

FISCALIDAD

Autores:

Luis Alfonso Rojí Chandro

José A. Rodríguez Ondarza

Universidad Complutense de Madrid



Guía práctica para la libertad de amortización en régimen **TRANSITORIO** 2012/2013

El Real Decreto-Ley 12/2012 deja sin efectos la libertad de amortización de elementos de activo fijo material nuevo a partir del 31 de marzo de 2012; no obstante, existe un régimen transitorio para las cantidades pendientes de aplicar. Ante el cierre fiscal del ejercicio 2012, por tanto, las empresas pueden encontrarse con activos totalmente amortizados, cantidades pendientes de aplicar la libertad de amortización o una mezcla de ambas. Sepa cómo actuar bajo estas condiciones.

Con independencia de la dimensión recaudatoria que todo tributo persigue, determinados impuestos, y en particular el Impuesto sobre Sociedades, puede orientarse a través de medidas de política impositiva hacia la consecución de otros fines y objetivos, intentando estimular a través de incentivos fiscales, variables que puedan influir en el crecimiento económico o en el activo fijo inmovilizado de las empresas. Las medidas y consideraciones fiscales relacionadas con el activo fijo de la empresa, su valoración y su amortización, incide de lleno en este ámbito.

La libertad de amortización es un beneficio fiscal relativo a los activos fijos de la empresa que consiste en permitir a efectos fiscales, la amortización del elemento patrimonial afectado por la misma, considerando gasto fiscal

en el Impuesto sobre Sociedades las cantidades aplicadas sin necesidad del requisito de contabilización, obligatorio en todo gasto contable para su aceptación como gasto fiscal. Opera en la determinación de la base imponible del mismo a través de los ajustes extracontables, siendo estos de signo negativo en los períodos impositivos den los que se aplique el beneficio fiscal, y positivos en el resto de ejercicios de reversión, al tratarse de una diferencia temporal generadora desde el punto de vista contable de pasivos por diferencias temporarias impositivas. Anticipamos un gasto fiscal reduciendo la cuota impositiva presente, difiriendo el pago del impuesto a períodos impositivos futuros.

Un pequeño ejemplo nos refrescará su funcionamiento, ayudándonos a comprender con posterioridad las modificaciones fiscales consecuencia de su derogación y los efectos

del correspondiente y obligatorio régimen transitorio para cantidades pendientes de aplicar:

EJEMPLO

Supongamos un activo fijo nuevo adquirido en el año 2009 por 300.000 €, que entró en funcionamiento en dicho período impositivo y se amortiza contablemente al 20%.

La empresa cumple todos los requisitos para aplicar la libertad de amortización y la aplica en dicho ejercicio. Resultará el siguiente cuadro:

AÑO	Dotación Contable	Amortización Fiscal	± Ajuste Extracontable	Calificación
2009	60.000	300.000	-240.000	DT ⁽¹⁾
2010	60.000	CERO	+60.000	DT ⁽²⁾
2011	60.000	CERO	+60.000	DT
2012	60.000	CERO	+60.000	DT
2013	60.000	CERO	+60.000	DT
	300.000	300.000	CERO ⁽³⁾	

LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN EN LA NORMATIVA DEL IS

La normativa del Impuesto sobre Sociedades menciona el concepto de libertad de amortización en varios preceptos; en lo referente a la adquisición de activos fijos nuevos, se incorpora el concepto en la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, que introduce una disposición adicional:

(1) La empresa ha aplicado la libertad de amortización en el ejercicio 2009, realizando un ajuste extracontable negativo en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de -240.000 (DT), que se califica de diferencia temporal. Al contabilizar el impuesto diferido del ejercicio, se generará un pasivo por diferencias temporarias imponibles.

(2) Al calificar el ajuste de diferencia temporal, será requisito imprescindible que la misma revierta en periodos impositivos posteriores, con signo contrario.

Revierte en este caso en los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013, en los que tenemos gasto contabilizado en conceptos de amortizaciones, pero no tenemos gasto fiscal.

(3) Al calificar el ajuste de diferencia temporal, será requisito imprescindible que la misma revierta en periodos impositivos posteriores, con signo contrario.

