



GRADO EN COMERCIO

TRABAJO FIN DE GRADO

**“EL RÉGIMEN ESPECIAL DE ENTIDADES DE
REDUCIDA DIMENSIÓN EN EL IMPUESTO DE
SOCIEDADES”**

CARLA CASADO ARIAS

FACULTAD DE COMERCIO

VALLADOLID

12 de julio de 2023



UNIVERSIDAD DE VALLADOLID
GRADO EN COMERCIO

CURSO ACADÉMICO 2022-2023

TRABAJO FIN DE GRADO

**“EL RÉGIMEN ESPECIAL DE ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN EN EL
IMPUESTO DE SOCIEDADES”**

Trabajo presentado por:

CARLA CASADO ARIAS

Tutor:

FELIPE ALONSO MURILLO

FACULTAD DE COMERCIO

Valladolid, 12 de julio de 2023.

RESUMEN:

El término «PYME» abarca a todas aquellas entidades que, en función de unos criterios legalmente establecidos, se consideran pequeñas y medianas empresas, a las que se reconocen distintas ventajas en diferentes ámbitos. Sin embargo, en el impuesto de sociedades se introdujo desde el año 1996 un régimen especial para ciertas entidades de reducida dimensión [«ERD»]. Este último término también incluye a ciertas empresas pequeñas, pero su delimitación responde a unos criterios no coincidentes con los que delimitan las PYMES, por lo que no todas las PYMES son ERD. El criterio que delimita una ERD es la cifra de negocios de la entidad y, a través de ella, se puede medir su dimensión a efectos fiscales. Los incentivos fiscales de que disfrutaban las ERD en la actual regulación del impuesto de sociedades, cuyo estudio constituye el objeto principal de este trabajo, son los siguientes: libertad de amortización; amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible; pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores; y, por último, reserva de nivelación de bases imponibles.

PALABRAS CLAVE: PYME, entidad de reducida dimensión, impuesto de sociedades, incentivos fiscales.

ABSTRACT:

The term "SME" covers all those entities that, based on legally established criteria, are considered small and medium-sized companies, which are recognized with different advantages in different areas. However, in corporate tax, a special regime for certain small entities ["ERD"] was introduced since 1996. This last term also includes certain small companies, but its delimitation responds to criteria that do not coincide with those that delimit SMEs, so not all SMEs are ERDs. The criterion that delimits an ERD is the entity's turnover and, through it, its size can be measured for tax purposes. The tax incentives enjoyed by ERDs in the current corporate tax regulation, whose study constitutes the main object of this work, are the following: freedom of amortization; amortization of new tangible fixed assets and real estate investments and intangible fixed assets; losses due to credit impairment due to possible insolvencies of debtors; and, lastly, reserve for levelling tax bases.

KEY WORDS: SME, ERD, corporation tax, fiscal incentives.

ÍNDICE:

1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. CONCEPTO DE PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA (PYME)	8
2.1 En el derecho de la Unión Europea y en el derecho interno	8
2.2. En la regulación del Impuesto sobre Sociedades: las denominadas “Entidades de Reducida Dimensión” [ERD].	13
2.2.1 Requisitos para exigidos para ostentar la condición de ERD.....	16
3. TRIBUTACIÓN DE LAS ERD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	23
3.1 Naturaleza jurídica de este impuesto	23
3.3 Contribuyentes.....	26
3.4 Cuantificación.....	27
3.4.1 Base imponible	28
3.4.2 Base liquidable	33
3.4.3 Tipo de gravamen y cuota íntegra	35
3.4.4 Deducciones y bonificaciones en la cuota íntegra: cuota líquida.....	36
3.5 Régimen general y regímenes especiales de tributación: definición y reglas de aplicación.	37
3.5.1 El régimen especial de “Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión”: consideraciones generales sobre su alcance (cuantificación de la base) y ámbito de aplicación (la mayoría de los declarantes).	38
4. INCENTIVOS FISCALES PARA LAS ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSION	39
4.1 Libertad de amortización	40
4.2 Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible	43
4.3 Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.....	46
4.4 Reserva de nivelación de las bases imponibles.....	48
5. CONCLUSIONES.....	52
6. BIBLIOGRAFÍA	54
7. ANEXOS.....	55
Anexo I: Estructura general de la autoliquidación del IS siguiendo el método de estimación directa.....	55
Anexo II: Amortización lineal.	55
Anexo III: Declarantes Impuesto sobre Sociedades por tipo de empresa	57

Índice de tablas

Tabla 1: Clasificación de PYMES	10
Tabla 2: Representación de un balance de situación	12
Tabla 3: Ejemplo práctico artículo 101.4 LIS	22
Tabla 4: Ejemplo práctico de cómo aplicar el incentivo de la reserva de nivelación. «Art. 105 LIS».....	50
Tabla 5: Autoliquidación del IS	55
Tabla 6: Coeficientes de amortización lineal.....	55
Tabla 7: Distribución de declarantes por tipo de empresa.....	57

1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo fin de grado tiene como objetivo principal analizar las peculiaridades del régimen especial de las entidades de reducida dimensión [«ERD»] en el impuesto de sociedades frente al régimen general del mismo. Dicho análisis tiene importancia en el Grado en Comercio, ya que buena parte de las entidades que se pueden acoger a este régimen especial se dedicarán al comercio como actividad fundamental. La principal causa es que suelen ser entidades de pequeñas dimensiones o incluso negocios familiares, por lo que tienen sus cifras de negocio bajas o muy bajas, puesto que su “alcance de clientes” no es lo suficientemente elevado.

Para realizar la investigación se ha seguido un método jurídico deductivo. Se parte del examen de la regulación establecida por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, diferenciando el régimen general de los distintos regímenes especiales que disciplina, incluido el que dedica a las ERD, sin perjuicio de las necesarias referencias a otras normas jurídicas, para efectuar algunas consideraciones críticas. En la realización de este examen se tienen en cuenta la doctrina administrativa, plasmada fundamentalmente en contestaciones a consultas tributarias, la doctrina científica y la jurisprudencia, aunque esta última en menor medida por la naturaleza de introducción a la investigación de un trabajo de esta índole.

Tras este apartado 1 de introducción, en el apartado 2 del trabajo se explica brevemente el concepto de PYME y los tres criterios que sigue el derecho de la Unión Europea y miméticamente el derecho interno para delimitarlo. Una vez delimitado el concepto de PYME, se compara con el concepto de ERD, que solamente existe en el impuesto de sociedades, y el único criterio previsto en la regulación del impuesto para delimitarlo. Como se verá, el alcance de ambos conceptos es distinto y, por ende, la calificación de una entidad como PYME no implica automáticamente su calificación como ERD; no son conceptos coextensos.

El apartado 3 del trabajo describe el régimen general del impuesto de sociedades, prestando particular atención a la base imponible y a aquellos aspectos de la misma en los que inciden los incentivos fiscales propios del régimen especial de ERD. Finalizado ese somero examen, se hará hincapié en el carácter supletorio de las normas reguladoras del régimen general, en lo no dispuesto expresamente por las normas reguladoras de algún régimen especial, porque es esta supletoriedad la que justifica una sintética descripción del régimen general del impuesto.

El apartado 4 del trabajo estudia de forma individualizada y detallada los incentivos fiscales previstos para las ERD por los artículos 102 a 105 LIS, que son los que regulan este régimen especial.

El apartado 5 recoge las principales conclusiones a las que llega la autora de este trabajo, tras el estudio del régimen especial de ERD.

El apartado 6 relacionará la bibliografía utilizada y, finalmente, el apartado 7 incluye tres anexos informativos, que ayudan a comprender algunos concretos aspectos examinados en el trabajo, al igual que sucede con las tablas incluidas a continuación.

2. CONCEPTO DE PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA (PYME)

2.1 En el derecho de la Unión Europea y en el derecho interno

El derecho interno adopta los criterios de la Unión Europea y para saber si una empresa se puede englobar o no dentro de las PYMES, hay que tener en cuenta tres, conforme al artículo 2 del Anexo I del Reglamento (UE) nº 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado¹: el número de trabajadores, el volumen de negocio y el balance general. La aplicación de esos criterios permite distinguir tres subgrupos dentro de las PYMES: micro, pequeña y mediana empresa.

El criterio del número de trabajadores se refiere al número de empleados con los que cuenta la empresa en el periodo que se va a analizar, según la norma número 12 de las normas de elaboración de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad², a partir de ahora «PGC». El artículo 5 del Anexo I del Reglamento UE 651/2014 precisa que se trata del número de personas que trabajan en la empresa o por cuenta de dicha empresa a tiempo completo durante todo el año y que el trabajo de las personas que no trabajan todo el año, o trabajan a tiempo parcial, independientemente de la duración de su trabajo, o el trabajo estacional se computarán como fracciones. Por tanto, el número que hay que tener en cuenta es el número medio de trabajadores, es decir, el número de empleados con los que haya contado la empresa a lo largo del año, relacionados con el tiempo que haya permanecido cada uno de ellos en la entidad, se hará un promedio y se obtendrá el número de trabajadores con los que hay que medir el tamaño de la empresa.

Hasta 10 trabajadores se considera microempresa. El siguiente rango es el de las pequeñas empresas, donde se incluyen aquellas que tengan desde 10 a 49 trabajadores. Por último, se considera mediana empresa a la que tenga entre 50 y 249 trabajadores.

El artículo 5 del Anexo I del Reglamento UE 651/2014 aclara que para calcular los efectivos se incluirán los asalariados, las personas que trabajen para la empresa, que tengan con ella un vínculo de subordinación y estén asimiladas a asalariados con arreglo al Derecho nacional, los propietarios que dirijan su empresa y los socios que

¹ Reglamento (UE) nº 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014.

² Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

ejerzan una actividad regular en la empresa y disfruten de ventajas financieras por parte de la empresa, mientras que no se incluirán los aprendices o alumnos de formación profesional con contrato de aprendizaje o formación profesional. Tampoco se contabilizará la duración de los permisos de maternidad o parentales.

El siguiente criterio es el del volumen o cifra anual de negocios, que es, según la norma nº 11 de las «Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales» del PGC, la suma de las ventas de productos (no se incluyen las ventas de activos ya que no son actividad diaria de la empresa), de los ingresos por prestaciones de servicios que realice la entidad y de otros ingresos de actividades diarias de la empresa; y la resta de descuentos, IVA y otros impuestos que se relacionen directamente con la actividad cotidiana de la empresa. Además, también deben restarse otros componentes como las devoluciones de los clientes o los *rappels* que se le concedan a la empresa.

Este segundo criterio distingue, de menor a mayor, las microempresas, que son aquellas cuyo volumen de negocio no excede de 2 millones de euros al año; las empresas pequeñas, que son aquellas cuyo volumen de negocio supera al año 2 millones de euros al año, pero no supera 10 millones de euros, y, por último, las medianas empresas, que son las que tengan un volumen de negocio que supera los 10 millones, pero no excede de 50 millones de euros al año.

El tercer y último criterio es el balance general del año o del periodo anterior, que, según el PGC, está compuesto por el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la empresa, y, aunque más adelante veremos lo que compone cada una de estas partidas, en resumen, se puede decir aquí que el balance general refleja el valor de los activos con los que cuenta la empresa en el periodo de que se trate.

Para calificar a una empresa como “microempresa” su balance general no debe superar los 2 millones de euros al año; para calificarla como pequeña empresa, su balance general debe estar entre 2 y 10 millones de euros anuales y, por último, para calificarla como mediana empresa, su balance general debe superar 10 millones de euros, pero no exceder de 43 millones de euros anuales.

Si se combinan los tres criterios expuestos, se obtiene el siguiente esquema:

Una empresa será “microempresa” cuando tenga desde 0 a 9 trabajadores, un volumen de negocio que no exceda de 2 millones de euros al año y un balance general que no supere los 2 millones de euros al año.

