales, S.L. optaríamos por aplicar, como en casos anteriores, la amortización acelerada del artículo 111 TRLIS. Existen también salidas del inmovilizado pero en este caso no se detalla si es baja de inmovilizado totalmente amortizado o transmisión de inmovilizado material de la empresa. No se especifica tampoco, en caso de haber sido transmisión de inmovilizado material, el beneficio de la operación para, en su caso, determinar la posible deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Para simplificar, supongamos que la fecha de adquisición del inmovilizado fue 01 de octubre de 2014. Las diferencias temporarias imponibles por aplicación de la amortización acelerada del artículo 111 TRLIS asciende a 8.661,58 euros según el siguiente detalle:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<p><u>Maquinaria:</u></p> $(12\%/249.304,94)/12*3$ =7.479,15€	$[2*(12\%/249.304,94\text{€}/12*3)]$ =14.958,30€	-7.479,15€
<p><u>Uillaje:</u></p> $(30\%/2.694,25\text{€})/12*3=202,07\text{€}$	$[2*(30\%/2.694,25\text{€})/12*3]$ =404,14€	-202,07€
<p><u>Mobiliario:</u></p> $(10\%/2.000,00\text{€})/12*3=50,00\text{€}$	$[2*(10\%/2.000,00\text{€})/12*3]$ =100,00€	-50,00€

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Equipos proceso información:</u> (25%/2.216,00€)/12*3=138,50€	[2*(25%/2.216,00€)/12*3] =277€	-138,50€
<u>Elementos de transporte:</u> (16%/17.270,25€)/12*3=690,81€	[2*(16%/17.270,25€)/12*3] =1.381,62€	-690,81€
<u>Otro inmovilizado:</u> (12%/3.368,26€)/12*3=101,05€	[2*(12%/3.368,26€)/12*3] =202,10€	-101,05€

En base a la decisión adoptada, la liquidación del IS es la que sigue:

Resultado Contable antes de impuestos	131.056,38
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles:	-8.661,58€
• Amortización acelerada art. 111 TRLIS	
BASE IMPONIBLE	122.394,80€
TIPO DE GRAVAMEN (artículo 114 TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25%	
Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	30.598,70€
DEDUCCIÓN ART.37 TRLIS	0,00€
CUOTA LÍQUIDA	30.598,70€

Acústicas Profesionales, S.L. presenta un ahorro fiscal de, al menos, sin aplicar como en casos anteriores, la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS, de 2.232,09 €.

La empresa malagueña, Agencia Pérez Muñoz Transportes, S.A. aplica la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS al no cumplir los requisitos que permiten la aplicación de la escala de gravamen de la D.A. 12ª TRLIS. Durante el ejercicio 2014 se han realizado nuevas inversiones de inmovilizado material por importe de 34.567,96€ sobre los que no se aplica ningún incentivo ERD.

En las Cuentas Anuales se indica una amortización para las entradas nuevas de inmovilizado material del 12,5%. A falta de información sobre la fecha de las inversiones, y a los efectos de calcular el ahorro fiscal derivado de la aplicación del artículo 111 TRLIS, vamos a suponer que los elementos se adquieren el 01/04/2014.

La diferencia temporaria imponible es la que se indica en la siguiente tabla:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Inmovilizado material</u>		
(12,5%/34.567,96€)/12*9	[2*(12,5%/34.567,96€/12*9)]	-3.240,75€
=3.240,75€	=6.481,50€	

La liquidación por IS será la que exponemos a continuación:

Resultado Contable antes de impuestos	39.539,05€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles:	-3.240,75€
• Amortización acelerada art. 111 TRLIS	
BASE IMPONIBLE	36.298,30€

TIPO DE GRAVAMEN (artículo 114 TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25%	
Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	9.074,58€
CUOTA LÍQUIDA	9.074,58€

Sólo por la aplicación del artículo 111 TRLIS se produce un ahorro fiscal de 810,18€.

La mercantil AMS Centro de Ejercicio, S.L. es ERD que no aplica ningún incentivo a las nuevas entradas de inmovilizado material por importe de 33.480,95€. En el apartado “Situación Fiscal” de la Memoria correspondiente al ejercicio 2014 se limita a expresar que carece de partidas en el balance que representen diferencias temporarias. Aplicando la escala de gravamen de la D.A.12ª TRLIS sobre el beneficio antes de impuestos (187.268,62€) resulta una cantidad de 37.453,72€, si bien, la empresa tiene contabilizado un importe de 37.885,91€, posiblemente por el aumento del resultado contable en alguna diferencia permanente.

Dejamos constancia de que se podría haber aplicado la libertad de amortización del artículo 110 TRLIS, condicionada al mantenimiento del empleo durante 24 meses adicionales; o bien, la amortización acelerada del artículo 111 TRLIS. En este último caso se podría haber aplicado, adicionalmente, la deducción del 10% en la cuota por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS.

Continuamos con las empresas de servicios malagueñas, en esta ocasión, abordamos el caso de Parvi Guardería, S.L. Aplica la escala de gravamen de la D.A.12ª TRLIS toda vez que cumple los requisitos establecidos en cuanto a INCN del ejercicio 2014 y mantenimiento/incremento de plantilla.

Como sucede en otros casos planteados, presenta entradas de inmovilizado material y no aplica incentivos ERD que le permitirían diferir el pago por IS. El importe de esas entradas asciende a 12.701,08€, si bien la escasa información contenida en la Memoria

nos impide calcular el importe del ahorro fiscal derivado de la aplicación de los incentivos ERD.

Free Plaza Mayor, S.L., aplica la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS al no poder aplicar la D.A.12ª TRLIS. Presenta unas entradas de inmovilizado material por importe de 3.165,36€ a las que podríamos aplicar la libertad de amortización del artículo 110 TRLIS considerando que son elementos de escaso valor según las condiciones del precepto legal.

Para el cálculo del ahorro fiscal por IS derivado de la aplicación del artículo 110 TRLIS suponemos que los elementos se adquirieron el 01/03/2014 y se amortizaron al 10%. La diferencia temporaria imponible es la siguiente:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
Inmovilizado material (10%/3.165,36€)/12*10 =263,78€	3.165,36€ (artículo 110 TRLIS)	-2.901,58€

La liquidación del Impuesto de Sociedades sería la siguiente:

Resultado Contable antes de impuestos	10.057,73€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles:	
• Libertad amortización artículo 110 TRLIS	-2.901,58€
BASE IMPONIBLE	7.156,15€
TIPO DE GRAVAMEN (artículo 114 TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25%	
Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	1.789,04€
CUOTA LÍQUIDA	1.789,04€

De la aplicación de la libertad de amortización según el artículo 110 TRLIS resulta, bajo las hipótesis planteadas, un ahorro fiscal por IS en el ejercicio 2014 de 637,72€.

Productos pesqueros Puntal del Moral, S.L. inicia su actividad en Abril de 2013. Para saber si se podría calificar como ERD, de conformidad con el artículo 108 TRLIS elevamos el INCN de 2013 al año.

La empresa presenta unos elementos nuevos de inmovilizado material por importe de 30.000,00€ sobre los que no aplica ningún incentivo ERD. Tan sólo aplica la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS. No se informa en la Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2014 el porcentaje de amortización o la vida útil de los elementos de inmovilizado, por lo que no se puede calcular el ahorro fiscal por IS que habría presentado la empresa en caso de aplicar los incentivos ERD.

El último caso al que nos referimos de empresas malagueñas es Viñaplaya, S.L., empresa que, como en casos anteriores, aplica adecuadamente el tipo de gravamen recogido en el artículo 114 TRLIS, si bien no aplica otros incentivos ERD a las inversiones de inmovilizado material del ejercicio 2014 que ascienden a 14.500,00€. No se dispone de datos suficientes para calcular el ahorro fiscal, si bien dejamos constancia de la posibilidad de aplicar incentivos ERD que permiten diferir el pago por IS en 2014.

La empresa sevillana Unira, S.L. se dedica al sector de la construcción. Es ERD de acuerdo con el artículo 108 TRLIS y puede acogerse a los incentivos fiscales de los artículos 109 a 115 TRLIS.

Presenta en 2014 un INCN inferior a 5 millones de euros y su plantilla es inferior a 25 empleados; además la plantilla media se ha incrementado de 2013 a 2014 pasando de 6,10 empleados a 6,23€. Por tanto, puede aplicar la Disposición Adicional 12ª TRLIS aplicando la escala de gravamen:

BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%

Resto de BI-----25%

No obstante lo anterior, se observa que UNIRA, S.L. ha aplicado la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS y, según consta, aplica una deducción por doble imposición intersocietaria al 50% según el artículo 30.1 y 3 TRLIS.

¿Cuál hubiese sido el Impuesto sobre Sociedades devengado? Sin plantearnos en este caso la aplicación de ningún otro incentivo fiscal, a excepción de la escala de gravamen de la D.A. 12ª TRLIS, el Impuesto sobre Sociedades devengado sería el siguiente:

Resultado Contable antes de impuestos	500.852,54
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	500.852,54
TIPO DE GRAVAMEN (D.A. 12ª TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	110.213,14
DEDUCCIÓN INTERSOCIETARIA 50% (ART.30.1 Y 3 TRLIS)	6.059,95€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	104.153,19€
CUOTA LÍQUIDA	104.153,19€

En este caso, y con sólo aplicar la escala de gravamen de la D.A. 12ª TRLIS, el ahorro fiscal de esta empresa es de 25.042,63 euros.

La empresa Conemar, S.L., con un beneficio antes de impuestos de 1.084.487,38€, aplica la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS, si bien, al revisar el importe contabilizado comprobamos que si aplicamos la escala de gravamen referida el importe contabilizado por IS debería ser 310.346,21€ en lugar de 311.357,21€. La diferencia pudiera obedecer a una diferencia permanente aunque en el apartado “Situación Fiscal” no se menciona nada al respecto.

En cualquier caso, Conemar, S.L. ha acometido adquisición de elementos de inmovilizado material en 2014 por importe de 110.790€ y puede aplicar la amortización acelerada del artículo 111 TRLIS y la deducción en cuota por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS. Sabemos que se ha amortizado por esa inversión el importe de 2.370,00€. No ha celebrado contratos de arrendamiento financiero.

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
Inmovilizado Material	2*2.370,00€=4.740,00€	
2.370,00€	(art.111 TRLIS)	-2.370,00€

En cuanto a la deducción por inversión en beneficios del artículo 37 TRLIS, el importe a deducir de la cuota íntegra será:

✓ Base deducción= 110.790,00€

✓ Importe deducción= 110.790,00 * 10%= 11.079,00€

La empresa debe dotar una reserva indisponible por importe de 110.790,00€ y será indisponible durante del tiempo en que los elementos patrimoniales en que se materialice la inversión deban permanecer en la entidad de acuerdo con lo establecido en el artículo 37 TRLIS. Se dejaría constancia en la Memoria de todos y aquellos aspectos a que se refiere el TRLIS.

Resultado Contable antes de impuestos	1.084.487,38€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	-2.370,00€
BASE IMPONIBLE	1.082.117,38€
TIPO DE GRAVAMEN (artículo 114 TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25% Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	309.635,21€
BONIFICACIONES Y DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN	0,00
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	
DEDUCCIÓN INVERSIÓN BENEFICIOS (ART.37 TRLIS)	11.079,00€
CUOTA LÍQUIDA	298.556,21€

Conemar, S.L., presenta un ahorro fiscal de 12.801,00 €

Del mismo modo que hemos expuesto en el caso de Unira, S.L., Turbotécnica, S.L., aplica la escala de gravamen de artículo 114 TRLIS cuando cumple las condiciones para aplicar la Disposición Adicional 12ª del TRLIS. Su INCN del ejercicio 2014 es 1.468.180,56€, el número medio de empleados es 7 (inferior a 25) y en 2014, respecto de 2013, se ha producido aumento del número medio de empleados, pasando de 5 en 2013 a 7 en 2014.

Sin más consideraciones sobre nuevas inversiones en 2014, no demasiado bien especificadas en la Memoria, el ahorro fiscal de Turbotécnica, S.L. sería de 42.639,16€ (IS calculado por la empresa: 240.834,93€- IS resultado de aplicar D.A. 12ª TRLIS: 198.195,77€) según el siguiente detalle:

Resultado Contable antes de impuestos	852.783,09€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	852.783,09€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A. 12ª TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	198.195,77€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA LÍQUIDA	198.195,77€

La empresa sevillana O.R.L., S.A. cuya actividad principal es la explotación de clínicas y centros médico-quirúrgicos aplica, de modo correcto, la tarifa de gravamen del artículo 114 TRLIS. Dado que no existen diferencias permanentes ni temporarias, la BI coincide con el resultado contable antes de impuestos, esto es, 85.219,84€.

Resultado Contable antes de impuestos	85.219,84€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	85.219,84€
TIPO DE GRAVAMEN (artículo 114 TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25%	
Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	21.304,96€
Deducciones y Bonificaciones**	4.019,63€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	17.285,96€
CUOTA LÍQUIDA	17.285,96€

** En el apartado “Situación Fiscal” de la Memoria no se especifica a qué corresponde esta bonificación.

Esta empresa presenta diversos contratos de arrendamiento financiero, dos de ellos formalizados en fecha 19/05/2014 por importe de 50.404,44€. La existencia de estos contratos nos permite aplicar el artículo 115 TRLIS que permite dar como gasto fiscalmente deducible no sólo la carga financiera sino también la parte de las cuotas de arrendamiento financiero que corresponden a la recuperación del coste del bien, eso sí, con un límite que, para el caso de las ERD, se eleva al triple del coeficiente máximo de amortización lineal según Tablas.

Aunque no disponemos de datos para cuantificar cuánto supondría la aplicación de este incentivo, dejamos constancia de que su aplicación hubiera generado, sin ninguna duda, ahorro fiscal a la empresa.

Alimentos del Aljarafe, S.L., es una empresa sevillana del sector de la industria que se dedica a la elaboración de toda clase de frutos secos, su envasado y comercialización y la distribución y venta de productos alimenticios elaborados por la propia sociedad o por otras empresas.

Esta empresa ha sido seleccionada como aplicación práctica del nuevo apartado 4 del artículo 108 TRLIS que fue incorporado por la Disposición Final Tercera del Real Decreto-Ley 14/2010, de 23 de diciembre para los períodos impositivos iniciados a partir de 01 de enero de 2011.

Este apartado 4º del artículo 108 TRLIS establece la posibilidad de aplicar los incentivos fiscales a las ERD en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en el que la entidad alcance la cifra de negocios de 10 millones de euros, siempre que hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Según los datos consultados los INCN de esta entidad son:

EJERCICIO	INCN
2014	10.879.548,57€
2013	9.732.825,96€
2012	9.699.066,00€
2011	9.181.535,00€

Con estos datos podemos afirmar que en 2014, Alimentos del Aljarafe, S.L. es considerada como ERD de acuerdo con el artículo 108 TRLIS, dado que en el periodo impositivo inmediato anterior el INCN es inferior a 10 millones de euros; y, además, tendrá esta consideración en los periodos impositivos 2015, 2016 y 2017 dado que en 2012 y 2013 fue considerada ERD.