Revierte en este caso en los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013, en los que tenemos gasto contabilizado en conceptos de amortizaciones, pero no tenemos gasto fiscal.

• Disposición Adicional Undécima. Libertad de amortización de elementos nuevos del activo material fijo.

Aplicable en los ejercicios 2009 y 2010, y que condiciona la libertad de amortización al mantenimiento de empleo, en los siguientes términos:

- Elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
- Afectos a Actividades económicas.
- Puestos a disposición del sujeto pasivo y en funcionamiento para períodos impositivos iniciados en 2009 y 2010, con reglas especiales para activos fijos de encargo y ejecución de obra plurianual.
- Con la condición de que la plantilla media total durante los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, se mantenga respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores.

La mencionada Disposición Adicional y su contenido ha sido objeto de las siguientes modificaciones:

1º. Real Decreto Ley 6/2010, de actuaciones para fomentar la inversión y la creación de empleo, aplicable a los bienes puestos a disposición dentro de los años 2009 a 2012, con exigencia de mantenimiento de empleo.

2º. Real Decreto Ley 13/2010, de medidas para la recuperación económica y el empleo, que amplió el ámbito de aplicación temporal de la libertad de amortización en 3 años adicionales 2013, 2014 y 2015, no condicionando el incentivo al mantenimiento de empleo.

Aplicable desde el ejercicio 2011, 2012, 2013, 2014 hasta 2015.

3º. Real Decreto Ley 12/2012 de medidas fiscales para la reducción del déficit público, que

deroga a partir de su entrada en vigor; (31 de marzo de 2012), la Disposición Adicional Undécima, dejando sin efectos la libertad de amortización de elementos de activo fijo material nuevo.

En consecuencia, se puede haber aplicado libertad de amortización de elementos de activo fijo material nuevo con las siguientes circunstancias:

EJERCICIO	CONDICIONES
2009	Mantenimiento de empleo
2010	Mantenimiento de empleo
2011	Sin condiciones
2012	Sin condiciones (Hasta 31/03/2012)

Por ello pueden existir activos totalmente amortizados de los ejercicios anteriores (desde la óptica fiscal), y/o cantidades pendientes de aplicar de la libertad de amortización (desde la óptica fiscal) o una mezcla de ambas.

¿Cómo actuar bajo estas condiciones en el cierre fiscal del ejercicio 2012?

A) Activos fiscalmente amortizados

Adquiridos nuevos activos en años anteriores y con la libertad de amortización fiscal aplicada en su totalidad.

- En los ejercicios anteriores se habrán realizado los ajustes extracontables negativos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, calificando los mismos como diferencias temporales negativas. Estarán en periodo de reversión con una amortización registrada contablemente, que no será gasto fiscal, por lo que habrá que realizar el oportuno ajuste extracontable positivo en el cierre del ejercicio fiscal, como reversión de la diferencia temporal negativa realizada en su momento (+DT).

- Contablemente, este ajuste rebajará el pasivo por diferencias temporarias imponibles, generado en los ejercicios en los que se aplicó libertad de amortización fiscal, debiendo realizar un asiento del tipo:

	X	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	a	Impuesto diferido
(+DT) x tipo de gravamen	X	

- Si se aplicó la libertad de amortización fiscal para estos elementos en los ejercicios 2009 y 2010, deberemos verificar el cumplimiento de las condiciones de mantenimiento de empleo.

SI SE APLICÓ LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN FISCAL EN LOS EJERCICIOS 2009 Y 2010, SE DEBERÁ VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES DE MANTENIMIENTO DE EMPLEO

B) Activos con cantidades pendientes de aplicar libertad de amortización

- Las cantidades pendientes de aplicar para estos activos, correspondientes a la libertad de amortización fiscal, podrán aplicarse en las condiciones establecidas.

- Para inversiones en activos nuevos efectuadas en periodos impositivos en los que la entidad tuvo la condición de Empresa de Reducida Dimensión (ERD), con cantidades pendientes de aplicación en concepto de libertad de amortización en los ejercicios 2012 y 2013, se puede seguir aplicando la libertad de amortización, sin límite ni restricción alguna, salvo el mantenimiento del empleo exigido en las inversiones efectuadas en los ejercicios 2009 y 2010.

