

INCENTIVOS FISCALES PARA LA CREACIÓN DE EMPLEO
*(Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo y deducción
por creación de empleo para trabajadores minusválidos)*

Juan López Martínez José
Manuel Pérez Lara
Universidad de Granada

RESUMEN

El sistema tributario, los tributos que lo conforman y sus técnicas liquidatorias, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, ha de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurar una mayor distribución de la renta nacional.

Estas funciones extrafiscales de las técnicas tributarias pueden configurarse como un instrumento de primer orden para que los poderes públicos cumplan con el mandato constitucional de realizar una política orientada al pleno empleo.

En el presente trabajo se analizan dos medidas previstas en nuestro ordenamiento tributario que inciden en la dirección indicada: la libertad de amortización que fomenta las inversiones generadoras de empleo y los beneficios fiscales con las que cuentan los empresarios por creación de empleo de trabajadores minusválidos.

Palabras clave: *Sistema Tributario, Creación de Empleo, Incentivos Fiscales.*

ABSTRACT

The tax system, the taxes that it collects, and the means by which tax settlements are made, as well as being ways of gathering public funds, have a role to play in economic policy in as much as they meet needs in terms of stability and social progress, and try to achieve a better distribution of gross national income.

These extra fiscal functions attributed to the tax collecting system can be turned into one of the principal instruments in the hands of public authorities enabling them to fulfil their constitutional duty to carry out policies that will lead to full employment.

In this article, we analyse two of the procedures contemplated under Spanish tax regulations: free depreciation, in order to encourage investment that will generate employment; and tax breaks, available to businesses that create jobs for handicapped workers.

Key words: Tax System; Job Creation; Fiscal Incentives.

1. INTRODUCCIÓN.

El sistema tributario español, las figuras impositivas que lo integran y las técnicas tributarias incorporadas en las mismas, además de su principal función recaudadora como fórmula de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, también puede ser utilizadas persiguiendo una función extrafiscal¹, en este caso, como instrumento para *“una política orientada al pleno empleo”*, (artículo 40 de la Constitución). Desde esta perspectiva son distintos los incentivos tributarios que pueden adoptar los poderes públicos, entendidos, como medidas encaminadas a otorgar un tratamiento tributario más favorable a aquellos que adoptan una conducta merecedora de estímulo y protección, como es el fomento del pleno empleo. Con el establecimiento de estas medidas se produce la pugna entre el principio de capacidad económica como medida general de la igualdad tributaria y las políticas de creación de empleo, pero perfectamente compatibles cuando el incentivo tributario adoptado sea idóneo para conseguir el fin perseguido, la creación de empleo, y se produzca una proporcionalidad entre el sacrificio del principio aludido y los beneficios obtenidos por dichas medidas.

En las normas tributarias existen diferentes incentivos tributarios que tienen como objetivo estimular y proteger los distintos factores de la política social y económica recogidos en el Capítulo III, Título I de la Constitución, siendo varios los que el empresario o generador de empleo puede utilizar como instrumentos para una mejor planificación del personal a su cargo, en este sentido, nos

1. En este sentido el artículo 4 de la Ley General Tributaria nos recuerda que *“los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”*, y el propio Tribunal Constitucional, en Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, entre otras, ha manifestado que: *“La función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica... Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4 de la Ley General Tributaria... A ello no se opone el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales. Es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales”*.

encontramos con el distinto tratamiento tributario de las retribuciones dinerarias o en especie; o el tratamiento beneficioso de los planes de pensiones del sistema empleo, en especial para los trabajadores o partícipes, (obtienen un diferimiento en la tributación de la renta destinada al fondo de pensiones), pero también para el empleador o promotor, (deducción del 10 por 100 en la cuota de su impuesto por las aportaciones efectuadas en favor de sus trabajadores); o la deducción del 10 por 100 de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo; o la deducción por gastos de formación profesional..., pero también aquellos otros destinados directamente a la creación de empleo², como son la libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo y la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

Estas dos últimas medidas serán el objeto de este trabajo, al constituir desde nuestro punto de vista, las más importantes manifestaciones del empleo de las medidas extrafiscales en relación con la figura del empresario. Dichas medidas incentivadoras han de ser entendidas como instrumentos tributarios que producen en el empleador un diferimiento del impuesto o una menor tributación, respecto de la imposición que debería de satisfacer en el caso de no crear empleo.

2. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES GENERADORAS DE EMPLEO.

La primera de las indicadas medidas va orientada a las empresas de reducida dimensión y con la finalidad de potenciar la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos junto con la contratación de nuevos trabajadores. Para ello, se ha establecido la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda establecer

2. También se pueden incluir dentro de estas medidas el incentivo recogido para la estimación objetiva consistente en computar solamente el 60% del rendimiento atribuido al incremento del módulo personal asalariado producido durante el período impositivo de liquidación respecto del ejercicio anterior, junto con la aplicación de unos coeficientes reductores que suponen computar el número de unidades del módulo personal asalariado que coincide con las del período impositivo anterior entre el 90% y el 70%. Medida recogida para el año 2003, en la Orden Hac/225/2003, de 11 de febrero, por la que se desarrolla para el año 2003 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE núm.37, de 12 de febrero de 2003), dentro de las Instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el apartado sobre la minoración por incentivos al empleo.

Y, por otro lado, el incentivo al cobro de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, al establecerse una exención para dicha modalidad de prestación por desempleo hasta el límite de 12.020,24 euros, siempre que se destine el capital percibido a generar el propio empleo de su perceptor, bien como socio de trabajo de una cooperativa de trabajo asociado, o de una sociedad laboral, bien como trabajador autónomo.

la libertad de amortización, entendida en los términos que analizaremos con posterioridad³.

2.1.- Ámbito de aplicación: aspecto subjetivo.

La libertad de amortización como incentivo de carácter fiscal será de aplicación para las empresas de reducida dimensión que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y también para los empresarios y profesionales que actúen de contribuyentes del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas⁴, siempre que determinen el rendimiento de sus actividades económicas por estimación directa o en su modalidad de simplificada y el importe de su cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior no sea superior a 5 millones de euros, quedando excluidos los empresarios acogidos a la determinación del rendimiento en estimación objetiva⁵.

De acuerdo con lo anterior, para que una sociedad o una persona física, empresario o profesional, pueda acogerse al incentivo de la libertad de amortización es necesario que se pueda calificar como empresa de reducida dimensión. Condición que se

3. Medida no novedosa ya que existieron una incentivos análogos durante los ejercicios 1994 y 1995, establecidos por el Reales Decretos-Leyes 7/1994 y 2/1995. Arias Velasco, José: "Libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo, (Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio). Informe 41/94, de la AEAF, julio, 1994, entrega núm.7.

4. Posibilidad que se desprende del artículo 26.1 de la LIRPF y su artículo 55.2, al disponer el primero que el rendimiento neto de las actividad empresariales o profesionales se determiné de acuerdo con lo dispuesto en las normas del Impuesto sobre Sociedades y, al establecer el segundo, que los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción. Posibilidad que ha sido limitada por la nueva redacción del anterior artículo dada por el artículo 1.siete de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, (BOE núm.313, de 31 de diciembre de 2001), al excluir la nueva deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, recogida en el artículo 36.ter de la LIS, introducido con efectos a partir del 1 de enero de 2002, por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

5. Exclusión basada en el artículo 55.2 de la LIRPF, en su segundo párrafo, al disponer que los incentivos a la inversión previstos en el IS sólo serán de aplicación a los contribuyentes en régimen de estimación objetiva cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del régimen de estimación objetiva. Este régimen es desarrollado anualmente por la Orden emitida por el Ministro de Hacienda, siendo para el ejercicio del 2002, la Orden de 28 de noviembre de 2001, (BOE del 30), que en las distintas ordenes solamente se ha previsto la aplicación del incentivo recogido en el artículo 124 de la LIS sobre la minoración por incentivos a la inversión, consistente en la amortización de bienes de escaso valor, es decir, para los elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales, aunque en la norma del IS el límite anual esta fijado en 12.020,24 euros.

obtiene cuando, de acuerdo con el artículo 122 de la LIS⁶, el importe de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 5 millones de euros. Para la determinación de la cifra de negocios habrá que estar a lo establecido en el artículo 191 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas: *“El importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios”*⁷

6. Nueva redacción del artículo 122 de la LIS dada por el artículo 2.cuarenta de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, por la que se eleva el importe de la cifra de negocios a 5 millones de euros (831.930.000 ptas), para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2002. Para ejercicios iniciados a partir del 25 de junio de 2000, el importe de la cifra de negocios se había fijado en 3 millones de euros (499.148.000 ptas), de acuerdo con la redacción del artículo 122, dada por el art.1 del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, (BOE núm.151, de 24 de junio de 2000) y por el art.1 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, que sustituye y deroga la anterior norma, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, (BOE núm. 299, de 14 de diciembre de 2000). Para los ejercicios anteriores al 25 de junio de 2000 y desde la entrada en vigor de la LIS, el importe de la cifra de negocios, según la redacción original del artículo 122 de la LIS, era de 250 millones de pesetas (1.502.530,26 euros).

7. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en Resolución de 16 de mayo de 1991, ha interpretado dicha norma, puntualizando los criterios a seguir para determinar el importe neto de la cifra de negocios (BOE núm.16, 18 de enero de 1992):

“Con el objeto de delimitar el concepto del importe neto de la cifra de negocios, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en virtud de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, dicta la siguiente resolución:

Primera. Importe neto de la cifra de negocios.- El importe neto de la cifra anual de negocios, que aparece en las partidas 1 y 1, a), del haber de las Cuentas de Pérdidas y Ganancias correspondientes a los modelos normal y abreviados incluidos en el Plan General de Contabilidad, respectivamente, se obtendrá de la agregación de las ventas, prestaciones de servicios y se minorará por el importe de las devoluciones y “Rappels” sobre ventas.

Segunda. Componentes positivos de la cifra de negocios.- La cifra anual de negocios se determinará de acuerdo a las normas contenidas en el Plan General de Contabilidad y demás legislación mercantil, y, en particular, teniendo en cuenta, entre otras, las siguientes reglas:

a) Se incluirán las “Ventas” y “Prestaciones de Servicios” obtenidas de la actividad o actividades ordinarias de la Empresa. Se entiende por actividad ordinaria aquella que realiza la Empresa con regularidad en el ejercicio de su giro o tráfico habitual o típico. Las citadas ventas se valorarán por el importe facturado en el caso de pago con vencimiento inferior a un año, mientras que, si el aplazamiento del pago supera el año, se computarán con exclusión de los intereses implícitos que se devenguen en la operación.

b) Las entregas de mercaderías o productos destinados a la venta y prestaciones de servicios que las Empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios

que representan gastos para ella. Formarán parte de la cifra anual de negocios y se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados o por el valor de mercado de lo recibido si es menor que aquél, debiéndose contabilizar como "ventas" o "prestaciones de servicios".

c) En ningún caso se incluirán como ventas o prestaciones de servicios las unidades de productos para la venta consumidos por la propia Empresa ni los trabajos realizados para sí misma, teniendo que estar contabilizados estos últimos en la rúbrica 3, "Trabajos efectuados por la Empresa para el inmovilizado" del haber del modelo normal de Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y partida 1.b del haber del modelo abreviado, contenidos en el Plan General de Contabilidad.

d) Las "Subvenciones" no integran el importe de la cifra anual de negocios.

No obstante lo anterior, para aquellos casos en que la subvención se otorga en función de unidades de producto vendidas y que forma parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en la "cifra de ventas" o "prestaciones de servicios" a las que, afecta, por lo que se computará en el importe neto de la cifra anual de negocios.

e) Los ingresos financieros derivados de ventas a plazos de bienes y servicios no formarán parte de la cifra anual de negocios.

f) El "Impuesto sobre el Valor Añadido" no formará parte de la cifra anual de negocios, no incluyéndose como "ventas" o ingresos por "prestaciones de servicios".

g) El importe de los "Impuestos Especiales", que gravan la fabricación o importación de ciertos bienes deberá excluirse de la cifra de ventas del correspondiente fabricante o importador.

Tercera. Componentes negativos de la cifra de negocios.-Del importe obtenido de acuerdo con lo previsto en la norma segunda se deducirán, en todo caso, las siguientes partidas para obtener el importe neto de la cifra anual de negocios:

a) Los importes de las "Devoluciones de ventas".

b) Los "Rappels" sobre ventas o prestaciones de servicios.

c) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

Cuarta. Cuentas en participación.-1. La cifra anual de negocios para las Empresas en cuyas operaciones se interesen otras Empresas mediante cuentas en participación, reguladas en los artículos 239 y siguientes del Código de Comercio, estará formada por la totalidad de las ventas o prestaciones de servicios realizados, sin disminuir en la parte correspondiente a otros partícipes distintos del gestor.

2. Las Empresas que participen en otras a través de las referidas cuentas no integrarán en su cifra anual de negocios el importe obtenido como resultado de la citada participación.

Quinta. Negocios en común.- 1. Las Empresas que realicen una actividad gestionada conjuntamente con otra u otras deberán incluir en su cifra de negocios la parte proporcional que les corresponda de acuerdo con su participación en el negocio conjunto.

2. Estas Empresas no computarán en su cifra de negocios la parte proporcional a su participación en el negocio conjunto de las transacciones realizadas con dicho negocio.

Sexta. Comisionistas.- Las empresas que obtengan como actividad ordinaria ingresos procedentes de comisiones integrarán en su cifra anual de negocios el importe de las mismas devengadas en el período.

Séptima. Actividades en régimen de depósito.- Cuando las Empresas realicen operaciones de ventas a terceros, actuando, además, como depositarios de las mercancías sin asumir los riesgos de las cosas vendidas, computarán como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador de la operación anterior.

Octava. Ejercicios inferiores al año.- Si el ejercicio económico fuera de duración inferior al año, el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el período que abarque dicho ejercicio".

A la hora de determinar el importe de la cifra de negocios, el legislador establece una serie de reglas y de cautelas. En relación con las primeras, cuando se trata de entidades de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad⁸, mientras que para las entidades que en el período impositivo inmediato anterior hubiere sido de duración inferior al año o que la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará año.

Por ejemplo, si una entidad inicia efectivamente su actividad durante el primer período impositivo (iniciado después del 1 de julio y que concluirá el 31 de diciembre de 2002), deberá elevar la cifra de negocios habida en dicho período impositivo al año para determinar si en el mismo y en el siguiente puede aplicar la libertad de amortización, lo que acontecerá siempre que el resultado de tal elevación sea inferior a 5 millones de euros. Suponiendo que la empresa durante el desarrollo de la actividad ha obtenido 2 millones de euros, la cifra de negocios elevada al año será $(2.000.000 \times 365 \text{ días}) : 184$, días desarrollando la actividad = 3.967.391 euros.

Por tanto, en el ejercicio 2002 podrá aplicar el régimen de libertad de amortización debido a que el importe neto de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad, habiendo sido en este caso inferior a 5 millones de euros, con la particularidad que tendrá la consideración de empresa de reducida dimensión tanto en el ejercicio 2002, ya que se cuantifica la cifra de negocios obtenida en el mismo año en que se inicia la actividad y para el ejercicio 2003, al tomarse como referencia la cifra de negocios del año anterior, en este caso, el del inicio de la actividad.

Si durante el período impositivo corto del 2002 hubiera obtenido un resultado de 4.000.000 de euros, el importe neto de la cifra de negocios ascendería a $(4.000.000 \times 365) : 184 = 7.934.782$ de euros, por lo que no tendría la consideración de empresa de reducida dimensión, ni en el ejercicio de inicio de la actividad 2002, ni en el siguiente, año 2003, al tomar como referencia la cifra de negocios del año anterior.

En relación a las cautelas que acompañan a la regla indicada, se establece que el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades cuando se trate de alguno de los siguientes supuestos: a) para la entidad que forme parte de un grupo de sociedades de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio y, b) para la persona física que por sí o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean

8. De esta forma la empresas de nueva creación no podrán saber si puede aplicar la libertad de amortización en el ejercicio de inicio de la actividad hasta que haya finalizado el mismo y se conozca el importe de la cifra de negocios, en el caso de cumplirse este requisito, podrá aplicar dicho régimen en el declaración-liquidación a presentar en el ejercicio siguiente.

socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio⁹. En el caso de las personas físicas que desarrollen actividades económicas, la determinación del importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente (art.26.1 segundo párrafo, de la LIRPF), mientras que para las entidades acogidas al régimen de atribución de rentas del artículo 10 de la LIRPF se tendrá en cuenta, a efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades, (artículo 23 del RIRPF).

2.2.- Aspecto objetivo.

2.2.1.- Bienes objeto de libertad de amortización.

Para poder gozar de la libertad de amortización es necesario que se trate de elementos del inmovilizado material (art.123.1 de la LIS), entendiéndose por tales, ante la omisión del concepto de elementos patrimoniales del inmovilizado material en la LIS, los definidos en la normativa mercantil, concretamente en el Plan General de Contabilidad, en el Grupo 2 que comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa¹⁰ y además, que tengan la condición de nuevos, que de acuerdo con la DGT, serán aquellos que vayan a entrar en funcionamiento por primera vez¹¹. También podrán beneficiarse de esta medida los elementos del inmovilizado material nuevos objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra (art.123.7 de la LIS), como para los elementos del inmovilizado material construidos por la propia empresa (art.123.3 de la LIS), y los encargados en virtud

9. En este sentido, el importe neto de la cifra de negocios será determinado de forma aislada por cada una de las Sociedades cuando un matrimonio participa al 50% de una entidad y el marido posee el 100% de otra (DGT de 25-10-2000).

10. Concepto aplicable de acuerdo con el carácter supletorio de la normativa común, (artículo 9 de la LGT), recogiendo en el Subgrupo 22 del Plan, las siguientes cuentas: 220. Terrenos y bienes naturales; 221. Construcciones; 222. Instalaciones técnicas; 223. Maquinaria; 224. Utillaje; 225. Otras instalaciones; 226. Mobiliario; 227. Equipos para procesos de información; 228. Elementos de transporte y 229. Otro inmovilizado.

