



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

MÁSTER UNIVERSITARIO EN ASESORÍA FISCAL

CURSO ACADÉMICO 2019/2020



**EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA
DIMENSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: UN ANÁLISIS
PRÁCTICO**

Trabajo de Fin de Máster realizado por **María Salud Carrillo Ruiz**

Bajo la dirección del tutor: **Juan Benito Gallego López**

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

RESUMEN

Este estudio tiene como principal objetivo profundizar desde un punto de vista práctico en los incentivos fiscales reservados en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las entidades de reducida dimensión. Teniendo en cuenta que en España el 99 por ciento, aproximadamente, de empresas son PYMES se analizarán los requisitos que las mismas deben cumplir para poder acogerse al régimen especial y qué ahorro fiscal les supone en caso de aplicarlo.

La investigación consta de un estudio completo, comenzando entre diferenciar una PYME y empresa familiar de una ERD, continuando con el análisis de los primeros beneficios que el legislador concede a este tipo de entidades hasta los actualmente vigentes y sus variaciones, límites y jurisprudencia que han motivado las modificaciones de la ley.

ABSTRACT

The main objective of this study is to know the tax incentives reserved in the Corporate Tax Law for small companies. Taking into account that in Spain, approximately 99 percent of companies are small companies, the requirements that they must meet in order to be eligible for the special regime and what tax savings they entail in case of applying it will be analyzed.

The investigation consists of a complete study, beginning between differentiating a PYME and a family business from a ERD, continuing with the analysis of the first benefits that the legislator grants to this type of entity until the current ones and their variations, limits and jurisprudence that have motivated the modifications of the law.

ÍNDICE

Abreviaturas	5
1. Introducción.....	6
2. Concepto de PYME, ERD y empresa familiar.....	7
3. Justificación de un régimen especial para las ERD.....	12
4. Evolución del régimen fiscal de las erd en las normas reguladoras del impuesto sobre sociedades	14
4.1. Introducción.....	14
4.2. Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades	14
4.3. Real Decreto Legislativo 3/2000, de 23 de junio.....	16
4.4. Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.....	16
4.5. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.....	16
4.6. Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre.....	17
5. Normativa Actual	19
5.1. Reforma de la ley, con la ley 27/2014.....	19
5.2. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión previstos en la LIS/2014	20
A. Ámbito de aplicación. Art. 101 LIS.....	20
B. Relación con otros regímenes especiales	22
C. Libertad de amortización por creación de empleo. Art. 102 LIS	22
D. Amortización acelerada. Art. 103 LIS	27
E. Deterioro de créditos. Art. 104 LIS	29
F. Reserva de Nivelación (RN). Art. 105 LIS	30
G. Contratos de arrendamiento financiero. Art. 106 LIS	33
H. Tipo de gravamen.....	33
I. Beneficios fiscales que desaparecen en la LIS/2014	33

J. Liquidación IS ERD	34
6. Jurisprudencia.....	36
6.1. Introducción.....	36
6.2. Requisitos, entidades patrimoniales – art. 101	36
6.3. Arrendamiento y compraventa de inmuebles – art. 5.....	37
6.4. Límite cuantitativo	37
6.5. Reglas especiales.....	38
A. Entidad de nueva creación – art. 101.2.....	38
B. Grupo de Sociedades – art. 101.3.....	38
7. Conclusiones	40
8. Bibliografía.....	42



ABREVIATURAS

BI	Base Imponible
BIN	Base Imponible Negativa
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCom	Código de Comercio
CN	Cifra de Negocios
DGT	Dirección General Tributaria
EF	Empresa Familiar
ERD	Empresa de Reducida Dimensión
FFPP	Fondos Propios
INCN	Importe Neto de la Cifra de Negocios
INE	Instituto Nacional de Estadística
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
NECA	Normas de elaboración de las cuentas anuales
PYME	Pequeña y Mediana Empresa
RC	Reserva de Capitalización
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto-Ley
RN	Reserva de Nivelación
SAL	Sociedad Anónima Laboral
SLL	Sociedad Limitada Laboral
SP	Sujeto Pasivo
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

1. INTRODUCCIÓN

La realización de este trabajo de fin de Máster está ligado a la tributación de las pequeñas empresas en el Impuesto sobre Sociedades. Y, por ello, la elección de este tema ha sido por querer profundizar en el régimen tributario aplicable a la actividad económica de las empresas, con la idea de centrarlo en el régimen especial que hay dedicado para las ERD.

En España, el tejido empresarial se caracteriza por el predominio de las microempresas, que representan un 99,83 por ciento¹ de las empresas del sector privado a principios del 2020. Dada la importancia de este tipo de empresas, el objetivo del estudio es conocer más a fondo qué tipo de entidades pueden considerarse de reducida dimensión según la LIS, indagando en los aspectos más específicos del impuesto dentro del capítulo que la Ley tiene reservada para las ERD. Asimismo, se pretende conseguir, que partiendo de las obligaciones tributarias que tiene una empresa, en el régimen general, se conozca también que cumpliendo unos requisitos puede acogerse el régimen especial, siendo de aplicación voluntaria los beneficios fiscales.

La estructura del trabajo consta de una breve definición de ERD y diferencia del concepto PYME, mención de los primeros incentivos fiscales que aparecieron para este tipo de entidades, y desarrollo de los principales beneficios fiscales que son aplicables a las ERD, siendo este el punto principal del trabajo. Por último, se hace también mención de jurisprudencia, que se ha ido aplicando a lo largo de los años para hacer que los beneficios que se incorporan al IS sean constitucionales.

A continuación, comenzamos por el estudio del concepto de ERD y sus diferencias con las PYME y empresa familiar.

¹ MINISTERIO DE INDUSTRIA, COMERCIO Y TURISMO: *Cifras PYME*, Portal PYME, diciembre 2019.

2. CONCEPTO DE PYME, ERD Y EMPRESA FAMILIAR

Las PYMES son aquellas empresas que, independientemente de su forma jurídica, durante dos ejercicios consecutivos reúnan al menos dos de los siguientes requisitos²:

- Que el balance general anual no exceda de 43 millones de euros.
- Cuyo volumen de negocios no sea superior a 50 millones de euros.
- Que el número de trabajadores no supere los 250.

Desde el punto de vista contable, para las empresas que reúnan dos de los anteriores requisitos, el Plan General de Contabilidad tiene diseñado específicamente un modelo abreviado que pueden aplicar en sus cuentas anuales, probado en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Sin embargo, desde el punto de vista fiscal, no se aplican los mismos requisitos ni la denominación a este tipo de sociedades es la misma.

Por otro lado, es importante definir el concepto de INCN, que ya ha aparecido como uno de los requisitos para delimitar a la pequeña y mediana empresa, y va a ser el único que va a conceptuar a las ERD. A este respecto, hay que indicar que no existe norma tributaria que defina qué se entiende por INCN, sin embargo, es importante conocer su cálculo exacto ya que tiene una gran repercusión a la hora de determinar si la sociedad puede aplicar el régimen especial para las ERD, y saber si puede aplicar el tipo reducido de pymes, o si está obligada a auditar. Dicho concepto está contemplado por la normativa contable, en concreto, en el Plan General de Contabilidad NECA 11^a: *“El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión”*.

² COMISIÓN EUROPEA: “Recomendación de la COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas”, 20 mayo 2003, núm. 124, pág. 36. Aranzadi digital (LCEur 2003\1344).

Por su parte, la LIS denomina ERD a las sociedades cuya cifra de negocios en el período anterior sea menor a una cifra, que ha ido variando desde su primera aparición en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Actualmente, en el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, el INCN para aplicar el régimen especial de las ERD debe ser menor a 10 millones de euros.

Del mismo modo, el TS en la Sentencia de 8 junio 2015 (RJ 2015/3164), esclarece que *"el importe neto 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"*³.

