

CURSO BÁSICO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (4): AMORTIZACIONES, NORMAS GENERALES

(Marzo 2014)

- **José Antonio Rodríguez Ondarza**
(Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal)
Universidad Complutense de Madrid
- **Luis Alfonso Rojí Chandro**
(Profesor de Sistema Fiscal Español)
Universidad Autónoma de Madrid
- **Silvia Rojí Pérez**
(Lda. Administración de Empresas)
- **Francisco José Rodríguez Rodríguez**
(Ldo. Derecho y Administración de Empresas)

RESUMEN

La amortización representa, en sentido económico, la incorporación a los costes de la empresa del desgaste producido por la utilización de los activos fijos en la actividad productiva. Supone la dotación contable de un gasto que se incorpora a la cuenta de resultados, rebajando el resultado contable.

Su importancia cuantitativa como gasto contable no pasa inadvertida para la normativa del Impuesto sobre Sociedades que regula de forma extensa y rigurosa las condiciones para que el gasto por amortizaciones sea admitido como gasto fiscal.

Examinamos en esta primera parte los principios generales de forma previa a desarrollar situaciones particulares.

INTRODUCCIÓN

La amortización constituye el reflejo de la pérdida de valor de los elementos patrimoniales del inmovilizado, derivados de su uso, del paso del tiempo o de la obsolescencia. La utilización de los activos fijos no corrientes en los procesos productivos de la empresa producen una minoración de su capacidad productiva ejercicio a ejercicio.

Esta pérdida de valor se denomina **depreciación, y el reflejo contable de dicha depreciación entre los gastos de la empresa, constituye la amortización**. La obligación del reflejo contable de la misma está recogida en la normativa mercantil (C. de Comercio, Plan General de Contabilidad, Resoluciones del ICAC...), debiendo responder la amortización contable a una dotación sistemática y racional, en función de la vida útil de los bienes y su desgaste en el proceso productivo.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades acepta las indicaciones de la normativa mercantil, realizando a las mismas una serie de matizaciones, en orden a considerar gasto fiscal las dotaciones por amortización contable realizadas por la empresa exigiendo que la amortización responda a la depreciación efectiva de los bienes de inmovilizado, definiendo en consecuencia que se considera depreciación efectiva a efectos tributarios.

Nuestra labor y **objetivo** en este apartado será **comparar la dotación contable a la amortización con la depreciación efectiva a efectos fiscales**, cuantificando las diferencias y estableciendo los ajustes extracontables oportunos, que tendrán el carácter de diferencias temporarias (DT).

La premisa indiscutible de la amortización fiscal es en primer lugar su contabilización como gasto, como requisito previo de su efectividad fiscal. Salvo excepciones, (libertad de amortización, amortización acelerada en ERD, régimen especial de arrendamiento financiero), el gasto fiscal por dotación a la amortización necesita de su inscripción contable.

- Si dotación contable es cero → amortización fiscal cero
- Si dotación contable < amortización fiscal, sólo es gasto fiscal la dotación contable
- Si dotación contable > amortización fiscal → Ajuste positivo (+DT)

NORMAS COMUNES A LA AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL, INTANGIBLE E INVERSIONES INMOBILIARIAS

37. ¿QUÉ ELEMENTOS PATRIMONIALES SON AMORTIZABLES?

Los elementos patrimoniales cuyas amortizaciones serán gasto fiscalmente deducibles para la determinación de la base imponible del impuesto, son los que se califiquen de:

- Inmovilizado material.
- Inversiones inmobiliarias.
- Inmovilizado intangible.

Son activos y elementos integrados en el activo no corriente de la empresa.

Indiquemos algunas particularidades respecto a los mismos:

Terrenos: tienen una vida útil ilimitada y no son objeto de amortización, por lo que no se realizará dotación contable alguna sobre los mismos.

(Esto implica la necesidad de contabilizar separadamente el valor del terreno (no amortizable), y el valor de la construcción (amortizable), en el momento de la adquisición de un inmueble afecto a la actividad de la empresa o catalogado como inversión inmobiliaria. Si no se conociera se podrá determinar prorrateando los valores catastrales de los mismos, (referidos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles), en el momento de la adquisición. La amortización contable y fiscal se aplica sólo sobre el valor de lo edificado).