11. Reunirá este requisito el local comercial adquirido en segunda transmisión desde el origen, pero no usado y no afectado nunca a fin alguno, (DGT de 11-2-1997) o, cuando se efectúa una rehabilitación, es decir cuando la obra de rehabilitación constituya una obra de reconstrucción de la estructura del inmueble, fachadas, instalaciones y otros elementos análogos, de manera que, además de garantizar su seguridad constructiva, impliquen una adecuación funcional relevante para el uso al que se destina, y siempre que el coste de la rehabilitación, en la parte de la edificación y siempre con exclusión del valor del suelo, represente una porción significativa y sustancial en el nuevo valor del inmueble, entendiéndose que ello se produce cuando excede del valor del mismo antes de la realización de las obras, y de esta forma, finalizada la rehabilitación, su adquisición determinará su puesta en condiciones de funcionamiento por primera vez, (DGT de 28-11-1997). Aunque no tendrá la consideración de nuevo el inmueble adquirido a una persona física que lo destinaba a su uso y disfrute, aunque no haya estado afecto a actividades empresariales, (DGT 16-5-1997).

de un contrato de ejecución de obra¹² siempre que haya sido contratado en un período impositivo en que la entidad tenga la consideración de empresa de reducida dimensión y la obra sea entregada dentro del plazo de los doce meses siguientes a la conclusión de ese período impositivo (art.123.2 de la LIS). Quedando excluidos los bienes del inmovilizado inmaterial, los bienes no amortizables y los elementos del inmovilizado material que no tengan la condición de nuevos¹³.

No es necesario que los bienes que puedan acogerse a este régimen de amortización libre deban ser adquiridos y puestos en funcionamiento en el mismo período impositivo, sino que puede efectuarse en ejercicios distintos aunque solamente se podrá comenzar a aplicar dicho régimen en el ejercicio en que se pongan en funcionamiento¹⁴, aunque también cabe la posibilidad de iniciarlo en cualquier ejercicio de la vida del bien, siempre que sea con posterioridad a su puesta en funcionamiento¹⁵ o el fraccionamiento de la libertad de amortización en varios ejercicios¹⁶.

12. El contrato de ejecución de obra se refiere tanto a bienes muebles como inmuebles, por lo que debe entenderse comprendido dentro de dicho concepto la fabricación de una maquinaria, (DGT de 15-2-2000 y 28-04-2000)).

13. Además, la libertad de amortización es incompatible con otros dos beneficios fiscales como son la bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de la misma; y la reinversión de beneficios extraordinarios y la exención por reinversión, respecto de los que se reinvierta el importe de la transmisión, todo esto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 123.4 de la LIS.

En el caso de transmisión de elementos patrimoniales que hayan gozado de libertad de amortización, el artículo 123.5 de la LIS establece una cautela, en el sentido de que únicamente podrán acogerse a la exención por reinversión la renta obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y su valor contable, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.

14. Entendiéndose como entrada en funcionamiento el momento en que la inversión en el inmovilizado material nuevo se aplica a la actividad de la empresa y, por tanto, comienza su depreciación, (DGT 1-12-1197). De esta forma la libertad de amortización respecto a una obra cuya ejecución se ha contratado en 1997 y entra en funcionamiento en 1998, podrá aplicarse a partir en el período impositivo en que se produzca su entrada en funcionamiento, por lo que si la misma se produce en el período de 1998, en dicho período podrá aplicarse la libertad de amortización y no en el período impositivo correspondiente a 1997 aun cuando en este último ejercicio se haya iniciado la obra, en la medida en que su entrada en funcionamiento no tenga lugar también en el mismo período impositivo, (DGT de 8 -5-1998).

15. Esta opción es posible debido a que la LIS establece el momento a partir del cual se puede aplicar la libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo, es decir, desde la entrada en funcionamiento de los elementos objeto de la inversión, sin que regule la forma de hacer efectivo dicho régimen fiscal, por lo que se podrá amortizar libremente a efectos fiscales los elementos patrimoniales dentro de la vida útil de los mismos, sin perjuicio de que contablemente en cada ejercicio deba registrarse la verdadera depreciación de los elementos. Pudiendo amortizar libremente los elementos sin necesidad de que este exceso de amortización fiscal sobre la contable deba computarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, (DG de 2-3-1998).

16. Sobre estas distintas posibilidades, Dossier Práctico Francis Lefebvre: *Empresas de Reducida Dimensión*. Edt. Francis Lefebvre, actualización mayo 2002, pág.40 y sigs. Posibilidad que también se desprende de la consulta de 16-03-200 de SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, cuando afirma que cumplidos los requisitos del artículo 123 de la LIS "el interesado podrá practicar la amortización en los períodos impositivos y por los importes que estima convenientes".

Para poder aplicar el régimen de libertad de amortización el sujeto pasivo debe tener la calificación de empresa de reducida dimensión en el período en que se adquieren los bienes aunque en el ejercicio en que entran en funcionamiento haya perdido ese calificativo, ya que los elementos del inmovilizado material nuevos van referidos al período impositivo en que se pongan en disposición del sujeto pasivo que cumplan las condiciones del artículo 122 de la LIS, mientras que la libertad de amortización va referido al período impositivo en que se pongan en funcionamiento.

2.2.2.- Incremento medio de la plantilla.

Además de tratarse de empresas de reducida dimensión y de elementos del inmovilizado material nuevos, debe producirse durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento un incremento de la plantilla media total de la empresa respecto a la plantilla medida de los doce meses anteriores, y además, dicho incremento se debe mantener durante un período adicional de otros veinticuatro meses (art.123.1 de la LIS).

De acuerdo con lo anterior, se hace necesario distinguir tres momentos distintos a la hora de determinar el cálculo de la plantilla media total de la empresa y su posible incremento, afectando unos a la aplicación del beneficio del régimen de libertad de amortización, y otros, a la pérdida de dicho beneficio, conllevando la correspondiente regularización.

El momento inicial de comparación para determinar la aplicación de este beneficio fiscal en el que se constatará que se ha producido un incremento entre la plantilla media total de la empresa correspondiente al ejercicio anterior a la puesta en funcionamiento de los elementos adquiridos (año n-1) y la plantilla media total de la empresa correspondiente al ejercicio en que entra en funcionamiento el bien (año n) y del ejercicio siguiente (año n+1).

Cumpléndose el anterior requisito, es decir, que el incremento de la plantilla media total del año(n-1) sea inferior al de los años (n) y (n+1), los bienes adquiridos podrán beneficiarse del régimen de libertad de amortización, pero una vez aplicado este régimen, es necesario que el incremento medio de la plantilla total se mantenga además durante un período adicional de otros veinticuatro meses, es decir, durante los años (n+2) y (n+3), siendo inexcusable que el incremento de plantilla de los años (n) y (n+1) sea igual o inferior al producido durante los años (n+2) y (n+3); en el caso de que el incremento sea superior, significaría que no se ha mantenido la misma cuantía de aumento de la plantilla, lo que puede dar lugar a la reducción de la cuantía de la inversión beneficiada del régimen especial de libertad de amortización y/o, la regularización de la situación tributaria, teniendo que ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.

A diferencia de otras medidas adoptadas para la creación de empleo que exigen la contratación indefinida, en este caso, para el cálculo de la plantilla total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, por tanto, con independencia del tipo de contrato laboral, (contratos indefinidos, contratos bonificados para trabajadores en situación de exclusión social, contratos formativos, contratos de duración determinada, contrato de relevo, contratos para la investigación, contrato de sustitución por jubilación anticipada, contratos para los trabajadores minusválidos¹⁷ o, contratos a tiempo parcial) y siempre en relación a la jornada completa, por lo que para los trabajadores a tiempo parcial se computarán sólo por la fracción correspondiente al tiempo de trabajo desarrollado en relación con los trabajadores a tiempo completo¹⁸.

Para ilustrar cuanto hemos sintetizado en líneas anteriores, veamos un ejemplo: una empresa cuyo período impositivo se ajusta al año natural y que el importe de la cifra de negocios del año 2001 ha sido inferior a 5.000.000 de euros, lleva a cabo la adquisición de un elemento del inmovilizado material nuevo por un importe de 450.759,08 euros, (75.000.000 ptas), puesto a su disposición en el 1 de septiembre de 2001, aunque no entró en funcionamiento hasta el 1 de abril de 2002. En las tablas de amortización aprobadas por el Ministerio de Hacienda, el coeficiente máximo de amortización lineal que le corresponde al elemento patrimonial adquirido es del 20%, siendo éste el porcentaje aplicado contablemente para el cálculo de la amortización. Además, la empresa presenta la siguiente información:

En el año 2001 la plantilla presenta la siguiente evolución:

- el 1 de enero cuenta con 10 trabajadores con contrato indefinido, (cuatro a media jornada y uno de los empleados con contrato temporal a tiempo completo).
- el 1 de marzo contrata a dos trabajadores con contrato indefinido y a tiempo completo.
- el día 1 de octubre se jubilan dos de los trabajadores contratos a tiempo completo.

17. El empleador, en el caso de contratos para trabajadores minusválidos por tiempo indefinido, debe optar por computarlos en la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (art.36.bis de la LIS) o para calcular el incremento medio de la plantilla para aplicar el régimen de libertad de amortización, siendo en todo caso incompatible su cómputo para ambos beneficios fiscales.

18. Consulta de 04-10-2000, de la SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas:

"Para el cálculo del promedio de plantilla es indiferente la modalidad de contrato que regule la relación laboral del trabajador con la empresa. En consecuencia, se tendrán en cuenta tanto los trabajadores que formen parte de la plantilla fija de la empresa como los contratados con carácter temporal..., en el caso de que un trabajador cause baja, ya sea por despido o por decisión voluntaria, el efecto será que, respecto del mismo y al objeto de determinar la plantilla media del período, dicho trabajador se computará en función del período durante el cual haya pertenecido a la plantilla de la empresa".