- Para las empresas que no tengan la consideración de entidades de reducida dimensión, se establecen, para los ejercicios que se inicien en 2012 y 2013, una serie de limitaciones para las cantidades pendientes de aplicar:

LIMITACION

- Inversiones realizadas al amparo del RD-Ley 6/2010. (2009 y 2010) 40% de la siguiente magnitud: (BI previa a la aplicación de la libertad de amortización + Compensación de BI<Negativas>)
- Inversiones realizadas al amparo del RD-Ley 13/2010 (2011 y 2012, hasta 31/03/2012) 20% de la misma magnitud

En caso de que existan cantidades pendientes de aplicar procedentes de ambos regímenes o periodos, ambos límites no son acumulativos, aplicándose en primer lugar las procedentes del RD-Ley 6/2010, (Límite 40%).

Se podrán aplicar en el mismo período impositivo cantidades pendientes procedentes del RD-Ley 13/2010, hasta el importe de la diferencia entre el límite previsto para las mismas, y las cantidades ya aplicadas en el período impositivo.



La aplicación de este régimen transitorio en 2012 y 2013 no se antoja fácil, por lo que adjuntamos en la parte final algunos ejemplos con la propuesta de solución.

GUÍA DE ACTUACIÓN

Proponemos la actuación y revisión de los siguientes puntos:

- Identificación de los activos nuevos afectos a la actividad, con la naturaleza de inmovilizado, adquiridos en 2009, 2010, 2011 y 2012 (hasta 31/03/2012).
- Realización de una tabla de amortización contable/fiscal para cada activo, al objeto de determinar con exactitud:
 - Amortización contable a 01/01/2012.
 - Amortización fiscal al inicio del ejercicio 2012.
 - Cantidades aplicadas en concepto de libertad de amortización en ejercicios anteriores
 - Cantidad pendiente de amortizar a 01/01/2012.
- Verificar el régimen de tributación aplicado en el Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012 (previsto), determinando si es:
 - Empresa de Reducida Dimensión (ERD)
 - Régimen General
- Asociación de cada inversión en activos fijos nuevos realizada, con el régimen aplicable en el Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo de adquisición.
- Cálculo y comprobación de la plantilla media de la sociedad de los ejercicios 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012.
- Verificación de las Bases Imponibles <Negativas>, pendientes de compensar a 01/01/2012 (o inicio del ejercicio).

- Cálculo para el ejercicio 2012 (y 2013) de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, previa a la aplicación de la libertad de amortización y la compensación de bases imponibles <Negativas> (BI LIMITE).
- Cálculo del límite de aplicación de la libertad de amortización (BI LIMITE X 40% ~ 20%).
- Integración dentro de los límites de las cantidades pendientes de aplicación de cada elemento, en función del límite aplicable al mismo.

EJERCICIOS⁽⁴⁾ PRÁCTICOS DE APLICACIÓN

- 1) Régimen general (Activo nuevo adquirido en 2009, con cantidades pendientes de aplicación en concepto de libertad de amortización)
- 2) Empresa de Reducida Dimensión (Activo nuevo adquirido en un ejercicio en el que la empresa era ERD, con cantidades pendientes de aplicación en concepto de libertad de amortización).
- 3) Régimen general (Activo nuevo adquirido en enero de 2012)
- 4) Régimen General (Activos adquiridos en 2010 y 2011, con cantidades pendientes de aplicación en concepto de libertad de amortización).

Ejemplo I

Empresa en régimen general del Impuesto sobre Sociedades, que adquirió en 2009 una maquinaria por 400.000 €, aplicando libertad

(4) **Nota:** los ejercicios propuestos son supuestos teóricos solucionados aplicando e interpretando la normativa tributaria, en ningún caso deben ser de aplicación generalizada, siendo obligatorio adaptar los mismos a la situación particular de cada sujeto pasivo.

de amortización fiscal en 2010 y 2011, hasta 100.000 € cada ejercicio.