Una empresa será “pequeña” cuando tenga desde 10 a 49 trabajadores, un volumen de negocio que no exceda de 10 millones de euros al año y un balance general que no supere 10 millones de euros al año.

Por último, una empresa será “mediana” cuando tenga desde 50 a 249 trabajadores, un volumen de negocio que no exceda 50 millones de euros al año y un balance general que no supere 43 millones de euros al año.

Gráficamente la clasificación de las PYMES y los requisitos que se deben cumplir en cada una de sus tres categorías sería la siguiente:

Tabla 1: Clasificación de PYMES

Tipo de empresa	N.º de trabajadores	Volumen de negocio	Balance general
Mediana	<250	<= 50 mill eur/año	<= 43 mill eur/año
Pequeña	<50	<= 10 mill eur/año	<= 10 mill eur/año
Micro	<10	<= 2 mill eur/año	<= 2 mill eur/año

Fuente: Elaboración propia a partir del reglamento 651/2014 de la Comisión de la UE.

Para aplicar estas clasificaciones hay que tener cuenta los datos de la empresa en el último ejercicio contable, es decir, del último año del que se tengan datos.

Una empresa adquirirá la condición de PYME cuando cumpla, imprescindiblemente, con el criterio del número de trabajadores y con uno de los otros dos, el del volumen de negocio o el del balance general, no es necesario que estos dos últimos se den simultáneamente, tal y como se infiere del tenor literal del artículo 2 del Anexo I del Reglamento UE 651/2014³. Esto es así porque hay empresas que se encuentran en diferentes sectores económicos y para cada uno de ellos tendrá un volumen de negocio diferente; con esta medida se pretende no desfavorecer a este tipo de empresas.

El artículo 4 del Anexo I del Reglamento UE 651/2014 establece que para las empresas que no cumplen un año de actividad se utilizará una estimación fiable para su clasificación. Tal circunstancia, no sólo se puede producir porque la empresa sea de nueva creación, sino también porque la empresa haya finalizado su actividad y el último

³ Art. 2: «Efectivos y límites financieros que definen las categorías de empresas

1. La categoría de microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) está constituida por las empresas que ocupan a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones EUR o cuyo balance general anual no excede de 43 millones EUR.

2. En la categoría de las PYME, se define 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 EUR.

3. En la categoría de las PYME, se define 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 EUR».

periodo no alcanza a completar un año, o porque haya cambiado su forma jurídica y se haya convertido en una empresa diferente.

El artículo 4.2 del Anexo I del Reglamento UE 651/2014 dispone, por su parte, que cuando una empresa constate que ha excedido en un sentido o en otro los límites previstos para cada categoría, esta circunstancia sólo le hará adquirir o perder la calidad de mediana o pequeña empresa, o de microempresa, si este exceso se produce en dos ejercicios consecutivos.

Es necesario precisar, por último, cómo hay que calcular el balance general, que está compuesto por el activo, el pasivo y el patrimonio neto. El PGC nos dice qué elementos deben aparecer en cada uno de esos componentes. Conviene recordar que, según el concepto de “ecuación contable” desarrollado por Luca Pacioli⁴, el activo debe sumar lo mismo que el patrimonio neto más el pasivo. Esto significa que el balance de la empresa está equilibrado, porque todo lo que se ha sumado en un sitio también se ha restado simultáneamente. Es decir, la empresa tiene lo mismo que lo que debe. Si ambas cifras no coinciden, deberán revisarse el balance y los asientos del Libro diario para encontrar el fallo que está desencadenando el desequilibrio.

A continuación, veremos lo que incluye cada uno de esos componentes del balance.

- Activo: incluye el inmovilizado, las existencias, el realizable y el disponible. Es decir, el conjunto de bienes (tanto materiales como inmateriales) que posee la empresa. También incluye los bienes futuros, como los efectos de cobros de clientes.
- Pasivo: está formado por las deudas y las obligaciones que la empresa tiene pendientes y de los cuales la empresa espera obtener rentabilidad en un futuro.
- Patrimonio neto: según el PGC “*constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos*”. Es decir, está compuesto por el capital social, las reservas y el resultado del ejercicio de la empresa.

⁴ Fray Luca Pacioli (1447-1517). Fue un fraile italiano y el contable más importante de la historia por introducir la partida de la partida doble, reflejada en su libro: *Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita*.

Tabla 2: Representación de un balance de situación

ACTIVO	PATRIMONIO NETO Y PASIVO
A) ACTIVO NO CORRIENTE	A) PATRIMONIO NETO
Inmovilizado intangible	Capital
Inmovilizado material/tangible	Reservas
Inversiones financieras a l/p	Resultado del ejercicio
B) ACTIVO CORRIENTE	B) PASIVO NO CORRIENTE
Existencias	Deudas, efectos y proveedores a l/p
Realizable	C) PASIVO CORRIENTE
Disponible	Deudas, efectos y proveedores a c/p
TOTAL ACTIVO: A+B	TOTAL PATR. NETO + PASIVO: A+B+C

Fuente: Elaboración propia a partir de PGC

Existe otra clasificación a considerar para calificar una empresa como PYME, que se encuentra en el artículo 3 del Anexo I del Reglamento UE 651/2014, porque es necesario diferenciar entre empresas autónomas, empresas asociadas y empresas vinculadas.

Son empresas autónomas: las empresas independientes, que no tienen participaciones en otras empresas y que tampoco otras empresas tienen participaciones ni derechos de voto en esta, y también las empresas que tienen participaciones en otras o viceversa, pero inferiores al 25% del capital o de los derechos de voto. En definitiva, las que no pueden clasificarse como empresas asociadas ni como empresas vinculadas.

En el caso de empresas autónomas, los datos se determinarán únicamente sobre la base de las cuentas de la empresa (artículo 6.1 del Anexo I del Reglamento UE 651/2014).

Son empresas asociadas: las empresas que no se puedan calificar como vinculadas y que por regla general cuenten con el 25% o más del capital o de los derechos de voto de otra.

Para determinar los datos de una empresa asociada hay que ponderar los porcentajes de participación en el capital o en los derechos de voto correspondientes a todas las empresas asociadas (artículo 6.2, 3 y 4 del Anexo I del Reglamento UE 651/2014). De forma que, si la empresa "A" tiene el 30% del capital de la empresa "B", al volumen de negocio propio de la empresa "A" hay que sumarle el 30% del volumen de la empresa "B".

Son empresas vinculadas: las empresas entre las cuales existe alguna de las siguientes relaciones: (i) poseen la mayoría de los derechos de voto de los accionistas o socios de otra empresa; (ii) tienen el derecho a nombrar o revocar la mayoría de los miembros del órgano de administración, dirección o control de otra empresa; (iii) tienen

derecho a ejercer una influencia dominante sobre otra empresa, en virtud de un contrato celebrado con ella o de una cláusula estatutaria de la segunda empresa, o (iv) son accionistas de otra empresa o asociadas a otra empresa, controlan, en virtud de un acuerdo celebrado con otros accionistas o socios de la segunda empresa, la mayoría de los derechos de voto de sus accionistas o socios.

Para determinar los datos de una empresa vinculada hay que añadir el 100 por 100 de los datos correspondientes a todas las empresas vinculadas (artículo 6.2, 3 y 4 del Anexo I del Reglamento UE 651/2014).

2.2. En la regulación del Impuesto sobre Sociedades: las denominadas “Entidades de Reducida Dimensión” [ERD].

No existe una definición de entidades de reducida dimensión (a partir de ahora «ERD») en la Ley del Impuesto de Sociedades, ni en la vigente⁵ ni en las dos que la precedieron en el tiempo⁶, pero los artículos 101 a 105 LIS nos dan una serie de pautas para identificarlas y para saber qué beneficios fiscales disfrutan.

Tenemos que remontarnos hasta la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre [«LIS 1995»], el 1 de enero de 1996, para encontrar en sus artículos 122 a 127, la primera regulación de un régimen especial de incentivos fiscales para las ERD en el Impuesto sobre Sociedades. Dicho régimen especial fue regulado después en los artículos 108 al 114 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo [«TRLIS»].

El requisito principal para obtener la condición de ERD ha sido siempre el mismo que se exige en la regulación vigente: no alcanzar una determinada cifra de negocios, 250.000.000 de pesetas (1.502.530,26 euros) en la redacción originaria de la LIS 1995 y 6 millones de euros en la redacción originaria del TRLIS, cantidad esta última que subió primero a 8.000.000 de euros y después a 10.000.000 de euros, cifra que se mantiene actualmente.

A continuación, veremos los principales puntos de la regulación de las ERD en la actualidad, algunos de los cuales estaban también en las regulaciones previas, otros en cambio no.

Respecto al ámbito de aplicación y la cifra de negocios, el artículo 101 LIS dispone, en su apartado 1, que se aplicarán los incentivos fiscales propios de las ERD a las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios no alcance 10 millones de

⁵ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades. [«LIS» en lo sucesivo].

⁶ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Y Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

euros en el periodo impositivo inmediatamente anterior, salvo si la entidad tiene la consideración de entidad patrimonial, conforme al artículo 5.2 LIS⁷, en cuyo caso no se le podrán aplicar tales incentivos fiscales.

Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del código de Comercio⁸, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de

⁷ «A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo 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, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que 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».

⁸ «1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado. A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

3. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo».

negocios se referirá al conjunto de las sociedades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente -prosigue el apartado 3 del artículo 101 LIS- se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con su cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive⁹, se encuentre en relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a las que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia también de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Los incentivos fiscales para las ERD se aplicarán en los tres periodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel en que la entidad o conjunto de entidades alcancen la referida cifra de 10 millones de euros, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 101 LIS, siempre que las entidades hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como ERD tanto en aquel período impositivo como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

El contenido del artículo 101 LIS, que acaba de ser resumido, coincide con el del artículo 108 TRLIS, en la redacción que tenía este último con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011. Con anterioridad, además de que el importe neto de la cifra de negocios era inferior y había matices en la consideración de la existencia de grupos de sociedades, no existía una previsión como la del apartado 4 del artículo 101 LIS, con la consiguiente discontinuidad que producía en la aplicación de los incentivos fiscales cuando se superaba el importe neto de la cifra de negocios en un determinado período impositivo.

A continuación, vemos los incentivos fiscales que son aplicables a las ERD según la LIS y la diferencia que existe respecto a antiguas regulaciones de este impuesto, aunque más adelante se verán explicados detalladamente:

- Libertad de amortización.
- Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.
- Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.

⁹ Línea directa por consanguinidad: hijos, nietos, padres y abuelos. Línea directa por afinidad: yerno, nuera, suegro y suegra. Línea colateral por consanguinidad: hermanos. Línea colateral por afinidad: cuñados.

- Reserva de nivelación de bases imponibles.

La libertad de amortización, la amortización acelerada de determinados elementos del inmovilizado y la deducción de pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores han existido siempre en la regulación de las ERD en el Impuesto sobre Sociedades, aunque su alcance no haya sido siempre el que tienen en la actualidad. En cambio, la reserva de nivelación de bases imponibles ha aparecido con la LIS, ni la LIS 1995 ni el TRLIS contemplaban este incentivo fiscal para ERD.

Antes de examinar los requisitos para ostentar la condición de ERD y la adquisición y pérdida de esa condición, de acuerdo con el artículo 101 LIS, cabe destacar, siguiendo a Malvárez Pascual¹⁰, que el régimen especial de ERD se introdujo en el Impuesto sobre Sociedades principalmente para estimular el ahorro familiar y el equilibrio financiero de las pequeñas empresas con las más poderosas. Sostiene que la aprobación de estas medidas de incentivo fiscal era urgente, debido a que la mayoría de las empresas de España tenía (y tiene todavía) niveles bajos de facturación. Como el mismo autor destaca, la existencia de este régimen especial de ERD, además de beneficiar a las empresas, beneficia al país, porque facilita el asentamiento de más empresas y, por ende, la obtención de más ingresos tributarios. En suma, su existencia pretendía (y pretende) fomentar la inversión y el empleo.