Año 2002:

- el 1 de enero hay seis trabajadores a tiempo completo y cuatro a mitad de jornada
- el 1 de febrero, contrata a dos trabajadores de forma indefinida y tiempo completo.
- el 1 de abril, causa baja un trabajador a tiempo completo por jubilación
- el 1 de junio contrata a ocho trabajadores a cuya jornada es la mitad de la habitual.
- el 1 de septiembre no renueva el contrato a un trabajador a tiempo temporal.
- el 1 de diciembre contrata a dos trabajadores a tiempo completo.

Año 2003:

- el 1 de enero la plantilla es de 8 trabajadores a tiempo completo y 12 a tiempo parcial.
- el 1 de marzo son despedidos los 12 trabajadores a tiempo parcial y se contrata a 8 a tiempo completo.
- el 1 de julio se contrata a dos trabajadores a media jornada
- el 1 octubre se jubilan 6 trabajadores a tiempo completo.

Año		Enero 31	Febrero 28	Marzo 31	Abril 30	Mayo 31	Junio 30	Julio 31	Agosto 31	Septiembre 30	Octubre 31	Noviembre 30	Diciembre 31
2001	jornada completa	6		2							- 2		
	media jornada	4											
2002	jornada completa	6	2		-1					-1			2
	media jornada	4					8						
2003	jornada completa	8		8							-6		
	media jornada	12		-12				2					

De acuerdo con los anteriores datos podemos afirmar que la empresa puede aplicar el régimen de libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo debido a que reúne los requisitos para ello, como son: la condición de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en que los bienes de la inversión se ponen a su disposición, que la inversión se materialice en elementos del inmovilizado material nuevos y que se produce un incremento de la plantilla media total de la empresa durante los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en que el elemento adquirido entra en funcionamiento en comparación con la habida en los 12 meses anteriores, es decir, es necesario calcular la plantilla media total de la empresa del año 2001 y la correspondiente al año 2002 y 2003, para determinar el incremento medio de plantilla.

Promedio medio de la plantilla 2001: $(8^{19} \times 365) + (2 \times 306) - (2 \times 92) = 3348 : 365 = 9,172602$

Año 2002: $(8 \times 365) + (2 \times 334) - (1 \times 275) + (4 \times 214) - (1 \times 122) + (2 \times 31) : 365 = 4.109 : 365 = 11,257534$

Año 2003: $(14 \times 365) + (8 \times 306) - (6 \times 306) + (1 \times 184) - (6 \times 92) : 365 = 5354 : 365 = 14,448493$

Promedio de plantilla ejercicios 2002 y 2003: $4109 + 5354 = 9463 : 730 = 12,9630$

Incremento medio de la plantilla de los años 2002 y 2003 en comparación con el ejercicio 2001: $12,96 - 9,17 = 3,79$

Luego, como se ha intentado poner de manifiesto, el incremento medio de la plantilla determinará no sólo la aplicación del régimen de libertad de amortización, sino también será utilizado para calcular el importe de la inversión que se puede beneficiar de dicho régimen, y como referencia para constatar su mantenimiento durante los 24 meses posteriores.

2.2.3.- Importe de la inversión que puede acogerse a la libertad de inversión

Al tratarse de un beneficio fiscal vinculado a la creación de empleo, el importe de los elementos del inmovilizado nuevos que pueden acogerse al régimen de libertad de amortización vendrá determinado o dependerá del empleo creado, por tanto, a mayor creación de empleo mayor será el importe del beneficio fiscal, siendo la cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización la obtenida de multiplicar la cifra de 90.151,82 euros²⁰ por el incremento de plantilla obtenido calculado con dos decimales, (art.123.1 LIS).

Siguiendo el ejemplo anterior, el importe de la inversión que puede acogerse a la libertad de amortización por inversiones generadoras de empleo asciende a 90.151,82 euros por 3,79 = 341.675,397 euros (56.850.002,61 ptas).

Así, si el importe de la inversión asciende a 450.759,08 euros y la cuantía máxima de la inversión libremente amortizable es de 341.675,39 euros, la empresa podrá practicar la amortización del nuevo elemento patrimonial nuevo, teniendo por un lado la amortización correspondiente a la libertad de amortización, y por otro, la

19. Los cuatro trabajadores a media jornada se computan por la mitad, por lo que hay al comienzo del ejercicio 6 trabajadores a tiempo completo más dos con contrato temporal.

20. Con la nueva redacción del artículo 123, dada por el artículo 2.cuarenta y uno de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, se efectúa la conversión de los 15.000.000 pesetas tomados como referencia para calcular la cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización en euros, 90,151,82, no habiéndose modificado dicha cifra desde la redacción original del mencionado artículo 123 de la LIS.

amortización correspondiente al exceso de la inversión que no ha podido acogerse a la libertad de amortización, es decir, $450.759,08 - 341.675,39 = 109.083,69$, aplicándose el coeficiente de amortización lineal máximo del 20 por 100 multiplicado por 1,5 = 30 por 100, de acuerdo con lo establecido en el artículo 125 de la LIS, siendo el cuadro de amortizaciones el que se recoge a continuación, junto con los correspondientes ajustes extracontables:

Ejercicio	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste extracontable
2002	67.613,86 ²¹	341.675,39 ²² 24.543,3 ²³	- 298.605,36 ²⁴
2003	90.151,82	32.725,11	+ 57.426,71
2004	90.151,82	32.725,11	+ 57.426,71
2005	90.151,82	19.089,66	+ 71.062,15
2006	90.151,82	0	+ 90.151,82
2007	22.537,96	0	+ 22.537,96
Total	450.759,08	450.759,08	0

2.2.4.- Principio de inscripción contable del gasto.

El artículo 19.3 de la LIS recoge la necesidad de contabilizar el gasto para que pueda ser considerado deducible a efectos fiscales, debiendo imputarse contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria. Esta condición necesaria, pero no suficiente al existir preceptos que impiden

21. El gasto contable correspondiente al año 2002 es el resultado de aplicar el coeficiente máximo de amortización lineal del 20% por el importe de la inversión teniendo en cuenta que la puesta en funcionamiento del bien es el 1 de abril del 2002, por lo que a partir de ese día comienza su depreciación: $450.759,08 \times 20\% = 90.151,81 \times 9/12 = 67.613,85$.

22. Cuantía máxima de la inversión que puede amortizarse libremente.

23. Al exceso de la cuantía de la inversión que no puede acogerse al régimen de libertad de amortización, $450.759,08 - 341.675,39 = 109.083,69$ euros, puede aplicarse, al no ser incompatible, lo recogido en el artículo 125 de la LIS, es decir, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulta de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización aprobadas por el Ministerio de Hacienda, por tanto, $20 \times 1,5 = 30\%$. Al entrar en funcionamiento el día 1 de abril, el importe de la amortización será de $109.083,69 \times 30\% = 32.725,10 \times 9/12 = 24.543,83$.

24. Ajuste extracontable negativo al ser el gasto por amortización fiscal superior al contable, siendo su importe la diferencia entre el gasto fiscal y el gasto contabilizado: $341.675,39 + 24.53,83 - 67.613,86 = 298.605,36$.

la deducción de gastos recogidos contablemente, se exceptúa para las amortizaciones de aquellos elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente, siendo fiscalmente deducibles las cantidades que decida amortizar el sujeto pasivo de acuerdo con el importe determinado por el beneficio fiscal aplicable sobre la libertad de amortización.

En coherencia con lo significado, el sujeto pasivo registrará contablemente el importe de la depreciación que le corresponda al elemento patrimonial según su vida útil, en este caso, de acuerdo con el porcentaje lineal de amortización establecido por el Ministerio de Hacienda, aplicado por el importe de la inversión materializada en la adquisición del elemento patrimonial. Pero desde el punto de vista del IS deberá hacer un ajuste extracontable de carácter negativo por el importe entre la diferencia entre el gasto por amortización deducible fiscalmente acogida a la libertad de amortización y la amortización contable recogida en la cuenta de pérdidas y ganancias. Con este ajuste se consigue aumentar el gasto en concepto de amortización debido a que fiscalmente éste es mayor que el recogido contablemente. A través de esta medida, las empresas o personas físicas que desarrollan actividades empresariales o profesionales obtienen "un préstamo sin interés"²⁵ para poder financiar²⁶ otros aspectos de su actividad económica al diferir el pago del impuesto²⁷ a los siguientes ejercicios debido a los ajustes contables de carácter positivo que tiene que ir efectuando a partir del año en que aplicó la libertad de amortización. Siendo ajustes contables positivos debido a que lo que contablemente tiene la consideración de gasto no es deducible desde el punto de vista fiscal al haberse deducido con anterioridad²⁸.

25. López-Santacreu, José Antonio: "Empresas de reducción dimensión", en la obra colectiva: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Edt. CISS, Bilbao, 1996, pág.927: "esto equivale a que el fisco hace un préstamo a la empresa sin intereses por el importe de la cuota íntegra no ingresada derivada del exceso de gasto fiscal computado". Siguiendo el con el ejemplo, deja de pagar una cuota de 104.511,88: (298.605,63 x 35% tipo de gravamen).