Inmovilizado intangible: son deducibles las dotaciones a la amortización de sus elementos que correspondan una depreciación efectiva de los mismos.

Dichos elementos deben estar identificados y contabilizados como tales.

Inversiones inmobiliarias: son activos no corrientes de naturaleza inmobiliaria que se poseen para obtener rentas, plusvalías o ambas, no siendo utilizados para la producción de bienes o servicios.

Son válidas para este tipo de activos las precisiones realizadas en relación a los terrenos sobre los que se asientan. Las dotaciones a la amortización de lo edificado serán deducibles si obedecen a una depreciación efectiva.

38. ¿QUÉ MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN EXISTEN?

Los métodos de amortización son la forma de distribuir de forma sistemática el valor amortizable de un bien o elemento de activo a lo largo del período de vida útil en el que se produce su depreciación.

Los más significativos son:

a) **Sistema de amortización lineal**

Se aplica un porcentaje de depreciación lineal en función de la vida útil estimada del bien.

$$\frac{100}{\text{vida útil estimada}} = \% \text{ de amortización lineal}$$

b) **Sistema de porcentaje constante sobre una base decreciente**

Se aplica un porcentaje de depreciación constante sobre el valor pendiente de amortizar en cada ejercicio. (Decreciente)

$$\% \text{ constante} \times \text{Valor neto contable (Valor adquisición-Am. Acumulada)}$$

c) **Sistema de los números dígitos**

Se reparte el valor amortizable de un elemento de activo en función de la suma de los dígitos correspondientes a los años de vida útil, ponderando por el año que se amortiza (Creciente/Decreciente)

$$\frac{\text{Valor amortizable}}{\sum \text{dígitos años de vida útil}} = \text{Cuota por dígito} \times \text{Dígito del año}$$

39. ¿CUÁNDO SE INICIA LA AMORTIZACIÓN DE UN ACTIVO FIJO?

Los elementos patrimoniales del **inmovilizado material e inversiones inmobiliarias** empezarán a amortizarse **desde su puesta en condiciones de funcionamiento** y deberán amortizarse dentro del período de su vida útil, entendiéndose por tal el período en que —según el sistema o método de amortización adoptado— debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual.

Respecto a los elementos patrimoniales del **inmovilizado intangible** comenzarán a amortizarse desde el **momento en que estén en condiciones de producir ingresos** y deberán amortizarse dentro del período de su vida útil, entendiéndose por tal el período durante el cual se espera razonablemente que produzcan ingresos.

40.

¿CUÁL ES EL VALOR AMORTIZABLE O BASE DE AMORTIZACIÓN?

Con carácter general será amortizable el **precio de adquisición o coste de producción**, excluido, en su caso, el valor residual.

En particular, cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo, salvo, en su caso, los costes de rehabilitación del mismo. Cuando este valor se desconociese se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, también se podrá utilizar un criterio de distribución diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

41.

¿QUÉ PERÍODO DE AMORTIZACIÓN APLICO?

La amortización deberá realizarse durante la **vida útil** de los distintos elementos, entendiéndose por tal aquel en el que, según el método de amortización elegido, el bien queda totalmente amortizado, salvo en el caso de activos sometidos a reversión en el que el límite anual máximo se calculará en función del periodo concesional en los casos en los que la vida útil supere dicho periodo. Ahora bien, para el caso de elementos del inmovilizado intangible, la vida útil de estos es el equivalente al periodo en que se espera que produzca ingresos.

En el caso de **renovaciones, ampliaciones o mejoras** de los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, estos se seguirán amortizando de igual manera en la medida en que tales operaciones no alarguen la vida útil del bien. Esto se conseguirá aplicando al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente que resulte de dividir la amortización contabilizada por el valor contable que tenía el bien antes de efectuarse tales operaciones.

Si las renovaciones, ampliaciones o mejoras alargan la vida útil del elemento, dicho alargamiento se tendrán en cuenta a la hora de amortizar, tanto del elemento patrimonial, como de las renovaciones, ampliaciones o mejoras.