2.2.1 Requisitos para exigidos para ostentar la condición de ERD.

Como se ha dicho anteriormente, el principal requisito para que una empresa pueda ser considerada ERD en el Impuesto sobre Sociedades es no alcanzar 10 millones de euros como cifra neta de negocios del periodo impositivo inmediatamente anterior, esto nos lo dice el artículo 101.1 LIS, salvo que se trata de una entidad patrimonial, en cuyo caso no le resultarán de aplicación los incentivos fiscales para las ERD, restricción que se introdujo por primera vez con la entrada en vigor de la LIS, con efectos para los períodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2015.

Para calcular la cifra anual de negocios debemos acudir a la Norma 11^a, «Cifra anual de negocios» de las Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales contenidas en el PGC¹¹. Primero han de calcularse los ingresos que la empresa obtiene de las

¹⁰ Malvárez Pascual, L.A.: «Régimen especial de las entidades de reducida dimensión», dentro de la obra colectiva, *La nueva regulación del Impuesto sobre sociedades. Volumen 2: regímenes especiales*, Centro de estudios financieros (Editores), Madrid, 1996, página 183.

¹¹ «11.^a Cifra anual de negocios. 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».

ventas de productos, las prestaciones de servicios y otros provenientes de actividades ordinarias de la empresa, y después habrá que restar el importe de los descuentos, como pueden ser las bonificaciones y otras reducciones sobre las ventas, el del impuesto sobre el valor añadido («IVA») y el de otros impuestos directamente relacionados con estos ingresos, que deban ser objeto de repercusión (por ejemplo: los Impuestos Especiales de Fabricación).

Cuando se trate de una empresa que forma parte de un grupo de sociedades, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable (artículo 101.3 LIS).

Debe destacarse que no es lo mismo un grupo de sociedades que un grupo fiscal. Grupo de sociedades será el que cumpla con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, mientras que grupo fiscal será el que cumpla con lo previsto en el artículo 58 LIS¹², precepto que se incluye dentro de la regulación de otro de los

¹² Art. 58 LIS: «1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 de este artículo. A los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los establecimientos permanentes de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100 por ciento del capital y derechos de voto por aquellas entidades no residentes.

2. Se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español, siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

El porcentaje anterior será de, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras entidades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de entidades participadas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

c) Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.

El requisito de mantenimiento de la participación y de los derechos de voto durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

d) Que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

e) Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos.

f) Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

3. Se entenderá por entidad dependiente aquella que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español respecto de las cuales una entidad cumpla los requisitos establecidos en el apartado anterior.

regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades, el régimen especial de consolidación fiscal (artículos 55 a 75 LIS).

El artículo 42.1 del Código de Comercio establece que existe un grupo de sociedades *«cuando una sociedad ostenta o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:*

- a) *Posea la mayoría de los derechos de voto.*
- b) *Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.*
- c) *Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.*

También tendrán esta misma consideración las entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, siempre que la entidad central del sistema forme parte del grupo fiscal y sea del 100 por ciento la puesta en común de los resultados de las entidades integrantes del sistema y que el compromiso mutuo de solvencia y liquidez entre dichas entidades alcance el 100 por ciento de los recursos propios computables de cada una de ellas. Se considerarán también entidades dependientes las fundaciones bancarias a que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias, siempre que no tengan la condición de entidad dominante del grupo fiscal, así como cualquier entidad íntegramente participada por aquellas a través de las cuales se ostente la participación en la entidad de crédito.

4. *No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

- a) *Que no sean residentes en territorio español.*
- b) *Que estén exentas de este Impuesto.*
- c) *Que al cierre del período impositivo haya sido declarada en situación de concurso y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración.*
- d) *Que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.*
- e) *Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal, salvo el supuesto previsto en el apartado siguiente.*
- f) *Las entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante.*

5. *No obstante lo dispuesto en la letra e) del apartado anterior, en el supuesto de que se cumplan el resto de requisitos señalados en este artículo para la configuración de un grupo fiscal en el que se integre, al menos, una entidad de crédito, sea como entidad dominante o como entidad dependiente, con otras entidades sujetas al tipo general de gravamen, se podrá optar por la inclusión de las referidas entidades de crédito dentro del grupo fiscal, con aplicación al citado grupo del régimen previsto en este capítulo. La inclusión requerirá la adopción del correspondiente acuerdo por parte de la entidad de crédito y, en su caso, por parte de la entidad dominante el grupo fiscal y será comunicada a la Administración tributaria en los términos previstos en el artículo 61 de esta Ley.*

6. *El grupo fiscal se extinguirá cuando la entidad dominante pierda dicho carácter. No obstante, no se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante pierda tal condición y sea no residente en territorio español, siempre que se cumplan las condiciones para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, salvo que se incorporen a otro grupo fiscal.*

7. *En el supuesto de que una fundación bancaria pierda la condición de entidad dominante de un grupo fiscal en un período impositivo, la entidad de crédito se subrogará en dicha condición desde el inicio del mismo, sin que se produzcan los efectos de la extinción del grupo fiscal a que se refiere el artículo 74 de esta Ley, salvo para aquellas entidades que dejen de formar parte del grupo por no tener la condición de dependientes en los términos señalados en el apartado 3 de este artículo.*

8. *Las sociedades para la gestión de activos, constituidas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, se incluirán en el mismo grupo fiscal de las entidades de crédito, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en las letras b) y c) del apartado 2 de este artículo».*

- d) *Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.»*

A los efectos de este apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre, pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

La sociedad dominante del grupo estará obligada a formular las cuentas anuales del grupo, constituidas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, estado del patrimonio neto del ejercicio y un estado de flujos de efectivo y la memoria, así como también el informe de gestión consolidado, tal y como se establece en el primer inciso de este mismo apartado 1 del artículo 42 del Código de Comercio.

El apartado 2 del artículo 42 del Código de Comercio dispone, no obstante, que la obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

El apartado 3 del artículo 42 del Código de Comercio preceptúa, por su parte, que la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

Es importante subrayar, a la vista del contenido de estos apartados 1, 2 y 3 del artículo 42 del Código de Comercio, que el artículo 101.3 LIS utiliza el concepto de grupo de sociedades de forma instrumental, porque se cuida de precisar que el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales

consolidadas ya que estas van a aportar una imagen real del patrimonio del grupo, su situación financiera y sus resultados. Esto es porque, según dice García Diez¹³, en el Impuesto sobre Sociedades el término empresa está ligado a la cifra de negocios. Entonces, para poder tener una visión real del tamaño del grupo de sociedades hay que atender directamente a esta cifra de negocios reflejada en las cuentas consolidadas. La independencia de residencia se refiere al artículo 7.2 LIS¹⁴, lo que quiere decir que, si el grupo de sociedades es contribuyente del IS, da igual de donde provengan sus beneficios, aunque sea de fuera de España se gravará la renta en su totalidad.

Idéntico criterio se aplicará en los grupos familiares, esto es, «*cuando una persona física por sí sola o juntamente 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 alguno de los casos 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*».

Laorden Ferrero¹⁵ nos recuerda cuáles son los parentescos y los parientes que se incluyen hasta el segundo grado inclusive para conformar un grupo familiar a estos efectos: la línea directa incluye a los ascendentes y descendentes; la línea colateral: incluye a todos los familiares que descienden de un mismo tronco común; línea consanguínea, vulgarmente se llama parentesco de sangre, y línea por afinidad es la relación que se establece con el cónyuge y los parientes del cónyuge.

La tabla de grados de parentesco tanto como por consanguinidad como por afinidad integraría en el primer grado a los hijos, el cónyuge, los padres, los suegros, los yernos y las nueras, y en el segundo grado a los abuelos, hermanos, nietos y cuñados.

2.2.2. Adquisición y pérdida de la condición de ERD.

La condición de ERD exige no ser una sociedad patrimonial y tener un importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo¹⁶ inmediato anterior inferior a 10

¹³ García Diez, C.: *Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión*. En VV.AA.: *Comentarios a la ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa*, Tirant lo blanch, Valencia 2017, página 1.566.

¹⁴ Art. 7.2 LIS: «Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.»

¹⁵ Laorden Ferrero, J.: *Manual del impuesto sobre sociedades*, Cuatrecasas, 2001, página 349.

¹⁶ El artículo 27 LIS establece:

«1. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad.

2. En todo caso concluirá el período impositivo:

a) Cuando la entidad se extinga.

b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.

c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este Impuesto de la entidad resultante.

millones de euros, conforme al artículo 101.1 LIS, lo que hace surgir las siguientes dudas: ¿Cuándo adquiere la condición de ERD una entidad de nueva creación? ¿Qué sucede cuando el período impositivo anterior haya durado menos de un año? ¿Qué ocurre si la actividad de la entidad se desarrolló durante un plazo también inferior al año por haber estado inactiva durante un tiempo durante el período impositivo?

Cuando una entidad es de nueva creación no tiene un período impositivo previo inmediato anterior, por lo que el cálculo del importe neto de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que desarrolle efectivamente su actividad, conforme al primer inciso del artículo 101.2 LIS.

La interpretación de esta disposición no plantea problemas cuando el primer período impositivo de la entidad tenga una duración de 12 meses y la entidad no haya estado inactiva en ningún momento durante ese primer período impositivo.

En el caso de que el primer período impositivo sea inferior a 12 meses, el importe neto de la cifra de negocio obtenida en ese primer período impositivo se elevará al año para saber si está dentro del rango de las ERD, y en el caso de que la actividad se haya desarrollado efectivamente en ese primer período impositivo de 12 meses durante un plazo inferior al año, el importe neto de la cifra de negocio también se elevará al año, tal y como dispone el artículo 101.2 LIS.

Estas dos últimas reglas no sólo se aplican a las entidades de nueva creación, se aplican a cualesquiera entidades en las que se den esas circunstancias.

Para resolver a la última pregunta, cuando una empresa tiene un periodo de inactividad dentro de un periodo impositivo se entenderá que este es inferior a 12 meses por lo que también se elevará al año. Cabe agregar que también se entenderá esta consideración cuando la entidad realice actividad (Hernández del Canto, 2022)des de temporada.¹⁷

Además, atendiendo al primer apartado del artículo 363.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital [a partir de ahora «TRLSC»], estos periodos de

Al objeto de determinar la base imponible correspondiente a este período impositivo se entenderá que la entidad se ha disuelto con los efectos establecidos en el artículo 17.5 de esta Ley.

d) Cuando se produzca la transformación de la forma societaria de la entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto. La renta derivada de la transmisión posterior de los elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación o modificación se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación o modificación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma, estatuto o régimen originario.

3. El período impositivo no excederá de 12 meses».

¹⁷ Hernández del Canto, M.: “apartado 7972”, en VVAA, *Cierre fiscal contable. Memento práctico Francis Lefebvre*, Madrid, 2022.

inactividad no podrán ser superiores al año ya que eso produciría la disolución de la sociedad.

La pérdida de la condición de ERD se producirá cuando la entidad deje de tener un importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior inferior a 10 millones de euros, lo que puede generar distorsiones en la aplicación temporal de los incentivos fiscales vinculados a este régimen especial, cuando se produce un crecimiento de la actividad ordinaria o se realiza una operación amparada en el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Para hacer frente a estos desajustes, el apartado 4 del artículo 101 LIS¹⁸ dispone que, si una entidad lleva tres períodos impositivos seguidos considerándose ERD, los tres períodos impositivos inmediatos siguientes a aquel en el que alcance la referida cifra de negocios de 10 millones de euros podrá seguir disfrutando estos incentivos. Esta regulación se introdujo por primera vez a la regulación del régimen especial de las ERD en una modificación del artículo 108 TRLIS, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

Para poder entender mejor esta regulación veremos a continuación dos ejemplos ficticios en los que se refleja el beneficio que puede aportar este artículo 101.4 LIS.