26. Martín Pascual, Clotilde: *Fiscalidad de las Entidades e instrumentos de financiación de PYME*. Edt. Civitas, 2002, pág.173: "con carácter general, la deducibilidad de las amortizaciones supone una aborro de impuestos para las empresas, lo que permite un aumento de sus beneficios y de autofinanciación", exponiendo como los incentivos fiscales en materia de amortización pueden constituir un apoyo a la autofinanciación de las PYME.

27. Diferimiento de tributación que queda compensada con las mayores cuotas impositivas que la sociedad deberá pagar durante los períodos impositivos siguientes a la práctica de libertad de amortización, a medida en que se va recuperando la renta diferida, Soler Roch, María Teresa y Cecerrado Millán, Emilio: "Incentivos a la creación de empleo en la imposición sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades", *Rev. Gallega de Empleo*, núm.2, año 2001, pág.107.

28. Debido al diferimiento del impuesto se puede obtener otro efecto ventajoso para el empleador debido a los tipos impositivos a aplicar en los ejercicios futuros, no tanto en el Impuesto sobre Sociedades, al tener un tipo proporcional general del 35% y, otro, para las empresas de reducida dimensión y los primeros 15 millones de la base imponible, del 30%, pero si en el IRPF al tratarse de tipos progresivos que van del 18% al 48%. Por ejemplo, si en el año que se aplica la libertad de amortización, el tipo aplicable hubiera sido del 48%, el mayor gasto fiscal aplicado tributaría al tipo correspondiente a los ejercicios siguientes, por ejemplo, al 18%.

2.2.5.- Regularización por modificación del incremento de plantilla.

Como veíamos líneas arriba, el beneficiario del régimen de la libertad de amortización tiene el condicionante de mantener el incremento de plantilla producido durante los 24 meses desde la entrada en funcionamiento del elemento patrimonial nuevo por otros 24 meses. Esto significa que se está aplicando un beneficio fiscal que dependerá su correcta aplicación de unas circunstancias todavía no conocidas y que se conocerán en el futuro, por lo que podrá dar lugar a la regularización de lo inicialmente aplicado. En este sentido el artículo 123.6 de la LIS prevé que ante el incumplimiento de la obligación de incrementar la plantilla o mantener la plantilla, se procederá a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes. Esta regularización del ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido el incremento de plantilla o el mantenimiento de la misma. El legislador no ha optado por la presentación de una declaración complementaria con la finalidad de corregir las bases imponibles de la autoliquidaciones presentadas antes de detectar el incumplimiento, sino que por un procedimiento más fácil, consistente en ingresar, junto con la declaración-liquidación del período en que se observa el incumplimiento de la obligación de incrementar o mantener la plantilla, la cuota tributaria que se dejó de pagar por la aplicación del beneficio de la libertad de amortización basándose en unos requisitos que posteriormente se incumplieron, junto con los intereses de demora, como ocurre con todo retraso en el ingreso de la deuda tributaria.

Veamos algunas de las situaciones que pueden dar a la regularización comentada:

- *Primera:* que el incremento medio de la plantilla determinado para calcular el importe de la inversión que puede acogerse a la libertad de amortización en el año (n) varía una vez finalizado el año (n+1).

En este caso el sujeto en el momento de presentar la declaración-liquidación de su impuesto personal correspondiente al año (n) todavía no está en condiciones de saber con exactitud el incremento de plantilla que se puede producir durante los años (n) y (n+1), ya que la misma es presentada en el mes de julio del año (n+1), por tanto, antes de la finalización de los 24 meses que deben ser tenidos en cuenta.

Suponiendo que el incremento de plantilla del año (n) y (n+1), en comparación con el año (n-1), hubiera sido de 2, significaría que el importe de la inversión que se podía beneficiar de la libertad de amortización sería de $90.151,82 \times 2 = 180.303,64$, por lo que será necesario regularizar la amortización libre practicada al conocerse ya con exactitud el incremento de plantilla producido durante los 24 meses desde la puesta en funcionamiento del bien [(n) y (n+1)] en comparación con el año anterior[(n-1)].

Siguiendo con el ejemplo anterior, el sujeto al presentar su declaración-liquidación correspondiente al año 2003, es decir, durante el período voluntario abierto en el año 2004, deberá realizar los siguientes ajustes:

Ejercicio	Amortización contable	Amortización fiscal	Ajuste extracontable	Ajuste extracontable practicado declaración ejercicio 2002	Regularización a efectuar la cuota de la declaración del ejercicio 2003
2002	67.613,86	180.303,64 ²⁹ 60.852,47 ³⁰	- 173.542,25 ³¹	298.605,36 ³²	125.063,11 x 35% = 43.772,09 + intereses de demora ³³
2003	90.151,82	81.136,63	+ 9.015,19		
2004	90.151,82	81.136,63	+ 9.015,19		
2005	90.151,82	47.329,71	+ 42.822,11		
2006	90.151,82	0	+ 90.151,82		
2007	22.537,96	0	+ 22.537,96		
Total	450.759,08	450.759,08	0		

29. Cuantía máxima de la inversión que puede amortizarse libremente.

30. El exceso de la cuantía de la inversión que no puede acogerse al régimen de libertad de amortización, es decir, $450.759,08 - 180.303,64 = 270.455,44$ euros, puede aplicarse, al no ser incompatible, lo recogido en el artículo 125 de la LIS, es decir, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulta de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización aprobadas por el Ministerio de Hacienda, por tanto, $20 \times 1,5 = 30\%$. Al entrar en funcionamiento el día 1 de abril, el importe de la amortización será de $270.455,44 \times 30\% = 81.136,63 \times 9/12 = 60.852,47$

31. Ajuste extracontable negativo al ser el gasto por amortización fiscal superior al contable, siendo su importe la diferencia entre el gasto fiscal y el gasto contabilizado: $180.303,64 + 60.852,47 - 67.613,86 = 173.542,25$.

32. Corresponde al ajuste extracontable negativo practicado por la empresa en su declaración-liquidación del ejercicio 2002, presentada en julio del 2003, correspondiente a una libre amortización de 341.675,39 euros.

33. Al finalizar el ejercicio 2003 se ha determinado exactamente el incremento de plantilla producido en el período 2002 y 2003. Al ser distinto del aplicado en el año 2002, se deberá tomar el producido al finalizar dicho período y la empresa determinará el exceso de libertad de amortización producido: $298.605,36 - 173.542,25 = 125.063,11$ y, considerando que el tipo de gravamen aplicable es del 35%, le corresponde realiza una regularización a practicar conjuntamente con la declaración-liquidación del ejercicio 2003, consistente en ingresar una cuota de $125.063,11 \times 35\% = 43.772,09$, más los oportunos intereses de demora, en concepto de regularización del exceso de inversión amortizada libremente, devengados desde la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación del ejercicio 2002 hasta el momento de la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio 2003.

- *Segunda*: el incremento medio de la plantilla de los años (n) y (n+1) en comparación con el año (n-1) se mantengan durante los años (n+2) y (n+3).

Este es el supuesto deseado por el legislador, en el sentido que la creación de empleo producida en los 24 meses desde que los bienes adquiridos entran en funcionamiento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses, por tanto, que el incremento de la plantilla media de los años (n) y (n+1) sea superior al incremento medio de la plantilla media del año (n-1) y que este incremento se mantengan durante los años (n+3) y (n+4). Ante esta situación no sería necesario efectuar ningún tipo de regularización al cumplirse los requisitos deseados por el legislador ya que el condicionante del mantenimiento del incremento de la plantilla media se ha producido y no se ha modificado con el paso del tiempo, por lo que no es necesario modificar la cuantía de la inversión que se benefició del régimen de libertad de amortización.

- *Tercera*: que se haya producido una destrucción de empleo durante los años (n+3) y (n+4) desapareciendo el incremento de plantilla habido en los años (n) y (n+1) en relación con el año (n-1).

Esta es otra de las situaciones previstas por el legislador para efectuar la correspondiente regularización contemplada en el artículo 123.6 debido al incumplimiento de mantener la obligación de preservar la plantilla, es decir, el incremento de plantilla producido entre los años (n) y (n+1) menos el año (n-1) se ha destruido durante los 24 meses siguientes.

- *Cuarta*: el incremento medio de la plantilla de los años (n) y (n+1) sea inferior al experimentado durante los 24 meses siguientes.

Esta nueva situación significa, por un lado, que se cumple el requisito del mantenimiento del incremento producido entre la plantilla media total de la empresa de los años (n) y (n+1) respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores (n-1), desde el mismo momento que el incremento producido en los años (n+2) y (n+3) ha sido superior al año (n) y (n+1), pero, por otro lado, cabe preguntarse si sería necesario efectuar una regularización aumentando la cuantía de la inversión que se acogió al régimen de libertad de amortización debido a que el incremento de la plantilla media ha sido superior en comparación con el aplicado en un primer momento, o dar por válida la libertad de amortización practicada al haberse producido el mantenimiento del incremento de la plantilla.

Por ejemplo, suponiendo que el la plantilla media total de la empresa hubiera sido: a) año (n-1) = 4; años (n) y (n+1) = 6; y años (n+2) y (n+3) = 7. Significaría que en el año (n) se hubiera tomado como incremento medio de la plantilla para determinar la cuantía de la inversión que podía acogerse a la libertad de amortización, la diferencia entre $6 - 4 = 2$. Pero si tomamos la plantilla media total de los 24 meses siguientes, el incremento sería de $7 - 4 = 3$, lo que incluye notablemente en la cuantía de la inversión que se puede beneficiar de la libertad amortización.