Se amortiza contablemente al 10%:

AÑO	AMORTIZACION CONTABLE	AMORTIZACION FISCAL	AJUSTES (+/- , DT)
2009	40.000	40.000	-
2010	40.000	100.000	- 60.000 (DT)
2011	40.000	100.000	- 60.000 (DT)
	120.000	240.000	

¿Tiene límite la libertad de amortización pendiente?

(La base imponible previa a la aplicación de la libertad de amortización, y a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores es de 230.000 €).

Solución

De los datos planteados deducimos:

- a) La empresa no es ERD (\neq ERD), ni en el ejercicio de adquisición del activo afecto a la libertad de amortización, ni en el ejercicio en curso 2012.
- b) La amortización fiscal pendiente del activo es de un importe de 160.000 €.

$$(400.000 - 240.000 = 160.000)$$

c) El activo se adquirió en 2009, por lo que para acogerlo a libertad de amortización tuvo como soporte jurídico el RD-Ley 6/2010.

d) Por aplicación del régimen transitorio previsto en el RD-Ley 12/2012, para los ejercicios 2012 y 2013, si aplicásemos al bien libertad de amortización, existirá un límite, que será:

- 40% de la base imponible previa a la aplicación de la libertad de amortización y a la compensación de bases imponibles negativas.

$$BI = R_{\text{CONTABLE}} \pm \text{Ajustes extracontables} + - BI <\text{Negativos}>$$

$$BI_{\text{LIMITE}} = R_{\text{CONTABLE}} \pm \text{Ajustes extracontables}$$

(Excluidos los propios de la aplicación de la libertad de amortización)

En nuestro ejemplo $BI_{LIMITE} = 230.000 \text{ €}$

Límite: $40\% \cdot 230.000 = 92.000 \text{ €}$

AÑO	AMORTIZACION CONTABLE	AMORTIZACION FISCAL	AJUSTES (+/-, DT)
2012	40.000	92.000	-52.000 (DT)

Se podrá aplicar -52.000(DT), en su declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2012.

La tabla de amortización del elemento sería:

AÑO	AMORTIZACION CONTABLE	AMORTIZACION FISCAL	AJUSTES (+/-, DT)
2009	40.000	40.000	-
2010	40.000	100.000	-60.000 (DT)
2011	40.000	100.000	-60.000 (DT)
2012	40.000	92.000	-52.000 (DT)
2013	40.000	68.000 ⁽⁵⁾ (1) Σ 400.000	-28.000 (DT)
2014	40.000	-	+ 40.000 (DT) (reversión)
2015	40.000	-	+ 40.000 (DT)
=====	=====	=====	=====
2018	40.000 Σ 400.000	-	+40.000 (DT) Σ CERO

Ejemplo 2

Empresa de reducida dimensión que adquirió en 2011 una maquinaria nueva por importe de 160.000 €, que se amortiza contablemente al 10%. En 2011, también tenía la condición de ERD.

Fiscalmente amortizó 40.000 € en 2011 y desea amortizar el resto del importe en 2012.

Su base imponible, previa a la aplicación de la libertad de amortización es de 150.000 €. No tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar.

¿Tiene límite la libertad de amortización pendiente?

⁽⁵⁾ Suponiendo en 2013 que este importe, queda dentro del límite establecido del 40%.

Solución

De los datos planteados deducimos:

a) La empresa es ERD, en el ejercicio en que adquirió el activo afecto a las libertad de amortización fiscal.

b) La empresa es ERD en el ejercicio en curso, 2012.

Luego no le afecta la limitación establecida para los ejercicios iniciados en 2012 y 2013 (RD-Ley 12/2012), por lo que podrá aplicar la libertad de amortización pendiente sin limitación alguna.

Su tabla de amortización del elemento será:

AÑO	AMORTIZACION CONTABLE	AMORTIZACION FISCAL	AJUSTES (+/-, DT)
2011	16.000	40.000	-24.000 (DT)
2012	16.000	120.000	-104.000 (DT)
2013	16.000	-	+16.000 (DT) (reversión)
2014	16.000	-	+ 16.000 (DT)
2015	16.000	-	+ 16.000 (DT)
=====	=====	=====	=====
2020	16.000 Σ = 160.000	-	+16.000 (DT) Σ CERO

Ejemplo 3

Empresa que tributa en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y que en enero de 2012 adquirió una maquinaria nueva por importe de 500.000 €, que amortiza al 10%. No tiene bases imponibles negativas.