Pongamos que tenemos dos entidades, la «A» y la «B», y que ambas obtienen en los últimos cinco años la cifra neta de negocios que se muestra debajo:

Tabla 3: Ejemplo práctico artículo 101.4 LIS

AÑO	ENTIDAD «A»	ENTIDAD «B»
1	9 millones	8 millones
2	11 millones	9 millones
3	8 millones	8 millones

¹⁸ Art. 110.4 LIS: «Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los 3 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 reducida dimensión tanto en aquél período como en los 2 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, 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».

4	11 millones	11 millones
5	11 millones	11 millones

Fuente: Elaboración propia

Vamos a analizar el quinto año en ambas entidades ya que es en el que puede llevar a confusión y en el que se puede ver reflejada la importancia y el fin del artículo 101.4 LIS:

La entidad «A» no podría acogerse a dicha regulación, ya que, además de haber superado la cifra de 10 millones de euros en el año anterior, en los tres precedentes no existe continuidad, es decir, en años alternos no cumple el requisito para ostentar la condición de ERD.

La entidad «B» en cambio sí podría acogerse a dicha regulación, aunque en su cuarto año haya superado los 10 millones de euros, porque los tres años inmediatamente anteriores sí cumplen el requisito de no alcanzar dicha cifra de negocios, aún más, esta entidad también podrá acogerse a los incentivos de las ERD en el año 6, en el caso de que siguiese con su actividad, aunque no se muestre en la tabla.

Con este simple ejemplo se comprueba la importancia que tiene esta regulación para las empresas que generalmente tienen una cifra baja pero que, por diversas causas, como puede ser un pico de producción o, como hemos dicho más arriba, por causa de fusiones, aportaciones de activos etc. es más elevada de lo normal en determinados años y luego vuelve a su actividad habitual.

3. TRIBUTACIÓN DE LAS ERD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Antes de examinar lo que supone un régimen especial como el establecido para las ERD en el Impuesto sobre Sociedades, resulta obligado exponer brevemente la naturaleza jurídica y los elementos estructurales de este impuesto, puesto que, como se verá, en lo no regulado específicamente para el régimen especial de ERD se aplicará lo previsto para el régimen general.

3.1 Naturaleza jurídica de este impuesto

En cuanto a su naturaleza jurídica, se trata de un impuesto estatal, no cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común, directo, personal, periódico,

proporcional y objetivo, que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas residentes en territorio español¹⁹.

3.2 Hecho imponible: aspecto material, aspecto espacial y aspecto temporal

El aspecto material del hecho imponible está regulado en el artículo 4 LIS, cuyo apartado 1 dispone que será la obtención de renta por el contribuyente cualquiera que sea su fuente u origen²⁰, esto es, con independencia de la clase de renta de que se trate y del lugar donde haya sido obtenida, y cuyo apartado 2 aclara qué se entenderá por obtención de renta en los regímenes especiales de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas y de transparencia fiscal internacional²¹.

Cabe recordar que también se gravan en este impuesto las rentas obtenidas a título gratuito, sea por sucesión o por donación, por una entidad jurídica residente en territorio español²².

Este impuesto, a diferencia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se fundamenta en un concepto de renta sintética, es decir, a partir del resultado contable y corregido por las excepciones legalmente tipificadas (Apartado I del Preámbulo LIS).

El aspecto espacial del hecho imponible está regulado en el artículo 2 LIS, conforme al cual, el Impuesto sobre Sociedades se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral Navarra, que implican la existencia de normas propias reguladoras de este impuesto en esos territorios.

Finalmente, el aspecto temporal del hecho imponible está regulado en los artículos 27 y 28 LIS. El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto periódico, por lo que es necesario fijar un período impositivo, de lo que se encarga el artículo 27 LIS, y

¹⁹ Art. 1 LIS: «El impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley».

²⁰ Art. 4.1 LIS: «Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen».

²¹ Art. 4.2 LIS: «En el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, se entenderá por obtención de renta la imputación al contribuyente de las bases imponibles, gastos o demás partidas, de las entidades sometidas a dicho régimen. En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta la imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente».

²² Art. 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

«1. Constituye el hecho imponible: a) La adquisición de bienes y derechos por la herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, "intervivos". c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas y otras Normas Tributarias.

2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.»

una fecha de devengo dentro de ese período impositivo, de lo que se ocupa el artículo 28 LIS.

El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, normalmente será el año natural²³, y no excederá de 12 meses (artículo 27.1 y 3 LIS).

El período impositivo puede ser menor de 12 meses en cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 27.2 LIS, puesto que concluirá cuando la entidad:

- Se extinga antes de completar el período impositivo.
- Cambie su residencia a un territorio distinto del español.
- Transforme su forma jurídica y esa nueva forma jurídica determine la no sujeción al impuesto²⁴.
- Transforme su forma societaria, o modifique su estatuto o su régimen jurídico y esto lleve a la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto.

El período impositivo también puede ser inferior a 12 meses cuando la entidad inicie su actividad económica.

La fecha de devengo será en todo caso el último día del período impositivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 28 LIS, que normalmente será el 31 de diciembre de cada año natural.

La autoliquidación se deberá presentar dentro de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo, en aplicación de lo previsto en los artículos 124 y 125 LIS; esto es, normalmente en los 25 primeros días naturales del mes de julio.

²³ Recuérdese que el art. 26 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, dispone: «A falta de disposición estatutaria se entenderá que el ejercicio social termina el treinta y uno de diciembre de cada año.»

²⁴ Téngase en cuenta lo dispuesto por el artículo 6 LIS: «Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X 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. 2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, a excepción de lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 15 bis de esta Ley».

3.3 Contribuyentes

Los contribuyentes²⁵ del Impuesto sobre Sociedades, que se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades, son los que se enumeran en el artículo 7.1 LIS, cuando tengan su residencia en territorio español; a saber:

- Personas jurídicas, salvo que sean sociedades civiles sin objeto mercantil.
- Sociedades agrarias de transformación.
- Fondos de inversión, fondos de capital-riesgo, fondos de inversión colectiva de tipo cerrado, fondos de pensiones, fondos de regulación del mercado hipotecario, fondos de titulización, fondos de garantía de inversiones y fondos de activos bancarios.
- Uniones temporales de empresas.
- Comunidades titulares de montes vecinales en mano común.

Otro punto para tener en cuenta es saber que da igual donde se han producido las rentas y el lugar de residencia del pagador, porque estas rentas serán gravadas en su totalidad (artículo 7.2 LIS). Esto quiere decir que si la entidad es contribuyente del IS da igual que el pagador resida fuera de España o su forma jurídica, ya que estas rentas serán gravadas en su totalidad en España en el IS.

Para que una entidad sea considerada residente en territorio español, según el artículo 8.1 LIS, debe cumplir uno o más de estos tres requisitos:

- Que esté constituida conforme a las leyes españolas.
- Que tenga domicilio social en territorio español.
- Que tenga sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

²⁵ Recuérdese que, conforme al art. 38.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, «[e]s contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.»

Las exenciones reguladas en el artículo 9 LIS son subjetivas, lo que significa que algunos contribuyentes disfrutaban de exención total²⁶ o parcial²⁷ de sus rentas en este impuesto.

3.4 Cuantificación

La cuantificación de un tributo variable, como es el Impuesto sobre Sociedades, requiere conocer dos elementos: la base del tributo y el tipo de gravamen.

Como es sabido la base del tributo coincidirá con la base imponible, si no se practican reducciones en dicha base imponible, y en otro caso coincidirá con la base liquidable.

En la regulación del Impuesto sobre Sociedades se debe distinguir entre la base imponible y la base liquidable, porque están previstas reducciones²⁷ en la base imponible.

La aplicación del tipo de gravamen a la base dará como resultado la cuota íntegra sobre la que se pueden practicar bonificaciones y deducciones, tras lo cual obtendremos la cuota líquida.

La cuota líquida menos el importe de los pagos a cuenta (retenciones y pagos fraccionados) dará como resultado la cuota diferencial a ingresar o a devolver.

Expuesto el esquema de cuantificación del Impuesto sobre Sociedades, procede detenerse brevemente en la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen, la cuota íntegra y la cuota líquida.

²⁶ Art. 9.1 LIS: «Estarán totalmente exentos del Impuesto: a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales. b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales. c) El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de Garantía de inversiones. d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social. e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española. f) Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales. g) Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales. h) El Consejo Internacional de supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.»

²⁷ Arts. 9.2, 9.3 y 9.4 LIS: «2. Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley: a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior. b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas. c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores. d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización. e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio. f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas.

4. Estarán parcialmente exentos del Impuesto los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.»

3.4.1 Base imponible

El artículo 10 LIS establece, en su apartado 1, que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades será la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por las bases imponibles negativas obtenidas en precedentes periodos impositivos anteriores, y, en su apartado 2, que la base imponible se calculará por el método de estimación directa con carácter general, por el de estimación objetiva sólo en cuando así se disponga expresamente, y, subsidiariamente, por el régimen de estimación indirecta, de conformidad en este último caso con lo dispuesto en los artículos 53 y 158 de la Ley General Tributaria [a partir de ahora «LGT»].

La estimación directa, que es el método general, viene detallada en el artículo 51 LGT cuyo contenido establece que, para determinarla, la Administración tributaria utilizará los siguientes elementos: declaraciones y documentos presentados, datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente, y otros documentos, justificantes y datos que se relacionen con los elementos de la obligación tributaria. Estos no siguen un orden jerárquico, sino que todos ellos tienen la misma validez y se pueden utilizar indistintamente. En definitiva, esta estimación directa se basa en corregir el resultado a través de ajustes fiscales²⁸. Por ello se puede decir que es la estimación más real y la que mejor refleja la situación del contribuyente.

Bas Soria²⁹ afirma que este método trata de gravar con exactitud la capacidad económica del contribuyente frente a las aproximaciones que se obtienen con las estimaciones objetiva e indirecta.

En el Anexo I se puede comprobar el esquema que se ha de seguir para calcular la base en función de esta estimación.

La estimación objetiva solo se utilizará en el Impuesto sobre Sociedades para calcular la base imponible en el «Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje», regulado entre los artículos 113 y 117 LIS. El artículo 114.1 LIS establece la tabla que estas entidades han de seguir para realizar la estimación. No entraremos en ella, ya que esta regulación no se aplica a este trabajo.

²⁸ Art. 10.3 LIS: «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 previas 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.»

²⁹ Bas Soria, J.M.: «Concepto y determinación de la base imponible», en VV.AA., *Comentarios a la ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, páginas 134 y 135.

Finalmente, la base imponible se calculará de manera subsidiaria por el método de la estimación indirecta, únicamente en los supuestos previstos en el artículo 53.1³⁰ LGT y conforme al procedimiento regulado en el artículo 158 LGT, en la cual tampoco nos adentraremos en este trabajo.

Los incentivos fiscales previstos para las ERD en el Impuesto sobre Sociedades se aplican, como se verá en el siguiente capítulo, sobre la base imponible, lo que justifica que aquí se preste atención al contenido de los preceptos que la LIS dedica a su regulación, además del artículo 10 LIS que acaba de ser examinado, y, en particular, a aquellos en los que operan esos incentivos.

El artículo 11 LIS regula la imputación temporal y la inscripción contable de ingresos y gastos.

A grandes rasgos, pues no es una parte clave en esta investigación, se puede decir, con respecto a la imputación temporal, que todos los gastos o ingresos que afecten a la actividad económica desarrollada por la entidad se imputarán al periodo impositivo en el que se produzca su devengo, con arreglo a las normas contables, con independencia de la fechas de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros³¹ y, con respecto a la inscripción contable de ingresos y gastos, que 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, a excepción de lo previsto para elementos patrimoniales que fiscalmente puedan amortizarse libremente o de forma acelerada, y que los ingresos y los gastos imputados contablemente 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, según las reglas fiscales, se imputarán en el período impositivo que corresponda³². Los apartados 2 y 4 a 13 de este artículo 11 LIS establecen reglas especiales

³⁰ Art. 53.1 LGT: «El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas. b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. d) Desaparición o destrucción, aún por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.»