- *Quinta*: que el incremento de plantilla de los años (n) y (n+1) en relación con el año (n-1) hubiera sido superior al experimentado durante los años (n+3) y (n+4).

Esta circunstancia es la opuesta a la anterior, en este caso el incremento de plantilla producido en los años (n+2) y (n+3) es inferior al incremento de plantilla habido entre los años (n) y (n+1) en comparación con el año (n-1), por lo que se podría plantear, por un lado, que se ha mantenido el incremento de plantilla, pero en una menor medida, por lo que podría interpretarse que al no mantenerse el incremento de plantilla habido en los años (n) y (n+1) se perderá el beneficio aplicado, o, que al haberse producido el mantenimiento de la plantilla pero con un menor incremento en relación con los años (n) y (n+1) pero superior al correspondiente al año (n-1), sí tendría derecho a aplicar la libertad de amortización, aunque sería necesario llevar a cabo la regularización de las amortizaciones efectuadas debido a que el importe de la inversión beneficiada por la libertad de amortización sería el obtenido de aplicar la diferencia entre el incremento de plantilla habido entre los años (n+3) y (n+4) menos el año (n-1).

Por ejemplo, si la plantilla media total hubiera sido: a) año (n-1) = 4; años (n) y (n+1) = 6 y años (n+2) y (n+3) = 5, se habría aplicado en un primer momento un incremento medio de plantilla de 2 (6 - 4), pero una vez transcurridos los 24 meses adicionales el incremento de la plantilla mantenido sería de 5 - 4 = 1.

Para dar respuesta a las cuestiones planteadas en las situaciones cuarta y quinta, es necesario tener en cuenta las siguientes premisas:

- que el legislador condiciona el régimen de libertad de amortización a que se produzca un incremento de plantilla y, además, a que éste se mantenga durante 24 meses más.

- que la regularización de la aplicación del beneficio fiscal queda condicionada al incumplimiento de la obligación de incrementar o mantener la plantilla, por lo que en sentido contrario, ante la falta de incremento, no se podrá aplicar el beneficio y, ante la omisión en su mantenimiento, será necesario regularizar.

- que el importe de la cuantía de la inversión que puede beneficiarse del régimen de libertad de amortización viene condicionado por el incremento de plantilla media total que se produzca entre los 24 meses desde su puesta en funcionamiento y los 12 meses anteriores.

- que las variaciones de la plantilla media de los años (n+2) y (n+3) influyen cuando disminuye el incremento producido inicialmente, es decir, disminuye el mantenimiento del incremento inicial, no cuando signifique un aumento en relación con incremento inicialmente aplicado.

De acuerdo con lo anterior, no será necesario regularizar la situación descrita en el punto cuarto, ya que ha habido incremento y éste se ha mantenido, pero en el punto quinto si es necesario regularizar, debido a que el incremento se ha mantenido en una menor medida al que inicialmente se había aplicado para calcular la cuantía

de la inversión que se podría beneficiar del régimen de libertad de amortización, por tanto, ha habido incremento pero su mantenimiento ha sido inferior.

3. MEDIDAS PARA FAVORECER EL EMPLEO DE LAS PERSONAS DISCAPACITADAS.

Como indicábamos en la introducción al presente trabajo, otra de las medidas de carácter extrafiscal para favorecer la integración laboral de las personas con discapacidad ha consistido en adoptar distintas medidas jurídicas de discriminación positiva con la finalidad de favorecer y fomentar la contratación en el sistema ordinario de empleo, para su incorporación como trabajadores autónomos o su integración en los Centros Especiales de Empleo. Estas medidas, con un mismo objetivo, inciden de manera distinta en el empleador de personas con discapacidad, así unas se fundamentan en incentivos económicos y beneficios fiscales, en otras ocasiones, en proteger una cuota obligatoria de reserva de puestos de trabajo para personas con discapacidad o para el acceso al empleo público, o la readmisión por las empresas de trabajadores con incapacidad sobrevenida, o la adaptación de los puestos de trabajo.

Estas medidas se proyectan sobre distintos campos del ordenamiento jurídico y en concreto, en el ámbito de tributario, haciendo uso de su función extrafiscal, se han adoptado algunas, como la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos; la reducción del cómputo del módulo de personal asalariado de trabajadores discapacitados para los contribuyentes acogidos a la modalidad de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA³⁴; o la reducción de los signos, índices o módulos cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado (art35.4.2 RIRPF).

3.1.- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

3.1.1.- Evolución normativa.

Como desgraciadamente, nos tiene acostumbrados el Legislador, en lo que a su actividad legislativa tributaria se refiere, el análisis de la evolución normativa de cualquier medida o institución que forme parte de su régimen jurídico se convierte en un resumen farragoso de disposiciones cambiantes, sin rumbo ni sentido conocido,

34. Es tradicional que en la Orden anual por la que se desarrolla el régimen de estimación objetiva se establezca que el personal asalariado discapacitado con grado de minusvalía igual o superior al 33% se computará en un 60 por 100 o el art.7.n) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, tras su nueva redacción dada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que declara exento las prestaciones por desempleo percibidas por trabajadores discapacitados que se conviertan en trabajadores autónomos, en los términos del artículo 31 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

la de la reducción por creación de empleo no es una excepción. Efectivamente, con la entrada en vigor de la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades desaparece la deducción por creación de empleo que aparecía recogida en el artículo 26.6³⁵, de la anterior Ley 61/1978, de 27 de diciembre. Pero posteriormente se incorpora al ordenamiento mediante el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, para los ejercicios concluidos con posterioridad a su entrada en vigor, el día de 9 de junio³⁶. Después se agrega un nuevo artículo a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el 36.bis, que recoge la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos, en virtud del artículo 8 de la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de 30 de

35. *“Seis. Así mismo, será de aplicación la deducción de 700.000 pesetas por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos, por tiempo indefinido, experimentado durante el primer ejercicio iniciado en 1995, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos del ejercicio inmediatamente anterior con dicho tipo de contrato.*

Para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarán, exclusivamente, los trabajadores minusválidos/año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa, en los términos que dispone la legislación laboral”.

Esta redacción del artículo 26.6 de la LIS procede del artículo 74 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de PGE para 1995 (BOE núm. 313, de 31 de diciembre). Su redacción para los ejercicios iniciados dentro de 1994 aparece en el artículo art.70 de Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de PGE para 1994 (BOE núm. 312, del 30); para los ejercicios iniciados en 1993, el artículo 72 de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de PGE para 1993; para los ejercicios iniciados durante 1992, habría que estar a lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de PGE para 1992 y su nueva redacción dada por la Disposición Adicional Séptima de la Ley 22/1992, de 30 de julio, de Medidas urgentes sobre fomento del empleo y protección por desempleo, por la que se modifica el artículo 26.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La Circular 3/1992, de 4 de octubre, de la Dirección General de Tributos, relativa a la deducción por creación de empleo en el Impuesto sobre Sociedades (BOE de 5 de diciembre).

36. La deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos se incorpora a través del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, (BOE núm. 139, de 8 de junio de 1996), estableciendo:

“Artículo 3. Deducción en la cuota por creación de empleo.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota íntegra correspondiente al primer período impositivo que concluya después de la entrada en vigor del presente Real Decreto-Ley, la cantidad de 1.000.000 de pesetas por cada trabajador contratado por tiempo indefinido con posterioridad a la entrada en vigor de esta norma, siempre que dicho trabajador sea mayor de 45 años o minusválido, con el límite del incremento de hombres/año empleados correspondiente a ese período impositivo en relación al inmediato anterior, debiendo mantener el incremento de plantilla durante dos años como mínimo.

Esta deducción se perderá cuando los trabajadores que generaron este derecho permanezcan en la empresa menos de dos años, salvo que se contrate otro con las mismas condiciones sin que dé derecho a la deducción.

Lo previsto en el párrafo anterior también será de aplicación para el ejercicio 1996 a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación directa.

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 Real Decreto-ley 7/1994, de 20 de junio y en el Real Decreto-ley 2/1995, de 17 de febrero, y en el artículo 123 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”.

diciembre de 1996, (BOE. núm. 315, de 31 de diciembre de 1996), con efectos para los períodos impositivos que se iniciaran dentro de 1997. La aplicación de dicha deducción para los períodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 1998 se recogió en el artículo 4 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social³⁷, (BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 1997). La redacción actualmente vigente procede de la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, del 9 de diciembre, del IRPF, con efectos a partir del 1 de enero de 1999 y, por tanto, de aplicación para los períodos impositivos que se vayan iniciando en el futuro, no como ocurría hasta ese momento, en que la medida era de aplicación para ejercicios determinados. Esperemos que este dato sea indicativo de que la evolución normativa se tornará en ocasiones venideras algo más racional. Aunque no somos muy optimistas al respecto.

3.1.2.- Ámbito de aplicación.

Los entes subjetivos de imputación de normas que se pueden aplicar esta deducción serán tanto lo sujetos pasivos del IS³⁸ como los sujetos pasivos del IRPF al disponer el artículo 55.2 de la LIRPF que para los contribuyentes de este impuesto que ejerzan actividades económicas, les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción. La misma, recogida en el artículo 36.bis. de la LIS será, por tanto, de aplicación a los contribuyentes del IRPF que para la determinación de los rendimientos de sus actividades económicas utilicen el régimen de estimación directa, tanto en su modalidad normal como simplificada, mientras que para los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva podrán minorar el rendimiento neto previo por los incentivos al empleo en la forma recogida en la Orden Ministerial que regula y desarrolla este régimen.