Asimismo, la Consulta Vinculante V2106-10, del 22 de septiembre de 2010, de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas jurídicas³, indica que cuando la entidad forma parte de un grupo de sociedades, la cifra de negocios se calculará como la suma de la cifra de negocios de todas las pertenecientes al grupo. Análogamente, el TSJ de Madrid, en sentencia núm. 999/2015 de 16 octubre (JT 2015/1543), señala que se deben incluir los ingresos financieros solamente cuando constituyen la actividad ordinaria de la sociedad, como en el caso de las entidades cuya actividad es la tenencia de participaciones de otras sociedades. Y, en consulta vinculante de la DGT núm. 1964/2009 de 4 septiembre (JT 2009/1246)³, no se deben incluir las rentas u otros ingresos como consecuencia de uniones temporales de empresas.

Volviendo al concepto de PYME, para compararlo con el de ERD, vamos a diferenciar tres tipos²:

- a) Microempresa: es aquella que tiene menos de 10 trabajadores y cuyo volumen de negocios o balance anual es inferior a los 2 millones de euros.

³ EDITORIAL ARANZADI: "IS: Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión" Versión digital (DOC 2003\408).

- b) Pequeña empresa: tiene menos de 20 trabajadores, con un volumen de negocios o balance anual no superior a los 10 millones de euros.
- c) Empresa mediana: el número de trabajadores es inferior a 250 y el volumen de negocios no supera los 50 millones de euros.

Cuadro 1. Concepto de pyme y de ERD

Tipo de empresa	PYME	ERD
Microempresa	< 10 trabajadores ≤ 2 millones euros volumen negocios y balance	< 10 millones euros volumen de negocios
Pequeña	< 50 trabajadores ≤ 10 millones euros volumen negocios y balance	
Mediana	< 250 trabajadores ≤ 50 millones euros volumen negocios ≤ 43 millones euros balance	

Fuente: Elaboración propia.

Por tanto, como se aprecia resumidamente en el Cuadro 1, el concepto de PYME y ERD no coincide exactamente, ya que solo la microempresa y pequeña empresa pueden aplicar los incentivos fiscales que establece la actual LIS.

En el cuadro 2 se representa la distribución del tamaño de la empresa por cada tramo de ingresos. Más de la mitad de las empresas que facturan entre dos y diez millones de euros son pequeñas empresas, mientras que las medianas son las más representativas en el tramo entre diez y cincuenta millones de euros.

Cuadro 2. Distribución del tamaño de empresa, según volumen de ingresos

Empresas por tamaño	Menos de 2 mill. euros	2 – 10 mill. euros	10 – 50 mill. euros	Más de 50 mill. euros
PYME (0-249 asalariados)	99,9%	99,2%	91,1%	50,8%
PYME sin asalariados (0 asalariados)	57,4%	4,1%	3,6%	3,2%

PYME con asalariados (1-249 asalariados)	42,6%	95,1%	87,5%	47,6%
Microempresas (1-9 asalariados)	39,9%	32,2%	10,7%	3,7%
Pequeñas (10-49 asalariados)	2,5%	51,5%	35,6%	10,8%
Medianas (50-249 asalariados)	0,1%	11,4%	41,1%	33,1%
Grandes (250 o más asalariados)	<0,1%	0,8%	8,9%	49,2%
Total Empresas	100%	100%	100%	100%

Fuente: INE, DIRCE 2019 (datos a 1 de enero de 2019)

Referente a la empresa familiar, se pueden considerar como tal a aquellas entidades, que independientemente del tamaño de la empresa, la mayoría de los votos son propiedad de la persona o familiar que fundó la entidad, siendo los votos directa o indirectamente, y al menos un familiar forme parte de la gestión de la compañía⁴.

Por otro lado, atendiendo al artículo 42 del CCom, para crear un grupo familiar, es necesario que todos los miembros del referido grupo participen en el capital de todas y cada una de las entidades que determine la mayoría de los derechos de voto en todas ellas.

Sin embargo, la jurisprudencia ha aplicado el concepto de grupo cuando se acreditaba de forma suficiente la relación de subordinación⁵ y no siendo exigible que todos los miembros que integran el grupo familiar participen en todas las entidades del grupo de empresas⁶.

⁴ GALLEGO DOMÍNGUEZ, Ignacio: “La empresa familiar. Su concepto y delimitación jurídica”. En *Cuadernos de Reflexión de la Cátedra PRASA de Empresa Familiar*, Núm. 14, Universidad de Córdoba, marzo de 2012.

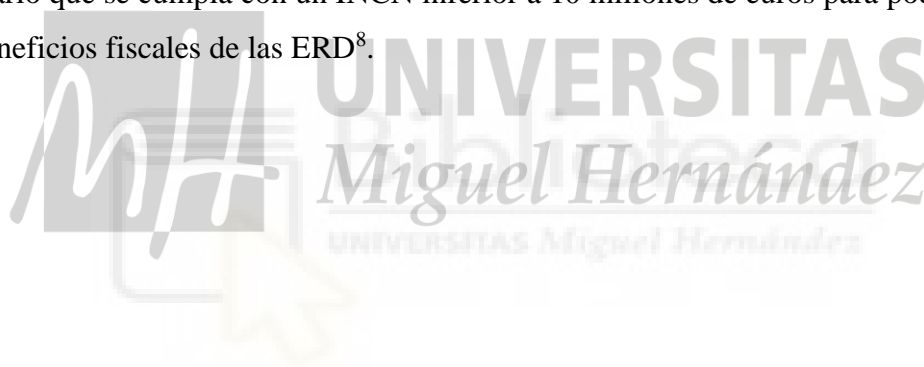
⁵ Tribunal Superior de Justicia de Galicia, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª Sentencia núm. 50/2015 de 4 febrero (JT 2015\390) y sentencia núm. 34/2015 de 28 enero (JT 2015/383).

⁶ Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia núm. 965/2015 de 22 mayo (JT 2015\1185), sentencia núm. 643/2015 de 10 abril (JT 2015/895), sentencia núm. 644/2015 de 10 abril (JT 2015/894) y sentencia núm. 111/2015 de 26 enero (JT 2015/611).

Además, en el supuesto caso de ocupación por una misma persona del cargo de consejero-delegado también evidencia la existencia de un grupo⁷.

Expuesto lo anterior, debe indicarse que la empresa familiar no tiene un régimen especial en el IS, sino que tributa como el resto de las entidades en el régimen general. Teniendo en cuenta los beneficios fiscales que se aplican a las ERD en dicho impuesto, y siempre que se cumpla el requisito del artículo 101 de la LIS, podrán acogerse al régimen especial que la LIS tiene previsto para las ERD.

Es común confundir el término empresa familiar con el de PYME y ERD. Sin embargo, aunque la mayoría de las empresas familiares en España son PYMES, es necesario que se cumpla con un INCN inferior a 10 millones de euros para poder aplicar los beneficios fiscales de las ERD⁸.



⁷ Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga, sentencia núm. 2434/2014 de 9 diciembre (PROV 2015/74720).

⁸ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier: *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, Editorial Ciss, Valencia, 2005, pág. 168.

3. JUSTIFICACIÓN DE UN RÉGIMEN ESPECIAL PARA LAS ERD

El sistema tributario español se constituye en base a unos principios que han de regir e inspirar para la elaboración de todas las normas tributarias. La aparición del régimen especial para ERD en el Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su Capítulo XII, fue el primer gravamen que incorporó beneficios fiscales para estas entidades en España.

En el artículo 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se recogen los principios constitucionales que la norma tributaria debe cumplir: *“La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. (...)”*.

Sin embargo, los incentivos fiscales para las ERD han sido duramente criticados por considerar que atentan contra algunos principios constitucionales, como los principios de libre competencia, neutralidad y generalidad, pudiendo afectar a las empresas que no se acojan al régimen.

Entre una gran diversidad de opiniones, MARTÍN DEGANO y ALONSO ALONSO y PRESA LEAL⁹, apuntan que el régimen fiscal para las ERD es incompatible con el principio de neutralidad. En la misma línea, Checa González⁹ detalla al menos tres casos en los que se justifica la discrepancia de dicho principio: *“cuando los mercados no son suficientemente competitivos como para permitir alcanzar asignaciones eficientes; cuando aparecen economías externas; y cuando se deba actuar al servicio de la política de estabilización económica”*.

⁹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades”, En Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura, núm. 14-15, 1996-1997, págs. 49-88.