³¹ Art. 11.1 LIS: «Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo 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.»

³² Art. 11.3 LIS: «1.º 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 en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a

A continuación, vamos a examinar únicamente dos de las limitaciones fiscales a la deducibilidad de gastos previstas en los artículos 12 a 16 LIS: las reguladas para las amortizaciones en el artículo 12 LIS y las establecidas en el artículo 13.1 LIS para las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, porque unas y otras tienen una regulación específica para las ERD.

El artículo 12.1 LIS dispone que *«[s]erán 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»*.

Especifica en términos semejantes el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en su resolución del 1 de marzo de 2013, que *«la amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos. La dotación anual que se realiza, expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción durante la vida útil estimada del inmovilizado»*. Añade que para calcular la amortización se tendrán en cuenta la vida útil del producto y su valor residual, y se fijará de forma sistemática y racional; es decir, que la amortización no es puntual ni extraordinaria, se produce por el paso del tiempo.

Dicho de otra forma, la amortización es el reflejo contable de la depreciación que sufren algunos elementos patrimoniales.

Como dice Bas Soria³³, las amortizaciones son la representación contable de la imputación que se hace del coste del inmovilizado en cada uno de los ejercicios de la vida útil del mismo. Dicha imputación se debe realizar cuando el inmovilizado tiene una duración superior a un año. Luego, el fin de la amortización es imputar el coste de los bienes en el periodo en que han sido utilizados por la empresa.

aque en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable».

³³ Obra citada, página 240.

El artículo 12.1 LIS reputa fiscalmente deducible, como se ha visto, la amortización que corresponda a la depreciación efectiva y considera que la depreciación será efectiva cuando:

- i. Sea el resultado de aplicar uno de los coeficientes previstos en el artículo 12.1 LIS, que se detallan en el Anexo II.
- ii. Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- iii. Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.
- iv. Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.
- v. El contribuyente justifique su importe.

El método habitual para el cálculo de las amortizaciones fiscalmente deducibles es el de los coeficientes de amortización lineal. Estas tablas de la amortización lineal tienen en cuenta dos factores para su cálculo: (i) el coeficiente lineal máximo, que es el porcentaje máximo del valor amortizable que cada año puede ser fiscalmente deducido, lo que determina el período mínimo de amortización, y (ii) el periodo máximo de amortización, lo que determina el coeficiente lineal mínimo o porcentaje mínimo fiscalmente amortizable cada año.

El artículo 12.2 LIS se ocupa de la amortización del inmovilizado intangible, que deberá ser amortizado en función de su vida útil, siempre que sea posible estimarla de manera fiable; cuando no se pueda realizar esa estimación de manera fiable, la amortización se deducirá fiscalmente con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe. La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe.

El artículo 12.3 LIS regula los elementos del inmovilizado que se pueden amortizar libremente³⁴ y advierte que las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

³⁴ «a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.

b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las

La segunda de las limitaciones fiscales a la deducibilidad de gastos que se van a examinar son las establecidas en el artículo 13.1 LIS para las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores.

Conforme a lo establecido en dicho precepto, serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

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

Ahora bien, no serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

2.º 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 por el vigente texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo.

3.º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Las otras limitaciones a la deducibilidad de gastos previstas en la LIS, que sólo procede enumerar, puesto que no tienen consideración específica para las ERD, son:

- i. Las pérdidas por deterioros no deducibles del artículo 13.2 LIS:

explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año».

- Del inmovilizado material, de inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.
- De los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de algunas entidades.
- De los valores representativos de la deuda.
- ii. Las provisiones y otros gastos del artículo 14 LIS.
- iii. Los gastos no deducibles del artículo 15 LIS.
- iv. Las asimetrías híbridas del artículo 15 bis LIS.
- v. Los gastos financieros en los términos del artículo 16 LIS.

Desde el artículo 17 hasta el 20, ambos inclusive, la LIS establece reglas de valoración para el cálculo de la base imponible, que tampoco tienen una consideración específica para las ERD, por lo que nuevamente bastará con enumerarlas:

- i. Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias (artículo 17 LIS).
- ii. Operaciones vinculadas (artículo 18 LIS).
- iii. Cambios de residencia, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención. Reglas especiales (artículo 19 LIS).
- iv. Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal (artículo 20 LIS).

Los artículos 21 y 22 LIS regulan la exención que se aplica en la base imponible sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, y sobre las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, respectivamente. Nuevamente sin singularidad para las ERD que merezcan entrar en detalles.

3.4.2 Base liquidable

Según el artículo 54 LGT es resultado de aplicar las reducciones pertinentes en la base imponible. Estas reducciones vienen reflejadas en la LIS, abarcando desde el artículo 23 hasta el 26. Son las que se enumeran a continuación:

- i. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (artículo 23 LIS).

- ii. Otra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias (artículo 24 LIS).
- iii. Reserva de capitalización (artículo 25 LIS).
- iv. Compensación de las bases imponibles negativas (artículo 26 LIS).

Conviene exponer brevemente en que consiste la reserva de capitalización regulada en el artículo 25 LIS, para poder comparar posteriormente su régimen con el establecido para uno de los incentivos fiscales aplicables a las ERD, la reserva de nivelación, que se basa en los mismos principios.

La reserva de capitalización pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el patrimonio neto, como certeramente destacan Pla Vall y Salvador Cifre³⁵, quienes subrayan que *«[c]onsiste en la no tributación de una parte del beneficio siempre que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo»*.

El artículo 25 LIS establece, en su apartado 1, que aquellos contribuyentes que tributen al tipo de gravamen establecido en los artículos 1 o 6 del artículo 29 LIS [que serán detallados más adelante], pueden acogerse a este incentivo que consiste en una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios³⁶, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad³⁷. b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

³⁵ Pla Vall, A. y Salvador Cifre, C.: *Impuesto sobre Sociedades. Régimen general y empresas de reducida dimensión*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, páginas 305 y 306.

³⁶ Aclara el artículo 25.2 LIS que *«[e]l incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior. No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo: a) Las aportaciones de los socios. b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos. c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración. d) Las reservas de carácter legar o estatutario. e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos. g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto. Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible»*.

³⁷ *«A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos: a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad. b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley. c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal»*.

Esta reducción en ningún caso será mayor al importe del 10% de la base imponible positiva del periodo impositivo previa a esta reducción, a la integración a la que se refiere el artículo 11.12 LIS³⁸ y a la compensación de bases imponibles negativas.

En caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los periodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatamente siguientes al cierre de aquel en el que se ha generado el derecho a la reducción, juntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por la reserva de capitalización en el período impositivo correspondiente.

3.4.3 Tipo de gravamen y cuota íntegra

El artículo 56 LGT nos dice que hay dos formas de calcular la cuota íntegra, la primera aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen correspondiente, y la segunda utilizando la cantidad fija establecida en la regulación del tributo. En el Impuesto sobre Sociedades, al ser un tributo variable como hemos dicho anteriormente, la cuota íntegra se obtendrá aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la base liquidable.

El tipo de gravamen aparece regulado en el artículo 29 LIS.

El apartado 1 establece que el tipo de gravamen general será el 25%, sin perjuicio de lo cual, para aquellas entidades cuya cifra de negocios del periodo impositivo inmediatamente anterior sea inferior a 1 millón de euros, el tipo de gravamen será del 23%³⁹, y para las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas el tipo de gravamen será del 15%, salvo que les corresponda un tipo de gravamen inferior, en el primer período impositivo en el que la base imponible resulte

³⁸ «Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, a los que resulte de aplicación el derecho establecido en el artículo 130 de esta Ley, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.

Si en un período impositivo se hubieran efectuado dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, y el derecho establecido en el artículo 130 de esta Ley resultara de aplicación sólo a una parte de los mismos, se integrarán en la base imponible, en primer lugar, aquellas dotaciones correspondientes a los activos a los que no resulte de aplicación el referido derecho».

³⁹ Esta regulación, en vigor desde el 01/01/2023, será aplicable a los periodos impositivos que se inicien a partir de ese día, siempre y cuando la cifra de negocios del periodo inmediatamente anterior de la entidad sujeta y no exenta haya sido inferior a 1 millón de euros.

positiva y en el siguiente. Los tipos de gravamen del 23% y el 15% no son aplicables a las entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial.

Es importante destacar que las ERD no tienen ya una regulación específica en cuanto al tipo de gravamen aplicable, se rigen por las reglas generales expuestas.

El resto de los apartados del artículo 29 LIS establecen tipos de gravamen específicos para determinadas entidades y operaciones.

3.4.4 Deducciones y bonificaciones en la cuota íntegra: cuota líquida

Sobre la cuota íntegra se aplicarán las deducciones y bonificaciones para obtener la cuota líquida.

El artículo 30 bis LIS ha establecido una cuota líquida mínima, con efectos desde el 1 de enero de 2022, pero no tiene incidencia en las ERD, por lo que basta con mencionar su existencia⁴⁰.

Las deducciones que se pueden aplicar en la cuota íntegra son las siguientes:

- i. Para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente (artículo 31 LIS).
- ii. Para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios (artículo 32 LIS).
- iii. Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (artículo 35 LIS).
- iv. Por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (artículo 36 LIS).

⁴⁰ Art. 30 bis 1 LIS: «En el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo o que tributen en el régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios, la cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 por ciento a la base imponible, minorada o incrementada, en su caso y según corresponda, por las cantidades derivadas del artículo 105 de esta Ley y minorada en la Reserva por Inversiones regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Dicha cuota tendrá el carácter de cuota líquida mínima.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los contribuyentes que tributen a los tipos de gravamen previstos en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las entidades de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

A los efectos de determinar la cuota líquida mínima a la que se refiere el primer párrafo de este apartado, el porcentaje señalado en el mismo será el 10 por ciento en las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 por ciento según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley, y el 18 por ciento si se trata de entidades que tributen al tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley.

En el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 por ciento a la cuota íntegra calculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

En las entidades de la Zona Especial Canaria, la base imponible positiva sobre la que se aplique el porcentaje al que se refiere este apartado no incluirá la parte de la misma correspondiente a las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de dicha Zona que tribute al tipo de gravamen especial regulado en el artículo 43 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.»

- v. Por creación de empleo (artículo 37 LIS).
- vi. Por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (artículo 38 LIS).
- vii. Por inversiones realizadas por las autoridades portuarias (artículo 38 bis LIS).
- viii. Por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial (artículo 38 ter LIS).

Las bonificaciones que se pueden aplicar en la cuota íntegra son las dos siguientes:

- i. Por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla (artículo 33 LIS).
- ii. Por prestación de servicios públicos locales (artículo 34 LIS).

Estas deducciones y bonificaciones no tienen regulación específica para las ERD por lo que no es necesario entrar en detalle.

3.5 Régimen general y regímenes especiales de tributación: definición y reglas de aplicación.

La LIS regula en su Título VII, que comprende los artículos 42 a 117, “Regímenes tributarios especiales”.

El artículo 42 LIS dispone, en su apartado 1, que esos regímenes tributarios especiales lo son por dos motivos, la naturaleza de los contribuyentes afectados o la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate, y, en su apartado 2, que las normas del régimen especial se aplicarán con carácter preferente a las normas del régimen general, que tendrán carácter supletorio.

Son 15 los regímenes tributarios especiales que contiene la LIS, entre ellos el que constituye el objeto de este de las ERD; a saber:

- i. Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas (artículos 43 a 47 LIS).
- ii. Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (artículos 48 y 49 LIS).
- iii. Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional (artículos 50 y 51 LIS).
- iv. Instituciones de inversión colectiva (artículos 52 a 54 LIS).
- v. Régimen de consolidación fiscal (artículos 55 a 75 LIS).
- vi. Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una

Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea (artículos 76 a 89 LIS).