La base imponible en 2012, previa a la aplicación de la libertad de amortización, es de 1.000.000 €, y en 2013 de 400.000 €

¿Puede aplicar a este bien la libertad de amortización en el ejercicio 2012?

¿Tiene límite de aplicación en 2012 y 2013?

Solución

De los datos planteados, deducimos:



a) La empresa no es ERD (\neq ERD) en el ejercicio de adquisición del activo fijo nuevo, por lo que, de acuerdo con lo previsto en el RD-Ley 12/2012, aplicará un límite temporal en los ejercicios 2012 y 2013.

b) En la fecha de adquisición del activo fijo nuevo, estaba vigente el RD-Ley 13/2010, que admitía la aplicación de la libertad de amortización, no condicionada con el empleo.

El citado RD-Ley 13/2010 estuvo vigente hasta su derogación (31/03/2012).

c) El RD-Ley 12/2012 deroga el incentivo fiscal de libertad de amortización, estableciendo para las cantidades pendientes de aplicar un régimen transitorio con límites a su aplicación. En concreto, para los activos acogidos a la misma bajo la aplicación del RD-Ley 13/2010, establece el siguiente límite en 2012 y 2013:

- 20% de la base imponible previa a la aplicación de la libertad de amortización y la compensación de bases imponibles negativas.

$$BI = R_{\text{CONTABLE}} \pm \text{Ajustes extracontables} - BI < \text{Negativos} >$$

$$BI_{\text{LÍMITE}} = R_{\text{CONTABLE}} \pm \text{Ajustes extracontables}$$

(excluidos los propios de la aplicación de la libertad de amortización)

En nuestro caso $BI_{\text{LÍMITE}} = 1.000.000$ (2012)

$$BI_{\text{LÍMITE}} = 400.000$$
 (2013)

$$\text{Límite (2012)} = 20\% 1.000.000 = 200.000\text{€}$$

$$\text{Límite (2013)} = 20\% 400.000 = 80.000 \text{€}$$

AÑO	AMORTIZACION CONTABLE	AMORTIZACION FISCAL	AJUSTES (+/-, DT)
2012	50.000 ⁽⁶⁾	92.000	-150.000 (DT)
2013	50.000 ⁽⁷⁾	68.000(1) 5400.000	-30.000 (DT)
2014	50.000 (3) ⁽⁸⁾	-	- 170.000 (DT)
2015	50.000	-	+ 50.000 (DT) (reversión)
=====	=====	=====	=====
2021	50.000 Σ 500.000 €	- Σ 500.000 €	+50.000 (DT) Σ CERO

(6) Queda pendiente de amortizar la totalidad de la inversión, 500.000 €.

(7) Queda pendiente de amortizar 300.000 €

(8) En 2014, habrán desaparecido las limitaciones temporales a la libertad de amortización establecidas para 2012 y 2013, por lo que aplicará la libertad de amortización sin restricciones.



Ejemplo 4

Empresa en régimen general, que tiene los siguientes activos nuevos con libertad de amortización fiscal aplicada y pendiente:

- Maquinaria adquirida en 2010 por 600.000 €

AÑO	AMORTIZACION CONTABLE	AMORTIZACION FISCAL	AJUSTES (+/- , DT)
2010	60.000	150.000	- 90.000 (DT)
2011	60.000	150.000	- 30.000 (DT)
	120.000	300.000	-180.000

(Pendiente de amortizar fiscalmente 300.000 €)

- Maquinaria (adquirida en 2011) por 1.000.000 €

AÑO	AMORTIZACION CONTABLE	AMORTIZACION FISCAL	AJUSTES (+/- , DT)
2011	100.000	25.000	- 150.000 (DT)

(Pendiente de amortizar fiscalmente 750.000 €)

Su base imponible previa de 2012 es de 2.000.000€, y no existen bases imponibles negativas pendientes de compensar:

¿Cómo aplicará la libertad de amortización en 2012?