Sin embargo, esta situación no es única en nuestro país. En la Unión Europea, las PYMES gozan de un régimen favorable en comparación con el resto de las entidades a la hora de beneficiarse de ayudas del Estado. La Comisión de las Comunidades Europeas, publicó en el Diario Oficial del 20 de mayo de 1992¹⁰ unas directrices referentes a ayudas estatales y un procedimiento acelerado para la elaboración y aprobación de planes favorables para PYMES.

Ahora bien, según FERREIRO LAPATZA¹⁰, un régimen al que solo favorece a un grupo de entidades puede ir en contra del principio de capacidad económica y sobre los de igualdad y generalidad. Por el contrario, como recogen SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA y LOZANO SERRANO¹⁰, aunque no cumpla el principio de capacidad económica sí atiende otros como el de protección a la familia, pleno empleo y estabilidad económica.

Respecto a lo anterior, es posible justificar la aparición en 1995 del régimen favorable para las ERD en el Impuesto sobre Sociedades. En España se comenzó a utilizar el sistema tributario para favorecer a algunas PYMES e incentivar la creación de empleo e inversión. Por tanto, son admisibles los beneficios ya que, a parte de la finalidad recaudatoria del sistema, puede asimismo contribuir eficazmente a conseguir otros objetivos. Como NEUMARK¹⁰ declara, los impuestos deben abandonar su carácter neutral cuya única finalidad era recaudar, y servir para nuevas finalidades. Misma idea recoge LASARTE ALVAREZ¹⁰, quién manifestó: *“El sistema tributario no puede tener un comportamiento estrictamente recaudatorio cualesquiera que sean sus efectos sobre la actividad general, de manera que atienda sólo a la necesidad perentoria de obtención de fondos sin tener en cuenta al mismo tiempo su posible incidencia en el cumplimiento de los objetivos económicos encomendados por la Constitución al Estado, en particular, estabilidad y pleno empleo. Los tributos han quedado por tanto subsumidos en el conjunto de instrumentos públicos cuya utilización, de una manera u otra, está condicionada por esos objetivos”*.

¹⁰ Citado por CHECA GONZÁLEZ.

4. EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ERD EN LAS NORMAS REGULADORAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

4.1.Introducción

En relación con las ERD y como ya se ha indicado, fue a partir de 1995 cuando el legislador consideró necesario aplicar beneficios fiscales para este tipo de entidades. Desde su entrada en vigor, con la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, las empresas que reúnan los requisitos podrán aplicar el régimen especial de las ERD.

4.2.Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades

Con la entrada en vigor el 1 de enero de 1996 de la Ley 43/1995, comienzan a aplicarse los primeros incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión regulados en los artículos 122 a 127 en el capítulo XII.

En el artículo 122 se definía que *“los incentivos fiscales establecidos en el presente capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 250 millones de pesetas”*, sin importar la forma jurídica del SP. En cuanto a los incentivos fiscales, se encontraban los siguientes:

- Libertad de amortización para los elementos de inmovilizado material nuevos siempre que durante los siguientes veinticuatro meses se produjera un aumento del empleo, es decir, que la media de la plantilla se viera incrementada respecto a la media de la plantilla del período impositivo anterior y dicho aumento se mantenga durante otros veinticuatro meses. La cuantía de la inversión que se podrá beneficiar de la libertad de amortización será la resultante de multiplicar 90.151,82 euros (15.000.000 de

pesetas) por el referido incremento de la plantilla. Y, la libertad de amortización será aplicable a partir de la entrada en funcionamiento de los bienes.

- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, hasta el límite de 12.020,24 euros (2.000.000 pesetas) referido al período impositivo.

- Amortización acelerada del inmovilizado material nuevo. Podrán amortizarse multiplicando por 1,5 el coeficiente de amortización previsto en las tablas oficialmente aprobadas en el período impositivo en que los bienes hayan sido puestos a disposición del contribuyente.

- Dotación por posibles insolvencias de deudores. En el período impositivo en que se cumplan los requisitos para considerar una entidad de reducida dimensión, será deducible dotar para la cobertura del riesgo derivado de posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre la cuenta de deudores existente al final del período impositivo.

- Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión. Los elementos del inmovilizado material afectos a la actividad económica que hayan sido adquiridos como consecuencia de reinvertir el importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material podrán amortizarse aplicando el coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización máximo aprobado en las tablas oficiales.

Por último, las ERD tributaban al 30 por ciento si la BI estaba comprendida entre 0 y 90.151,81 euros (15.000.000 de pesetas), o por el 35 por ciento en caso de BI superior.

4.3.Real Decreto Legislativo 3/2000, de 23 de junio

El RDL 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes sobre el Régimen especial de Seguridad Social del personal al servicio de la Administración de Justicia, elevó el INCN hasta los 3 millones de euros (499.158.000 pesetas), motivando que con esta medida *“un gran número de empresas podrían disfrutar de los incentivos fiscales allí establecidos”*.

4.4.Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social

La Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, disminuyó a 5 millones de euros el INCN, con la intención de incentivar el crecimiento económico. El RDL 2/2003 establece de nuevo el límite en 6 millones, ya que un mayor número de empresas podían acceder a las medidas fiscales de las ERD. Y, el RDL 4/2004 de la LIS, que eleva el INCN a 8 millones de euros sin ninguna exposición de motivos.

4.5.Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo

Los incentivos fiscales para las ERD 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, están regulados en los artículos 108 hasta el 114.

Entre las modificaciones más destacables se encuentra el límite del INCN que, a partir del 1 de enero de 2005, se establece en 8 millones de euros para que una entidad pueda aplicar los incentivos fiscales previstos para las ERD, y, por otro lado, la amortización acelerada prevista para el inmovilizado material, y ahora también para el inmovilizado inmaterial, que podrán amortizarse multiplicando por 2 el coeficiente de amortización prevista en las tablas oficialmente aprobadas.

4.6. Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre

En el actual 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, se expone *“al objeto de estimular la actividad económica de las pequeñas y medianas empresas, dada la esencial relevancia de estas en el tejido productivo español, se establece una elevación del umbral que posibilita acogerse al régimen especial de las entidades de reducida dimensión regulado en la normativa de aquel, que pasa de 8 a 10 millones de euros”*.



Ámbito de aplicación	Hasta 25/06/2000	25/06/2000 – 31/12/2001	01/01/2002 – 26/04/2003	27/04/2003 – 31/12/2004	01/01/2005 – 31/12/2010	01/01/2011	
	< 1.502.530,26€ importe neto cifra negocios año anterior	< 3.000.000€	< 5.000.000€	< 6.000.000€	< 8.000.000€	< 10.000.000€ + régimen aplicable los 3 periodos inmediatos y siguientes a aquel en que se supere el límite	
Base imponible	Amortización acelerada	Ley 43/1995		12/03/2004 – 31/12/2004	01/01/2005		
		Amortización lineal máxima * 1,5 (material)		1,5 (material e inmaterial)	Amortización lineal máxima * 2		
		Bienes objeto de reinversión amortización lineal máxima * 3			Suprimida a partir 01/01/2015		
Libertad de amortización		Ley 43/1995: Bienes escasos valor (valor unitario ≤ 601,01€); límite 12.020,24€			01/01/2015 No exclusivo ERD y diferentes cuantías		
Pérdidas créditos comerciales		Ley 43/1995: adquisición bienes inmovilizado nuevo con creación empleo; límite = Δ plantilla * 90.151,82€			01/01/2005 límite = Δ plantilla * 120.000€		
		Estimación global posible; límite 1% deudores a conclusión periodo impositivo sin dotación individual					
Tipo impositivo	ERD	01/01/1997	01/01/2005	01/01/2007	01/01/2011	01/01/2015	01/01/2016
		0-901.51,84€ 30% Resto 35%	0-120.202,41€ 30% Resto 35%	0-120.202,41€ 25% Resto 30%	0-300.000€ 25% Resto 30%	0-300.000€ 25% Resto 28%	25%
Microempresa		Importe neto cifra negocios < 5 millones euros		2009 y 2010	2011 - 2014		01/01/2015
		Plantilla media < 25 trabajadores y ≥ 1		0-120.202,41€ 20% Resto 25%	0-300.000€ 20% Resto 25%		25%
Deducciones cuotra	Reinversión	Ley 43/1995	01/01/2002	01/01/2003	01/01/2007	01/01/2015	
		Diferimiento	Deducción 17% 25/06/2000	Deducción 20% 20/11/2005	Deducción 12%	Suprimida	
Deducciones cuotra	Inversión NNNT	Fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación		10%	15%	Suprimida	

Fuente: Colegio de Economistas de Madrid

5. NORMATIVA ACTUAL

5.1.Reforma de la ley, con la ley 27/2014

El 28 de noviembre de 2014 se publicó en el BOE la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Así, se otorga una nueva regulación al antiguo Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS, aprobado por el RDL 4/2004, de 5 de marzo, que queda derogado por la disposición derogatoria 1ª de la Ley 27/2014.