- vii. Régimen fiscal de la minería (artículos 90 a 94 LIS).
- viii. Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos (artículos 95 a 99 LIS).
- ix. Transparencia fiscal internacional (artículo 100 LIS).
- x. Incentivos fiscales para las ERD (artículos 101 a 105 LIS).
- xi. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero (artículo 106 LIS).
- xii. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros (artículos 107 y 108 LIS).
- xiii. Régimen de entidades parcialmente exentas (artículos 109 a 111 LIS).
- xiv. Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común (artículo 112 LIS).
- xv. Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje (artículos 113 a 117) LIS.

3.5.1 El régimen especial de “Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión”: consideraciones generales sobre su alcance (cuantificación de la base) y ámbito de aplicación (la mayoría de los declarantes).

La LIS dedica al régimen especial de las ERD los artículos 101 a 105, el primero de ellos lo dedica a delimitar su ámbito de aplicación y los demás a regular los incentivos fiscales que comporta el disfrute de este régimen especial.

Cabe recordar que, al regirse por diferentes umbrales, el concepto PYME y el concepto ERD no comprenden las mismas entidades.

El concepto ERD solo existe en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, que no contiene el concepto PYME, y para saber si una concreta entidad se incluye o no dentro del mismo, hay que atender únicamente al importe neto de su cifra de negocios, mientras que el concepto PYME, que es un concepto de uso generalizado, tiene en cuenta tres criterios, dos de naturaleza económica, el volumen de negocio y el balance general, y uno carente de esa naturaleza económica, el número de trabajadores con los que cuenta la entidad.

Se entiende así porque García Díez⁴¹ sostiene que lo regulado en el régimen especial de ERD no es realmente un régimen de tributación para PYMES, sino un elenco de medidas fiscales de incentivo para entidades que bajan de una cierta cifra de negocio, 10 millones de euros en el periodo inmediatamente anterior, siempre que no tengan la consideración de entidad patrimonial.

Los incentivos fiscales que comporta el régimen de ERD se aplican en la determinación de la base imponible, salvo la reserva de nivelación que minorará la base imponible positiva determinada.

La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria publica todos los años una serie de estadísticas entre las que se pueden encontrar datos de los diferentes impuestos. Entre ellas existe una tabla, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades y comprobable en el Anexo III, que expresa la distribución de declarantes por cada tipo de empresa, así se puede observar de qué tipo de contribuyentes viene el dinero que cada año ingresa el estado en forma de este impuesto.

Según los datos de dicha tabla, el 78,20% de los declarantes del Impuesto sobre Sociedades en 2019 fueron ERD. Esto quiere decir que la mayoría de las entidades del país se acogen a lo que a priori es un régimen especial.

Con estos datos cabe sostener la inconveniencia de considerar régimen especial a un régimen de aplicación generalizada, por lo que podrían integrarse estos incentivos en la regulación general, especificando que sólo se aplican a las ERD. Es claro, por tanto, que son razones de política fiscal las que están detrás de la decisión de mantener estos incentivos fiscales dentro de un régimen especial del impuesto, puesto que no sería necesario un régimen especial, bastaría con especificaciones en el régimen general, como corrobora la reciente regulación de un tipo de gravamen específico para entidades calificables como ERD que, sin embargo, se contiene en la regulación genérica de los tipos de gravamen, como se ha visto en el anterior subapartado 3.4.3 de este trabajo.

4. INCENTIVOS FISCALES PARA LAS ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSION

En este capítulo del trabajo se van a analizar uno a uno los incentivos fiscales aplicables a las ERD, conforme a lo previsto en los artículos 102 y 105 LIS.

⁴¹ Obra citada, páginas 1.564 y 1.565.

4.1 Libertad de amortización

Recordando lo tratado anteriormente, la amortización consiste en la depreciación que normalmente sufren los bienes del inmovilizado por la normal actividad empresarial y su fin es imputar el coste de los bienes en el periodo en el que han sido utilizados por la empresa.

El artículo 102 LIS establece un régimen de libertad de amortización vinculado a la creación de empleo para las ERD, que se concreta en los términos que seguidamente se exponen.

El apartado 1 del artículo 102 establece que podrán ser amortizados libremente todos aquellos elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas de la entidad, siempre y cuando el contribuyente los haya adquirido en el periodo impositivo en el que se cumplan los requisitos para obtener la condición de ERD. Además, durante los 24 meses siguientes al inicio del periodo impositivo en que dichos bienes entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa deberá aumentar respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores y dicho aumento se debe mantener durante 24 meses más⁴².

Con base en este requisito se aprecia que es un incentivo fiscal para la creación de empleo, puesto que busca que las ERD aumenten su plantilla, ofreciéndoles a cambio un beneficio fiscal que comporta una minoración de su base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

En el caso de que se trate de una ERD de nueva creación, el aumento de plantilla que se produzca 24 meses después de la entrada en funcionamiento del bien se computará íntegramente como aumento de plantilla, así la ERD se podrá beneficiar de la cuantía máxima amortizable.

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. Conviene destacar a este respecto: por un lado, que, aun cuando normalmente ambas acciones coincidirán en el tiempo, un bien no siempre entra en funcionamiento inmediatamente después de ser adquirido por

⁴² Art. 102.1 LIS: «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 empresa; y, por otro lado, que los elementos patrimoniales deberán haber sido puestos en marcha por primera vez en la entidad, lo que no excluye que la entidad los haya adquirido de otra, siempre y cuando la primera que los compró nos los hubiese utilizado⁴³.

En fin, este mismo apartado 1 del artículo 102 LIS limita la cuantía máxima de la inversión que se podrá beneficiar de la libertad de amortización: será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales. Por tanto, no se trata de una libertad total de amortización.

El apartado 2 del artículo 102 LIS dispone que este régimen de libertad de amortización también se podrá aplicar a aquellos elementos que sean encargados por un contrato de ejecución de obra suscrito en el periodo impositivo, siempre y cuando la puesta a disposición de estos elementos se produzca dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión, y el apartado 3 del artículo 102 LIS preceptúa que lo previsto en los apartados 1 y 2 también se aplicará a los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la entidad.

Pero ¿qué sucede si la ERD se beneficia de esta libertad de amortización y luego no amplía o no mantiene la plantilla durante el periodo tiempo legalmente estipulado? El apartado 4 del artículo 102 LIS aclara que en tales casos la entidad deberá ingresar la cuota íntegra que hubiera correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes. Este ingreso se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en el que se produzca el incumplimiento de una u otra obligación.

Este problema surgirá, *a priori*, porque las ERD cuando se acogen al incentivo no pueden saber a ciencia cierta la plantilla con la que contarán en los 24 meses posteriores, por eso deben realizar una estimación que les sirva para orientarse. Puede darse el caso de que, tras obtener el resultado de la estimación, decidan aplicar el incentivo y, aun así, por causas imprevisibles, como puede ser una bajada brusca de la demanda, no se alcance el objetivo previsto. En esos casos se le aplicaría el artículo 102.4 LIS y deberán ingresar la cantidad deducida en exceso en concepto de libertad de amortización y los correspondientes intereses.

Otro problema que surge en el análisis de este incentivo fiscal se encuentra en relación con lo dispuesto en el artículo 38 LIS⁴⁴, que contempla una «Deducción por

⁴³ VV.AA.: *Memento práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, 2022, apartado 7812.

⁴⁴ Art. 38 LIS: «1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por

creación de empleo para trabajadores con discapacidad», porque este último precepto establece, en su apartado 3, que aquellos trabajadores con discapacidad que den derecho a una deducción conforme a este artículo, no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo del artículo 102 LIS. Por ello, las entidades deberán decidir cuál de los dos incentivos es más conveniente aplicar: la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad o la libertad de amortización. Además, cabe aclarar que el hecho de que una entidad cumpla los requisitos para aplicar uno cualquiera de esos incentivos fiscales no le obliga a aplicarlo.

El apartado 5 y último del artículo 102 LIS dispone que el régimen de libertad de amortización en los términos expuestos también será aplicable a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

El importe de la libertad de amortización que se practique conforme a este régimen resulta un gasto fiscalmente deducible, pese a no estar contabilizado, por lo que supone una excepción al principio de inscripción contable, tal y como dispone el artículo 11.3.1º LIS⁴⁵. Por consiguiente, serán necesarios ajustes extracontables correspondientes, poniendo así de manifiesto la independencia de las normas fiscales respecto de las normas contables.

Sostienen acertadamente Pla Vall y Salvador Cifre⁴⁶ que aquellos bienes que se puedan acoger a este incentivo fiscal lo harán en todos los periodos impositivos en los que estén en funcionamiento, con independencia de la que la empresa deje de cumplir las condiciones para ser considerada ERD.

Los requisitos exigidos por este incentivo fiscal son muy concretos y exigentes, pero permiten al contribuyente reducir su base imponible hasta donde él quiera, quizás sea esta la razón por la que, a diferencia de lo establecido para la amortización acelerada prevista en el artículo 103 LIS, no se prevé su compatibilidad con cualquier otro beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los mismos elementos

ciento, contratados por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. 2. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento, contratados por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. 3. Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el artículo 102 de esta Ley.»

⁴⁵ Art. 11.3. 1º LIS: «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 en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. [...]»

⁴⁶Obra citada; página 188.

patrimoniales. Lo cierto es que, si este incentivo fiscal de la libertad de amortización por creación de empleo fuera aplicable junto con cualesquiera otros beneficios fiscal sobre los mismos elementos patrimoniales, podrían reducir en exceso las bases imponibles de las ERD y, por tanto, la tributación por el Impuesto sobre Sociedades.

Las ERD que se acojan a este incentivo fiscal podrán realizar la amortización en uno o en varios periodos impositivos, e incluso, según sugieren Díaz Gutiérrez y Masa Sánchez-Ocaña⁴⁷, realizar una amortización diferida.

Cabe destacar que esta libertad de amortización no necesita el previo aviso a la Administración tributaria ni tampoco la realización y aprobación de un plan de amortización, lo que quiere decir que es de aplicación inmediata para la ERD que así lo decida.

Finalmente, se debe recordar que el artículo 12.3 LIS regula algunos supuestos de libertad de amortización en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, porque dichos supuestos también podrán ser aplicados por las ERD en los términos previstos para cada uno de ellos, si les resultasen más favorables o simplemente no cumplieran con los requisitos para aplicar la libertad de amortización del artículo 102 LIS.

Como se ha comentado al principio de este capítulo, uno de los principales requisitos para que las entidades puedan aplicar este incentivo es la creación de empleo y que este se mantenga durante un tiempo determinado, por ello se puede decir que es un incentivo, que además de contribuir al movimiento del activo de las empresas con la compra de los elementos nuevos, también busca el desarrollo social del país y la mejora de la estabilidad económica del mismo. Además, el cómputo de la plantilla media de la empresa se realizará en función de la legislación laboral vigente en cada momento, por lo que será un número de trabajadores real, puesto que se tendrán en cuenta los mismos que a la hora de calcular el número de empleados para las estadísticas oficiales del Estado.

4.2 Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible

Este incentivo fiscal está regulado en el artículo 103 LIS y consiste en el disfrute de una amortización acelerada de los elementos patrimoniales, este era además el

⁴⁷ Díaz Gutiérrez, I. y Masa Sánchez-Ocaña, F.: «Capítulo 9: Incentivos Fiscales para las entidades de reducida dimensión» en Sanfrutos Gambín, E. (dir.): *Impuesto sobre Sociedades: Regímenes especiales y especialidades territoriales. Disposiciones adicionales y finales. Tomo III*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2013, página 1099.

nombre que recibía en anteriores regulaciones del Impuesto sobre Sociedades. Supone aplicar una amortización superior a la aplicable con carácter general, pero hasta un límite expresamente previsto, independientemente del gasto que se haya registrado en el resultado contable.