En el caso de **bienes adquiridos por fusión, escisión, total o parcial y aportación**, la amortización de los elementos se realizará conforme se venía efectuando con anterioridad a estas operaciones, si bien cabe la posibilidad de que el sujeto pasivo ofrezca un método alternativo de amortización en base a un plan por él formulado y en los términos del artículo 5 del RIS.

42.

¿DE QUÉ FORMA SE PRACTICA LA AMORTIZACIÓN? ¿PUEDE APLICAR A UN ELEMENTO DISTINTOS MÉTODOS?

La amortización se practicará **elemento por elemento**, si bien cuando se trate de elementos patrimoniales de naturaleza análoga o sometidos a un similar grado de utilización, se podrá practicar sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la parte de la amortización acumulada correspondiente a cada elemento patrimonial.

Las instalaciones técnicas podrán constituir un único elemento susceptible de amortización. A estos efectos, se consideran «instalaciones técnicas» las unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo que comprenden edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por su naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, así como los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

Para un mismo elemento patrimonial, no podrán aplicarse ni simultánea ni sucesivamente distintos sistemas o métodos de amortización. **El método elegido debe ser uniforme** y su aplicación sistemática.

43.

¿QUÉ ESTABLECE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES SOBRE LAS AMORTIZACIONES?

La deducibilidad fiscal de las **amortizaciones** de los elementos del **inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias** exige la concurrencia y cumplimiento de dos requisitos fundamentales: efectividad y contabilización.

- **Requisito de efectividad**

La amortización fiscalmente deducible ha de responder a la **depreciación efectiva** del elemento de inmovilizado. Se considera que la depreciación es efectiva cuando resulte de la aplicación de los siguientes métodos de amortización fiscalmente admitidos:

- Amortización según Tablas Oficiales de Amortización oficialmente aprobadas (TAO).
- Amortización según porcentaje constante.
- Amortización según números dígitos.
- Amortización de acuerdo a Plan Especial de Amortización.
- Amortización justificada ejercicio a ejercicio.

Si la amortización contable > amortización fiscal ajuste positivo del exceso (+DT)

El sujeto pasivo tiene la posibilidad de justificar y probar elemento a elemento los excesos producidos.

- **Requisito de contabilización**

Es una manifestación del **principio general de inscripción contable** exigido a todo gasto que pretenda tener la naturaleza de gasto fiscalmente deducible. Deriva de la propia definición del concepto de amortización, que es la expresión contable del proceso de depreciación de un elemento de activo fijo.

La aplicación del principio de inscripción contable al gasto por amortizaciones implica que:

- a) La amortización no será fiscalmente deducible hasta que se haya **devengado e imputado contablemente** a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- b) La amortización imputada **contablemente en un ejercicio anterior** al que se produce la depreciación efectiva, se imputará fiscalmente al ejercicio de devengo.
- c) La amortización imputada **contablemente en un ejercicio posterior** al que se produce la depreciación efectiva, se imputará fiscalmente al ejercicio de su contabilización, si de ello no se deriva una tributación inferior.

El principio general de inscripción contable tiene excepciones contempladas en la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades, excepciones que afectan al gasto fiscal por amortizaciones, en conceptos como la libertad de amortización, la amortización acelerada en ERD, la amortización fiscal del fondo de comercio... se considerarán en el desarrollo de los regímenes particulares de amortización.

44.

¿QUÉ EFECTOS CONTABLES Y FISCALES ORIGINAN LOS DEFECTOS Y EXCESOS DE AMORTIZACIÓN?

- ✓ Un **defecto en la dotación contable** de la amortización, implica que el gasto contabilizado es inferior al gasto que sería admitido fiscalmente por aplicación de los métodos de amortización fiscal admitidos.

Dotación (Gasto) contable < Gasto fiscal por amortización → NO AJUSTE

Por aplicación del principio de inscripción contable, gasto no contabilizado no es gasto fiscalmente deducible.

Un **exceso en la dotación contable** de la amortización implica que el gasto contabilizado es superior a gasto que sería admitido fiscalmente por aplicación de los métodos de amortización fiscal admitidos.

Dotación (Gasto) contable > Gasto fiscal por amortización → AJUSTE POSITIVO (+DT)

Se genera una diferencia temporaria positiva que revertirá en ejercicios posteriores con signo contrario.