La reforma de la LIS ha tenido como objetivos el respeto por los principios constitucionales de neutralidad, justicia e igualdad; apoyar el crecimiento de la actividad económica; simplificar el impuesto y adaptarlo a las normas de derecho de la Unión Europea; favorecer la lucha contra el fraude; consolidación fiscal; e incrementar la seguridad jurídica.

Todas las modificaciones llevadas a cabo con la reforma del IS han entrado en vigor el 1 de enero de 2015, salvo en los supuestos que resultara de aplicación para el 1 de enero de 2016.

Los incentivos fiscales serán de aplicación voluntaria. Así, cuando una entidad cumpla los requisitos que a continuación se detallan, podrá optar por aplicar los incentivos fiscales que desee, sin ser obligatoria la aplicación de todos los beneficios fiscales que se recogen en el régimen especial. Además, solo es posible acogerse al régimen si tributa en estimación directa, no pudiendo hacerlo si está en estimación objetiva y aplica módulos.

A partir del 1 de enero de 2015, dichos incentivos fiscales para las ERD quedan reducidos a los siguientes:

- Art. 102 LIS. Libertad de amortización para elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.
- Art. 103 LIS. Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material e intangible, y también para inversiones inmobiliarias.
- Art. 104 LIS. Pérdidas por deterioro de créditos por insolvencias de deudores, calculadas de forma global.
- Art. 105 LIS. Reserva de nivelación de bases imponibles.

A continuación, se analizará detalladamente el ámbito de aplicación y cada uno de los beneficios fiscales para las ERD, mostrando ejemplos para su aplicación.

5.2. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión previstos en la LIS/2014

A. Ámbito de aplicación. Art. 101 LIS

Una entidad puede aplicar los incentivos fiscales siempre que su INCN del año anterior sea menor a 10 millones de euros, cantidad que se mantiene desde el 1 de enero de 2011. Sin embargo, es a partir de esta reforma cuando las entidades patrimoniales no podrán aplicar los incentivos previstos para las ERD, entendido como tal a aquellas que la mitad de su activo no está afecto a la actividad económica¹¹.

Cuando sea una entidad de nueva creación, se tendrá en cuenta la INCN del propio año, aunque si fuese menor al año se elevará al mismo. Por otro lado, las sociedades que formen parte de un grupo, el INCN se referirá al de la suma de todas las entidades que formen parte del mismo grupo. El objetivo de esta regla es evitar que la duración del

¹¹ DGT, consulta vinculante núm. V3002/14 de 5 noviembre (PROV 2015/7014).

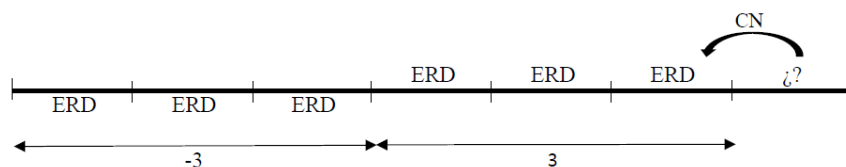
período impositivo incida en la aplicación de este régimen, al presumir que existe relación directa entre la INCN y la duración del ejercicio.

Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, el INCN se referirá al del conjunto de las entidades participadas. La ley prevé dos tipos que aplican este criterio:

- Los grupos definidos en el artículo 42 del CCom.
- Cuando se forma un grupo familiar, es decir, cuando una persona física por sí sola o juntamente con su cónyuge o parientes en línea directa o colateral, consanguínea o afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se relaciones con otras entidades de las que sean socios en algunas de las situaciones del artículo 42 del Ccom.

Esta norma se establece con la finalidad de conceder incentivos fiscales a ERD, pero, a su vez, evitar que, mediante el fraccionamiento de actividades empresariales, el contribuyente pueda eludir los límites cuantitativos. Por tanto, solo cuando la suma del INCN de todas las empresas que forman el grupo tuvieran en el período anterior una facturación inferior al límite, todas las entidades podrán acogerse al régimen y aplicar los incentivos fiscales.

Por último, se aplicará la regla del [-3, +3], es decir, los incentivos fiscales podrán aplicarse a los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel en el que se cumpla la condición de la CN, siempre que haya cumplido las condiciones tanto en este período como en los dos anteriores¹².



Fuente: Elaboración propia

¹² Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia núm. 457/2018 de 15 mayo (JUR 2018\187248).

B. Relación con otros regímenes especiales

La LIS sólo establece el límite cuantitativo para acceder al régimen especial para las ERD, sin exigir requisitos formales ni establecer restricciones en función de la actividad desarrollada, forma o régimen jurídico que pueda estar sometido. Por ello, sujetos pasivos que tengan su propio régimen fiscal, pueden acogerse a los incentivos fiscales para las ERD, siempre que no sean incompatibles, como es el caso de:

- Las cooperativas, que pueden compatibilizar su propio régimen fiscal con los incentivos de las ERD. En cuanto al tipo de gravamen, las cooperativas fiscalmente protegidas aplicarán el previsto en su propio régimen. Sin embargo, para este tipo de entidad, son incompatibles algunos beneficios fiscales de las ERD, como la RN, que están regulados en su norma específica¹³.
- Las fundaciones que cumplan con los requisitos del artículo 101 LIS, que podrán acogerse también al régimen especial previsto para las ERD.

Sin embargo, es incompatible con el régimen fiscal de entidades cuya actividad es el arrendamiento de inmuebles, regulado en el artículo 47 y ss. de la LIS.

Siguiendo con el hilo de nuestra exposición, pasamos a analizar otro de los incentivos fiscales que puede aplicarse en la actualidad.

C. Libertad de amortización por creación de empleo. Art. 102 LIS

La libertad de amortización es un incentivo fiscal que permite amortizar el bien sin tener en cuenta las tablas oficiales de amortización. Esto va a suponer una diferencia entre el criterio contable y el fiscal. Contablemente, el bien se depreciará atendiendo las

¹³ GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel: “Aspectos tributarios de las cooperativas”. En *Revista Quincena Fiscal*, num. 4, 2017, (BIB 2017\10769).

tablas de amortización, artículo 12 de la Ley 27/2014 del IS, según los porcentajes máximos y el número de años. Por el contrario, fiscalmente el bien se puede amortizar dotando un gasto por todo el valor del activo, aplicando la libertad de amortización. Esto generará un ajuste fiscal en la base imponible que reducirá el beneficio contable. Los ajustes extracontables que se generen como consecuencia de la aplicación de la libertad de amortización supondrán una excepción al artículo 11.3 donde se establece la necesidad de registrar contablemente en una cuenta de pérdidas y ganancias, o de reservas, como requisito para la deducibilidad fiscal.

El artículo 12.3 de la actual Ley 27/2014 del IS establece los requisitos para poder aplicar la libertad de amortización y sus límites, entre los que figuran:

- Elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las SAL y SLL afectos a su actividad, adquiridos durante los 5 primeros años de su calificación como tales.
- Elementos del inmovilizado material, e intangible, afectos exclusivamente a I+D. Salvo edificios, a un 10 por ciento en la parte afecta a I+D.
- Gastos de I+D activados como inmovilizado intangible (cuentas 200. Investigación y 201. Desarrollo).
- Inmovilizado material, e intangible, de las explotaciones asociativas prioritarias, adquiridos durante los 5 primeros años de su calificación como tales.
- Inmovilizado material nuevo de escaso valor, cuyo valor unitario sea menor a 300 euros y el límite máximo de 25.000 euros anuales, el cual se prorrateará en caso de que el período impositivo sea menor al año.