Sin embargo, tal y como se desprende de la Memoria del ejercicio 2014, la empresa aplica el tipo de gravamen del 30% en lugar de la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS. Optamos por la aplicación del artículo 114 TRLIS y ello supone la siguiente liquidación del IS:

Resultado Contable antes de impuestos	218.043,78€
Diferencias permanentes (Se hace constar en la Memoria la existencia de unos gastos no deducibles)	1.900,70€
Diferencias Temporarias Imponibles (la empresa no aplica ningún incentivo fiscal en el ejercicio)	0,00€
BASE IMPONIBLE	220.034,48€
TIPO DE GRAVAMEN (artículo 114 TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25% Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	55.008,62€

Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	55.008,62€
CUOTA LÍQUIDA	55.008,62€

Frente a los 65.983,34€ contabilizados como gasto por Impuesto sobre Sociedades resulta un importe de 55.008,62€, esto es, 10.974,72€ de ahorro fiscal.

Servicio de Prevención Antea, S.L. es ERD en el ejercicio 2014 (INCN de 2013 asciende a 4.533.824,29€) y, pese a la escasa información contenida en la Memoria, indica que ha aplicado un tipo de gravamen del 30%. Según el gasto por IS contabilizado deducimos que se ha incrementado el resultado contable antes de impuestos (185.981,70€) en la cantidad de 54.385,33€; no obstante, no se detalla si son diferencias permanentes o reversión de diferencias temporarias de ejercicios anteriores.

Se observa en el Balance de la entidad un aumento neto de inmovilizado material de 749.439,78€. Podría tener acceso a los incentivos previstos a las ERD como es la amortización acelerada del artículo 111 TRLIS, o libertad de amortización de elementos de escaso valor del artículo 110 TRLIS, etc. No obstante, no se detalla la Memoria lo suficiente para hacer el cálculo, aunque fuera de modo aproximado, del importe de dichos incentivos que minorarían el resultado contable de la mercantil.

En cualquier caso, y a los efectos que ahora nos ocupan, al aplicar el artículo 114 TRLIS el gasto por IS es el que exponemos a continuación:

Resultado Contable antes de impuestos	185.981,70€
Diferencias permanentes	54.385,33€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	240.367,03€
TIPO DE GRAVAMEN (artículo 114 TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25%	
Resto de BI-----30%	

CUOTA INTEGRAL	60.091,76€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	60.091,76€
CUOTA LÍQUIDA	60.091,76€

Decisión que genera un ahorro fiscal de 12.018,35€ en la liquidación del IS.

Datos referidos a empresas de la Comunidad Autónoma de Madrid:

a) Importe neto de la cifra de negocios (datos presentados en orden ascendente según INCN del ejercicio 2014):

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2013
ROCIO MONASTERIO Y ASOCIADOS,S.L.	Servicios	152.466,87€	158.888,91€
MODA EXPRESS MENSAJEROS,S.L.	Servicios	177.252,42€	172.577,00€
ACER LOGÍSTICA,S.L.	Servicios	326.422,07€	272.719,42€
JOMOFER BUS, S.L.	Servicios	426.888,74€	485.471,54€
PÉREZ URIEN,S.L.	Servicios	693.645,58€	523.937,03€
VILLAZAMOR,S.L.	Servicios	711.007,32€	658.259,18€
DEMPAS,S.L.	Comercio	766.009,24€	744.396,60€
GRUPO VIGOR 5,S.L.	Servicios	1.040.506,58€	1.033.623,44€
AUDITEL SEGURIDAD, S.L.U.	Construcción	1.582.013,20€	857.027,82€
MEDILOR NORTE,S.L.	Servicios	1.790.398,65€	2.050.880,22€
COMERCIAL FUMADIS,S.L.	Comercio	2.905.985,82€	2.876.025,61€

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2013
ALMACÉN DE FRUTAS Y VERDURAS LA CASA DEL TOMATE,S.L.	Servicios	3.498.663,57€	3.757.662,05€
MAVI METALISTERIA,S.L.	Industria	5.313.600,24€	3.722.880,44€
LANTIA MARÍTIMA,S.L.	Servicios	7.437.233,58€	6.639.267,52€
PAVIMARSA,S.A.	Comercio	8.155.709,97€	8.601.708,57€
JESÚS MARTÍN GONZÁLEZ RUÍZ,S.L.	Construcción	8.065.816,53€	3.949.244,63€

b) Número medio de personas empleadas (datos presentados en orden ascendente):

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2013
ROCÍO MONASTERIO Y ASOCIADOS,S..L.	Servicios	2,73	2,31
GRUPO VIGOR 5,S.L.	Servicios	3	3
MODA EXPRESS MENSALEROS,S.L.	Servicios	3,48	3,44
JOMOFER BUS, S.L.	Servicios	4,56	4,53
AUDITEL SEGURIDAD, S.L.U.	Construcción	6,00	6,00
DEMPAS,S.L.	Comercio	7,24	3,41
ACER LOGÍSTICA,S.L.	Servicios	7,30	3,34
MEDILOR NORTE,S.L.	Servicios	8,62	8,37
LANTIA MARÍTIMA,S.L.	Servicios	9,07	8,07
VILLAZAMOR,S.L.	Servicios	9,83	9,33
MAVI METALISTERIA,S.L.	Industria	11,83	17,00

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2013
COMERCIAL FUMADIS,S.L.	Comercio	12,03	12,92
PÉREZ URIEN,S.L.	Servicios	15	13
JESÚS MARTÍN GONZÁLEZ RUÍZ,S.L.	Construcción	33,82	24,48
ALMACÉN DE FRUTAS Y VERDURAS LA CASA DEL TOMATE,S.L.	Servicios	35,13	38,04
PAVIMARSA,S.A.	Comercio	43,68	47,92

c) Inversiones realizadas en 2014

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014
AUDITEL SEGURIDAD, S.L.U.	Construcción	No realiza
MODA EXPRESS MENSAJEROS, S.L.	Servicios	No realiza
DEMPAS,S.L.	Comercio	No realiza
JESÚS MARTÍN GONZÁLEZ RUÍZ,S.L.	Construcción	No realiza
ROCÍO MONASTERIO Y ASOCIADOS,S.L.	Servicios	783,38€
VILLAZAMOR,S.L.	Servicios	19.181,48€
ACER LOGÍSTICA,S.L.	Servicios	21.917,53€
JOMOFER BUS, S.L.	Servicios	27.011,78€
MEDILOR NORTE,S.L.	Servicios	30.110,97€
PÉREZ URIEN,S.L.	Servicios	32.000,00€
PAVIMARSA,S.A.	Comercio	37.902,03€
LANTIA MARÍTIMA,S.L.	Servicios	42.115,00€

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014
ALMACÉN DE FRUTAS Y VERDURAS LA CASA DEL TOMATE,S.L.	Servicios	112.910,57€
GRUPO VIGOR 5,S.L.	Servicios	114.408,44€
COMERCIAL FUMADIS,S.L.	Comercio	176.366,02€
MAVI METALISTERIA,S.L.	Industria	438.178,78€

Mavi Metalistería, S.L., es una empresa dedicada a la fabricación de carpintería metálica (sector industria) que siendo ERD con inversiones de inmovilizado material por importe de 438.178,78€ sólo aplica la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS.

Según se desprende de la Memoria hay aumentos en el resultado contable por diferencias temporales por importe de 12.008,70€ y probablemente obedezcan a los contratos de leasing formalizados en ejercicios anteriores sobre los que aplicó el incentivo fiscal del artículo 115 TRLIS.

Para tomar decisiones en esta empresa generadoras de un ahorro fiscal, partimos de las siguientes premisas:

- Las entradas de inmovilizado material que figuran como “entradas” en 2014 se corresponde con maquinaria.
- La adquisición de maquinaria se realiza el 01 de octubre de 2014.

En la Memoria se especifica que el % de amortización de la maquinaria es del 12%.

Aplicamos el incentivo de amortización acelerada del artículo 111 TRLIS, y ello da lugar a unas diferencias temporarias imponibles:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<p>Inmovilizado Material nuevo</p> <p>$438.178,78€ * 12\% / 12 * 3 = 13.145,36€$</p>	<p>$2 * [(438.178,78€ * 12\% / 12 * 3)] =$</p> <p>$= 26.290,73€$</p> <p>(art.111 TRLIS)</p>	-13.145,37€

Con estos datos la liquidación del IS del ejercicio 2014 que presentamos es:

Resultado Contable antes de impuestos	84.563,98€
Diferencias permanentes	+50.372,05€
Diferencias Temporarias Imponibles	
*Aumentos (con origen en ejercicios anteriores)	+12.008,70€
*Disminuciones (Amortización acelerada art.111 TRLIS)	-13.145,37€
BASE IMPONIBLE	133.799,36€
TIPO DE GRAVAMEN (artículo 114 TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25%	
Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	33.449,84€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	33.449,84€
CUOTA LÍQUIDA	33.449,84€

El posible ahorro fiscal, sin considerar la aplicación de la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS y bajo las premisas indicadas, es de 4.817,51€.

La empresa madrileña, Auditel Seguridad, S.L.U., se dedica a las instalaciones eléctricas. Es una ERD que no acomete inversiones en 2014, por tanto, no puede acceder a incentivos como la libertad de amortización, ni amortización acelerada, etc. Ahora bien, se comprueba que ha aplicado el tipo de gravamen del 30% cuando podría aplicar, no ya la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS, sino la contenida en la D.A.12ª TRLIS, dado que el INCN de 2014 no supera los 5 millones de euros, la plantilla es inferior a 25 empleados, y ésta se mantiene en 2014 con respecto a la habida en 2013.

Aplicamos, por tanto, la D.A. 12ª TRLIS produciéndose un menor pago de IS por importe de 1.983,35€ (Gasto por IS contabilizado: 5.950,05€-gasto por IS según aplicación D.A.12ª TRLIS 3.966,70€), según el siguiente esquema:

Resultado Contable antes de impuestos	19.833,49€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	19.833,49€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A.12ª TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	3.966,70€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	3.966,70€
CUOTA LÍQUIDA	3.966,70€

En la misma situación que Auditel Seguridad, S.L.U. se encuentra Dempas, S.L., empresa dedicada al comercio al por mayor de productos químicos con un INCN en 2014 de 766.009,24€ y una plantilla media de 7,24 empleados en 2014 frente a los 3,41 de 2013.

El ahorro fiscal al aplicar la D.A. 12ª TRLIS es de 479,43 € (IS contabilizado: 2.397,13-IS por aplicación D.A. 12ª TRLIS: 1.917,70€):

Resultado Contable antes de impuestos	9.588,52€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	9.588,52€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A.12ª TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	1.917,70€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	1.917,70€
CUOTA LÍQUIDA	1.917,70€

Comercial Fumadis, S.L., cuya actividad pertenece al sector Comercio, aplica la escala de gravamen de la D.A. 12ª TRLIS pero no aplica otros incentivos previstos para las ERD en relación a inversiones nuevas de inmovilizado material por importe de 176.366,02€.

De este importe de inmovilizado material nuevo, 155.981,32€ corresponden a dos nuevos contratos de leasing según el siguiente detalle facilitado en la Memoria correspondiente al ejercicio 2014:

Contrato de arrendamiento financiero número 1:

Elemento objeto del contrato : Vehículo 10

Coste de bien en origen :14.862.13€

Duración del contrato: 48 CUOTAS

Años transcurridos: 7 MESES

Cuotas satisfechas: 7 CUOTAS

-ejercicios anteriores: 0

-ejercicio 2014: 7

Importe cuotas pendientes ejercicio 2014: 12.918,51€

Valor de las opción de compra 509,41€

Contrato de arrendamiento financiero número 2:

Elemento objeto del contrato: Nave 73

Coste de bien en origen: 141.119,19€

Duración del contrato 97 CUOTAS

Años transcurridos:5 MESES

Cuotas satisfechas: 5 CUOTAS

-ejercicios anteriores: 0

-ejercicio 2014: 5

Importe cuotas pendientes ejercicio 2014: 135.409,17€

Valor de las opción de compra: 2.177,93€

En el apartado “Situación Fiscal” de la Memoria, Comercial Fumadis, S.L. tan sólo corrige el resultado contable mediante la adicción de unas diferencias permanentes derivadas de unos gastos que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles. Sin embargo, como decíamos anteriormente, se pueden aplicar algunos de los incentivos de las ERD, lo que originará unas diferencias temporarias imponibles (menor gasto por impuesto sobre sociedades en el ejercicio 2014 y mayor gasto por impuesto sobre sociedades en ejercicios futuros) que quedarán reflejadas en la cuenta contable 479 “Pasivos por diferencias temporarias imponibles”, cuenta que no aparece en el Pasivo de la entidad.

El incentivo fiscal de las ERD que aplicamos es el contenido en el artículo 115 TRLIS, referido a los gastos fiscalmente deducibles en los casos de contratos de arrendamiento financiero y, que en el caso de las ERD, son los siguientes:

- La carga financiera.

- La parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas que correspondan a la recuperación del coste del bien, eso sí, con un límite, que para el caso de las ERD es el resultado de multiplicar por 1,5 el duplo del coeficiente máximo de amortización previsto en las Tablas de Amortización oficialmente aprobadas. Y, como ocurre en otros incentivos de las ERD, se excepciona expresamente el principio de inscripción contable, esto es, no es requisito para la deducibilidad que se haya efectuado su imputación en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Para cuantificar el ahorro fiscal necesitaríamos conocer con exactitud el importe de las cuotas pagadas en 2014 y la amortización que correspondería de acuerdo al CMA según tablas. Es un dato que no se desprende de la Memoria y tan sólo dejamos apuntado el incentivo que no se ha aplicado estando dentro del ámbito de aplicación de los incentivos de las ERD.

Además de lo anterior, decir que dada su compatibilidad se puede aplicar la deducción por beneficios del artículo 37 TRLIS.

Respecto del resto de inmovilizado material nuevo por importe de 20.348,70 euros podría haberse aplicado la amortización acelerada del artículo 111 TRLIS o, según hubiese elementos de escaso valor, el artículo 110 TRLIS relativo a la libertad de amortización. En caso de aplicar la amortización acelerada, recordamos que es compatible igualmente con la aplicación del artículo 37 TRLIS.

Pavimarsa, S.A., dedicada al comercio al por mayor de azulejos y pavimentos, es ERD y tan sólo aplica la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS. Hay inversiones en elementos nuevos de inmovilizado material por importe de 37.902,03 € y no aplica ni libertad de amortización ni amortización acelerada.

En este caso, tampoco podemos cuantificar el ahorro fiscal toda vez que en la Memoria no se especifican la vida útil de los elementos o el porcentaje de amortización aplicado para calcular la diferencia temporaria imponible que se produciría.