37. 1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 800.000 pesetas por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de Minusválidos, por tiempo indefinido, experimentado durante el primer período impositivo iniciado en 1998, respecto a la plantilla media de trabajadores minusválidos del ejercicio inmediatamente anterior con dicho tipo de contrato.

2. Para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarán, exclusivamente, los trabajadores minusválidos/año con contrato indefinido que desarrollen jornada completa, en los términos que dispone la legislación laboral.

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 Real Decreto Ley 7/1994, de 20 de junio, en el Real Decreto Ley 2/1995, de 17 de febrero, y en el artículo 123 de la presente Ley."

38. Puede disfrutar de dicha deducción las sociedades de responsabilidad limitada laborales al no recoger especificación en contrario la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, Consulta emitida por SG de Impuestos sobre la Personas Jurídicas, de 26 de abril de 2000.

3.1.3.- Importe de la deducción.

La deducción será de 6.000 euros³⁹ por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados por tiempo indefinido, experimentado durante el período impositivo respecto de la plantilla media de trabajadores minusválidos del período inmediatamente anterior con dicho tipo de contrato.

Será necesario calcular el promedio de la plantilla media de los trabajadores minusválidos con contrato por tiempo indefinido, tanto, la del año en que se efectúa una nueva contratación, año (n), como la del año inmediatamente anterior, año (n-1). Así por ejemplo, si en el año 2003 el promedio de la plantilla es de 3, mientras que el del año 2002 fue de 1,5, significa que el incremento producido ha sido de $3 - 1,5 = 1,5$, por lo que el empleador tendrá derecho a una deducción en su cuota de declaración-liquidación correspondiente al ejercicio del 2003 de $6.000 \times 1,5 = 9.000$ euros.

3.1.4.- Requisitos de la persona empleada.

Las personas empleadas que generan esta deducción deben tener la condición de minusválidos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos⁴⁰, es decir, debe de tratarse de

39. Nuevo importe de la deducción establecido, con efectos a partir del 1 de enero de 2003, por el art.57 de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que da nueva redacción al art.36.bis.1 de la LIS. Los importes para los ejercicios anteriores han sido los siguientes: desde 1992 a 1995: 700.000 ptas.; 1996: 1.000.000 ptas.; para 1997 a 2002: 800.000 ptas. o 4.808,10 euros.

40. Artículo 39. "1. Corresponde al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, a través de las Oficinas de Empleo del Instituto Nacional de Empleo, la colocación de los minusválidos que finalicen su recuperación profesional cuando ésta sea precisa. 2. A los efectos de aplicación de beneficios que la presente Ley y sus normas de desarrollo reconozcan, tanto a los trabajadores minusválidos como a las Empresas que los empleen, se confeccionará por parte de las Oficinas de Empleo, un registro de trabajadores minusválidos demandantes de empleo, incluidos en el censo general de parados. 3. Para garantizar la eficaz aplicación de lo dispuesto en los dos apartados anteriores, y lograr la adecuación entre las condiciones personales del minusválido y las características del puesto de trabajo, se establecerá, reglamentariamente, la coordinación entre las Oficinas de Empleo y los equipos multiprofesionales previstos en la presente Ley".

Por otro lado la Disposición Adicional Sexta de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, bajo la rúbrica "Grado mínimo de minusvalía en relación con las medidas de fomento del empleo y las modalidades de contratación", recoge que: "El grado mínimo de minusvalía necesario para generar el derecho a los beneficios establecidos en las medidas de fomento del empleo en favor de los minusválidos, así como para que el minusválido pueda ser contratado en prácticas o para la formación con aplicación de las peculiaridades previstas para este colectivo deberá ser igual o superior al 33 por 100, con una disminución de su capacidad de trabajo al menos igual o superior a dicho porcentaje".

Aspecto que coincide con lo establecido en el artículo 67 del Reglamento del IRPF, que considera minusválido a "aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100. El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. No obstante, se

trabajadores minusválidos que aparecen inscritos en el registro de trabajadores minusválidos demandantes de empleo, incluidos en el censo general de parados confeccionado por las Oficinas de Empleo.

De esta forma, por no cumplir los indicados requisitos no se considerará creación de empleo a efectos de la deducción indicada, la sucesión en la titularidad empresarial cuando el sucesor se subroga en las obligaciones laborales del empresario sucedido⁴¹ o por cambio en la titularidad de la actividad profesional ejercida por una persona física creándose una sociedad mercantil unipersonal que ejerce la misma actividad, al no acreditarse la situación de desempleo de los trabajadores minusválidos o que el incremento de plantilla no provenga de contratos que supongan una nueva relación laboral.

El vínculo laboral debe adquirir la forma de contrato por tiempo indefinido y a jornada completa, por tanto, quedan excluidos de este beneficio fiscal los contratos indefinidos para trabajadores minusválidos a tiempo parcial, los temporales de minusválidos acogidos a fomento de empleo, los contratos para la formación de trabajadores minusválidos y en prácticas para minusválidos, aunque cuando estos contratos se transformen en indefinidos y a jornada completa podrán beneficiarse de la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos como de los otros incentivos económicos establecidas para la contratación indefinida de trabajadores minusválidos⁴².

considerarán afectos de una minusvalía igual o superior al 33 por 100 los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez" y además, la Disposición Adicional Duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE núm.312, de 30 de diciembre de 2000), establece: Régimen aplicable a los minusválidos incapacitados judicialmente. "Las disposiciones específicas previstas en la normativa tributaria en favor de las personas discapacitadas con grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, serán de aplicación a los minusválidos cuya incapacidad se declare judicialmente, aunque no alcance dicho grado".

41. STSJ de Madrid de 25 de febrero de 1999, (JT 1999/1869). P. Gallego Laguna, José Alberto. STSJ de Castilla y León, (Valladolid), de 24 de septiembre de 1999, (JT 1999/1984). P. Rivera Temprano, Ezequías y STSJ de Navarra de 20 de enero de 2000, (JT 2000/263). P. Barberena Belzunce, Iñigo, al considerar que "los único que se ha producido es un cambio de titularidad que no extraña creación de empleo en el sentido exigido por la norma tributaria a efectos de disfrutar de la correspondiente deducción, sino un mero trasvase de recurso humanos sin que medien nuevos contratos laborales". Otras pronunciamientos citados en la anterior sentencia en el mismo sentido, STSJ de Murcia de 14 de febrero de 1996, (JT 1996/147); STSJ de Madrid de 25 de febrero de 1999, (JT 1999/1989); STSJ de Castilla y León de 24 de septiembre de 1999, (JT 1999/1894), así como las resoluciones del TEAC de 20 de marzo de 1996, (JT 1996/374); 3 de diciembre de 1996, (JT 1996/1751) y 28 de abril de 1998, (JT 1998/882).

42. Especificar las distintas ayudas dependiendo de la modalidad de contratación recogidas en el Capítulo Segundo de la 12/2001, de 9 de julio, de medidas urgentes de reforma del mercado de trabajo para el incremento del empleo y la mejora de la calidad, modificada por la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y en el Real Decreto 1451/1983, de 11 de mayo, por el que en cumplimiento de lo previsto en la Ley 13/1982, de 7 de abril, se regula el empleo selectivo y las medidas de fomento del empleo de los trabajadores minusválidos, junto con la modificación dada por la Disposición Adicional Quinta de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre.

Sobre el período de permanencia del trabajador minusválido nuevo contratado que da derecho a la deducción, el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio establecía que para considerar concreta la aplicación de la deducción era necesario una permanencia en la empresa mínima de dos años⁴³, mientras que en las siguientes redacciones del artículo 36.bis de la LIS ha desaparecido este requisito de permanencia de los trabajadores, por lo que la práctica de dicha deducción no queda condicionada a la permanencia del trabajador en la empresa durante los ejercicios posteriores.

3.1.5.- Límite de la deducción.

En la LIS no se establece un límite especial del importe de la deducción por creación de empleo, ni en su artículo 36.bis, ni en su artículo 37, sino que habrá que estar al límite general establecido para el conjunto de deducciones recogidas en el capítulo IV del Título III de la LIS, es decir, la suma de los importes de las deducciones no podrá superar el 35 por 100 de la cuota íntegra minorada por la deducción para evitar la doble imposición interna e internacional (artículos 28 a 30 de la LIS) y las bonificaciones aplicables al ejercicio (artículos 31 y 32 de la LIS)⁴⁴. El límite se elevará a un 45 por 100 cuando teniendo derecho el sujeto pasivo a las deducciones del artículo 33 (Deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica) y del artículo 33.bis (Deducción para el fomento de la tecnología de la información y de la comunicación) por corresponder a gastos e inversiones efectuadas en el propio período impositivo, excedan del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

43. En el caso de una permanencia inferior a dos años del trabajador generaba la pérdida de la deducción debiendo regularizar la liquidación del ejercicio de 1996, salvo que contratase a otro trabajador que completará el tiempo de dos años que restara del primer trabajador minusválido que dió derecho a la deducción.