En efecto, los anteriores incentivos fiscales son aplicables a **todas** las entidades que tributen por el régimen general, y también a las que lo hagan por el específico para las ERD. Sin embargo, en el artículo 102 se recoge un caso de libertad de amortización que únicamente pueden aplicar las ERD.

Dicho artículo establece los requisitos para aplicar la libertad de amortización por creación de empleo. Para que se pueda aplicar, son necesarios dos elementos:

1. Elementos nuevos de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, que entren en funcionamiento durante los veinticuatro meses siguientes al inicio del período impositivo. No se incluyen los elementos del inmovilizado inmaterial o financiero.
2. Creación de empleo. La plantilla media se debe incrementar respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho aumento se debe mantener durante un período de otros veinticuatro meses.

La empresa debe ser de reducida dimensión en el período impositivo en que se pongan a su disposición los bienes o en que se materialice la inversión. Una vez que la empresa cumpla los requisitos del artículo 102 para aplicar la libertad de amortización, el beneficio fiscal se mantendrá a lo largo de toda la vida útil del bien en cuestión. Además, cuando se trate de elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que hayan sido construidos por la propia empresa, tendrán la opción de acogerse a la libertad de amortización siempre que el plazo de construcción finalice en los doce meses siguientes a la conclusión del período impositivo en el que comenzaron a construirse y se cumplieran los requisitos para considerarse ERD, independientemente que con la puesta a disposición ya no cumpla los requisitos.

Asimismo, un elemento puede considerarse nuevo, según define la DGT¹⁴, “*cuando está recién hecho o fabricado, cuando se percibe o se experimenta por primera vez, cuando sea utilizado o puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez.*”

Respecto al ámbito temporal, se hace referencia a dos momentos distintos. Por un lado, la norma nos remite a la puesta a disposición como el instante en que deben cumplirse los requisitos para acogerse al régimen. No tiene por qué coincidir con la

¹⁴ Consulta vinculante núm. V3976/16 de 20 septiembre (PROV 2017/ 4922).

adquisición del bien, que se produce cuando el bien se pone en posesión del contribuyente y se produce la entrega material y jurídica. Por otro lado, se alude a la entrada en funcionamiento, momento en el que la inversión en elementos nuevos es incorporada a la actividad empresarial. La norma hace referencia a este momento para el cálculo del aumento de la plantilla por creación de empleo.

Por último, el requisito definido en el artículo 102 de la LIS para aplicar la libertad de amortización que estamos analizando, señala que durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los bienes entren en funcionamiento, la plantilla media de la sociedad debe incrementarse respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores, y el incremento debe mantenerse durante otro período de veinticuatro meses.

Por ejemplo, una sociedad adquiere un elemento de inmovilizado nuevo, que ha entrado en funcionamiento durante el ejercicio 2018. Deberá tener en cuenta los siguientes períodos temporales:

- Período de creación de empleo: veinticuatro meses contados desde el inicio del período impositivo de 2018. El promedio de la plantilla debe incrementarse en la entidad durante los ejercicios 2018 y 2019.
- Período de comparación: incremento de la plantilla media durante el período de creación de empleo respecto a los doce meses anteriores al inicio del período impositivo en que el bien entró en funcionamiento. Así, será necesario comparar el promedio de plantilla en los años 2018 y 2019, respecto a la media del período de 2017.
- Período de mantenimiento de la plantilla: incremento de la media de plantilla durante el período de creación de empleo (2018 y 2019), que debe mantenerse durante veinticuatro meses adicionales (2020 y 2021).

El importe máximo de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar 120.000 euros por cada unidad de empleo y año.

$$\text{Libertad de amortización} = 120.000\text{€} / \text{persona} / \text{año} \times \blacktriangle \text{ plantilla}$$

En el hipotético caso de incumplir la obligación de mantener o incrementar la plantilla media de trabajadores, deberá ingresar la cuota íntegra que hubiera correspondido a la cantidad deducida más los intereses de demora correspondientes¹⁵.

Ejemplo 1. Libertad de amortización por creación de empleo

Una sociedad, cuya cifra de negocios en el año 2018 fue de 6.534.987 euros, ha adquirido una máquina, que ha sido puesta a disposición el 1 de mayo de 2019, por 350.000 euros. Contablemente ha amortizado por el coeficiente del 12%.

Su plantilla ha evolucionado de la siguiente forma:

- En 2018 contaba con 10 trabajadores a jornada completa. El 1 de julio despide a dos de ellos, y el 10 de octubre contrata a 1 trabajador a media jornada.
- El 1 de enero de 2019 contrata a 3 trabajadores a jornada completa. El 1 de abril contrata 3 a media jornada y el 1 de julio se jubila un trabajador que se encontraba a jornada completa.
- En 2020 prevé mantener la misma plantilla y contratar el 1 de julio 1 trabajador a jornada completa.

Teniendo en cuenta estos datos, vamos a analizar si es posible aplicar libertad de amortización en la adquisición de la máquina.

1. Cumple el requisito del artículo 101 de la LIS al no superar el límite de 10 millones de euros del INCN, por lo que es considerada ERD.
2. Adquiere inmovilizado material nuevo, requisito del artículo 102 de la LIS.
3. Después, cabría analizar si se produce creación de empleo:
(Cada trabajador a jornada completa, computa como 1; y si es contratado a media jornada computa por 0,5).

$$2018: (10 \times 6) + (8 \times 3) + (8.5 \times 3) / 12 = 109.5 / 12 = 9.12$$

$$2019-2020: (11.5 \times 3) + (13 \times 3) + (12 \times 12) + (13 \times 6) / 24 = 295,5 / 24 = 12,31$$

¹⁵ Artículo 101.4 Ley 27/2014 de la LIS.

4. Incremento plantilla = $12,31 - 9,12 = 3,19$
5. Límite libertad de amortización = $3,19 \times 120.000 = 382.800$

El límite supera el importe del valor amortizable y, por tanto, podrá usar la libertad de amortización para la totalidad de dicho valor.

Fuente: EDITORIAL ARANZADI: “IS: Libertad de amortización con creación de empleo. Cálculo del promedio de plantilla, (Régimen LIS/2014)” Versión digital (CPR 2015\727).

D. Amortización acelerada. Art. 103 LIS

El artículo 103 de la LIS considera un incentivo fiscal aplicable a los elementos nuevos del inmovilizado material, de inversiones inmobiliarias y elementos del inmovilizado intangible, cuando se pongan a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que la entidad sea considerada de reducida dimensión y se afecten a la actividad económica¹⁶. De igual modo, también se puede aplicar en aportaciones no dinerarias de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible¹⁷.

La amortización se calculará en función de multiplicar por dos el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Si el elemento es usado, en el caso de inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, se amortiza aplicando el régimen general, que también establece un cálculo para la depreciación especial en el artículo 4.3 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, RD 634/2015, de 10 de julio.

Por otro lado, los elementos del inmovilizado intangibles con vida útil definida, mencionados en el artículo 13.3 de la actual Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, podrán amortizarse en un 150 por ciento del importe que resultara a depreciar.

¹⁶ Hasta 31 de diciembre de 2014, no se exigía que los elementos estuviesen afectos al desarrollo de la actividad empresarial, requisito que sí era exigido por el Real Decreto 3/1993, de 26 de febrero creador del incentivo.

¹⁷ DGT, consulta vinculante núm. V1764/14 de 4 julio (PROV 2014/241435).

Por último, aquel elemento que se empiece amortizando al doble, por cumplir la entidad los requisitos para aplicar los incentivos fiscales, se amortizará siempre al doble fiscalmente.