Influye en la contabilización del impuesto diferido del ejercicio.

AJUSTE POSITIVO (+DT) → Activo fiscal por diferencias temporarias deducibles (Cargo)
(ejercicio inicial)

AJUSTE NEGATIVO (-DT) → Disminución del Activo fiscal (Abono)
(ejercicio de reversión)

TABLAS OFICIALES DE AMORTIZACIÓN (TAO)

45. ¿QUÉ SON LAS TABLAS OFICIALES DE AMORTIZACIÓN (TAO) Y CÓMO SE APLICAN?

Las tablas de amortización están recogidas como Anexo en el RIS. Siguen la Clasificación Nacional de Actividades Económicas y tienen diez divisiones (0 a 9), subdivididas en agrupaciones y estas a su vez en grupos. Para cada grupo se incluyen las distintas clases de elementos de inmovilizado.

Para cada uno de estos elementos las tablas contienen:

- Un coeficiente máximo de amortización, CMax.** Determina la amortización máxima que fiscalmente se considerará gasto deducible del ejercicio. Del coeficiente máximo se deriva el periodo mínimo de amortización, esto es el número mínimo de años durante los cuales el elemento puede ser amortizado ($P_{min}=100/CMax$).
- Un periodo máximo de amortización, PMax.** Determina el número máximo de años durante los cuales el elemento puede ser amortizado. Del periodo máximo de amortización se deriva el

coeficiente mínimo de amortización anual, la amortización mínima a realizar cada año para que el elemento patrimonial quede totalmente amortizado durante su vida útil (**Cmin=100/PMax**).

- c) Para los **elementos amortizables calificados de comunes** a las distintas actividades en las Tablas de Amortización (como edificios y otras construcciones, instalaciones, elementos de transporte, mobiliario y enseres, equipos para el tratamiento de la información, etc.), se fijan al final de las mismas, tanto el coeficiente máximo, como el período máximo correspondiente a cada uno, los cuales se aplicarán para determinar la amortización, salvo que figuren específicamente en su correspondiente Grupo (o Agrupación si no existiera Grupo), en cuyo caso se aplicarán los de dicho Grupo (o Agrupación)
- d) Cuando un **elemento amortizable no tuviera fijado** específicamente los citados coeficiente máximo y período máximo de amortización (en su correspondiente Grupo o Agrupación y tampoco entre los elementos calificados de comunes), se aplicará el coeficiente y período máximo de las Tablas de Amortización de aquel otro elemento que más se le asemeje. En defecto de otro elemento semejante, será de aplicación el coeficiente máximo del 10% y el período máximo de 20 años.
- e) Los coeficientes de las Tablas de Amortización han sido establecidos tomando **en consideración** que los elementos patrimoniales **se utilizan durante un turno normal de trabajo**, salvo aquellos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continua, como centrales nucleares, eléctricas, altos hornos, edificios, etc.

AMORTIZACIÓN LINEAL SEGÚN TABLAS OFICIALES DE AMORTIZACIÓN (TAO)

46.

¿CUÁNDO SE CONSIDERA QUE LA DEPRECIACIÓN ES EFECTIVA APLICANDO ESTE MÉTODO?

Cuando el sujeto pasivo opte por este método de amortización, se considera que la **depreciación es efectiva** —y el importe de la amortización fiscalmente deducible— cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

- a) El **coeficiente de amortización lineal máximo (CMax)** establecido en las TAO. De este coeficiente máximo se deriva el período mínimo de amortización (Pmin). Esto es: **Pmin = 100/CMax**.
- b) El **coeficiente de amortización lineal mínimo (Cmin)** que se deriva

del período máximo de amortización (**PMax**) establecido en las TAO.
Esto es: $C_{min} = 100/P_{Max}$.

- c) **Cualquier otro** coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos mencionados anteriormente. Esto es entre el **CMax y el Cmin**.

La vida útil, por este método de amortización, no podrá exceder del período máximo (PMax) establecido en las TAO.

47.

¿QUÉ OCURRE SI EN UN EJERCICIO AMORTIZO POR DEBAJO DEL COEFICIENTE MÍNIMO?