Solución

De los datos planteados deducimos:

a) La empresa no es ERD (≠ERD), por lo que aplica el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

b) En ambos activos acogidos a la libertad de amortización fiscalmente existen cantidades pendientes de aplicar:

Maquinaria (2010).....300.000= (600.000 – 300.000)

Maquinaria (2011).....750.000= (1.000.000 – 250.000)

c) Los activos acogidos a la libertad de amortización, tienen como soporte jurídico:

Maquinaria (2010).....RD-Ley 6/2010

Maquinaria (2011).....Rd-Ley 13/2010

d) Por aplicación del régimen transitorio previsto en el RD-Ley 12/2012, para los ejercicios 2012 y 2013, si aplicamos libertad de amortización, existirán límites a la misma.

- 40 % de la base imponible previa a la aplicación de la libertad de amortización y la compensación de bases imponibles negativas (Activos RD-Ley 6/2010).

- 20 % de la base imponible previa a la aplicación de la libertad de amortización y la compensación de bases imponibles negativas (Activos RD-Ley 13/2010)

$$BI = R_{\text{CONTABLE}} \pm \text{Ajustes extracontables} - BI <\text{Negativas}>$$

$$BI_{\text{LÍMITE}} = R_{\text{CONTABLE}} \pm \text{Ajustes extracontables}$$

(excluidos los propios de la aplicación de la libertad de amortización)

En nuestro caso $BI_{\text{LÍMITE}} = 2.000.000$

Límite 40% = 480.000 € (del importe pendiente de aplicar).

Límite 20% = 400.000 € (del importe pendiente de aplicar).

Se podrá aplicar en 2012 hasta:

- 300.000 € pendientes de la Maquinaria (2010), dentro del límite de los 480.000 €.

- 180.000 € pendientes de la Maquinaria (2011), dentro del límite de los 480.000 €, hasta agotarlo.

- 220.000 € pendientes de la Maquinaria (2011), hasta agotar el límite de los 400.000 €, de los que 180.000 € ya estaban incluidos en el límite anterior.

$$(400.000 - 180.000 = 220.000)$$

Realizando un ajuste extracontable negativo en concepto de libertad de amortiza-

SE DEBE REALIZAR UNA TABLA DE AMORTIZACIÓN CONTABLE/ FISCAL PARA CADA CADA ACTIVO Y VERIFICAR EL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN EN EL IS DE 2009 A 2012

ción de -540.000 € (DT), en la liquidación del Impuesto del ejercicio 2012.

La Tabla de amortización de cada elemento quedaría de la siguiente forma:

Maquinaria (2010)

AÑO	AMORTIZACION CONTABLE	AMORTIZACION FISCAL	AJUSTES (+/-, DT)
2010	60.000	150.000	- 90.000 (DT)
2011	60.000	150.000	- 90.000 (DT)
2012	60.000	300.000 (pendiente)	- 240.000 (DT)
2013	60.000	-	+ 60.000 (DT) (reversión)
=====	=====	=====	=====
2019	Σ 600.000	—————	- 60.000 (DT)
	Σ 600.000	Σ 600.000	Σ CERO

Maquinaria (2011)⁽⁹⁾

AÑO	AMORTIZACION CONTABLE	AMORTIZACION FISCAL	AJUSTES (+/-, DT)
2011	100.000	250.000	- 150.000 (DT)
2012	100.000	400.000	- 300.000 (DT)
2013	100.000	650.000 (pendientes 350.000)	- 250.000 (DT)
2014	100.000	350.000	+ 100.000 (DT) (reversión)
2015	100.000	(1) ⁽⁹⁾	+ 100.000
=====	=====	-	=====
2020	100.000	-	+ 100.000
	Σ 1.000.000	Σ 1.000.000	Σ CERO

(9) En 2013, siempre que se cumpla el límite aplicable para este período en este caso el 20% de la base imponible previa a la aplicación de la libertad de amortización y la compensación de bases imponibles negativas.