El Real Decreto 1451/1983, de 11 de mayo, que regula el empleo selectivo y las medidas de fomento del empleo de trabajadores minusválidos, (BOE núm. 133, de 4 de junio de 1983), establece en su artículo 40 la obligatoriedad de mantener la estabilidad en el empleo de los trabajadores contratados por un tiempo mínimo de tres años para poder seguir beneficiando de las ayudas concedidas en dicha norma, entre las que no se encuentra la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos del Impuesto sobre Sociedades.

44. Para los saldos pendientes de deducción por inversiones procedentes del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la Ley 12/1988, de 25 de mayo, en la Ley 30/1990, de 27 de diciembre, en la Ley 31/1992, de 26 de noviembre y en la disposición adicional séptima de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, abra que estar a lo dispuesto en la Disposición Transitoria Undécima de la actual LIS.

Si el importe de la deducción supera los límites anteriores, no pudiendo deducirse en el período impositivo en el que se devenga el derecho a la práctica de la deducción analizada, podrán aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los diez años⁴⁵ inmediatos y sucesivos⁴⁶.

Para los contribuyentes del IRPF, el artículo 56.2 de la LIRPF, establece que los límites de la deducción anteriores se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual (artículo 55.1 de la LIRPF) y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural (artículo 55.5 de la LIRPF).

3.1.6.- Incompatibilidades.

El apartado tercero del artículo 36.bis de la LIS establece que los trabajadores que dieran derecho a la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el Real Decreto 7/1994, de 20 de junio; en el Real Decreto-Ley 2/1995, de 17 de febrero, y en el artículo 123 de la LIS, sobre la libertad de amortización para la empresas de reducida dimensión.

En estos casos, el empleador deberá optar entre acoger el incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos a la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos o al cumplimiento del requisito de la creación de empleo para poder aplicar la libertad de amortización de los elementos adquiridos en virtud de las anteriores normas.

Veamos un ejemplo sobre lo expuesto: Una empresa con un promedio de plantilla en el año 2002 de 30 trabajadores, realizada las siguientes contrataciones: el día 1B3-

45. Posibilidad recogida para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2002, debido a la nueva redacción del segundo párrafo del apartado Uno del artículo 37, dada por el artículo 2.Quince de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Para los períodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de la LIS podrán deducir el exceso durante los períodos impositivos que concluyan dentro de los cinco años siguientes ya que esta posibilidad venía recogida en la redacción original del artículo 37 de la LIS, no viéndose afectada por las posteriores redacciones de dicho artículo dadas por la Disp. Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, (BOE núm.295, de diciembre de 1998), con entrada en vigor el 1 de enero de 1999 y para los períodos impositivos iniciados a partir del 25 de junio de 2000, según la redacción dada por el artículo 5 del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa. Norma derogada y sustituida por al Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa.

46. En este sentido la Consulta emitida por SG de Tributos de 23 de febrero de 2000, admite que en el caso de no poder practicarse por insuficiencia de cuota la deducción por creación de empleo de trabajadores minusválidos, podrá hacerlo en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos. En el mismo sentido la Consulta de 16 de enero de 1998

2003, dos trabajadores minusválidos contratados por tiempo indefinido y a tiempo completo; uno a tiempo parcial; y el día 1-6-2003, tres trabajadores sin minusvalía.

Promedio de la plantilla media en el ejercicio 2003 de trabajadores minusválidos: $(2 \times 10) : 12 = 1,66$

Incremento de plantilla del año 2003 al 2002 de trabajadores minusválidos: $1,66 - 0 = 1,66$

Importe de la deducción para el año 2003: $6.000 \times 1,66 = 9.960$ euros.

Solamente se computan las personas que reúnan las siguientes condiciones: minusválidos con contrato de trabajo indefinido y a jornada completa. Quedando excluido el trabajador minusválido contratado a jornada parcial y los tres trabajadores sin minusvalía, los cuáles podrán computarse para el cálculo de la plantilla media total de la empresa a efectos de poder aplicar la libertad de amortización del artículo 123 de la LIS.

En el año 2004 se efectúan las siguientes contrataciones: el día 1-1, un trabajador minusválido, y el 1-6 tres trabajadores minusválidos, todos con contrato de trabajo indefinido y a tiempo completo.

Promedio de la plantilla media en el ejercicio 2003 de trabajadores minusválidos: 1,66

Promedio de la plantilla media en el ejercicio 2004 de trabajadores minusválidos: $(2 \times 12) + (1 \times 12) + (3 \times 7) : 12 = 4,75$

Incremento de plantilla del año 2004 al 2003 de trabajadores minusválidos: $4,75 - 1,66 = 3,09$

Importe de la deducción: $6.000 \times 3,09 = 18.540$ euros.

Los trabajadores minusválidos contratados en el año 2003, al seguir prestando su trabajo durante el año 2004 darán derecho a la deducción también en este año, es decir, en los casos de trabajadores minusválidos no contratados a principio de año, la deducción a que dan derecho se reparte entre dos ejercicios, el primero, cuando se efectúa la contratación, y el segundo, el siguiente, repartiéndose entre el número de días correspondiente a cada año. Así siguiendo con el ejemplo anterior, los dos trabajadores contratados en el año 2003, el día uno de marzo, la deducción de 6.000 euros correspondiente a cada uno se reparte entre el año 2003, 9.960 euros, y el resto, por los dos meses trabajados en el año 2004, se practicará en este año una deducción de 2.040 euros, por tanto, $9.960 + 2.040 = 6.000 \times 2$. Siendo el resto del importe de la deducción del año 2004, el generado por los nuevos trabajadores contratados durante ese ejercicio⁴⁷.

47. Como puede observarse el incremento de plantilla del año 2004, 3,09 se descompone en 0,34 trabajadores contratados en el año anterior y 2,75 contratados en este ejercicio. En el caso que en el ejercicio siguiente no se produzca ninguna variación de la plantilla de trabajadores minusválidos, nos encontramos que el promedio de la plantilla del año 2005 sería de $(6 \times 12) : 12 = 6$, siendo el incremento de plantilla del año 2005 al 2004 de, $6 - 4,75 = 1,25$, teniendo derecho a una deducción de $6.000 \times 1,25 = 7.500$ euros.

4. CONCLUSIÓN.

A pesar de compartir por completo la finalidad extrafiscal perseguida por los incentivos fiscales que han sido el eje del presente comentario, en estas últimas consideraciones, nuestras palabras han de ser críticas, para poner énfasis en la defectuosa articulación jurídica con que han sido establecidas por el legislador.

En efecto, desde nuestra óptica y en relación con la libertad de amortización para la inversiones generadoras de empleo, se establece un mecanismo complejo para su correcta aplicación que obliga al empleador a efectuar una difícil planificación sobre la evolución de la plantilla media de su empresa durante los cuatro ejercicios siguientes desde la puesta en funcionamiento del elemento del inmovilizado en que se ha materializado la inversión. Ante esta circunstancia, el empresario puede verse obligado a efectuar las correspondientes regularizaciones tributarias ante el incumplimiento del deber de mantener el incremento de la plantilla media, situación que hace aconsejable establecer una fórmula que haga compatible la certeza del empresario que cumple con los requisitos de la medida fiscal con el objetivo perseguido de la creación empleo, por lo que bastaría si el condicionante del incentivo fiscal se refiriera al incremento de la plantilla media de los trabajadores contratados por tiempo indefinido producido durante el ejercicio en que entra en funcionamiento y la presentación de la declaración-liquidación de dicho periodo en el ejercicio siguiente, en comparación con el ejercicio anterior a la puesta en funcionamiento de los bienes. De esta forma cuando el empleador puede realizar los ajustes extracontables negativos conoce si reúne los requisitos para aplicar dicha deducción y, además, el importe exacto de la inversión que puede beneficiarse de la misma, evitando las incertidumbres que produce el actual sistema. Por otro lado, se potencia la contratación indefinida lo que podrá significar un mantenimiento de la plantilla durante los ejercicios futuros, y además, al consistir el beneficio fiscal en un diferimiento del impuesto para los ejercicios futuros, y no en una menor tributación directa y permanente, se obtiene una mejor proporcionalidad entre el principio de capacidad económica del empleador y el objetivo perseguido por el incentivo fiscal.

Mientras la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos, a pesar de tratarse de una deducción en la cuota, y por tanto, de una menor tributación del empleador de forma permanente en el tiempo, la consideramos positiva debido a que potencia la contratación indefinida a tiempo completo de un grupo social, los discapacitados, que necesita de una especial protección por parte de los poderes públicos. Aunque la medida debería de extenderse también a la contratación indefinida a tiempo parcial, no solamente para los casos de tiempo completo, como a la contratación de otro tipo de colectivos con especiales dificultades para encontrar empleo (jóvenes, mujeres, parados de larga duración,

mayores de 45 años...), y a la contratación de cualquier trabajador, pero introduciendo diferencias en cuanto al importe de la deducción a practicar en la cuota, siendo mayor para los colectivos menos sensibles para obtener trabajo.

Probablemente, por cuanto hemos significado, desde el punto de vista del empleador consideramos que ambas medidas son poco atractivas debido a las limitaciones que encierran los dos incentivos, una, por afectar solamente a trabajadores minusválidos, la otra, por quedar condiciona su aplicación al incremento medio de la plantilla y su mantenimiento durante un tiempo futuro que desconoce si podrá lograrlo, lo que afectará negativamente a la planificación futura de la empresa, lo que demanda modificaciones legislativas tendentes a establecer medidas fiscales incentivadoras de la creación de empleo que sean atractivas para el empleador y sean proporcionadas con el principio de capacidad contributiva.