El siguiente caso que analizamos es la empresa madrileña Jomofér Bus, S.L., dedicada al transporte de viajeros por carretera. Es una ERD que cumple, además las condiciones de la D.A. 12ª TRLIS en tanto que, su INCN no supera los 5 millones de euros en 2014 (INCN 2014 426.888,74€) , la plantilla es inferior a 25 empleados (4,56 empleados de plantilla media) y la plantilla no disminuye respecto del ejercicio 2013, sino que aumenta, pasando de 4,53 en 2013 a 4,56 en 2014. Sin embargo la mercantil no aplica la escala de gravamen de la D.A.12ª TRLIS (20% para BI hasta 300.000€ y 25% para el exceso de BI sobre 300.000€).

Además de lo anterior, también se han acometido nuevas inversiones en inmovilizado material por importe de 27.011,78€ sobre los que no se ha aplicado ninguno de los incentivos de las ERD.

Aplicamos el incentivo de la amortización acelerada contenida en el artículo 111 TRLIS bajo la hipótesis de que el nuevo inmovilizado material pertenece a la categoría contable de elementos de transporte adquiridos el 01/06/2014, la diferencia temporaria será:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
Inmovilizado Material nuevo 27.011,78€*14%/12*7=2.205,96€	2*[(27.011,78€*14%/12*7)]= 4.411,92€(art.111 TRLIS)	-2.205,96€

Procedemos a calcular la liquidación del IS:

Resultado Contable antes de impuestos	15.215,03€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles (artículo 111 TRLIS)	-2.205,96€
BASE IMPONIBLE	13.009,07€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A.12ª TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20% Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	2.601,81€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	2.601,81€
CUOTA LÍQUIDA	2.601,81€

Con la aplicación del artículo 111 TRLIS y, bajo las hipótesis marcadas, el ahorro fiscal es de 1.201,95€.

La siguiente empresa madrileña que analizamos es Lantia Marítima, S.L, con un INCN en 2013 de 6.639.267,52€ que lleva a su consideración como ERD en el ejercicio 2014.

En la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de 2014 figura el gasto por Impuesto sobre Sociedades por importe de 43.874,22€, que resulta de aplicar el 25% sobre el beneficio Contable antes de impuestos (175.496,87€).

Es decir, la empresa no aplica otro incentivo fiscal de los previstos para las ERD, a excepción del artículo 114 TRLIS referido al tipo del gravamen. ¿Podría Lantia Marítima, S.L. haber aplicado algún otro incentivo de los previstos para las ERD?

La respuesta es afirmativa, toda vez que, figuran en la Memoria de las Cuentas Anuales presentadas por la entidad unas inversiones en inmovilizado material para 2014 de 42.115,00€.

En la Memoria no se especifica a qué corresponde la inversión efectuada en el ejercicio y tampoco los porcentajes de amortización o vida útil del inmovilizado de la empresa. No obstante, y dado que la empresa ha incrementado el personal empleado de 2013 a 2014 pasando de una plantilla media de 8,07 a 9,07, respectivamente, vamos a trabajar bajo la hipótesis de una aplicación de la libertad de amortización del artículo 109 TRLIS sabiendo que su aplicación estará condicionada al mantenimiento del incremento del empleo en los 24 meses siguientes.

Recordemos que el artículo 109 TRLIS permite beneficiarse de la libertad de amortización a una cuantía igual al resultado de multiplicar 120.000€ por el incremento de plantilla calculado con dos decimales.

En nuestro caso, la inversión en elementos de inmovilizado material nuevos es de 42.115,00€, por tanto, se encuentra dentro de los límites establecidos por el TRLIS. Se hace la hipótesis de que los elementos nuevos entran en funcionamiento en 2014 y que se corresponden con “otro inmovilizado material” que se amortiza al 10% (CMA según tablas) y que fue adquirido el 01/12/2015.

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Inmovilizado Material nuevo</u> 42.115,00€*10%/12*1=350,96€	42.115,00€ (art.109 TRLIS)	-41.764,04€

Este mayor gasto fiscal no está condicionado a la imputación en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias para su deducibilidad fiscal.

Además, el saldo de clientes de la mercantil se incrementa en 456.544,06€, y de acuerdo con la información contenida en las Cuentas Anuales, parece no haberse dotado pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias. De acuerdo con el artículo 112 TRLIS las ERD pueden hacer una estimación global con el límite de hasta el 1%, como máximo, de los deudores existentes a la conclusión del período impositivo. En este caso, puntualizamos que sí se exige el principio de inscripción contable y que habría que minorar el saldo en el importe de los saldos de clientes al final del período impositivo anterior pues no es acumulativo.

El mayor gasto contable que contabilizamos por este concepto es:

$$1\% * 456.544,06\text{€} = 4.565,44\text{€}$$

Así el beneficio contable antes de impuestos sería de:

$$\text{BAI} = 175.496,87\text{€} - 4.565,44\text{€} = 170.931,43\text{€}$$

Con la aplicación de este incentivo, el cálculo del IS es como sigue:

Resultado Contable antes de impuestos	170.931,43€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles (artículo 109 TRLIS)	-41.764,04€
BASE IMPONIBLE	129.167,39€
TIPO DE GRAVAMEN (Artículo 114 TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25% Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	32.291,85€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	32.291,85€
CUOTA LÍQUIDA	32.291,58€

El ahorro fiscal derivado de la aplicación de los artículos 109 y 112 TRLIS y, bajo las hipótesis señaladas, es de 11.582,64€.

La mercantil Grupo Vigor 5, S.L., como sucede con otros supuestos, es una ERD que no maximiza la aplicación de los incentivos a las ERD. Además de esto, aplica la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS pudiendo aplicar la D.A. 12ª TRLIS. Presenta nuevos elementos de inmovilizado material por importe de 114.408,44€ sobre los que no ha aplicado ni libertad de amortización o amortización acelerada, o la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS, o bien, si una parte de la inversión acometida en 2014 fueran elementos de inmovilizado de escaso valor, la libertad de amortización del artículo 110 TRLIS.

En la Memoria se expresan, de forma general, las entradas de inmovilizado material sin indicar qué elementos componen las nuevas inversiones y sin especificar en ningún momento a qué porcentaje se amortizan o cuál es su vida útil.

Dada la escasa información, sólo calculamos el ahorro fiscal que se produce al aplicar la escala de gravamen de la D.A. 12ª TRLIS y la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS:

Resultado Contable antes de impuestos	517.012,55€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	517.012,55€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A.12 TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	114.253,14€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	114.253,14€
Deducción inversión beneficios art.37 TRLIS	
114.408,44€*10%	11.440,84€
CUOTA LÍQUIDA	102.812,30€

El ahorro fiscal de Grupo Vigor 5, S.L., sólo por aplicar la D.A. 12ª TRLIS, en lugar del artículo 114 TRLIS y la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS, es de 37.738,61€.

Medilor Norte, S.L., empresa que presta servicios sanitarios, aplica la D.A.12ª TRLIS al cumplir los requisitos establecidos en la misma. Ahora bien, presenta una inversión en elementos de inmovilizado material por importe de 30.110,97€ sobre la que no se ha aplicado ninguno de los incentivos de las ERD.

Supongamos que esos elementos nuevos de inmovilizado material son “maquinaria” que la empresa adquiere el 01/09/2014 y se amortizan al 8% según se informa en las Cuentas Anuales. Procedemos a calcular la diferencia temporaria imponible que se origina al aplicar la amortización acelerada del artículo 111 TRLIS:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
Inmovilizado Material nuevo	$2 * [(30.110,97€ * 8\% / 12 * 4)]$	-802,96€
$30.110,97€ * 8\% / 12 * 4 = 802,96€$	$= 1.605,92€$ (art.111 TRLIS)	

Para el cálculo del gasto por I.S. aplicamos la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS, habida cuenta de los requisitos que ha de cumplir la empresa y dado que no es incompatible con la amortización acelerada:

Resultado Contable antes de impuestos	718.012,75€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles (artículo 111 TRLIS)	-802,96€
BASE IMPONIBLE	717.209,79€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A.12 TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20% Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	164.302,45€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€

CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	164.302,45€
Deducción inversión beneficios art.37 TRLIS 30.110,97€ * 10%	3.011,10€
CUOTA LÍQUIDA	161.291,35€

El ahorro fiscal de Medilor Norte, S.L., es de 3.211,84€.

De nuevo nos encontramos con una empresa que, según se desprende de la información contenida en las Cuentas Anuales de 2014, tan sólo aplica como incentivo fiscal de ERD el referido a escala de gravamen. Nos referimos ahora a Almacén de frutas y verduras la casa del tomate, S.L. En el apartado “Situación Fiscal” de la Memoria se indica expresamente que es ERD y el incentivo que aplica tal y como hemos referido.

Ahora bien, esta empresa realiza inversión en elementos de inmovilizado material por importe de 112.910,57€ que no se ven beneficiados por la aplicación de ninguno de los incentivos referidos hasta ahora.

No se podría aplicar en este caso la libertad de amortización del artículo 109 TRLIS dado que la plantilla de 2014 no se incrementa respecto de la habida en los doce meses anteriores (2013), pero sí nos planteamos una amortización acelerada del artículo 111 TRLIS o libertad de amortización para bienes de escaso valor del artículo 110 TRLIS en caso de cumplirse las condiciones del articulado.

No se especifica el porcentaje de amortización o la vida útil para poder calcular el ahorro fiscal de la empresa en el caso de aplicar alguno de los incentivos referidos en el párrafo anterior.

Sí dejamos constancia de que pudiendo aplicar algún que otro incentivo más no opta por su aplicación.

Finalmente, en lo que respecta a la muestra de empresas de Madrid, nos referimos a Villazamor, S.L. y Rocío Monasterio y Asociados, S.L. En ambos casos, son ERD que cumplen las condiciones de la D.A. 12ª TRLIS, sin embargo, aplican el artículo 114 TRLIS.

Comenzamos por Villazamor, S.L. Presenta inversión en elementos de inmovilizado material por importe de 19.181,48€ y no se han aplicado otros incentivos fiscales de las ERD diferentes a las escala de gravamen.

Decimos aplicar la libertad de amortización del artículo 109 TRLIS dado que se ha incrementado la plantilla en 2014 con respecto a la habida en los doce meses anteriores. Vamos a trabajar bajo la hipótesis de que esos elementos nuevos de inmovilizado material se han adquirido el 01/10/2014 y el porcentaje de amortización es del 10%:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
Inmovilizado Material nuevo	19.181,48€	-18.701,94€
19.181,48€*10%/12*3=479,54€	(art.110 TRLIS)	

La liquidación del Impuesto sobre Sociedades sigue el siguiente esquema:

Resultado Contable antes de impuestos	143.837,50€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles (artículo 110 TRLIS)	-18.701,94€
BASE IMPONIBLE	125.135,56€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A.12 TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	

CUOTA INTEGRAL	25.027,11€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	25.027,11€
CUOTA LÍQUIDA	25.027,11€

La entidad tiene contabilizado un gasto por Impuesto sobre Sociedades de 35.959,38€, por tanto, el ahorro fiscal asciende a 10.932,27€.

En la Memoria de Rocío Monasterio y Asociados, S.L., se dice expresamente que es ERD y se señalan unas diferencias permanentes por importe de 3.158,00€.

El cálculo del Impuesto sobre Sociedades aplicando la D.A. 12ª TRLIS es:

Resultado Contable antes de impuestos	16.708,26€
Diferencias permanentes	+3.158,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	19.866,26€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A.12 TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	3.973,25€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	3.973,25€
CUOTA LÍQUIDA	3.973,25€

Frente al gasto por Impuesto sobre Sociedades de 4.966,57€ resulta un gasto por éste concepto de 3.973,25€ al aplicar la D.A. 12ª TRLIS.

Datos referidos a empresas de la Comunidad Autónoma de Cataluña:**a) Importe neto de la cifra de negocios (datos presentados en orden ascendente según INCN del ejercicio 2014):**

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2013
AUTOCARES GONCAR,S.L.	Servicios	113.413,19€	91.723,79€
FORMATIX INFORMÁTICA 2.0,S.L.	Comercio	125.946,88€	165.008,83€
GESTORIA QUI GILABERT,S.L.	Servicios	268.041,27€	258.919,68€
CONSTRUCCIONES NAVAMU,S.L.	Construcción	370.518,26€	502.840,68€
ANDEN 8,S.L.	Servicios	466.749,83€	668.773,35€
FARARANDA,S.L.	Comercio	488.541,63€	367.515,53€
INICIATIVAS EN TÉCNICAS MEDIOAMBIENTALES,S.L.	Servicios	831.544,91€	636.458,80€
MERCADOS WOKI,S.L.	Servicios	1.266.842,10€	1.049.594,81€
MOROCCO 2009,S.L.	Servicios	2.289.534,29€	1.874.494,14€
CARNES CAÑIZAR,S.L.	Comercio	2.699.893,81€	2.204.646,47€
AMARCALIA,S.L.	Servicios	4.209.890,02€	3.834.636,20€
TAICOM TECNOLOGÍA Y SERVICIOS,S.L.	Servicios	4.864.477,10€	3.322.967,37€
CARTODELTA,S.L.	Industria	6.552.615,66€	6.229.917,09€
VIHOME 2010,S.L.	Construcción	6.717.721,16€	1.541.104,56€
GESTIÓN INTEGRAL DE TRANSACCIONES,S.L.	Servicios	6.874.259,93€	6.968.078,98€

b) Número medio de personas empleadas (datos presentados en orden ascendente):

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2013
ANDEN 8,S.L.	Servicios	No disponible	No disponible
FORMATIX INFORMÁTICA 2.0,S.L.	Comercio	1	1
FARARANDA,S.L.	Comercio	1,87	2,30
AUTOCARES GONCAR,S.L.	Servicios	2	2
VIHOME 2010,S.L.	Construcción	2	2
TAICOM TECNOLOGÍA Y SERVICIOS,S.L.	Servicios	4	1
GESTIÓN INTEGRAL DE TRANSACCIONES,S.L.	Servicios	4	3
INICIATIVAS EN TÉCNICAS MEDIOAMBIENTALES,S.L.	Servicios	5	3
GESTORIA QUI GILABERT,S.L.	Servicios	5,37	5,37
MOROCO 2009,S.L.	Servicios	5,58	0
CONSTRUCCIONES NAVAMU,S.L.	Construcción	10,21	12,09
MERCADOS WOKI,S.L.	Servicios	13,88	9,99
CARNES CAÑIZAR,S.L.	Comercio	38,89	33,86
AMARCALIA,S.L.	Servicios	40,68	37,77
CARTODELTA,S.L.	Industria	48,52	47,20

c) Inversiones realizadas en 2014

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014
ANDEN 8,S.L.	Servicios	1.356,25€
FORMATIX INFORMÁTICA 2.0,S.L.	Comercio	31.787,94€
FARARANDA,S.L.	Comercio	43.691,73€
AUTOCARES GONCAR,S.L.	Servicios	30.000,00€
VIHOME 2010,S.L.	Construcción	5.813,00€
TAICOM TECNOLOGÍA Y SERVICIOS,S.L.	Servicios	25.203,60€
GESTIÓN INTEGRAL DE TRANSACCIONES,S.L.	Servicios	No realiza
INICIATIVAS EN TÉCNICAS MEDIOAMBIENTALES,S.L.	Servicios	202.766,06€
GESTORIA QUI GILABERT,S.L.	Servicios	No realiza
MOROCCO 2009,S.L.	Servicios	15.867,77€
CONSTRUCCIONES NAVAMU,S.L.	Construcción	15.514,91€
MERCADOS WOKI,S.L.	Servicios	9.047,90€
CARNES CAÑIZAR,S.L.	Comercio	34.327,40€
AMARCALIA,S.L.	Servicios	41.417,60€
CARTODELTA,S.L.	Industria	285.951,84€

La empresa Autocares Goncar, S.L., dedicada al transporte de viajeros por carretera, siendo ERD se limita a la aplicación del artículo 114 TRLIS. Asumiendo la responsabilidad fiscal en esta empresa debemos tomar varias decisiones.