En el período impositivo en el que se produce el hecho, **la amortización fiscal máxima deducible será la contabilizada** aunque ésta se sitúe por debajo de la que correspondería en aplicación del coeficiente mínimo.

Esta circunstancia dará lugar a excesos de amortizaciones en períodos posteriores, en tal caso se entenderá que los citados excesos corresponden a los períodos impositivos en que se amortizó de menos con el límite de aplicación del coeficiente lineal máximo.

Nos encontraremos ante **gastos de ejercicios anteriores contabilizados en un ejercicio posterior (por el importe de los excesos)**. Los mismos, de acuerdo con los criterios de imputación temporal establecidos en el TRLIS (art. 19.3), podrán ser fiscalmente deducibles en el ejercicio que se contabiliza el exceso si:

- Estamos dentro del período de vida útil del bien.
- El exceso de amortización del ejercicio presente, no exceda del defecto de amortización de ejercicios pasados.
- No se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido de haberse imputado contablemente la amortización en el ejercicio que se devengó.

48.

¿CÓMO APLICO TAO, SI UN ELEMENTO DE ACTIVO SE UTILIZA DE FORMA INTENSIVA, MÁS DE UN TURNO DE TRABAJO?

Si se elige el método de amortización lineal de acuerdo con las Tablas Oficiales de Amortización, para aquellos elementos que se utilicen en más de un turno de trabajo, podrá amortizarse en función de **un nuevo coeficiente máximo** formado por la suma de:

- a) El coeficiente de amortización lineal mínimo que se deriva del período máximo de amortización.
 $C_{min} = 100/P_{Max}$

- b) El resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo (CMax) y el coeficiente de amortización lineal mínimo (Cmin) por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas (Hd) y 8 horas.

$$\mathbf{CMax = Cmin + [(CMax - Cmin) \times Hd/8]}$$

No se aplica a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

49.

¿QUÉ OCURRE SI UN ELEMENTO DE ACTIVO FIJO NO ES NUEVO, ES USADO Y QUIERO APLICAR TABLAS OFICIALES DE AMORTIZACIÓN (TAO)?

Cuando se trate de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, esto es, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la cantidad máxima de amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios, teniendo en cuenta que **no** se consideran como elementos patrimoniales usados los **edificios cuya antigüedad sea inferior a 10 años**:

- 1º. Sobre el precio de adquisición del bien usado, hasta el límite resultante de **multiplicar por 2** la cantidad derivada de aplicar el **coeficiente de amortización lineal máximo**.
- 2º. Si se conoce el precio de adquisición o **coste de producción originario**, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo según TAO, sin que el importe total amortizado pueda exceder, en ningún caso, del precio del elemento usado.
Por precio de adquisición o coste de producción originarios entendemos el que tuvo el elemento usado en su estado nuevo, cuando fue puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez.
- 3º. Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquél pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.

En el caso de **elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades**, la amortización se calculará aplicando el coeficiente de amortización lineal máximo al precio de adquisición o coste de producción originario de los elementos (esto es, la base de la amortización coincidirá con el valor que viniera aplicando la entidad transmitente), excepto si el precio por el que se haya realizado la transacción ha sido superior al originario, en cuyo caso, la

amortización máxima deducible será el resultado de aplicar al precio de la transacción el coeficiente de amortización lineal máximo.

Finalmente señalamos que los anteriores criterios, además de ser utilizables en este método de amortización lineal, **también son aplicables** cuando el sujeto pasivo que adquiere los elementos patrimoniales del inmovilizado material usados **opte por amortizarlos por los métodos según porcentaje constante o según números dígitos** (con un período de amortización derivado del criterio seguido), salvo que se trate de edificios, mobiliario y enseres, a los cuales no les son de aplicación fiscal estos métodos.

EJEMPLO: APLICACIÓN DEL MÉTODO LINEAL (RÉGIMEN GENERAL)

EMPRESA: TÉXTILES LERIN, S.L.

Actividad: Fabricación de géneros de punto (CNAE 437)

Elemento: Nave industrial adquirida nueva el 1 de abril de 2008 por un importe de 2.600.000€. El valor del suelo representa el 30% del valor de adquisición.

Dotación contable 2013: 75.000€

¿Amortización fiscal deducible en 2013?