Cuadro 3. Esquema amortización acelerada

Inmob. Material			
Inversiones Inmob.		Nuevos	Amort. = 2 x C _M
Inmob. Intangible	Vida útil indefinida	Nuevos	Amort. = 1,5 x Rég. General (contablemente 5% y fiscalmente 10%)
		Usados	
	Vida útil definida	Nuevos	Amort. = 2 x C _M
		Usados	Amort. = n° vida útil

Fuente: Elaboración propia

Ejemplo 2. Amortización acelerada

Una sociedad, que cumple los requisitos para ser calificada como ERD, ha adquirido el 1 de enero de 2019 los siguientes elementos nuevos:

- 30 mesas, con un coste unitario de 80 euros. Contablemente se amortiza al 20%.
- 1 máquina de envasado por 15.000 euros, que amortiza contablemente al 10%.

Solución:

1. Por la compra de las mesas, es posible aplicar la libertad de amortización prevista en el artículo 12.e), por cumplir los requisitos y ser el valor unitario no superior a 300 euros, ni el total de 25.000 euros.

$$\text{Imputación contable} = (30 \times 80) \times 20\% = -480$$

$$\text{Amortización fiscal} = (30 \times 80) = -2.400$$

$$\text{Ajuste} = -1.920$$

2. Respecto a la máquina de envasado, puede aplicarse amortización acelerada por ser ERD, por lo que se incrementará por 2 el coeficiente de amortización.

$$\text{Imputación contable} = 15.000 \times 12\% = -1.800$$

$$\text{Amortización fiscal} = 15.000 \times 12\% \times 2 = -3.600$$

$$\text{Ajuste} = -1.800$$

Fuente: EDITORIAL ARANZADI: "IS: Amortización acelerada y libertad de amortización inmovilizado material (Régimen LIS/2014)" Versión digital (CPR 2015\729).

E. Deterioro de créditos. Art. 104 LIS

En el período impositivo que se cumplan los requisitos del artículo 101 para considerar a una entidad de reducida dimensión, será deducible la pérdida por deterioro de crédito por insolvencias. La deducción máxima será la resultante de multiplicar por 1 por ciento el saldo de la cuenta de deudores existentes al fin del período impositivo.

No formarán parte del cálculo, a partir del 1 de enero de 2015, las cuentas de deudores sobre los que se hubiera reconocido las pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 13.1, ni aquellos que no tengan la consideración de deducibles, como son los créditos adeudados por entidades de derecho público, salvo procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía, y los correspondientes a créditos con entidades vinculadas, salvo que se encuentre en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez.

Ejemplo 3. Deterioro de créditos

La sociedad X, que cumple los requisitos para considerarse ERD, presenta a la finalización del ejercicio un saldo en la cuenta deudores por 50.000 euros pendientes de cobro.

Decide dotar contablemente una pérdida de crédito por insolvencias de créditos de 5.000 euros.

Solución:

Aprovechando el beneficio fiscal del artículo 104 de la LIS, podrá dotar hasta un 1% del saldo de deudores existente al cierre del ejercicio. Por lo tanto:

Dotación deterioro contable = 5.000

Dotación deterioro fiscal = 1% s/ 50.000 = 500

Ajuste extracontable = 4.500

Fuente: Elaboración propia

F. Reserva de Nivelación (RN). Art. 105 LIS

La Ley 27/2014 de la LIS, incorpora por primera vez dos nuevas reducciones de la BI. Por un lado, la «Reserva de capitalización (RC)» que es aplicable a todas las sociedades que tributen por el régimen general previstos en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la LIS, no pudiendo aplicarla las entidades de nueva creación que tributen al tipo reducido del 15 por ciento. Esta reducción se encuentra regulada en el artículo 25 y podrán minorar la BI en un 10 por ciento del incremento de los FFPP, cumpliendo dos requisitos: a) que el incremento de los FFPP se mantenga durante cinco años desde el cierre del período y, b) que se dote una reserva indisponible durante el plazo anterior¹⁸.

Y, por otro lado, la «Reserva de nivelación (RN)», que solo es aplicable para las empresas que cumplan los requisitos para considerarse ERD del artículo 101 y tributen por el régimen general del artículo 29.1 de la LIS. Está regulada en el artículo 105 de la LIS, y permite una reducción similar a la RC. La diferencia radica en que la RN no supone un ahorro fiscal, sino simplemente diferimiento, ya que consiste en un adelantamiento de las bases imponibles negativas que se compensarán en los siguientes cinco años, pudiendo favorecer la competitividad y estabilidad de la sociedad¹⁹.

Si no se producen dichas bases, la entidad deberá computar como ingreso, en el siguiente ejercicio a la finalización del plazo, la cantidad que se redujo.

La minoración será del 10 por ciento de la BI positiva. Tiene como límite un millón de euros, excepto si el período impositivo es inferior al año que se prorratea.

¹⁸ MÁLVAREZ PASCUAL, Luis Alberto y MARTÍN ZAMORA, M^a Pilar: “Las nuevas reservas de capitalización y nivelación en el Impuesto sobre Sociedades. Análisis contable y fiscal”. En *Revista Quincena Fiscal* núm. 4, 2015 (BIB 2015\385).

¹⁹ EDITORIAL ARANZADI: “Las claves del nuevo Impuesto sobre Sociedades. La reforma sale al paso de su deficiente capacidad recaudatoria” Versión digital (BIB 2015\16988).

Como requisito, se deberá dotar una reserva indisponible en el período impositivo en el que la entidad aplique la reducción hasta que la misma se adicione a la BI, con cargo a resultados positivos del ejercicio y por el importe de la reducción del 10 por ciento. Asimismo, las cantidades destinadas a la dotación de la RN no podrá aplicarse para la RC y, también, esta minoración deberá de tenerse en cuenta para la determinación de los pagos fraccionados del artículo 40.3 de la LIS.

El incumplimiento de los requisitos del párrafo anterior determinará la obligación de ingresar en la cuota correspondiente las cantidades que fueron objeto de minoración con el aumento de un 5 por ciento e intereses de demora. Asimismo, se debe tener en cuenta que las ERD pueden aplicar los dos tipos de reservas que se incluyeron por primera vez en la Ley 27/2014 del IS, pero teniendo en cuenta la incompatibilidad, es decir, las cantidades destinadas a la RN no podrán aplicarse a la RC.

Ejemplo 4. Reserva Nivelación

La sociedad A decide dotar la NR, en su máximo nivel, durante el período impositivo de 2018. Obtiene las siguientes BI durante los períodos impositivos transcurridos entre 2018 – 2023:

Período Impositivo	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Base Imponible	200.000€	0€	(4.000€)	10.000€	(8.000€)	20.000€

La reducción por la RN del 2018 y las adiciones que deben efectuarse en los siguientes períodos impositivos serán las siguientes:

Período Impositivo	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Base Imponible	200.000€	0€	(4.000€)	10.000€	(8.000€)	20.000€
Reducción/adición	(20.000€)	0€	4.000€	-	8.000€	8.000€
Base Imponible aumentada o reducida	180.000€	0€	0€	10.000€	0€	28.000€

- Período impositivo 2018. La sociedad ha dotado una RN por el importe máximo. (10% x 200.000 = 20.000€)
- Período impositivo 2019. Al no haber BIN, no se adiciona ninguna cantidad.

- Período impositivo 2020. Debe adicionarse una cantidad igual a la BIN (4.000€) con el límite de la reserva que se dotó (20.000€).
- Período impositivo 2021. Como la BI es positiva, no se adiciona ninguna cantidad. Podría haberse dotado una nueva RN, con el límite del 10% x 10.000 = 1.000€, que debería adicionarse en los períodos 2022 – 2026.
- Período impositivo 2022. Se adicionará el equivalente a la BIN (8.000€) con el límite de la minoración ya efectuada (20.000 – 4.000 = 16.000€)
- Período impositivo 2023. Al ser el último período impositivo del plazo de los cinco años, desde el cierre del período que se dotó la reserva, se debe adicionar la cantidad pendiente (20.000 – 4.000 – 8.000 = 8.000€).

Fuente: Elaboración propia

La aplicación de la RN requiere que las entidades desvíen recursos, pudiendo suponer un coste de oportunidad, por las dificultades que presentan las pequeñas empresas para su financiación. Sin embargo, la misma reserva puede resultar escasa ya que si no se generan BIN durante el período de los cinco años en el que se mantiene la reserva solamente se diferirían los beneficios fiscales²⁰.