La primera de ellas sería corregir la aplicación del tipo de gravamen, toda vez que cumple la condiciones para aplicar la D.A.12ª TRLIS. La siguiente decisión está relacionada con las entradas de elementos de transporte por importe de 30.000 euros y que pueden ser objeto de incentivo fiscal ERD (libertad de amortización artículo 109 TRLIS o amortización acelerada artículo 110 TRLIS). No conocemos el porcentaje de amortización que utiliza la empresa y no podemos cuantificar el ahorro fiscal derivado de su aplicación.

Por tanto, con la aplicación de la D.A. 12ª TRLIS, la liquidación del IS es la siguiente:

Resultado Contable antes de impuestos	7.066,77€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	7.066,77€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A.12 TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20% Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	1.413,35€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	1.413,35€
CUOTA LÍQUIDA	1.413,35€

Comprobamos que se genera un ahorro de 353,34€

Gestoría Qui Gilabert, S.L. aplica el tipo de gravamen del 25% de acuerdo con el artículo 114 TRLIS y cumple las condiciones para aplicar la D.A. 12ª TRLIS. No acomete inversiones en 2014, por tanto, aplicamos la D.A.12ª TRLIS resultando la siguiente liquidación por IS:

Resultado Contable antes de impuestos	20.418,27€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	20.418,27€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A.12 TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20% Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	4.083,65€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	4.083,65€
CUOTA LÍQUIDA	4.083,65€

Resulta un gasto por IS de 4.083,65€; 1.020,92€ inferior al contabilizado por la empresa.

Anden 8, S.L., dedicada al asesoramiento jurídico, contable, informes de viabilidad, aplica el tipo de gravamen del 25% según lo establecido en el artículo 114 TRLIS.

En el momento de tomar decisiones sobre su fiscalidad nos planteamos la opción de aplicar la D.A.12ª TRLIS que permitiría aplicar un tipo de gravamen de 20% a los primeros 300.000 euros de BI. Ahora bien, conocemos el INCN pero en las Cuentas Anuales no figura información alguna sobre el personal de la empresa; desconocemos el número de empleados y si se mantiene o no la plantilla. Por tanto, el ahorro fiscal que calculamos no puede derivarse de esta opción.

Otra alternativa es la de efectuar una dotación global por pérdidas por deterioros de créditos por posibles insolvencias (artículo 112 TRLIS). En efecto, se produce en esta empresa un incremento del saldo de clientes por importe de 200.515,59€ y, dado que no se han contabilizado pérdidas por deterioros de créditos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y bajo la hipótesis de no tener la consideración de no deducibles, contabilizamos un mayor gasto por este concepto por importe de:

$1\% / 200.515,59\text{€} = 2.005,15\text{€}$ (precisa imputación en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias).

Además, existen unas entradas de inmovilizado material de 1.356,25€ y según el artículo 111 TRLIS podemos practicar una amortización acelerada. La empresa no ha dotado amortización por estas entradas. Las diferencias temporarias imponibles, bajo la hipótesis de un CMA del 10% y adquisición el 01/01/2014 serán:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Inmovilizado Material nuevo</u> 0,00€	$2 * (1.356,25 * 10\%) = 271,25\text{€}$ (art.111 TRLIS)	-271,25€

La liquidación del IS que presentamos es la siguiente:

Resultado Contable antes de impuestos 83.141,00-2.005,15	81.135,85€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles Artículo 111 TRLIS	-271,25€
BASE IMPONIBLE	80.864,60€
TIPO DE GRAVAMEN (Artículo 114 TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25% Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	20.216,15€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	20.216,15€
CUOTA LÍQUIDA	20.216,15€

El gasto por IS contabilizado por la empresa es de 20.785,25€, esto es, resulta un ahorro fiscal de 569,10€.

La mercantil Mercado Woki, S.L., como sucedía en otros casos, aplica el artículo 114 TRLIS pudiendo aplicar la D.A. 12ª TRLIS. Por tanto, optamos por su aplicación y por la del artículo 109 TRLIS toda vez que existen nuevas entradas de inmovilizado material por importe de 9.047,90€ y se ha incrementado la plantilla en 2014 respecto de la habida en 2013.

Vamos a suponer que ese elemento nuevo de inmovilizado material se adquiere el 01/01/2014 y se amortiza contablemente al 10%:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Inmovilizado Material nuevo</u>	9.047,90€	-8.143,11€
9.047,90€*10%=904,79€	(art.109 TRLIS)	

Con lo anterior, presentamos la siguiente liquidación por Impuesto de Sociedades:

Resultado Contable antes de impuestos	42.044,07€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	-8.143,11€
Artículo 109 TRLIS	
BASE IMPONIBLE	33.900,96€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A. 12ª TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	6.780,19€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	6.780,19€
CUOTA LÍQUIDA	6.780,19€

Es decir, con la decisión adoptada, en cuanto a los incentivos ERD aplicados, y bajo las premisas tenidas en cuenta, resulta un ahorro fiscal para Mercado Woki, S.L. de 3.730,83€.

Moroco 2009, S.L. se encuentra en la misma situación que Mercado Woki, S.L. Presenta entradas de inmovilizado material por importe de 15.867,77€ y aplica el artículo 114 TRLIS cuando podía aplicar la D.A. 12ª TRLIS por cumplir los requisitos exigidos en cuanto a INCN y plantilla.

Ese nuevo inmovilizado material no se ha adquirido a través de nuevos contratos de arrendamiento financiero que nos permita la aplicación del artículo 115 TRLIS.

En este caso, vamos a optar por la aplicación del artículo 111 TRLIS en cuanto a la amortización acelerada (duplo del CMA de los elementos de inmovilizado material). En nuestro caso sabemos, según se desprende de las Cuentas Anuales presentadas por la empresa, que la dotación a la amortización contable de estos elementos de inmovilizado material asciende a 2.380,16€.

Así pues, la diferencia temporaria imponible sería:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Inmovilizado Material nuevo</u>	2* 2.380,16=4.760,32€	-2.380,16€
2.380,16€	(art.111 TRLIS)	

Y la liquidación por IS sería la siguiente:

Resultado Contable antes de impuestos	19.682,79€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	-2.380,16€
Artículo 111 TRLIS	
BASE IMPONIBLE	17.302,63€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A. 12ª TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	

CUOTA INTEGRAL	3.460,53€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	3.460,53€
CUOTA LÍQUIDA	3.460,53€

En definitiva, 1.460,17€ menos respecto al gasto por IS contabilizado por la empresa (4.920,70€).

La empresa Amacralia, S.L., se observa aplica algunos incentivos ERD. Así aplicó en su momento el artículo 115 TRLIS, referido a los contratos de leasing, pues en el apartado “Situación Fiscal” se observan diferencias temporales-aumentos- por contratos de leasing amortizados fiscalmente pero que aún se amortizan contablemente. Además, aplica el artículo 114 TRLIS.

No obstante, siendo responsables fiscales de esta empresa, habremos de hacer, en primer lugar una corrección en cuanto se puede aplicar la D.A.12ª TRLIS pues presenta un INCN en 2014 de 4.864.477,10€, y no solo se mantiene, sino que se incrementa la plantilla en 2014.

Respecto de la entrada de inmovilizado material nuevo por importe de 4.417,60€ la empresa no aplica ninguno de los posibles incentivos ERD, tales como libertad de amortización (artículo 109 TRLIS, artículo 110 TRLIS) o amortización acelerada del artículo 111 TRLIS, ni tampoco la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS, compatible con la amortización acelerada.

Por tanto, en este caso aplicaríamos el artículo 111 TRLIS y el artículo 37 TRLIS. En este caso no podemos cuantificar el ahorro fiscal de la empresa pues no se informa de la vida útil o del porcentaje de amortización de los elementos de inmovilizado material. Dejamos constancia, eso sí, de la posibilidad de la empresa de aplicar más incentivos de los que ha aplicado.

Seguimos avanzando en las empresas de la muestra y es el turno de Taicom Tecnología y Servicios, S.L. Empresa que aplica el artículo 114 TRLIS cumpliendo las condiciones para aplicar la D.A.12ª TRLIS. En la Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2014 dice expresamente que cumple las condiciones del artículo 108 TRLIS y, al mismo tiempo, que no se aplican incentivos fiscales.

Presenta en el ejercicio 2014 una entrada de inmovilizado material por importe de 41.417,60€ y existe un contrato de arrendamiento financiero. Por tanto, se pueden aplicar incentivos fiscales de ERD que permiten diferir el importe a pagar, en su caso, por IS.

Como ocurre en otros casos, no nos resulta posible cuantificar el ahorro fiscal, pues al desconocer el porcentaje de amortización o, en otro caso, su vida útil no sabemos la amortización contable que se ha dotado por estos nuevos elementos.

Si podemos cuantificar el ahorro fiscal derivado de la diferente escala de gravamen que emplearíamos, sabiendo, volvemos a insistir, que se pueden aplicar otros incentivos ERD adicionales.

Resultado Contable antes de impuestos	36.681,80€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	36.681,80€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A. 12ª TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	7.336,36€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	7.336,36€
CUOTA LÍQUIDA	7.336,36€

El gasto por IS contabilizado por la empresa asciende a 9.170,45€; por tanto, se produciría un ahorro fiscal de 1.834,09€.

La mercantil, Gestión Integral de Tasaciones, S.L., que se dedica a la prestación de servicios de peritación de siniestros, presenta las Cuentas Anuales del ejercicio 2014 con una Memoria que contiene escasa y poco detallada información. Se observa que en 2014 no realiza inversiones y que se produce un incremento de plantilla en dicho ejercicio. Es una ERD pues cumple las condiciones del artículo 108 TRLIS (INCN en 2013 inferior a 10 millones de euros), si bien comprobamos que el gasto por IS contabilizado es el resultado de aplicar el tipo de gravamen general, esto es, el 30%. Gestión Integral de Tasaciones, S.L. podría aplicar el artículo 114 TRLIS, resultando lo que detallamos a continuación:

Resultado Contable antes de impuestos	50.867,60€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	50.867,60€
TIPO DE GRAVAMEN (Artículo 114 TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25%	
Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	12.716,90€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	12.716,90€
CUOTA LÍQUIDA	12.716,90€

Esto es, se produce un ahorro fiscal de 2.543,38 euros por la correcta aplicación del tipo de gravamen.

Las dos siguientes empresas que analizamos, Formatix Informática 2.0, S.L. y Carnes Cañizar, S.L. presentan las mismas incidencias fiscales, en tanto que, en ambas se aplica de modo incorrecto el tipo de gravamen y, existiendo entradas de inmovilizado material no se aplican incentivos fiscales ERD.

Comenzamos por la empresa Formatix Informática, S.L. Empresa con unas entradas de inmovilizado material de 31.787,94€. La empresa, como decíamos anteriormente, no aplica ningún incentivo fiscal ERD. Bajo la hipótesis de que estas inversiones se realizaron el 15/12/2014 y son elementos de mobiliario por importe de 26.787,94€ que amortiza la empresa al 10%, según se desprende de la información contenida en las Cuentas Anuales, al 10% y 5.000,00€ son elementos de escaso valor, decidimos aplicar el artículo 111 TRLIS y 110 TRLIS, respectivamente. Surge una diferencia temporaria imponible, y es la que sigue:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Inmovilizado Material nuevo</u> $26.787,94€ * 10\% / 12 * 0,5 = 111,62€$	$2 * [26.787,94€ * 10\% / 12 * 0,5] = 223,24€$ (art.111 TRLIS)	-111,62€

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Inmovilizado Material nuevo</u> $5.000,00€ * 10\% / 12 * 0,5 = 20,83€$	5.000,00€ (art.110 TRLIS)	-4.979,17€

Sin aplicar la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS, resulta la siguiente liquidación por IS:

Resultado Contable antes de impuestos	35.713,55€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles (arts. 110 y 111 TRLIS)	-5.090,79€
BASE IMPONIBLE	30.622,76€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A. 12ª TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20% Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	6.124,52€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	6.124,52€
CUOTA LÍQUIDA	6.124,52€

Si comparamos el gasto por IS derivado de esta liquidación (6.124,52€) y el gasto por IS contabilizado por Formatix Informática 2.0, S.L., observamos que se genera un ahorro fiscal de 2.803,87€.

Carnes Cañizar, S.L. presenta entradas de inmovilizado material por importe de 34.327,40€, ahora bien, la escasa información contenida en la Memoria nos impide el calcular el posible ahorro fiscal derivado de la aplicación de una libertad de amortización (artículo 109,110 TRLIS) o la amortización acelerada (artículo 111 TRLIS).

Sí dejamos constancia de la liquidación del IS en caso de haber aplicado la escala de gravamen de la D.A. 12ª TRLIS pues el INCN en 2014 no alcanza los 5 millones de euros y se ha producido incremento de plantilla en este ejercicio.

Resultado Contable antes de impuestos	53.634,61€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	53.634,61€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A. 12ª TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	10.726,92€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	10.726,92€
CUOTA LÍQUIDA	10.726,92€

De lo que deriva un ahorro fiscal de 2.681,73€.

Construcciones Navamu, S.L. es una empresa que aplica la D.A. 12ª TRLIS, si bien presenta entradas de inmovilizado por importe de 15.514,91€ a las que no aplica ningún incentivo fiscal. La escasa información contenida en la Memoria nos impiden hacer un cálculo aproximado del gasto por IS que resultaría tras aplicar los incentivos fiscales ERD.

Para finalizar con el análisis de la muestra de empresas catalanas, nos referimos a Vihome 2010,S.L. La mercantil aplica la escala de gravamen contenida en el artículo 114 TRLIS, al no cumplir las condiciones establecidas en la D.A. 12ª TRLIS.

Presenta unas entradas de inmovilizado material por importe de 5.813,00€ por las que podía haberse aplicado el artículo 111 TRLIS, suponiendo que no son elementos de escaso valor a los que les sea de aplicación el artículo 110 TRLIS. Decidimos aplicar también la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS entendiendo que se cumplen las condiciones de dotación de reserva indisponible por importe de la base de la deducción y se hace constancia de ello en la Memoria.