El valor de los terrenos (suelo) no es amortizable contablemente, por lo que la entidad deberá tener separado en su contabilidad los valores del terreno y edificaciones.

Valor del suelo: 30% 2.600.000 = 780.000€ (Terrenos y bienes naturales)

Valor de la construcción: 70% 2.600.000 = 1.820.000€ (Edificios industriales)

Acudiendo a las Tablas Oficiales de Amortización, en "elementos comunes", se obtiene el coeficiente Máximo (CMax) de amortización y el período Máximo (PMax) de amortización, [3%, 68 años].

El coeficiente mínimo de amortización lineal será $100/68 = 1,47\%$

El período mínimo de amortización lineal será $100/3\% = 33,33$ años

NAVE INDUSTRIAL			
En porcentaje		En años	
Coeficiente Máximo	3%	Período mínimo	33,33 años
Coeficiente mínimo	1,47%	Período Máximo	68 años

Banda de amortización [3%- 1,47%], la aplicación de cualquier porcentaje comprendido en esta banda será considerado depreciación efectiva desde el punto de vista fiscal. Optamos por el CMax=3%.

3% 1.820.000 = 54.600€ amortización fiscal

Estamos aplicando el régimen general, no empresa de reducida dimensión (**no ERD**), por lo que para 2013 existe una **limitación** aplicable sobre la **amortización fiscal deducible**, sólo es deducible el 70% de la misma.

Limitación amortización fiscal 70% 54.600€ = 38.220€, luego:

PERÍODO	DOTACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL (Limitación)	±AJUSTES
2013	75.000€	38.220	+36.780(DT)

Observamos que la dotación contable por amortización del edificio industrial, es superior a la admitida fiscalmente, por lo que para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debemos realizar un ajuste positivo, que se califica de diferencia temporal (DT).

Este ajuste revertirá en ejercicios futuros con signo contrario, hasta su anulación.

Tenemos que considerarlo al contabilizar el impuesto diferido del ejercicio, registrando contablemente el activo por diferencias temporarias deducibles generado.

AMORTIZACIÓN DE UN PORCENTAJE CONSTANTE SOBRE EL VALOR PENDIENTE DE AMORTIZACIÓN

50.

¿CÓMO SE APLICA FISCALMENTE EL MÉTODO DE PORCENTAJE CONSTANTE?

Este método de amortización supone la aplicación de un **porcentaje constante (que debe ser determinado)**, sobre una **base decreciente de amortización**, que vendrá cuantificada por el valor neto contable del bien o elemento de activo en cada ejercicio. Da lugar a dotaciones a la amortización decrecientes.

Contablemente alarga los períodos de amortización, ya que en su aplicación estricta, nunca se llegaría al valor base amortizable, por lo que suele adoptarse bajo el criterio de amortizar la cantidad pendiente en el ejercicio en el que el valor neto contable del bien, sea inferior al de una cuota de amortización lineal.

Es un método admitido por la normativa fiscal que establece el porcentaje constante a aplicar en relación al período de amortización elegido. **No es de aplicación a edificios ni mobiliario y enseres.**

Se puede aplicar a elementos adquiridos usados, pero sin alteración previa de sus límites de amortización.

La aplicación de este método consta de las siguientes etapas:

- (1) Elección de un período de amortización comprendido entre el período máximo de las tablas y el período mínimo que se deduce del coeficiente máximo de las tablas.
- (2) Cálculo del coeficiente de amortización lineal asociado al período de amortización elegido:
Coeficiente lineal = $100/\text{período elegido}$
- (3) Cálculo del porcentaje constante. Para ello se multiplica el coeficiente lineal por un factor de ponderación que depende del período de amortización elegido.

Período elegido	Factor de ponderación
P<5 años	1,5
5≤P<8	2
P≥8	2,5

En **ningún caso**, el porcentaje constante **podrá ser inferior al 11%**.

- (4) Cálculo de la amortización fiscalmente deducible:

Amortización anual = Porcentaje constante x Valor del bien pendiente de amortizar

Son aplicables las normas de prorrateo en caso de ejercicio inferior a 12 meses o de alta y baja del activo durante el ejercicio.