El apartado 1 del artículo 103 LIS dispone que aquellos elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, y también los elementos del inmovilizado intangible, afectos a actividades económicas, se amortizarán en función del coeficiente resultante de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización reflejadas en el artículo 12.1 LIS, que es el método fiscal de amortización normalmente seguido en el régimen general del impuesto. Por tanto, este incentivo fiscal permite anticipar la deducción del gasto futuro en forma de amortización hasta dicho límite, además de una amortización más rápida que la que pueden aplicar aquellas entidades que no se puedan acoger a este beneficio.

Conviene reseñar que este incentivo fiscal resulta de aplicación a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, al igual que la libertad de amortización del artículo 102 LIS, pero a diferencia de esta última, también se aplica a los elementos del inmovilizado intangible.

Los apartados 2 y 3 del artículo 103 LIS, en sintonía con los apartados 2 y 3 del artículo 102 LIS, expresamente establecen que la amortización acelerada también será aplicable a los elementos encargados a raíz de un contrato de ejecución de obra en ese mismo periodo impositivo, cuando su puesta a disposición se produzca en los 12 meses siguientes a la conclusión del mismo, y a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias construidos o producidos por la empresa.

El apartado 4 del artículo 103 LIS aclara que este régimen de amortización acelerada será compatible con cualquier otro beneficio fiscales que pudiera proceder por razón de los mismos elementos patrimoniales. A diferencia de la libertad de amortización del artículo 102 LIS, este beneficio fiscal no ofrece total libertad a la ERD a la hora de amortizar fiscalmente los elementos patrimoniales, esa puede ser la razón por la que se permite compaginar esta amortización acelerada con otros beneficios fiscales. Alguno de los beneficios con los que se puede compaginar son, por ejemplo, las deducciones en la cuota reguladas en el artículo 35 LIS, «por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica», o en el artículo 36 LIS, «por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales».

El apartado 5 y último del artículo 103 LIS dispone que los elementos del inmovilizado intangible a los que se refería el artículo 13.3 LIS, antes de ser derogado por la disposición final quinta.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, con efectos para los periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, que se adquirieran en el periodo impositivo en que la empresa cumple los requisitos para ser considerada ERD, se podrán deducir en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dicho apartado.

En una interpretación literal de este último precepto, habría que concluir que los elementos del inmovilizado intangible a que se refería el artículo 13.3 LIS quedan al margen de este incentivo fiscal, porque el artículo 103.5 LIS remite a una norma sin contenido, pero en una interpretación sistemática y contextual, se debe concluir que los intangibles a que se refiere el artículo 103.5 LIS son los que se mencionaban en el derogado artículo 13.3 LIS; esto es, aquellos activos intangibles cuya vida útil no se pueda estimar de forma fiable y el fondo de comercio, de modo que por éstos se podrán amortizar un 150% de la veinteava parte de su importe que está prevista para la amortización de estos intangibles en el artículo 12.2 LIS, tal y como ha interpretado la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta tributaria V-3057/2019, de 30 de octubre.

Por tanto, en función de la naturaleza del activo intangible se pueden diferenciar:

(a) Intangibles cuya vida útil se pueda estimar de forma fiable: el importe fiscalmente deducible en cada período impositivo en concepto de amortización será el resultado de multiplicar por 2 la amortización que resulte de dicha vida útil, conforme a las tablas de amortización.

(b) Intangibles cuya vida útil no se pueda estimar de forma fiable y fondo de comercio: el importe fiscalmente deducible en cada período impositivo en concepto de amortización será el 150% de la veinteava parte de su importe.

El principal objetivo que persigue esta amortización fiscal acelerada de elementos patrimoniales es aumentar la compra de activos por parte de las ERD, pero no tiene la misma relevancia para activos de vida útil reducida que para activos de vida útil elevada, puesto que es en estos últimos donde más incidencia tiene, a lo que se añade la imposibilidad de aplicarlo si el elemento patrimonial no tiene establecido un coeficiente de amortización en las tablas.

Este incentivo fiscal también pretende ayudar a que las sociedades de nueva creación puedan adquirir sus primeros elementos sin que les interfiera de forma negativa en su resultado fiscal.

Debe subrayarse que el contribuyente no está obligado a aplicar siempre este amortización acelerada, lo que le permite adaptar la amortización fiscal para lograr que las bases imponibles de cada periodo impositivo sean lo más cercanas a cero.

Cabe reseñar, por último, que este incentivo es meramente fiscal y no debe interferir en el ámbito contable, por lo que al realizar la contabilidad de la entidad del periodo en el que se aplique el incentivo, se deberán aplicar ajustes extracontables. En efecto, el importe de la amortización acelerada que se practique resulta un gasto fiscalmente deducible, pese a no estar contabilizado, por lo que también supone una excepción al principio de inscripción contable, tal y como dispone el artículo 11.3.1º LIS⁴⁸.

4.3 Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores

Antes de examinar el alcance de este incentivo fiscal hay que recordar que el deterioro es la diferencia entre el valor contable y el importe recuperable.

En este caso el valor contable será el dinero que los deudores deben a la entidad y el importe recuperable será el dinero que finalmente pagarán, cantidad que puede llegar a ser nula. Según el PGC⁴⁹, cuando una entidad dude si un cliente le va a pagar debe realizar un asiento contable dándole de baja en la cuenta de clientes y abriendo una nueva cuenta [por el mismo valor] con el nombre de «clientes de dudoso cobro»; posteriormente, cuando corresponda en aplicación de los principios de prudencia e imagen fiel, deberá hacer otro asiento en la cuenta denominada «pérdidas por deterioro de valor y operaciones comerciales», y será en función de ella cuando actúe este incentivo.

El artículo 104 LIS dispone en su apartado 1 que en el periodo impositivo en que la entidad cumpla las condiciones para ser considerada como ERD podrá deducir fiscalmente la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento de los deudores existentes en la entidad cuando finalice dicho periodo impositivo.

⁴⁸ Art. 11.3. 1º LIS: «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 en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. [...]»

⁴⁹ Cuarta parte del PGC: Cuadro de cuentas. Grupo 4: Acreedores y deudores por operaciones comerciales.

No se incluirán entre los deudores referidos en el apartado 1, los deudores sobre los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecida para el régimen general por el artículo 13.1 LIS⁵⁰ y aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho precepto⁵¹, tal y como dispone el apartado 2 del artículo 104 LIS. Se trata, por tanto, de un incentivo fiscal que complementa, pero no sustituye la deducción general de las pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores.

Aclara el apartado 3 del artículo 104 LIS que el saldo de la pérdida por deterioro efectuada de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 no podrá exceder del límite citado en dicho apartado.

Como sostienen Pla Vall y Salvador Cifre⁵², debido a esta última restricción, esta deducción de pérdidas a tanto alzado no se podrá acumular en períodos sucesivos. Es decir, en cada periodo impositivo sólo se tendrán en cuenta las pérdidas por deterioro de ese concreto periodo.

Finalmente, el apartado 4 de este artículo 104 LIS dispone que las pérdidas por deterioro producidas en periodos impositivos en los que la entidad deje de cumplir las condiciones para ser considerada ERD, no serán deducibles hasta el importe del saldo de la pérdida por deterioro al que se refiere el apartado 1.

Este incentivo fiscal busca apoyar a aquellas ERD con cifras bajas de negocio que pueden verse muy perjudicadas por las posibles insolvencias de sus clientes, por eso se les permite deducir estas posibles pérdidas para no aumentar su base imponible.

Conviene reseñar que como no se establece ninguna excepción específica del principio de inscripción contable para esta pérdida por deterioro calculada a tanto alzado, a diferencia de la libre amortización y la amortización acelerada, deberá estar contabilizada como gasto para ser considerada fiscalmente deducible.

Es un incentivo no acumulable, es decir, en el caso de que hubiese pérdidas de periodos anteriores, este solo podrá aplicarse a aquel periodo en que la entidad ha cumplido los requisitos para ser ERD y, como se ha dicho anteriormente, hasta un máximo del 1%. Esta limitación puede ser cuestionable, aunque es cierto que se puede

⁵⁰ Detallado en el capítulo 3.4.1 de este trabajo.

⁵¹ «1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

2.º 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.

3.º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores».

⁵² Obra citada, página 226.

considerar más justo fiscalmente hablando si cada incentivo solo se puede aplicar en el periodo en que la entidad adquiere la condición de ERD.

4.4 Reserva de nivelación de las bases imponibles

Este incentivo fiscal establecido en el artículo 105 LIS permite a las ERD minorar la base imponible positiva de un período impositivo para crear una reserva indisponible que se adicionará a las bases imponibles negativas que tengan en los siguientes los cinco años inmediatos y sucesivos hasta dejarlas en cero, salvo que no las haya o que no agoten el importe total de la reserva dotada, en cuyo caso se integrarán en la base imponible del período impositivo siguiente, consiguiendo de este modo “nivelar las bases imponibles”, “compensar bases imponibles negativas con bases imponibles positivas de ejercicios anteriores o *carry-back*” y, en todo caso, “diferir la carga tributaria por el Impuesto sobre Sociedades”.

El apartado 1 del artículo 105 LIS dispone que aquellas entidades que cumplan con los requisitos para obtener la condición de ERD y apliquen uno de los tipos de gravamen establecidos en el artículo 29.1 LIS, podrán acogerse, en dicho periodo impositivo, a este incentivo que consistirá en la minoración de la base imponible positiva de hasta un máximo del 10 por ciento de su importe, luego puede ser inferior a ese porcentaje, para dotar una reserva indisponible. En cualquier caso, la minoración no podrá superar 1 millón de euros. Si el periodo impositivo tuviese una duración inferior a un año, se realizará una proporción entre la duración del periodo impositivo y 1 millón de euros para saber cuál será el importe máximo en que se puede minorar la base.

El apartado 2 del artículo 105 LIS establece que las cantidades dotadas se adicionarán a las bases imponibles de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice la minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa y hasta el importe de la misma. Si en ese lapso temporal no ha habido períodos impositivos con bases imponibles negativas o los ha habido pero las bases imponibles negativas no han agotado toda la reserva dotada, se adicionará toda ella o la parte restante a la base imponible del período correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo, independientemente de que se tenga en dicho período una base imponible positiva o negativa.

Hay que tener en cuenta que, al ser el Impuesto de Sociedades un impuesto proporcional, el tipo de gravamen aplicable a la base no varía cuando aumenta el importe de esta última. Es decir, si una entidad tributa al tipo de gravamen general en el Impuesto sobre Sociedades, va a tributar al tipo de gravamen del 25%, sea su base

imponible 600.000€ o 1.200.000€. Por consiguiente, que una entidad añada la reserva de nivelación no aplicada a la base imponible en un periodo impositivo o en otro, salvo que se modificase ese tipo general de gravamen en el *interim*, solo influiría para precisar cuándo afronta la carga tributaria que supone, porque el montante de esa carga será el mismo.

El apartado 3 del artículo 105 LIS preceptúa que el contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración del apartado 1, que será indisponible hasta aquel periodo en el que se produzca su adición a la base imponible. La reserva estará compuesta por los resultados positivos del periodo en el que se redujo la minoración y en caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la reserva de nivelación cuando: (a) el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad; (b) la reserva se elimine, total o parcialmente, a consecuencia de operaciones a las que se le aplique el régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII LIS, esto es, el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, y (c) la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

El apartado 4 del artículo 105 LIS establece que la minoración de la base imponible por la reserva de nivelación se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados a los que se refiere el artículo 40.3 LIS⁵³.