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
Inmovilizado Material nuevo	$2 * [5.813,004€ * 10\%] = 1.162,60€$	-581,30€
$5.813,00€ * 10\% = 581,30€$	(art.111 TRLIS)	

La liquidación por IS sería la siguiente, resultando un ahorro fiscal asciende a 755,69€:

Resultado Contable antes de impuestos	1.658.337,70€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles (Artículo 111 TRLIS)	-581,30€
BASE IMPONIBLE	1.657.756,40€
TIPO DE GRAVAMEN (Artículo 114 TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25% Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	482.326,92€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	114.253,14€
Deducción inversión beneficios art.37 TRLIS $5.813,00€ * 10\%$	581,30€
CUOTA LÍQUIDA	481.745,62€

Datos referidos a empresas de la Comunidad Autónoma Valenciana:**a) Importe neto de la cifra de negocios (datos presentados en orden ascendente según INCN del ejercicio 2014):**

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2013
LABOQUIM,S.L.	Servicios	225.172,46€	206.320,71€
NADAL PLAYA,S.L.	Servicios	581.476,70€	509.359,50€
LILLO AGENCIA TRANSITARIA,S.L.	Servicios	704.181,59€	608.188,56€
SEGITEC SEGURIDAD Y SALUD,S.L.	Servicios	816.974,09€	569.925,22€
JUAN PALACIOS,S.L.	Construcción	1.341.605,27€	1.341.680,15€
PIZZERIA PEPA,S.L.	Servicios	1.528.934,80€	1.447.387,39€
LEYLAND CALZADOS,S.L.	Comercio	2.618.359,44€	1.797.441,76€
CREA MEDICINA DE LA REPRODUCCIÓN	Servicios	3.078.716,17€	2.791.950,11€
CAZAMARA,S.L.	Servicios	3.437.311,36€	3.120.963,39€
CATERING MEDINA HERMANOS,S.L.	Servicios	3.758.270,17€	1.586.622,70€
TABARCA SELECCIÓN,S.L.	Comercio	3.831.538,43€	3.299.267,82€
CREACIONES QUIVARO,S.L.	Industria	4.159.748,31€	6.542.937,04€
DAU GESTIÓN Y DESARROLLO,S.L.	Construcción	5.225.020,79€	6.987.299,04€
DISTRIBURAMA,S.L.	Comercio	6.167.485,84€	3.370.773,07€
COTRIPIEL,S.L.	Comercio	9.652.090,44	8.494.840,70€

b) Número medio de personas empleadas (datos presentados en orden ascendente):

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014	EJERCICIO 2013
DISTRIBURAMA,S.L.	Comercio	2,00	2,00
LABOQUIM,S.L.	Servicios	4,00	4,00
TABARCA SELECCIÓN,S.L.	Comercio	4,03	4,00
DAU GESTIÓN Y DESARROLLO,S.L.	Construcción	4,61	7,75
LILLO AGENCIA TRANSITARIA,S.L.	Servicios	6,05	6,05
NADAL PLAYA,S.L.	Servicios	6,65	6,17
LEYLAND CALZADOS,S.L.	Comercio	6,74	5,54
JUAN PALACIOS,S.L.	Construcción	12,58	12,73
COTRIPIEL,S.L.	Comercio	13,89	16,49
SEGITEC SEGURIDAD Y SALUD,S.L.	Servicios	16,16	7,16
PIZZERIA PEPA,S.L.	Servicios	18,45	18,04
CATERING MEDINA HERMANOS,S.L.	Servicios	26,80	12,28
CREACIONES QUIVARO,S.L.	Industria	27,01	27,79
CREA MEDICINA DE LA REPRODUCCIÓN	Servicios	30,25	29,54
CAZAMARA,S.L.	Servicios	41,39	38,46

c) Inversiones realizadas en 2014.

EMPRESA	SECTOR DE ACTIVIDAD	EJERCICIO 2014
DAU GESTIÓN Y DESARROLLO,S.L.	Construcción	No realiza
TABARCA SELECCIÓN,S.L.	Comercio	No realiza
LEYLAND CALZADOS,S.L.	Comercio	No realiza
JUAN PALACIOS,S.L.	Construcción	3.193,32€
NADAL PLAYA,S.L.	Servicios	10.000,00€
PIZZERIA PEPA,S.L.	Servicios	15.828,77€
DISTRIBURAMA,S.L.	Comercio	17.958,92€
LILLO AGENCIA TRANSITARIA,S.L.	Servicios	23.743,80€
LABOQUIM,S.L.	Servicios	58.963,68€
CREACIONES QUIVARO,S.L.	Industria	69.918,69€
CREA MEDICINA DE LA REPRODUCCIÓN	Servicios	90.213,59€
COTRIPIEL,S.L.	Comercio	183.521,20€
CATERING MEDINA HERMANOS,S.L.	Servicios	284.200,00€
CAZAMARA,S.L.	Servicios	1.316.081,03€
SEGITEC SEGURIDAD Y SALUD,S.L.	Servicios	69.067,48€

La empresa valenciana Juan Palacios, S.L., dedicada al montaje de instalaciones eléctricas, cumpliendo las condiciones del artículo 108 TRLIS no aplica la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS y pese a unas entradas de inmovilizado material por importe de 3.193,32€ no se aplican, y así se dice expresamente, ningún otro incentivo fiscal ERD. Según el IS contabilizado se deduce que existen unas diferencias permanentes por importe de 393,06€.

Decidimos, por tanto, aplicar la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS y para las entradas de inmovilizado material se aplicará el artículo 111 TRLIS bajo la premisa de que se adquirieron el 01/10/2014 y que se amortizan al 12,5% al tratarse de maquinaria.

Sí se genera una diferencia temporaria imponible, que no requiere de imputación en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias para su consideración fiscal como gasto deducible, tal y como detallamos a continuación:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Inmovilizado Material nuevo</u>	$2*[3.193,32*12,5\%/12*3]=199,58€$	
$3.193,32*12,5\%/12*3=99,79€$	(art.111 TRLIS)	-99,79€

Además esta empresa presenta en su Balance un incremento del saldo de la cuenta de Clientes por importe de 8.892,88€, y bajo la condición que no se han realizado dotaciones individualizadas por pérdidas de créditos por posibles insolvencias, aplicamos también el artículo 112 TRLIS que permite realizar una dotación global como máximo del 1% del saldo de clientes minorado en el saldo al inicio del ejercicio. En este caso se realizaría el apunte contable pues requiere imputación en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias para su consideración como gasto fiscalmente deducible.

La liquidación por IS, aplicando la diferencia temporaria imponible anterior y la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS es la que exponemos a continuación:

Resultado Contable antes de impuestos (18.052,09-1%/8.892,88€)	17.162,80€
Diferencias permanentes	393,06€
Diferencias Temporarias Imponibles (Artículo 111 TRLIS)	-99,79€
BASE IMPONIBLE	17.456,07€
TIPO DE GRAVAMEN (Artículo 114 TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -25% Resto de BI-----30%	
CUOTA INTEGRAL	4.364,02€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	4.364,02€
Deducción inversión beneficios art.37 TRLIS 3.193,32€*10%	319,33€
CUOTA LÍQUIDA	4.044,69€

Según el cálculo realizado en base a la aplicación de incentivos ERD, además de la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS, resulta un ahorro fiscal de 1.488,86€.

Cotripiel, S.L. es ERD que aplica la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS pues no cumple las condiciones de la D.A. 12ª TRLIS. Presenta entradas de inmovilizado material por importe de 183.521,20€ sobre los que no aplica ningún incentivo de ERD. No podemos cuantificar el incentivo fiscal pues se desconoce la vida útil o, en su caso, el porcentaje de amortización.

Esta empresa, como en el caso de Juan Palacios, S.L., presenta incremento del saldo de clientes por importe de 350.939,14€ por los que habría podido dotar un pérdida global por deterioro de créditos por posibles insolvencias de un 1%, lo que minoraría el resultado contable antes de impuestos en 3.509,39€.

Como en otros casos, dejamos constancia de que se podrán haber aplicado incentivos fiscales de las ERD y la empresa no ha optado por su aplicación.

La empresa Distriburama, S.L. aplica la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS dado que no puede acceder a la contenida en la D.A. 12ª TRLIS. Tampoco se aplican incentivos como la amortización acelerada a los 17.958,92€ de entradas de inmovilizado material.

La Memoria contiene una información muy general de las diferentes partidas y no es posible calcular el ahorro fiscal derivado de la amortización acelerada del artículo 111 TRLIS.

La mercantil Leyland Calzados, S.L., es ERD que no acomete nuevas inversiones de inmovilizado en el ejercicio 2014. Su INCN y el incremento de plantilla le hacen acreedora de la escala de gravamen contenida en la D.A. 12ª TRLIS. Sin embargo la empresa aplica el tipo de gravamen del artículo 114 TRLIS.

El ahorro fiscal derivado de la decisión adoptada asciende a 2.806,21€ según el siguiente detalle de cálculo:

Resultado Contable antes de impuestos (18.052,09-1%/8.892,88€)	45.791,07€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles	0,00€
BASE IMPONIBLE	45.791,07€

TIPO DE GRAVAMEN (D.A. 12ª TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	9.158,21€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	9.158,21€
CUOTA LÍQUIDA	9.158,21€

Creaciones Quivaro, S.L. dedicada a la fabricación del calzado aplica como único incentivo fiscal de ERD el artículo 114 TRLIS. Presenta unas entradas de inmovilizado material por importe de 69.918,69€ que no se han beneficiado de ningún incentivo fiscal en 2014. La decisión que adoptamos es aplicar el artículo 111 TRLIS en lugar del artículo 109 TRLIS, toda vez que en 2014 se ha producido una disminución de la plantilla de empleados.

Para el cálculo del ahorro fiscal necesitaríamos saber el porcentaje de amortización que aplica la empresa, pero las Cuentas Anuales no ofrecen información que permita efectuar el cálculo.

El siguiente caso es el de Cazamara, S.L., empresa que presenta unas inversiones en elementos de inmovilizado material por importe de 1.315.120,88€ y de inmovilizado intangible por 960,15€.

En el apartado de la Memoria referido a la situación fiscal de la mercantil se indica que la única diferencia entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es el gasto por impuesto de sociedades que no tiene la condición de fiscalmente deducible.

Por tanto, Cazamara, S.L. no ha aplicado ni libertad de amortización ni amortización acelerada, ni la deducción por beneficios del artículo 37 TRLIS sobre esas nuevas inversiones de inmovilizado. Como viene sucediendo en los últimos casos no disponemos de datos para poder calcular el ahorro fiscal. Dejamos constancia, por tanto, de que optaríamos por la aplicación de incentivos ERD que minorarían, sin ninguna duda, el importe de la deuda tributaria de la mercantil por el Impuesto sobre Sociedades.

La empresa Pizzería Pepa, S.L. con un INCN en 2014 de 1.528.934,80€ y un aumento de plantilla respecto de la habida en 2013, aplica la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS cuando puede aplicar la escala de gravamen de la D.A. 12ª TRLIS. Además no aplica ningún incentivo fiscal de ERD a las entradas nuevas de inmovilizado material por importe de 15.828,77€.

Esas entradas vamos a suponer que se adquieren el 01/06/2014 y son elementos de transporte y mobiliario y enseres que la empresa amortiza al 12,5%, tal y como se desprende de las Cuentas Anuales presentadas por la empresa. Optamos por aplicar la amortización acelerada del artículo 111 TRLIS y la deducción en cuota por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS.

Surge una diferencia temporaria imponible que supone un diferimiento en el pago por IS, esto es, menor cantidad a pagar en 2014 y un mayor impuesto en ejercicios siguientes:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Inmovilizado Material nuevo</u> 15.828,77€*12,5%/12*7=1.154,18€	2*[15.828,77€*12,5%/12*7]=2.308,36€ (art.111 TRLIS)	-1.154,18€

La liquidación por IS derivada de la aplicación de los incentivos fiscales referidos es la que detallamos a continuación:

Resultado Contable antes de impuestos	30.970,15€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles (Artículo 111 TRLIS)	-1.154,18€
BASE IMPONIBLE	29.815,97€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A. 12ª TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20% Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	5.963,19€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	5.963,19€
Deducción por inversión de beneficios 15.828,77€ * 10%=	1.582,88€
CUOTA LÍQUIDA	4.380,31€

De acuerdo a las decisiones fiscales adoptadas, resulta un ahorro por IS de 3.362,23€

Segitec, Seguridad y Salud, S.L., al cumplir las condiciones establecidas, puede aplicar y, así lo hace, la D.A. 12ª TRLIS. No obstante, presenta nuevas entradas de inmovilizado material por importe de 69.067,48€ por las que no aplica ningún otro incentivo fiscal ERD.

Dado que la plantilla media de 2014 se incrementa respecto de la habida en 213, pasando de 7,16 a 16,16 empleados, podría optar por la libertad de amortización del artículo 110 TRLIS sabiendo que será necesaria mantener la plantilla durante 24 meses más. No obstante, y como hemos referido en ocasiones anteriores, el hecho de estar

condicionado el incentivo a un requisito futuro que no sabemos si se cumplirá o no efectivamente, decidimos aplicar finalmente la amortización acelerada del artículo 111 TRLIS.

Sabemos que por esas entradas de inmovilizado material la empresa ha dotado una amortización contable de 13.524,99€. La diferencia temporaria imponible derivada de la aplicación del artículo 111 TRLIS es la siguiente:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Inmovilizado Material nuevo</u>	13.254,99€*2=27.049,98€	-13.524,99€
13.524,99€	(art.111 TRLIS)	

Con la aplicación de este incentivo fiscal ERD del artículo 111 TRLIS, la liquidación del IS que resultaría es la que sigue:

Resultado Contable antes de impuestos	32.881,13€
Diferencias permanentes	1.428,35€
Diferencias Temporarias Imponibles (Artículo 111 TRLIS)	-13.524,99€
BASE IMPONIBLE	20.784,49€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A. 12ª TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	4.156,90€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€

CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	4.156,90€
CUOTA LÍQUIDA	4.156,90€

De lo que se desprende que se podría haber generado un ahorro fiscal por IS en 2014 por importe de 2.705,00€.

Nadal Playa, S.L., es ERD que incrementa plantilla media en 2014, pasando de 6,17 a 6,65 empleados. Su INCN en 2014 asciende a 581.476,70€ lo que la hace acreedora de la escala de gravamen de la D.A. 12ª TRLIS. La empresa ha aplicado el artículo 114 TRLIS.

Presenta entradas de inmovilizado material, en concreto se especifica que corresponde a construcciones, por importe de 10.000€ a los que la empresa no aplica libertad de amortización o amortización acelerada, o la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 TRLIS.