EJEMPLO: APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PORCENTAJE CONSTANTE

EMPRESA: TÉXTILES LERIN, S.L.

Actividad: Fabricación de géneros de punto (CNAE 437)

Elemento: Máquina para la fabricación de medias adquirida el 1 de marzo de 2010 por un importe de 460.000€, en funcionamiento desde la fecha de adquisición.

Dotación contable 2013: 92.000€

¿Amortización fiscal deducible en 2013?

Acudiendo a las Tablas Oficiales de Amortización, en la agrupación 4375, se obtiene el coeficiente Máximo (CMax) de amortización y el período Máximo (PMax) de amortización, [15%, 14 años]

El coeficiente mínimo de amortización lineal será $100/4 = 7,14\%$

El período mínimo de amortización lineal será $100/15\% = 6,66$ años

MÁQUINA PARA LA FABRICACIÓN MEDIAS			
En porcentaje		En años	
Coeficiente Máximo	15%	Período mínimo	6,66 años
Coeficiente mínimo	7,14%	Período Máximo	14 años

La empresa elige amortizarlo en un período mínimo de 6,66 años comprendido dentro de la banda de amortización en años [**6,66 – 14 años**].

El porcentaje constante de amortización será:

K= 15% x 2 = 30% (Al estar el período de amortización elegido comprendido entre 5 y 8 años, se multiplica el coeficiente lineal que corresponde al período elegido ($100/6,66 = 15\%$) por una constante, que en este caso es igual a 2)

La tabla de amortización fiscal será:

PERÍODO	AMORTIZACIÓN FISCAL	VALOR RESIDUAL
2010	$460.000 \times 30\% \times 10/12 = 115.000\text{€}$	$460.000 - 115.000 = 345.000\text{€}$
2011	$345.000 \times 30\% = 103.500\text{€}$	$345.000 - 103.500 = 241.500\text{€}$
2012	$241.500 \times 30\% = 72.450\text{€}$	$241.500 - 72.450 = 169.050\text{€}$
2013	$169.050 \times 30\% = 50.715\text{€}$	$169.050 - 50.715 = 118.335\text{€}$
2014	$118.335 \times 30\% = 35.500\text{€}$	$118.335 - 35.500 = 82.835\text{€}$
2015	$82.835 \times 30\% = 24.850\text{€}$	$82.835 - 24.850 = 57.985\text{€}$
2016	57.985€	CERO

En sujetos pasivos que tributan en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, existe en 2013 una limitación a la amortización fiscal deducible.

Limitación amortización fiscal 70% 50.715€ = 35.500€, luego:

PERÍODO	DOTACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL (Limitación)	±AJUSTES
2013	92.000€	35.500,5	+56.499,5 (DT)

El gasto contable es mayor que el gasto fiscal admitido, generando un ajuste positivo en la determinación de la base imponible del ejercicio, el ajuste revertirá con signo contrario en ejercicios posteriores e influirá en la contabilización del impuesto diferido del ejercicio.

AMORTIZACIÓN MEDIANTE EL MÉTODO DE NÚMEROS DÍGITOS

51. ¿CÓMO SE APLICA FISCALMENTE EL MÉTODO DE NÚMEROS DÍGITOS?

En este sistema de amortización **se reparte el valor amortizable de un bien o elemento de activo en función de la suma de dígitos de los años de vida útil**, ponderando por el año (dígito), del ejercicio correspondiente.

Puede dar lugar a amortizaciones crecientes o decrecientes.

Es un método admitido por la normativa fiscal que establece que la suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

No es de aplicación a edificios ni mobiliario y enseres. Se puede aplicar a elementos adquiridos usados.

El proceso de amortización por este método, consta de las siguientes etapas:

- (1) Elección del período de amortización que deberá estar comprendido entre el período máximo de las tablas y el período mínimo que se deduce del coeficiente máximo de las tablas.
- (2) Asignación de un valor numérico a cada uno de los años del período de amortización. En concreto, en la modalidad decreciente, al ejercicio en que deba comenzar la amortización se le asigna un valor numérico igual al período de amortización elegido. A los años siguientes se les asigna valores numéricos sucesivamente decrecientes en una unidad hasta llegar al último ejercicio del período de amortización que tendrá un valor numérico igual a la unidad. Por su parte, en la modalidad creciente, la asignación de valores numéricos se hace de manera inversa a la modalidad decreciente.
- (3) Cálculo de la suma de dígitos. Se obtiene de la adición de los valores numéricos asignados a los años en que se haya de amortizar el elemento.
- (4) Cálculo de la cuota por dígito, que será igual al cociente entre la base amortizable y la suma de dígitos.
- (5) Cálculo de la amortización deducible que será igual a la cuota por dígito por el dígito que corresponde al período impositivo.