Respecto a las cooperativas, si cumplen los requisitos del artículo de la LIS, pueden aplicar los beneficios fiscales de las ERD previstos en la Ley. En cambio, según su propio régimen especial, si son cooperativas protegidas que tributan al tipo de gravamen del 20 por ciento no podrán aplicar la RN ya que resulta incompatible con este tipo de entidad dotar una reserva que es obligatoria y su vez reduzca la cuota tributaria. Asimismo, tampoco podría aplicarse a cooperativas protegidas o especialmente protegidas que tengan resultados extra-cooperativos, ya que son de carácter extraordinario y no adultera el grado de protección de estas entidades²¹.

²⁰ CALVO VÉRGEZ, Juan: “Principales novedades del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2015”. *Aranzadi digital* núm. 1/2016 (BIB 2016\3287).

²¹ GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel: “Aspectos tributarios de las cooperativas”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4, 2017, (BIB 2017\10769).

G. Contratos de arrendamiento financiero. Art. 106 LIS

Con carácter general, para los contratos de arrendamiento financiero, es posible deducirse fiscalmente como gasto la carga financiera que se satisface a la entidad arrendadora y la parte de la cuota correspondiente a la recuperación del bien, con el límite del duplo del coeficiente de amortización lineal según las tablas de amortización oficiales que correspondan al bien.

Para las ERD, se aumenta el anterior límite de la cuota de arrendamiento financiero para la recuperación del bien, el cual será el duplo del coeficiente establecido en las tablas de amortización oficial, multiplicado por 1,5.

H. Tipo de gravamen

Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, las ERD aplicarán el tipo de gravamen general del 25 por ciento.

Con la reforma, se elimina la escala de gravamen reducida que se aplicaba a las ERD, tributando ahora al tipo general. Sin embargo, se aplicó el tipo del gravamen del 28 por ciento para el 2015 (el 25 por ciento para 2016 y siguientes), pero con un tipo reducido del 25 por ciento hasta una BI de 300.000 euros en el ejercicio 2015 y posteriores.

I. Beneficios fiscales que desaparecen en la LIS/2014

Libertad de amortización para inversiones de escaso valor

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, artículo 110 TRLIS. Aplicable hasta 31 de diciembre de 2014.

Los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del sujeto pasivo, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podían amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24 euros referido al período impositivo.

Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión

Régimen TR 4/2004 aplicable hasta 31 de diciembre de 2014.

Cuando el beneficio obtenido por la venta de inmovilizado material o inversión inmobiliaria, que estuviera afecto a la actividad económica, se reinvertía en otro elemento de las mismas características dentro del plazo de un año antes y tres años después, a contar desde la fecha de venta, el elemento podía amortizarse fiscalmente multiplicando por 3 el coeficiente máximo previsto en las tablas²².

“La Ley 50/1998, de 30 de diciembre (RCL 1998, 3063), suprimió con efecto para los periodos impositivos que se iniciaron a partir de 1 de enero de 1999, el antiguo incentivo fiscal para empresas de reducida dimensión por un nuevo beneficio fiscal aplicable a este tipo de empresas, consistente en la aceleración de la amortización de los elementos del inmovilizado material afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, también afectos.

J. Liquidación IS ERD

Tras haber analizado todos los incentivos fiscales posibles para las entidades que cumplan los requisitos y puedan ser calificadas como ERD, nos encontramos con el esquema final de la liquidación del IS. La única diferencia que presenta dicho esquema con el general, aplicable por las entidades que no se acogen al régimen especial, es la

²² EDITORIAL ARANZADI: “IS: Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión” Versión digital (DOC 2003\408).

posibilidad de sumar o restar la RN después de haber realizado los correspondientes ajustes extracontables, de aplicar la RC y compensar BIN al resultado contable.

Cuadro 4. Esquema liquidación IS para las ERD

Resultado Contable
(+/-) Correcciones ajustes fiscales
(-) RC
(-) compensación BIN
Base Imponible Previa
(+ / -) RN
Base Imponible
(x) Tipo de gravamen
Cuota Íntegra
(-) Deducciones y bonificaciones
Cuota Íntegra Ajustada
(-) Deducciones por I+D, contratación discapacitados...
Cuota Líquida
(-) Pagos a cuenta (Retenciones, Pagos Fraccionados...)
Cuota Diferencial (a ingresar o devolver)

Fuente: Elaboración propia



6. JURISPRUDENCIA

6.1. Introducción

Desde la aparición de los primeros incentivos fiscales para las ERD en el IS, han ido surgiendo diversas controversias que se han resuelto mediante sentencias de los Tribunales de Justicia y han justificado la aparición de jurisprudencia que en algunos casos ha llegado a motivar una posterior reforma de la ley.

A continuación, se analizará algunos de las cuestiones más relevantes.

6.2. Requisitos, entidades patrimoniales – art. 101

A partir del 1 de enero de 2015, con la entrada en vigor de la Ley 27/2014, en el artículo 101, las entidades patrimoniales, reguladas en el artículo 5.2 LIS/2014, no podrían aplicar el régimen especial para las ERD, aunque cumplan los demás requisitos previstos en la Ley, ya que la mitad de su activo está constituido por valores o activos no afectos a la actividad económica.

La Ley 27/2014 de la LIS refuerza el criterio jurisprudencial que hasta entonces se venía aplicando, y compartían que las entidades patrimoniales ya no pudieran disfrutar de los incentivos fiscales mencionados. Tanto la doctrina administrativa como los Tribunales Superiores exigían actividad económica para aplicar los incentivos fiscales de las ERD hasta que finalmente el Tribunal Supremo emitió dos sentencias en la que una sociedad de mera tenencia de bienes que no realice actividad económica no puede calificarse como ERD, sentencia de 21 junio 2013 (RJ 2013\5320) y sentencia de 27 noviembre 2014 (RJ 2014\6220). Asimismo, la DGT, en Consulta vinculante núm. V3002/14 de 5 noviembre (JUR 2015\7014), detalla que no es posible aplicar este

régimen especial sin actividad económica. El TEAC unifica este criterio estableciendo que no es posible el tipo reducido ni los incentivos de las ERD²³.

6.3.Arrendamiento y compraventa de inmuebles – art. 5

En el régimen anterior, la LIS no establecía reglas para las sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles, sino que simplemente establecía el límite cuantitativo del INCN del artículo 108 de la LIS. Sin embargo, la jurisprudencia ya tenía en cuenta al artículo 27.2 de la LIRPF para considerar que este tipo de sociedades desarrollaba actividad económica cuando para ello contara con un local de negocio y un mínimo de una persona contratada a jornada completa.

Posteriormente, con la reforma de la TRLIS y aprobación de la Ley 35/2006, el Tribunal Supremo, en la sentencia núm. 1114/2019 de 18 julio (RJ 2019\3326), condiciona al cumplimiento de los requisitos de un empleado con contrato laboral y a jornada completa para considerar que realiza una actividad económica y para poder aplicar los incentivos fiscales.

Actualmente, el art. 5 de la Ley 27/2014 manifiesta que existe actividad económica en el arrendamiento de inmuebles cuando para su ordenación se utilice, al menos, un empleado con contrato laboral y a jornada completa.

6.4.Límite cuantitativo

El art. 101 de la LIS establece en 10 millones el límite máximo del INCN para considerarse ERD²⁴.

²³ Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 30 mayo 2012 (JT 2012\751).

²⁴ DGT, consulta vinculante núm. 1135/2011 de 6 mayo (JUR 2011/306448).

Igualmente, los incentivos fiscales también se aplicarán:

- a) En los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel en el que se haya alcanzado la cifra de 10 millones de euros, siempre que se hayan cumplido los requisitos tanto en ese período como en los dos anteriores. Doctrina del TSJ Castilla y León, Valladolid, sentencia núm.457/2018 de 15 mayo (JUR 2018/187248).
- b) Cuando se alcance la cantidad del INCN por formar parte de un grupo, consulta vinculante núm. V0131-15 de 16 enero 2015 (JT 2015/577) y sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid, núm. 677/2018 de 5 julio (PROV 2018/259440).