Para calcular la diferencia temporaria imponible derivada de la aplicación del artículo 111 TRLIS, suponemos que la inversión se realiza el 01/10/2014:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Inmovilizado Material nuevo</u>	$2 * [10.000 * 2\% / 12 * 3] = 100€$	-50,00€
$10.000 * 2\% / 12 * 3 = 50€$	(art.111 TRLIS)	

La liquidación por IS sería la siguiente, de la que resulta un ahorro por IS de 10.665,96€:

Resultado Contable antes de impuestos	177.199,12€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles (Artículo 111 TRLIS)	-100€
BASE IMPONIBLE	177.099,12€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A.12ª TRLIS)	
BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20%	
Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	35.419,82€
Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	35.419,82€
Deducción por inversión de beneficios	
10.000,00€ * 10%=1.000€	1.000,00€
CUOTA LÍQUIDA	34.419,82€

Para finalizar con el análisis de la situación fiscal de las empresas a efectos de la aplicación de los incentivos de las ERD nos centramos en la empresa valenciana Laboquim, S.L. Aplica la escala de gravamen de la D.A 12ª TRLIS y una deducción por inversiones en medio ambiente, pero no aplica otros incentivos fiscales de ERD.

En primer lugar, se observa un incremento del saldo de clientes de 28.655,07€. La empresa no ha registrado dotación contable por pérdidas por riesgo de créditos por posibles insolvencias. El artículo 112 TRLIS permite a las ERD efectuar una dotación global del saldo de clientes deducidos aquellos saldos sobre los que se hayan efectuado dotaciones individualizadas y aquellos otros que no fueran deducibles con arreglo a la normativa del IS. Es una dotación que no es acumulativa, esto es, no se efectúa sobre el saldo total de clientes a 31/12 sino sobre el incremento de dicho saldo.

Laboquim S.L. podría efectuar el registro contable del siguiente importe:

Dotación por pérdidas por posibles insolvencias: $28.655,07 * 1\% = 286,55\text{€}$.

Es un incentivo, insistimos que requiere inscripción contable a diferencia de la libertad de amortización y la amortización acelerada que son una excepción al principio de inscripción contable.

Para las nuevas inversiones de inmovilizado material por importe de 58.693,68€, suponiendo que se adquieren el 01/09/2014 y son “otras instalaciones” que se amortizan según CMA del 12%, la diferencia temporaria imponible sería de:

AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE
<u>Inmovilizado Material nuevo</u>	$2 * [58.963,68 * 12\% / 12 * 4] = 4.695,50\text{€}$	
$58.963,68 * 12\% / 12 * 4 = 2.347,75\text{€}$	(art.111 TRLIS)	-2.347,75€

Sin más incentivos que lo comentado, la liquidación por IS de Laboquim, S.L. sería:

Resultado Contable antes de impuestos (7.411,43-286,55)	7.124,88€
Diferencias permanentes	0,00€
Diferencias Temporarias Imponibles (Artículo 111 TRLIS)	-2.347,75€
BASE IMPONIBLE	4.777,13€
TIPO DE GRAVAMEN (D.A. 12ª TRLIS) BI de 0,00€ a 300.000,00€ -20% Resto de BI-----25%	
CUOTA INTEGRAL	955,43€

Deducciones y Bonificaciones	0,00€
CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA	955,43€
CUOTA LÍQUIDA	955,43€

Resultando, de este modo, un ahorro fiscal por IS de 526,86€.

Conclusiones

El objetivo primordial de este trabajo ha sido analizar desde una perspectiva, no sólo teórica sino también práctica, los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión contemplados por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, junto con aquellos otros mecanismos previstos en la normativa del IVA que permiten aliviar la carga impositiva de las PYMES, y ello motivado por la importancia y la contribución de éstas en la economía y el empleo. Análisis que nos permite extraer las conclusiones que exponemos seguidamente:

PRIMERA: El devengo y exigibilidad del IVA, de acuerdo con lo establecido en los artículos 75 a 77 LIVA, se entienden producidos en el momento de la puesta en poder y posesión del bien o cuando se preste el servicio.

Esta regla general presenta efectos devastadores en la situación de la tesorería de las empresas, especialmente las que son objeto del presente trabajo, las PYMES, dado que se ven obligadas, en no pocas ocasiones, a ingresar unas cuotas de IVA repercutidas no cobradas.

La exigibilidad del impuesto en un momento temporal coincidente con el devengo genera situaciones no deseadas financieramente. Por ello, consideramos necesario adecuar la exigibilidad del impuesto al momento de cobro de las facturas. Invocamos la instauración de un auténtico criterio de caja pues el vigente RECC es un mecanismo de diferimiento del ingreso más que un régimen que vincule el ingreso de las cuotas de IVA repercutidas/soportadas al momento de su cobro/pago.

SEGUNDA: Han sido numerosas las medidas adoptadas por el Estado, en un intento de mejorar la situación que atravesaban las PYMES derivadas de la morosidad, entre ellas, el mecanismo de Financiación de Pago a Proveedores, la Ley 15/2010, de 5 de julio, de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, etc. Es justo reconocer que fueron medidas que aliviaron el problema, si bien, no es menos cierto que no resolvieron los problemas financieros derivados de anticipar a la Administración unas cuotas de IVA repercutidas y no cobradas.

Se dio un paso más, en consonancia con lo establecido en el Considerando 4º de la Directiva 2010/45/CEE, con la implantación del RECC, régimen que consideramos ha sido un total fracaso por la complejidad administrativa que lleva aparejada su implantación, por las posibles pérdidas para las PYMES de clientes no incluidos en el RECC o que no podían optar al mismo, y sobre todo porque no se trataba de un auténtico criterio de caja como reclamaba el sector empresarial.

Sería necesario modificar el actual RECC siguiendo el criterio contenido en el art. 66 de la Directiva 2006/112/CE, permitiendo la exigibilidad del impuesto en el momento del cobro del bien. Y todo ello con los mecanismos que la AEAT considere necesarios para evitar posibles fraudes en la liquidación del impuesto.

TERCERA: Analizando la normativa del IS e IVA encontramos incoherencias no sólo entre los dos impuestos sino dentro del mismo impuesto. Es una cuestión que surge al analizar el mecanismo de modificación de la BI del art. 80 LIVA para aquellos casos en que, transcurrido un plazo determinado, no se haya producido el cobro total o parcial de una operación.

Al no existir un auténtico criterio de caja en IVA, el único mecanismo para que una pyme palie el hecho de tener que ingresar unas cuotas de IVA no cobradas es la modificación de la base imponible en IVA. Entendemos que los requisitos para poder efectuar tal modificación son demasiado exigentes, sobre todo en lo que se refiere al plazo desde el vencimiento del crédito (1 año/ 6 meses) y la necesidad de una reclamación judicial o requerimiento notarial.

Además de unos excesivos requisitos, la consideración de incobrable a efectos de IVA difiere de la contenida en el art.13.1 LIS en la que se exige el cumplimiento de alguna de las circunstancias referidas en este precepto, de modo que un crédito puede ser incobrable a efectos de IS pero no tendrá esa misma consideración a los efectos de modificación de BI de IVA.

Además de unificar criterios, es totalmente necesario reducir los plazos, excesivamente dilatados, para modificar la BI de IVA, dado que, si a esto añadimos los aspectos administrativos derivados de la modificación, difícilmente los contribuyentes podrán optar a la misma.

Es imprescindible, en aras a una mayor seguridad jurídica, unificar el criterio para considerar un crédito como incobrable tanto en la LIVA como en la LIS, de manera que alcanzada la calificación se modifique la BI en IVA y, simultáneamente se impute el gasto a efectos del IS.

CUARTA: Es unánime, tanto en España como a nivel europeo, la relevancia que las pymes juegan en la economía y en el empleo. En numerosas ocasiones se ha reconocido la necesidad de potenciar las pymes a través de medidas que mejoren su fiscalidad, el acceso a la financiación, etc.

Sin embargo, el problema que nos encontramos es que no existe una definición unívoca de pyme, y ello deriva, tal y como señalaba la Recomendación de 6 de mayo de 2003 (2003/361/CE), en incoherencias que finalmente llevan a distorsiones de la competencia y a situaciones de inseguridad jurídica. Abogamos por una única definición de PYME en base a los criterios más relevantes como son el volumen de empleados, volumen de negocios o balance general de la empresa. Esa definición debería ser válida en cualquier ámbito, sea tributario o contable.

QUINTA: En nuestro país existe predominio de la intermediación bancaria como forma de acceder a la financiación frente a países como Alemania, Italia o Francia en los que es frecuente obtener financiación a través de los mercados de capitales.

Con la crisis económica se han intensificado los problemas de las pymes para acceder a la financiación, aumentando los temidos problemas de liquidez que, en última instancia, conllevan disminución de la inversión y de la generación de nuevos puestos de trabajo. No debemos olvidar que España ha sido uno de los países en los que se ha producido una mayor restricción y encarecimiento del crédito bancario.

A lo anterior hay que adicionar los problemas de morosidad en nuestro país con períodos medios de pago dilatados, tanto en el sector privado como en el público, y ello aún habiendo entrado en vigor la Ley 15/2010, de 7 de julio, de lucha contra la morosidad y los planes de pago a proveedores.

Se puede consultar el Informe emitido en Febrero de 2016 por la Asociación de Trabajadores Autónomos, correspondiente al ejercicio 2015. En este informe se indica que el período medio de pago de las Administraciones Públicas se sitúa en 86 días (frente a los 30 días que establece la Ley 15/2010). Es cierto, como sucede en otras cuestiones, que numerosas Administraciones están realizando importantes esfuerzos para reducir su período medio de pago, pero aún queda mucho camino por recorrer en este sentido.

Es imprescindible reducir el período medio de pago a proveedores, quienes en una inmensa mayoría son pymes con una reducida capacidad financiera para soportar tan dilatados período de cobro. Se hace necesario implementar un sistema que vigile el cumplimiento de los plazos de pago y, por supuesto, que sancione a quienes lo incumplen de forma reiterada.

SEXTA: La aplicación de los incentivos fiscales a las empresas de reducida dimensión supone delimitar lo que en la normativa se conoce como “Ámbito de aplicación de los incentivos”. Esto es, ha de producirse el cumplimiento de una serie de requisitos que hagan posible al contribuyente aplicar dichos incentivos.

La LIS utiliza como criterio delimitador el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior, añadiendo unas peculiaridades para el caso en que el período impositivo tenga una duración inferior al año, o bien, para aquellos casos en que se produzca el inicio del ejercicio de la actividad.

A nuestro parecer, el empleo de un único criterio para delimitar las empresas que pueden verse beneficiadas por los incentivos fiscales de las ERD es demasiado simplificador dado que se produce inseguridad jurídica en el ámbito de la empresa toda vez que, según hablemos de aplicación de incentivos, de obligaciones tributarias o de formulación de Cuentas Anuales, estaremos o no en presencia de empresa de reducida dimensión o de gran empresa.

A nivel de la UE existen unas recomendaciones sobre la definición de PYME con la idea de ofrecer mayor seguridad jurídica, recomendaciones que deberían ser tenidas en cuenta para facilitar el cumplimiento de obligaciones, ya no sólo a nivel tributario, sino también en lo que al ámbito mercantil se refiere.

Concluimos, por tanto, que es urgente unificar los criterios para calificar a una empresa como de reducida dimensión o gran empresa, de modo que una vez calificada tenga la misma consideración con independencia de que se trate de un impuesto u otro o de las obligaciones tributarias contenidas dentro de un mismo impuesto y, todo ello, en aras a una simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en la necesaria seguridad jurídica del contribuyente.

SÉPTIMA: La normativa tributaria no concede el mismo tratamiento al ejercicio de la actividad económica según el titular sea persona física o jurídica.

La LIS incorpora por primera vez una definición de actividad económica en su artículo 5 en el mismo sentido que el art. 27.1 LIRPF con ocasión de la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Al analizar esta definición observamos que aquello que define el ejercicio de una actividad económica es la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. En ningún momento se vincula la definición de realización de actividad económica a la forma jurídica de su titular.

La normativa de IRPF remite a la LIS para determinar el rendimiento de una actividad económica realizada por persona física en un pretendido intento de igualar su tratamiento tributario, sin embargo, ello no supone que exista trato idéntico de tributación para estos rendimientos pues se incorporan peculiaridades referidas a la deducibilidad o no de determinados gastos, la integración o no de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el rendimiento neto de la actividad económica, la tributación según escala de gravamen, peculiaridades referidas a la afectación o desafectación de elementos patrimoniales, etc.

En el último informe emitido por el Ministerio de Industria, Energía y Turismo referido a “Retrato PYMES 2015” se indica que del total de PYMES en nuestro país, 3.110.522 empresas, un 50% son empresarios personas físicas. Esto es, el concepto de PYME ha de entenderse en sentido amplio, cualquiera que sea la forma jurídica adoptada, porque todas ellas, sin distinción, son el motor de nuestra economía y contribuyen a la generación de empleo.

En esta línea también destacamos el tratamiento de la actividad de arrendamiento de inmuebles cuyos rendimientos son considerados por la LIRPF como rendimientos del capital inmobiliario, salvo que se utilice, al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa; sin embargo, la LIVA considera, en todo caso, como empresario al arrendador. Es un ejemplo más de la disparidad de criterios seguidos por el legislador para calificar actividades económicas.

La reforma de la LIRPF en 2014 ha endurecido los requisitos para que se pueda aplicar el régimen de estimación objetiva (conocido como régimen de módulos), pero a fin de cuentas se sigue aplicando. Consideramos que es un régimen que favorece el fraude fiscal y las desigualdades en la tributación.

Insistimos en la urgente necesidad de unificar criterios de modo que un empresario lo sea a todos los efectos y ello con independencia de la forma jurídica adoptada. Es imprescindible unificar el tratamiento tributario del rendimiento derivado de la actividad económica para no ocasionar disparidades por razón de la fiscalidad.

OCTAVA: El primer incentivo que figura en la LIS es el previsto en su art.102 y consiste en la libertad de amortización de elementos nuevos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas.

No es un incentivo nuevo, pues ya estaba prevista la libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo en el Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio y supone una excepción al principio de inscripción contable del art.11.3 LIS.

Es un incentivo que pretende animar las decisiones de inversión empresarial, eso sí, siempre y cuando vayan acompañadas de generación y posterior mantenimiento de empleo. Este incentivo requiere que, en los veinticuatro meses siguientes al inicio del período impositivo en que se adquieren los elementos nuevos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, se produzca un incremento de la plantilla de empleados respecto de la habida en los doce meses anteriores y, además, dicho incremento se ha de mantener otros veinticuatro meses más.

A la vista del requisito de empleo, es innegable la dificultad de aplicación de un incentivo que pretende contribuir a la generación inversión acompañada de empleo. Un horizonte temporal de cuarenta y ocho mensualidades es excesivamente dilatado para lograr los fines últimos del art.102 LIS. La incertidumbre acerca de si se cumplirán o no los requisitos, de facto, anulará la decisión de su aplicación.

Durante los años de crisis en nuestro país se incorpora, por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, la Disposición Adicional 11ª TRLIS. Esta D.A.11ª que permitió la libertad de amortización con mantenimiento de empleo y, posteriormente, sin estar condicionada a la creación de empleo durante los ejercicios 2009 a 2015 siendo aplicable a empresarios personas físicas. Finalmente, la D.A. 11ª TRLIS fue derogada para las inversiones realizadas a partir de 31 de marzo de 2012 según lo establecido por el RDL 13/2010, de 3 de diciembre.