⁵³ Art. 40.3 LIS: «Los pagos fraccionados también podrán realizarse, a opción del contribuyente, sobre la parte de la base imponible del periodo de los 3, 9, u 11 primeros meses de cada año natural determinada según las normas previstas en esta Ley. Los contribuyentes cuyo periodo impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del periodo impositivo hasta el día anterior al inicio de cada uno de los periodos de ingreso del pago fraccionado a que se refiere el apartado 1. En estos supuestos, el pago fraccionado será a cuenta de la liquidación correspondiente al periodo impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados periodos de pago. Para que la opción a que se refiere este apartado sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercida en la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero del año natural a partir del cual deba surtir efectos, siempre y cuando el periodo impositivo a que se refiera la citada opción coincida con el año natural. En caso contrario, el ejercicio de la opción deberá realizarse en la correspondiente declaración censal, durante el plazo de 2 meses a contar desde el inicio de dicho periodo impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente al referido periodo impositivo cuando este último plazo fuera inferior a 2 meses. El contribuyente quedará vinculado a esta modalidad de pago fraccionado respecto de los pagos correspondientes al mismo periodo impositivo y siguientes, en tanto no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal que deberá ejercitarse en los mismos plazos establecidos en el párrafo anterior. No obstante, 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 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo al que corresponda el pago fraccionado. La cuantía del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones del Capítulo III del presente título, otras bonificaciones que le fueren de aplicación al contribuyente, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al periodo impositivo.»

El apartado 5 del artículo 105 LIS dispone que las cantidades destinadas a esta reserva de nivelación no se podrán aplicar, simultáneamente, a la reserva de capitalización del artículo 25 LIS⁵⁴, ni tampoco a la Reserva para Inversiones en Canarias del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Lo que quiere decir que la empresa decidirá a cuál de estas reservas destinará sus beneficios y podrá repartirlos entre ellas, pero nunca utilizar la misma cantidad para dos o más reservas simultáneamente.

Por último, el apartado 6 del artículo 105 LIS preceptúa que aquella ERD que incumpla lo dispuesto en este artículo, integrará en la cuota íntegra del período impositivo en el que se produzca el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que hayan sido objeto de minoración, incrementadas en un cinco por ciento, además de los intereses de demora.

A continuación, se ofrecen y explican algunos ejemplos simples y ficticios para entender mejor cómo funciona este incentivo fiscal para las ERD.

Tabla 4: Ejemplo práctico de cómo aplicar el incentivo de la reserva de nivelación. «Art. 105 LIS».

	Sociedad	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Base imponible previa	A	10.500	(+)	-200		-200	-100	
Ajuste reserva de nivelación	A	500		200		200	100	
Base imponible previa	B	12.000	(+)	(+)	(+)	(+)	(+)	8.000
Ajuste reserva de nivelación	B	2.000						10.000
Base imponible previa	C	10.500	(+)	(+)	(+)	(+)	-500	
Ajuste reserva de nivelación	C	500						

Fuente: Elaboración propia

La entidad "A" en el año 2017 adquirió la condición de ERD por lo que pudo aplicar este incentivo fiscal. Obtuvo una base imponible de 10.500 euros, de los cuales 500 fueron destinados a reservas de nivelación y, de acuerdo con el artículo 105.2 LIS, ese importe debería ser devuelto a dicha base en los cinco años posteriores y siguientes cuando obtuviese una base negativa. En 2019 su base fue de -200 euros y la entidad destinó esa misma cantidad de la reserva para hacer la base positiva y lo mismo sucedió

⁵⁴ Examinado en el Capítulo 3.4.2 de este trabajo, a donde procede el reenvío.

en los años 2021 y 2022 con sus correspondientes cifras; así, al final de los cinco años la entidad tenía todas sus reservas de nivelación a cero.

La entidad “B” también adquirió en el año 2017 la condición de ERD y en ese mismo ejercicio obtuvo una base imponible de 12.000 euros, de los cuales destinó 2.000 a la reserva de nivelación. En los cinco años siguientes (2018-2022) ha obtenido bases imponibles positivas, por lo que, de acuerdo con el artículo 105.2 LIS, tendrá que devolver toda la reserva de nivelación dotada a la base en el año 2023, que, aunque también sea positiva y, por ejemplo, sea de 8.000 euros, se añadirían los 2.000 euros y quedaría una base total de 10.000 euros.

La entidad “C” obtuvo una base de 10.500 euros en el año 2017 de los cuales destinó 500 a la reserva de nivelación. En el año 2022 obtuvo una base negativa en 500 euros, sin embargo, pero no la compensó con la reserva de nivelación, por lo que incumplió la Ley. En consecuencia, deberá añadir la cuota íntegra correspondiente a la cantidad que fue minorada (500 euros), incrementada en un 5 por ciento (25 euros), a la cuota íntegra del periodo impositivo en el que se produjo el incumplimiento, esto es a la del año 2022, además los intereses de demora.

Reseñar, por último, que la reserva de nivelación ha sido incluida en la última regulación del Impuesto de Sociedades, con el objetivo de que las ERD puedan diferir la tributación de una parte de sus beneficios a los siguientes ejercicios inmediatos y sucesivos con la consiguiente suavización del impacto del Impuesto sobre Sociedades sobre sus resultados.

5. CONCLUSIONES

Primera. El término PYME atiende a tres criterios para reconocer las entidades que pueden acogerse al mismo: el número de trabajadores, el volumen de negocio y el balance general. En cambio, el término ERD atiende a un único criterio, la cifra neta de negocios, y a una circunstancia, la no consideración como entidad patrimonial.

Segunda. La clasificación de una entidad como PYME no es incompatible con la clasificación de una entidad como ERD, pero no todas las PYMES son ERD: las medianas empresas no serán ERD, porque su volumen de negocios es superior a 10 millones de euros; las pequeñas empresas pueden serlo si su volumen de negocios es inferior a 10 millones de euros y no pueden ser calificadas como entidades patrimoniales, y, finalmente, las microempresas, habida cuenta del volumen máximo de negocio que pueden tener, serán ERD siempre que no puedan ser calificadas como entidades patrimoniales.

Tercera. Aunque la mayoría de las entidades que tributan en el Impuesto de sociedades pueden aplicar los incentivos fiscales previstos para las ERD por tener esa consideración, dichos incentivos fiscales permanecen regulados dentro de un régimen especial del impuesto, lo que resulta paradójico, pues supone la aplicación generalizada de un régimen especial. La causa que parece estar detrás de esta paradoja, esto es, la que impide regular tales incentivos dentro del régimen general del impuesto es de política fiscal: llamar la atención sobre el tratamiento favorable dispuesto para las ERD.

Cuarta. Uno de los incentivos regulados tradicionalmente en el régimen especial de ERD se ha trasladado al régimen general, con efectos desde el 1 de enero de 2023 y con un ámbito de aplicación más restringido. En efecto, este nuevo incentivo fiscal solo afecta a las entidades que facturen menos de 1 millón de euros en el año inmediato anterior que pasan a tener un tipo de gravamen del 23%, lo que demuestra el acierto de la tercera conclusión y hace dudar sobre la causa por la que no se ha previsto para todas las ERD: ¿Es el primer paso en el establecimiento de un régimen fiscal más favorable en el Impuesto sobre Sociedades únicamente para las microempresas o se trata de una medida fiscal meramente coyuntural?.

Quinta. Los incentivos fiscales previstos para las ERD inciden en la base imponible del Impuesto de Sociedades, lo que se puede deber al hecho de que se trata de un impuesto proporcional y el tipo de gravamen va a ser el mismo indistintamente de la cuantía de la base.

Sexta. La libertad de amortización vinculada a la creación de empleo tiene un límite máximo de 120.000 euros, pero se trata de una cifra alta para entidades que facturan menos de 10 millones de euros al año y su existencia asegura recaudación por el Impuesto sobre Sociedades, pues no se olvide que la mayoría de los contribuyentes por este impuesto tienen la consideración de ERD.

Séptima. La amortización acelerada se vincula a la adquisición de activos nuevos del inmovilizado material, a las inversiones inmobiliarias y a los elementos del inmovilizado intangible, pero no tiene la misma relevancia para aquellos de vida útil reducida que para los de vida útil elevada.

Octava. La deducción a tanto alzado de pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores complementa, pero no sustituye, la deducción general de las pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores, y se aplica a las ERD porque se considera que dichas entidades pueden ser más débiles frente a deudores y sus impagos tener repercusiones más graves para ellas, cuando se comparan con una entidad en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Novena y última. La reserva de nivelación de las bases imponibles favorece la capitalización de la entidad, como sucede con la reserva de capitalización aplicable también a las ERD, y como ésta obliga a crear una reserva indisponible, pero no opera del mismo modo, porque la reserva de nivelación se adicionará a las bases imponibles negativas de los cinco años impositivos inmediatos y sucesivos hasta dejarlas en cero, salvo que no las haya o que no agoten el importe total de la reserva dotada, en cuyo caso se integrarán en la base imponible del período impositivo siguiente, consiguiendo así “nivelar las bases imponibles”, “compensar bases imponibles negativas con bases imponibles positivas de ejercicios anteriores o *carry-back*” y, en cualquier caso, “diferir la carga tributaria por el Impuesto sobre Sociedades”.

6. BIBLIOGRAFÍA

- Bas Soria, M. (2017). "Concepto y determinación de la base imponible", en VV.AA., *Comentarios a la ley del impuesto sobre sociedades y su normativa*, Tirant lo blanch, Valencia.
- Díaz Gutiérrez, I. y Masa Sánchez-Ocaña, F. (2013): "Capítulo 9: Incentivos Fiscales para las entidades de reducida dimensión" en Sanfrutos Gambín, E. (dir.): *Impuesto sobre Sociedades: Regímenes especiales y especialidades territoriales. Disposiciones adicionales y finales. Tomo III*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona.
- García Díez, C. (2017): "Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión", en VV.AA., *Comentarios a la ley del impuesto sobre sociedades y su normativa*, Valencia, Tirant lo blanch, Valencia.
- Hernández del Canto, M. (2022): "apartado 9727", en VV.AA., *Cierre fiscal contable. Memento práctico Francis Lefebvre*. Madrid.
- Laorden Ferrero, J. (2001): *Manual del impuesto sobre sociedades*, Cuatrecasas.
- Malvárez Pascual, L.A. (1996): «Régimen especial de las entidades de reducida dimensión», dentro de la obra colectiva, *La nueva regulación del Impuesto sobre sociedades. Volumen 2: regímenes especiales*, Centro de estudios financieros (Editores), Madrid.
- Pla Vall, A. y Salvador Cifre, C. (2020): *Impuesto sobre Sociedades. Régimen general y empresas de reducida dimensión*. Tirant lo Blanch, Valencia.
- VV.AA. (2022). *Impuesto sobre Sociedades. Memento práctico Francis Lefebvre*, Madrid.

7. ANEXOS

Anexo I: Estructura general de la autoliquidación del IS siguiendo el método de estimación directa.

Tabla 5: Autoliquidación del IS

RESULTADO CONTABLE
+/- Ajustes o correcciones fiscales
Base imponible previa
-Reserva de capitalización (general)
-Reserva de nivelación (sólo ERD)
BASE IMPONIBLE
-Reducciones
BASE TRIBUTARIA / LIQUIDABLE
X Tipo de gravamen
CUOTA ÍNTEGRA (teniendo en cuenta la tributación mínima)
-Deducciones y bonificaciones
CUOTA LÍQUIDA
-Retenciones
-Pagos fraccionados
CUOTA DIFERENCIAL

Fuente: Elaboración propia.

Anexo II: Amortización lineal.

Tabla 6: Coeficientes de amortización lineal

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Obra civil		
Obra civil general	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40

Edificios		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto de instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
Mobiliario y enseres		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos	33%	6

Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20

Fuente: Elaboración propia a partir del «artículo 12.1 LIS.»

Anexo III: Declarantes Impuesto sobre Sociedades por tipo de empresa

Tabla 7: Distribución de declarantes por tipo de empresa

TIPO DE EMPRESAS	NÚMERO DE DECLARANTES
Empresas de Reducida Dimensión	1.289.824
Gran Empresa	24.983
Sociedades No Financieras	1.624.274
Entidades de Crédito	243
Aseguradoras	343
Inst. Inversión	4.489
Total Declarantes	1.647.349

Fuente: Elaboración propia a partir de Agencia Tributaria