6.5.Reglas especiales

A. Entidad de nueva creación – art. 101.2

Cuando la entidad es de nueva creación, el INCN se fijará en el primer período en que desarrolle la actividad.

En la práctica, las empresas de nueva creación deben esperar a finalizar el primer período impositivo para determinar si pueden acogerse al régimen de ERD, resolución de 15 junio del Tribunal Económico-Administrativo Foral (JT 2018/905).

B. Grupo de Sociedades – art. 101.3

Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, donde existan relaciones de dominio o control, de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio, el INCN se referirá al conjunto de entidades que forman parte del grupo, aplicando sentencia del TSJ Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), núm. 211/2013 de 7 marzo (JT 2013/906).

Según sentencia núm. 262/2014 de 24 noviembre (JT 2014/2066) del TSJ Castilla y León, Burgos, se incluyen tanto los grupos de tipo vertical como los de tipo horizontal, donde haya unidad de dirección. De igual forma, teniendo en consideración la sentencia núm.13/2014 de 9 enero (JT 2014/932) del TSJ Andalucía, Sevilla, se considera grupo cuando una misma persona ocupa del cargo de consejero-delegado de todas las entidades.

Hasta la LIS/2014, para el cálculo del INCN del grupo de sociedades se sumaba el INCN de cada una de las entidades que formaban el grupo, sin tener en cuenta las eliminaciones por operaciones internas. Al respecto se manifiestan el TEAC²⁵, diversas consultas vinculantes de la DGT²⁶ y, en concreto, el TS que manifestaba en una sentencia: *“...la cifra de negocios, referida a la vertiente de ingresos o volumen de ventas y facturación derivada de las actividad o actividades ordinarias desarrolladas por una empresa, cuando se trata de grupos empresariales, debe incluir las operaciones internas de las sociedades que les integran”*²⁷.

Sin embargo, ya en el actual artículo. 101.3 de la LIS se establece que se tendrán *“... en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable.”*

²⁵ Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, 05/09/2013, núm. 6626/2012 (PROV 2014/165450) y Resolución de 5 septiembre 2013 (JT 2014/1290).

²⁶ Resolución DGT núm. 2106/2010 de 22 septiembre (PROV 2010/390239), consulta vinculante núm. 554/2013 de 21 febrero (JT 2013/288) y consulta vinculante núm. 557/2013 de 21 febrero (PROV 2013/100117).

²⁷ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección2ª) Sentencia de 8 junio 2015 (RJ 2015\3164).

7. CONCLUSIONES

Tras haber realizado el estudio de los principales beneficios fiscales que las ERD pueden aplicar en el IS, he podido extraer como conclusiones que el régimen especial se crea con el objetivo de incentivar y promover el desarrollo de la actividad económica y apoyar principalmente a las pequeñas empresas que puedan acogerse al mismo. Los incentivos se aplican con el objetivo de incentivar la inversión y la generación de empleo.

El segundo objetivo es facilitar la competencia a las pequeñas y medianas empresas, que generan aproximadamente el 99 por ciento del tejido empresarial, permitiéndoles el aplazamiento del pago y que reinviertan esos fondos en otras actividades propias de la actividad. Este es el caso de las entidades que aplican libertad de amortización, que en ningún caso supone un ahorro fiscal, pero sí un aplazamiento de la tributación.

Respecto a la reserva de nivelación, considero que es de gran utilidad aplicarla al poder anticipar las posibles BIN que puedan surgir en los próximos años, teniendo en cuenta que estas entidades pueden presentar problemas de liquidez o no tener recursos para hacer frente al pago del impuesto.

En relación con los incentivos fiscales, veo conveniente su inclusión en la LIS para ser aplicados especialmente por las ERD. Las pequeñas sociedades suelen enfrentarse a mayores problemas de financiación, siendo más complicado para ellas conseguir fondos de financiación, y más complicado aún, si son cuantías muy elevadas. Por ello, resulta ventajoso que se apoye esa dificultad mediante beneficios en la tributación y se intente subsanar, aunque no sea en la misma proporción, como, por ejemplo, aplicando amortización acelerada.

En cuanto a la evolución que han ido experimentando los incentivos para las ERD en las diferentes normas reguladoras del IS, considero que han sido justificadas y

necesarias. Tras unos años de crisis, en los que muchas pequeñas empresas habían generado BIN, se implantó la posibilidad de aplicar la RN, que ayuda a compensar futuras BIN, así como el aumento del INCN máximo para acogerse al límite y permitir que un mayor número de sociedades pudiera acogerse al régimen. Asimismo, la disminución del tipo de gravamen al 25 por ciento para todas las entidades, da como resultado una menor cuota íntegra.

Por otro lado, en materia de recaudación y debido al gran porcentaje que representan las ERD en España respecto de las demás entidades, sería beneficioso seguir manteniendo los incentivos fiscales en la LIS y estudiar la posibilidad de ampliarlos, ya que cualquier modificación del régimen podría suponer un estímulo para la creación de nuevas empresas. Además, generaría una gran en ingresos para la Agencia Tributaria.

En mi opinión, sería interesante proponer la posibilidad de ampliar el plazo existente de 5 años para aplicar la RN, ya que para algunas pequeñas entidades dotar este tipo de reserva puede suponer un coste de oportunidad al tener que destinar un porcentaje de su BI positiva a la misma reserva, en vez de utilizar esos fondos en desarrollar su actividad empresarial. Igualmente, ya que se incurre en un coste de oportunidad, sería interesante estudiar la posibilidad de ampliar el porcentaje del 10 por ciento, de cara a una posible crisis que pueda afectar a la sociedad. Con ello, estaríamos pronosticando que en años de dificultad, donde la BI sea negativa, la entidad pueda salir hacia delante con la reserva creada.

Para finalizar, y después de haber realizado un estudio en profundidad de los artículos reservados en la Ley a las ERD, puedo afirmar que conocer este régimen me va a permitir realizar una mejor planificación fiscal en el ámbito profesional, posibilitando una optimización fiscal óptima a las ERD en el Impuesto sobre Sociedades.

8. BIBLIOGRAFÍA

CALVO VÉRGEZ, Juan: “Principales novedades del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2015”. *Aranzadi digital*, núm. 1/2016 (BIB 2016\3287).

CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “Análisis de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el impuesto sobre sociedades”, En *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, núm 14-15, 1996-1997, págs. 49-88.

COMISIÓN EUROPEA: “Recomendación de la COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas”, 20 mayo 2003, núm. 124, pág. 36. *Aranzadi digital* (LCEur 2003\1344).

EDITORIAL ARANZADI:

- “IS: Amortización acelerada y libertad de amortización inmovilizado material (Régimen LIS/2014)” Versión digital (CPR 2015\729).

- “IS: Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión” Versión digital (DOC 2003\408).

- “IS: Libertad de amortización con creación de empleo. Cálculo del promedio de plantilla, (Régimen LIS/2014)” Versión digital (CPR 2015\727).

- “Las claves del nuevo Impuesto sobre Sociedades. La reforma sale al paso de su deficiente capacidad recaudatoria” Versión digital (BIB 2015\16988).

GALLEGO DOMÍNGUEZ, Ignacio: “La empresa familiar. Su concepto y delimitación jurídica”. En *Cuadernos de Reflexión de la Cátedra PRASA de Empresa Familiar*, núm. 14, Universidad de Córdoba, marzo de 2012.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel: “Aspectos tributarios de las cooperativas”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 4, 2017, (BIB 2017\10769).

LASARTE ÁLVARES, Francisco Javier: “Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio”. En *Revista española de derecho financiero*, núm. 37, 1983, págs. 5-22.

MÁLVAREZ PASCUAL, Luis Alberto y MARTÍN ZAMORA, M^a Pilar: “Las nuevas reservas de capitalización y nivelación en el Impuesto sobre Sociedades. Análisis contable y fiscal”. En *Revista Quincena Fiscal* núm. 4, 2015, (BIB 2015\385).

MINISTERIO DE INDUSTRIA, COMERCIO Y TURISMO: *Cifras PYME*, Portal PYME, diciembre 2019.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier: *La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar*, Editorial Ciss, Valencia, 2005, pág. 168.