Este incentivo ha sido muy cuestionado por considerar que atentaba a los principios de igualdad y pasar por alto la capacidad contributiva real de la empresa. En nuestra opinión este incentivo no atenta contra los principios constitucionales establecidos en el art.31.1 CE, pues la LGT establece expresamente la posibilidad de que los tributos sirvan de instrumentos de la política económica.

En realidad este incentivo no supone menor deuda tributaria por IS sino un diferimiento en el IS y ello, a fin de cuentas, deriva en un alivio de la tesorería de estas empresas de reducida dimensión con dificultades, habitualmente, para acceder a la financiación.

Sin embargo, pese a las bondades de este incentivo, en cuanto a diferimiento del IS, nos atrevemos a decir que su aplicación práctica será casi nula al establecer un requisito cuyo cumplimiento ha de mantenerse a lo largo de cuatro años.

Sería necesaria la modificación de los requisitos, de modo que se estimule la creación/mantenimiento del empleo asociado a nuevas inversiones por la vía de incentivar las mismas más que penalizando el no mantenimiento del incremento del empleo. Creemos que la realización de inversiones, de modo directo o indirecto, es generadora de nuevos empleos y permite el mantenimiento de la actividad económica de otros sectores.

NOVENA: Con la actual LIS desaparece como incentivo exclusivo de las ERD la libertad de amortización para los bienes de escaso valor del art.110 TRLIS y se incorpora al art.12.3 LIS, de modo que cualquier contribuyente del IS podrá aplicarlo.

Es un incentivo que prevé la libertad de amortización para la adquisición de elementos nuevos de inmovilizado cuyo valor unitario no exceda de 300,00€ para una inversión total en el año de 25.000,00€.

A la vista de la nueva localización del incentivo, pareciera que en el ánimo del legislador estuviera la posible eliminación de un régimen de incentivos que favorecen a unos perfiles muy concretos de contribuyentes (ERD) para pasar a un sistema en que los incentivos puedan aplicarse por cualquier contribuyente de IS o personas físicas titulares de una actividad económica. El tiempo y las reformas tributarias venideras nos darán o no la razón en este sentido. En cualquier caso, consideramos necesario estimular con medidas fiscales a las empresas que, no solo en nuestro país sino también en el resto de países de la UE, son el motor de la economía y de la generación de empleo.

DÉCIMA: El nuevo art.103 LIS contiene el incentivo fiscal que consiste en lo que conocemos como amortización acelerada, y que supone amortizar fiscalmente los elementos nuevos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias así como los elementos de inmovilizado intangible según el resultado de multiplicar el CMA previsto en las tablas de amortización por un coeficiente que actualmente es 2.

Este incentivo, del mismo modo que la libertad de amortización, supone una excepción al principio de inscripción contable, pues el mayor importe de gasto deducible fiscalmente por amortización no requiere de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se trata de un incentivo que permite un auténtico diferimiento en el IS pues la norma no exige requisitos adicionales a los ya establecidos para los elementos en que se materializa la inversión y, por tanto, podrá ser de efectiva aplicación por parte de las ERD.

UNDÉCIMA: La deducibilidad de las pérdidas por deterioro por posibles insolvencias de deudores es otro de los incentivos que se mantienen en la actual LIS. El incentivo permite combinar el sistema individualizado previsto en el art.13.1 LIS con un sistema global, es decir, el 1% sobre el saldo de deudores a la conclusión del sistema impositivo.

Este incentivo requiere la imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias y, por otro lado, el porcentaje del 1% se aplica una vez se minore el saldo de deudores en aquellos saldos sobre los que se haya dotado la correspondiente pérdida por deterioro de forma individual y el saldo de aquellos sobre los que no resulte deducible la pérdida por deterioro por posibles insolvencias, entre los que se encuentran las Administraciones Públicas, a menos que exista un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

En definitiva, este incentivo es, por un lado, de escasa cuantía a menos que se tengan importantes saldos de deudores, pero ante todo es un incentivo, que tal y como está establecido, resulta injusto para aquellas empresas cuyos clientes son, fundamental o exclusivamente, Administraciones Públicas pues no podrán deducir de sus ingresos las pérdidas por deterioro por posibles insolvencias al no considerarlas como deducibles el art.13.1 LIS.

Resulta, a nuestro juicio, inconcebible que con los importantes retrasos en el cobro de facturas de las diversas Administraciones Públicas los contribuyentes tengan que pagar IS por unas cantidades que aún no han cobrado, que ingresen el IVA repercutido no cobrado y por si esto fuera poco, no se le permita la deducibilidad de la pérdida por deterioro por posibles insolvencias del art. 13.1 LIS ni, alternativamente, el 1% del art.104 LIS.

El legislador debe modificar esta cuestión pues, de otro modo, se estará penalizando a aquellas empresas que, por su actividad, trabajan casi en exclusiva con las administraciones públicas, empeorando la tesorería de las empresas que tanto contribuyen a la economía y a la generación de empleo.

DUODÉCIMA: Novedoso incentivo para las ERD es el contenido en el art.105 LIS denominado Reserva de nivelación de bases imponibles.

Es un incentivo que, sin duda, pretende fomentar la financiación propia frente a la ajena y que, en parte, viene a compensar la desaparición de la deducción en la cuota por inversión de beneficios y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Podrá aplicarse en aquellos casos en que se cumplan los requisitos del art. 101 LIS y se tribute según tipo de gravamen del art. 29.1 LIS.

Consiste en la minoración de la base imponible en el importe del 10% de la base imponible positiva del período impositivo con el límite de un millón de euros. Este importe compensará bases imponibles negativas de los cinco períodos impositivos siguientes y, en todo, caso al concluir el período de cinco años, siendo necesario la dotación de una reserva indisponible. Por tanto, se trata de un nuevo y eficaz mecanismo que permitirá diferir el pago del IS.

DECIMOTERCERA: La nueva LIS elimina el incentivo de las ERD en cuanto a una escala especial de gravamen. A partir de 2016 las ERD tributarán del mismo modo que el resto de contribuyentes del IS (25%), y en 2015 tributan de acuerdo a lo dispuesto en la D.T. 34ª j) LIS que presenta la escala siguiente:

BASE IMPONIBLE	TIPO DE GRAVAMEN
De 0-300.000,00€	25%
Resto de base imponible	28%

De igual modo, a partir de 2015, dejó de aplicarse la D.A. 12ª TRLIS que permitía una escala al 20% y al 25%, para los mismos tramos de BI indicados anteriormente, siempre y cuando, el INCN del período impositivo no fuese superior a 5 millones de euros y la plantilla media de empleados no fuese superior a 25. Con la D.A.12ª TRLIS se pretendía mantener/incrementar el empleo aunque hemos de decir que resultaba paradójico limitar el número de la plantilla media de empleados.

En esta cuestión, como hemos señalado anteriormente, nos parece que, de algún modo, en el ánimo del legislador está reducir progresivamente el régimen de incentivos fiscales a las ERD.

DÉCIMO CUARTA: Nuestro trabajo se ha centrado, fundamentalmente en el análisis de los incentivos fiscales previstos en la LIS para las denominadas empresas de reducida dimensión. Es esta una cuestión que ha sido tratada por la doctrina, si bien, nuestro objetivo ha sido avanzar un paso más. Hemos querido comprobar la efectiva aplicación de estos incentivos.

Para ello, se ha tomado una muestra de empresas en base a los sectores de actividad más representativos de la economía española y las comunidades autónomas más significativas. El Informe emitido en marzo de 2015 por el Ministerio de Industria, Energía y Turismo señala como Comunidades donde más porcentaje de pymes se concentran, en particular el 60%, las siguientes:

- Andalucía
- Madrid
- Cataluña
- Valencia

Para seleccionar los sectores de actividad se ha tenido en cuenta el DIRCE emitido por el INE (últimos datos publicados a uno de enero de 2015), según el cual, los sectores más representativos en todas las Comunidades Autónomas son:

- Sector Servicios, que representa el 57,1%.
- Comercio, con un 24,0%.
- Construcción, el 12,7%.
- Industria, con un porcentaje del 6,2%.

La muestra se compone de un total de 100 empresas, y se han analizado las últimas Cuentas Anuales presentadas en los correspondientes Registros Mercantiles, esto es, las Cuentas Anuales correspondientes al ejercicio 2014. Por tanto, el estudio se ha efectuado de acuerdo a los incentivos fiscales vigentes en 2014, antes de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de IS. En el caso de las empresas granadinas, las Cuentas Anuales van referidas al ejercicio 2010, toda vez que el estudio se inició en el 2012.

Del análisis de las Cuentas Anuales de la muestra de empresas, se deduce una leve recuperación de la plantilla de empleados y de las cifras de INCN del ejercicio 2013 a 2014. La mayoría de las empresas de la muestra durante el ejercicio 2014 han acometido nuevos proyectos de inversión que, en su generalidad, han consistido en adquisiciones de nuevos elementos de inmovilizado material.

Para comprobar la aplicación de los incentivos se ha comprobado el gasto por IS contabilizado así como la descripción contenida en la Memoria de las Cuentas Anuales, en particular, el apartado “Situación Fiscal” y hemos calculado el gasto por IS que cada empresa de la muestra habría contabilizado en caso de haber optado por la aplicación de los incentivos fiscales ERD.

Para lo anterior se ha trabajado sobre la base de ciertas premisas, dado que no era posible conocer, a la vista de la información contenida en las Cuentas Anuales, toda la información requerida.

A este respecto, y a la vista de las Cuentas Anuales analizadas, hacemos la observación sobre la necesidad de dar cumplimiento al contenido de la Memoria, toda vez que, en numerosas ocasiones, es escasa o nula la información de algunos de sus apartados, no por ausencia de operaciones o porque sean de poca relevancia, sino por no tratar con la importancia y rigurosidad que merece el contenido de esta Memoria.

De la muestra analizada, en torno al 70%, no aplican correctamente los incentivos fiscales; en su mayoría su aplicación se reduce a la aplicación de la escala de gravamen del artículo 114 TRLIS cuando, en realidad, algunas podrían haber aplicado la escala de gravamen reducida de la D.A. 12ª TRLIS.

Por la parte de las inversiones, se observa la no aplicación de incentivos como amortización acelerada del art.111 TRLIS, la libertad de amortización del art.109 TRLIS, o la deducción por inversión de beneficios del art. 37 TRLIS, o para aquellos casos en que se pone de manifiesto la existencia de transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad y adquisición de nuevos, la aplicación del art.113 TRLIS en cuanto a amortización acelerada de los elementos objeto de reinversión.

Somos conscientes de la limitación de la muestra, pero también es cierto que es lo suficientemente representativa del tejido empresarial español en cuanto a PYMES se refiere.

Y con todos estos antecedentes estamos en disposición de afirmar que, en base a los datos contenidos en las Cuentas Anuales objeto de nuestro estudio y bajo las hipótesis de partida, una mayoría de las empresas, en concreto un 70%, no aplican o aplican incorrectamente los incentivos a las ERD. En algunos casos en que podría haberse aplicado el art. 109 TRLIS entendemos, como hemos manifestado en este trabajo, su no aplicación por la incertidumbre futura en cuanto al cumplimiento del mantenimiento del incremento de empleo; pero en otros casos no se han aplicado incentivos o una escala de gravamen más favorable pese a cumplir los requisitos para ello.

Es muy probable que este régimen sea desconocido por las PYMES que, en no pocas ocasiones, confían su gestión contable y fiscal en profesionales más conocedores de la normativa contable que de la tributaria.

También es cierto que el articulado se encuentra enmarcado en el Título VII de la LIS, denominado Regímenes Especiales, y muy probablemente, exista más desconocimiento de éste que del régimen general, es probable que la disparidad tributaria para considerar a una empresa como gran empresa o de reducida dimensión genere inseguridad sobre el posible régimen fiscal aplicable, etc. Sea cual fuere el motivo, lo cierto es que un porcentaje elevado de la muestra analizada no aplica los incentivos fiscales ERD pudiendo aplicarlos.

Es imprescindible unificar criterios de calificación de una empresa como de ERD o gran empresa, a todos los efectos; es decir, unificar el criterio en el ámbito de un mismo impuesto con independencia de si se trata de aplicar un tipo de gravamen o de obligaciones formales, y también unificar los criterios respecto a diferentes impuestos. Sería suficiente con hacer mención especial, dentro de cada artículo a las especificidades para la ERD, sin necesidad de considerarlo régimen especial, un ejemplo de ello es el artículo 106 LIS, referido al régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, aplicable a todos los contribuyentes de la LIS pero señalando las peculiaridades para las ERD. De este modo entendemos serían más conocidos los incentivos fiscales ERD y, lo que es más relevante, todo ello redundará en una mayor seguridad jurídica para el contribuyente.

Bibliografía

LIBROS Y REVISTAS:

ÁLVAREZ BARBEITO, P. "Incentivos Fiscales de las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades". *Nueva Fiscalidad*, número 8, septiembre 2005.

ADAME MARTÍNEZ, F. " Política fiscal y lucha contra la crisis económica: análisis de las medidas fiscales adoptadas por el estado y las comunidades autónomas y perspectivas de futuro". *Quincena Fiscal Aranzadi*, número 6/2012.

ALONSO ALONSO, R. y PRESA LEAL J. "Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades". *Revista de Estudios Financieros*, número154, 1996, pág.159.

ARCAS MARTÍ, R. e IGLESIAS QUEROL A. " Morosidad: mejor prevenir que curar". *Estrategia Financiera*, número 310, noviembre 2013.

BARCIELA PÉREZ, J. (2014). "El régimen especial del criterio de caja y su compatibilidad con el Derecho de la Unión". *Quincena Fiscal Aranzadi*, número 14, 2014, págs. 11-17.

BARRUSO CASTILLO, B. "Un análisis de las Propuestas de Reforma del IVA en el ámbito de la Unión Europea: del Régimen Transitorio al Régimen Definitivo". Tesis Doctoral dirigida por D. Juan José Rubio Guerrero, Universidad Complutense de Madrid, octubre 1999.

BASTANTE JIMÉNEZ, V. "España ante la CEE: El IVA". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Volúmen XI, números 38 y 39, 1982,págs. 431-458.

BECERRA GUIBERT, I. *Régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión. Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de*

empleo. El cierre fiscal y contable, 2011. Valencia, Wolters Kluwer España, S.A., págs. 1.397-1.427.

BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J.V. *Impuesto sobre Sociedades (1): Régimen General. Comentarios y casos prácticos 2011*. (Vol. 1). Ediciones CEF, págs. 132 y 621.

BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J. *Impuesto sobre Sociedades (2): Regímenes Especiales: Comentarios y casos prácticos 2011* (Vol. 2). Ediciones CEF, págs. 1385-1429.

CARBAJO VASCO, D. " Algunas reflexiones en torno a la implantación de un IVA con devengo según criterio de caja". *Partida Doble*, número 241, págs.10-19.

CARBAJO VASCO, D. "Algunas consideraciones sobre el régimen fiscal especial de las PYMES en el Impuesto sobre Sociedades tras la reforma contable." *Impuestos*, número 13, 2008.

CARBAJO VASCO, D. "Incidencia de la reforma mercantil y contable en el Impuesto sobre Sociedades." *Partida Doble*, número 191, 2007.

CASAS AGUDO, D. "Estado actual y últimos avances en materia de armonización comunitaria de la imposición indirecta". *Revista española de derecho financiero*, número 154, 2012, págs.117-166.

CASAS AGUDO, D. "Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario". En *Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español*, Marcial Pons, págs. 20-21.

CASAS RIOS, J. "La deducción por doble imposición de dividendos en las empresas de reducida dimensión." *Revista Aranzadi*, número 22, 2006, págs.177-178.

CHECA GONZÁLEZ, C. "Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades". *Anuario de la Facultad de Derecho*, número 14-15, 1996-1997, págs. 49-88.

CUESTA DOMÍNGUEZ, J. "El nuevo régimen especial del criterio de caja en el IVA". *Aranzadi Doctrinal* , número 9/2014, págs. 29-36.

CUESTA DOMÍNGUEZ, J. "A vueltas con la libertad de amortización con mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades". *Aranzadi Doctrinal*, número 2/2010.

DE LUIS ROMERO, A. "Bondades, incertidumbres y dificultades derivadas del nuevo régimen especial del criterio de caja". *Estrategia Financiera*, número 311/2013, pág. 3.

DEL OLMO GARCÍA, F. "La financiación tradicional de las pymes en España: un análisis en el marco de la Unión Europea", Instituto Universitario de Análisis Económico y Social de la Universidad de Alcalá, Serie Documentos de Trabajo 07/2013, pág.3.

FALCÓN Y TELLA, R. "La incompatibilidad entre el criterio de caja y la existencia de un límite temporal máximo para el devengo del IVA". *Quincena Fiscal*, número 14/2013, BIB 2013\1566.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. "La paulatina desnaturalización del régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión en el Impuesto sobre Sociedades." *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos prácticos.* , 92, Ejercicio 2010, págs.92-115.

GALAPERO FLORES, R. "Régimen tributario de la afectación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", ID Vlex 303577.

GARCÍA ESCRIVÁ, J. "Somos una sociedad basada en tres pilares: información, financiación y cobertura." *Estrategia Financiera*, número 311, diciembre 2013.

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. "Situación actual de la fiscalidad de la financiación empresarial tras la Ley de Emprendedores (Ley 14/2013)". *Revista Impuestos* número 11, 2013, pág. 15.

GUERRA REGUERA, M. " El problema de la morosidad y el IVA. Propuestas de reforma en el régimen de criterio de caja y en la modificación de la base imponible en casos de créditos incobrables". *Nueva Fiscalidad*, número 5, 2012, págs.9-60.

LASARTE, J. A."*Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*". Centro de Estudios Financieros, pág.89.

LINARES SÁEZ, D. Y LÓPEZ CARVAJO, D. "Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el nuevo Impuesto sobre Sociedades", *Expansión*, Madrid 1995, pág.654.

LONGÁS LAFUENTE, A. "Modificación de tipos impositivos en el IVA y sus efectos sobre las operaciones sujetas". *Revista de Contabilidad y Tributación* , números 353-354, 2012.

LONGÁS LAFUENTE, A. "Novedades en el IVA contenidas en la Ley de prevención y lucha contra el fraude". *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 359, 2013, pág. 9.

LONGÁS LAFUENTE, A. " Novedades en el IVA para el ejercicio 2013". *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios y casos prácticos*, número 360, 2013, pág. 42.

LONGÁS LAFUENTE, A. " Operaciones interiores: Base Imponible." En *Impuesto sobre el Valor Añadido: Comentarios y casos prácticos 2011*, CEF, pág.809.

LÓPEZ MESA, A. Y SOBRINI PATXOT, R." Doctrina. Análisis comparativo de la tributación del beneficio empresarial obtenido por entidades o personas físicas a raíz de la nueva normativa sobre la imposición sobre la renta", *La Ley*, número 1180/2002, págs.1-18.

MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A. “La exención por reinversión de beneficios extraordinarios. Los requisitos legales formales. Efectos sobre el beneficio fiscal.”, *Impuestos*, número 2/2008, pág.57.

MARCOS GÓMEZ, F. "Análisis de 25 años de funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido". *Extoikos*, núm. 3, págs. 57-64.

MARTÍN PASCUAL, C. "Financiación de pymes y capital riesgo en la estrategia Europa 2020. Obstáculos fiscales y retos pendientes". *Quincena Fiscal*, número (9/2011), Editorial Aranzadi,S.A., 2011.

MAS ORTIZ, A. " El concepto de PYME en el ámbito tributario: la necesaria adaptación al concepto comunitario". *Quincena Fiscal* número 5/2013, BIB 2013\452.

MEMENTO PRÁCTICO FISCAL 2015. Ediciones Francis Lefebvre.

MORENO VALERO, P. “*La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*”. Consejo Económico y Social, Colección Estudios, págs.137-139.

ONTIVEROS, E. y VALERO, F. (2012). “Entorno económico nacional e internacional y financiación de la PYME en España.” *Papeles de la Fundación de Estudios Financieros* número 45, págs. 48-49.

PAREDES GÓMEZ, R.” Tributación de la renta empresarial en el contexto europeo. la situación en España”, *Crónica Tributaria*, número 119/2006, págs..123-156.

PAREDES GÓMEZ, R. ”Neutralidad fiscal en la elección de la forma jurídica y el tamaño de la empresa.Aproximación empírica y propuestas de reforma de la imposición empresarial en España”, XIII Encuentro de Economía Pública, 2 y 3 de febrero 2006. ISBN 84-8240-795-3, pág.80.

PALLARÉS RODRÍGUEZ, R. "Las pequeñas y medianas empresas en el Impuesto sobre Sociedades". En *Estudio sobre la Fiscalidad de las PYMES*, 2004.Universidad de Granada.Servicio de Publicaciones, pág.345.

PIÑEIRO BECERRA, J. " La financiación a las PYMES antes y después de la crisis". *Bolsa, Revista mensual de Bolsas y Mercados Españoles*, número 184/2010, págs. 40-46.

PITA GRANDAL, A. "Cuestiones tributarias de la empresa familiar". Marcial Pons, 2006, págs. 159-167.

PLA VALL, A. y SALVADOR CIFRE, C. "Impuesto sobre Sociedades: Régimen General y Empresas de Reducida Dimensión" Tirant Lo Blanch., Valencia 2009, pág.170.

RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, M. "Novedades en el IVA: la modificación de la base imponible por impagos". *Quincena Fiscal Aranzadi*, número 5/1998, BIB 1998\1587.

SÁNCHEZ GARCÍA, J. "Nuevos límites y conceptos a tener en cuenta en el cumplimiento de las normas mercantiles y tributarias." *Cuestiones tributarias prácticas*, págs. 27-36.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. "Estimación objetiva, prevención del fraude y blanqueo", *Quincena Fiscal* ,número 11/2012, BIB 2012\959.

SOLER BELDA, R. " El impuesto justo y el IVA". *Revista Impuestos*, número13-14, 2012, pág. 3.

VILAPLANA PASTOR, C. "La libertad de amortización con mantenimiento de empleo en el Impuesto sobre Sociedades" *Deloitte-Actualidad Jurídica* , CISS, número 10, marzo 2011.

VILLAVERDE GÓMEZ, B. "El régimen fiscal de la pequeña y mediana empresa en el Impuesto sobre Sociedades tras sus últimas modificaciones." *Quincena Fiscal Aranzadi*, número 10, 2011.

VIVES MARTÍNEZ, G. "Crisis y morosidad: Crónica de una Ley burlada". *Diario La Ley* número 7580, pág. 2.

LEGISLACIÓN

- Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto General sobre Tráfico de Empresas. BOE número 31 de 6 de febrero de 1967.
- Directiva 67/227/CEE, Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 14 de abril de 1967.
- Directiva 67/228/CEE, Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 14 de abril de 1967.
- Constitución Española. BOE número 311 de 29/12/1978.
- Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE número 312 de 30/12/1978.
- Ley 35/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE número 190 de 9 de agosto de 1985.
- Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE número 136 de 07/06/1991.

- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE número 312 de 29/12/1992. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. BOE número 314 de 31/12/1992.
- Real Decreto-ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo. BOE número 52 de 2/03/1993.
- Real Decreto-ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo. BOE número 147 de 21/06/1994.
- Real Decreto-ley 2/1995, de 17 de febrero, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo. BOE número 43 de 20/02/1995.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE número 310 de 28/12/1995.
- Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. BOE número 313 de 31/12/1997.
- Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. BOE número 295 de 10/12/1998.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE número 302 de 18/12/2003.

- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. BOE número 61 de 11/03/2004.
- Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005. BOE número 312 de 28/12/2004.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE número 285 de 29/11/2006.
- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Diario Oficial de la Unión Europea de 11/12/2006.
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. BOE número 160 de 05/07/2007.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE número 278 de 20/11/2007.
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. BOE número 279 de 21/11/2007.
- Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios. Diario de la Unión Europea número 44 de 20/02/2008.
- Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. BOE número 310 de 25/12/2008.

- Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010. BOE número 309 de 24/12/2009.
- Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo. BOE número 89 de 13/04/2010.
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. BOE número 161 de 03/07/2010.
- Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. BOE número 163 de 06/07/2010.
- Directiva 2010/45/UE del Consejo de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación. Diario Oficial de la Unión Europea de 22/07/2010.
- Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo. BOE número 293 de 03/12/2010.
- Real Decreto-ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico. BOE número 312 de 24/12/2010.
- Reglamento de Ejecución (UE) número 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Diario Oficial de la Unión Europea número 77 de 23/03/2011.
- Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa. BOE número 161 de 07/07/2011.

- Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales. BOE número 48 de 25/02/2012.
- Real Decreto-ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se crea el Fondo para la financiación de los pagos a proveedores. BOE número 60 de 10/03/2012.
- Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. BOE número 78 de 31/03/2012.
- Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. BOE número 168 de 14/07/2012.
- Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. BOE número 312 de 28/12/2012.
- Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo. BOE número 47 de 23/02/2013.
- Real Decreto-ley 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las administraciones públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros. BOE número 155 de 29/06/2013.
- Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. BOE número 233 de 28/09/2013.

- Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, y por el que se modifican el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. BOE número 312 de 30/12/2013.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE número 288 de 28/11/2014.
- Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. BOE número 288, de 28/11/2014.
- Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. BOE número 307 de 20/12/2014.

- Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE número 165 de 11/07/2015.
- Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE número 227 de 22/09/2015.
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOE número 173 de 21/07/2015.

RESOLUCIONES Y CONSULTAS VINCULANTES

- Resolución ICAC 16 de mayo de 1991.
- Consulta Vinculante DGT, Resolución número 2144/2006 de 25 de octubre.
- Resolución TEAR 14/09/2007 (PROV.2007, 351901).
- Consulta Vinculante DGT, Resolución número 1631/2010 de 16 de julio.
- Resolución TEAC, 21 septiembre 2010.
- Consulta Vinculante DGT, Resolución número 2106/2010.
- Consulta Vinculante DGT, Resolución número 1135/2011 de 6 de mayo.
- Nota informativa AEAT, 26/07/2011.
- Resolución DGT, 13 de marzo 2012 número V0556-12.

SENTENCIAS Y RECOMENDACIONES UE

- Recomendación de Comisión UE 96/280/CE, de 3 de abril de 1996.
Definición de pequeñas y medianas empresas (PYME).
- Recomendación de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas. 2003/361/CE.
- Sentencia del TJUE, 3 de julio 1997. Sunto C-330/95 Goldsmiths.
- Sentencia TJUE de 17/01/2013. Asunto C-360/11

ENLACES WEB

<https://www.minhap.gob.es/>

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_otros_/Pago_a_proveedores/Pago_a_proveedores.shtml

<http://www.autonomos-ciae.es/wp-content/uploads/2013/06/MEMORIA-ANTEPROYECTO-LEY-APOYO-EMPRENDEDORES-CM-24.05.13.pdf>

http://cincodias.com/cincodias/2014/04/16/economia/1397665087_627020.html

http://www.pymesonline.com/uploads/tx_icticontent/R02781_retratopymes.pdf

<http://www.cea.es/portal/default.aspx>

<http://www.eleconomista.es/interstitial/volver/aciertodic13/mercados-cotizaciones/noticias/5202752/10/13/Arranca-el-nuevo-mercado-de-renta-fija-para-pymes-y-empresas.html>

<http://www.minetur.gob.es/industria/es-ES/Paginas/Index.aspx>

<http://www.ipyme.org/es-ES/CPyme/Documents/NuevaDefinicionPyme.pdf>

http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato_PYME_2015.pdf

(Ministerio de Industria, Energía y Turismo. Enero 2015)

http://www.ciss.es/publico/deloitte/05_1_3_zona%20deloitte_actualidad_51.pdf

<http://pdfs.wke.es/5/4/6/8/pd0000015468.pdf>

http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2012/Analisis_estadistico_recaudacion_2012.pdf<http://vlex.com/vid/290635>.

<http://www.bde.es/bde/es/areas/estadis/>

<http://www.bde.es/webbde/es/estadis/infoest/htmls/cdp.html>

<http://www.expansion.com/2012/02/22/opinion/tribunas/1329943065.html>

<http://estrategiafinanciera.wke.es/noticias-base/iva-de-facturas-sin-cobrar>

<http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTeac/Criterios.aspx?s=1&c=0&n=02:01:07:00:00&p=02:01:07:00:00:189&tc=1&tr=0&>

http://www.ieb.ub.edu/phocadownload/foro/Informe_del_Relator_IRPF_DEF.pdf

<http://www.ine.es/prensa/np924.pdf>

http://www.ipyme.org/Publicaciones/Retrato_PYME_2012.pdf

<http://www.ipyme.org/Publicaciones/ESTADISTICAS-PYME-2014.pdf>

<http://ipyme.org>

OTROS DOCUMENTOS

- Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español, 2006-2012. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- Confederación de Empresarios de Andalucía. Informe del Tejido Empresarial de Andalucía 2008-2010.
- Directorio de Establecimientos de Andalucía, 2009. Instituto de Estadística y Cartografía de Andalucía. Consejería de Economía y Conocimiento.
- Nota de Prensa del Instituto Crédito Oficial de 28/06/2012.
- Informe del Tejido Empresarial de Andalucía 2012 emitido por la Confederación de Empresarios de Andalucía.
- Memoria del Análisis de Impacto Normativo de la Ley de Emprendedores de 24/05/2013.
- Retrato PYMES 2013, Ministerio de Industria, Energía y Turismo.
- Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. (Informe Lagares). Febrero, 2014.
- Retrato PYMES 2015, Ministerio de Industria, Energía y Turismo.
- Directorio Central de Empresas. Instituto Nacional de Estadística. Enero 2015.
- Estadísticas PYME, evolución e indicadores. Ministerio de Industria, Energía y turismo. Marzo 2015.
- Informe del Banco de España sobre deudas de las Administraciones Públicas en el 1er trimestre de 2015, emitido el 12/06/2015.