Son aplicables las normas de prorrateo en caso de ejercicio inferior a 12 meses o de alta y baja del activo durante el ejercicio.

EJEMPLO: APLICACIÓN DEL MÉTODO DE NÚMEROS DÍGITOS

(Elegimos la circunstancia habitual de que el elemento ha sido adquirido a lo largo del período, prorrateando el importe de la cuota por dígito).

EMPRESA: TÉXTILES LERIN, S.L.

Actividad: Fabricación de géneros de punto (CNAE 437)

Elemento: Máquina de fabricación de medias adquirida el 1 de marzo de 2010, por importe de 460.000€, en funcionamiento desde la fecha de adquisición.

Dotación amortización contable 2013: 92.000€

¿Amortización fiscal deducible en 2013?

Acudiendo a las Tablas Oficiales de Amortización, obtenemos el coeficiente Máximo (CMax) y el período Máximo (PMax) de amortización, [**15%, 14 años**] por lo que el período mínimo (Pmin) de amortización será $100/5 = 6,66$ años quedando la banda temporal de amortización en [**6,66 años, 14 años**].

Elegimos un período de años comprendido en esa banda temporal, 7 años.

Calculamos la suma de los dígitos $\Sigma (7+6+5+4+3+2+1) = 28$

Calculamos la cuota por dígito Valor amortizable / Σ dígitos = $460.000/28 = 16.428,57€$

Calculamos las cuotas de amortización anual multiplicando la cuota por dígito por el dígito anual, eligiendo la forma creciente (de menor a mayor dígito), o decreciente (de mayor a menor dígito), **prorrateando la cuota por dígito en función de los meses**. Elegimos en este caso la forma decreciente:

PERÍODO	AMORTIZACIÓN	LÍMITE 70%
2010	$7 \times 16.428,57 \times 10/12 = 95.833,22€$	-
2011	$(7 \times 16.428,57 \times 2/12) + (6 \times 16.428,57 \times 10/12)$ $= 101.309,52€$	-
2012	$(6 \times 16.428,57 \times 2/12) + (5 \times 16.428,57 \times 10/12)$ $= 84.880,95€$	-
2013	$(5 \times 16.428,57 \times 2/12) +$ $(4 \times 16.428,57 \times 10/12) = 68.452,37€$	(*) 47.916,65€
2014	$(4 \times 16.428,57 \times 2/12) + (3 \times 16.428,57 \times 10/12)$ $= 52.023,8€$	36.416,66€
2015	$(3 \times 16.428,57 \times 2/12) + (2 \times 16.428,57 \times 10/12)$ $= 35.595,23€$	NO PREVISTO
2016	$(2 \times 16.428,57 \times 2/12) + (1 \times 16.428,57 \times 10/12) =$ $19.166,66€$	NO PREVISTO
2017	$(1 \times 16.428,57 \times 2/12) - 2.738,10€$ (Ajustando resto)	NO PREVISTO

(*) Para aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, que tributen en el régimen general (no ERD), está previsto para los ejercicios que se inicien en 2013, 2014 una limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles del 70%. Ver nota en este mismo artículo sobre limitación de amortizaciones)

PERÍODO	DOTACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL (Limitación)	±AJUSTES
2013	92.000€	47.916,65€	+44.083,35 (DT)

Se genera un ajuste extracontable positivo en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que revertirá con signo contrario en ejercicios posteriores e influirá en la contabilización del impuesto diferido del ejercicio.

PLANES ESPECIALES DE AMORTIZACIÓN

52. ¿EN QUÉ CONSISTE UN PLAN ESPECIAL DE AMORTIZACIÓN?

Cuando el sujeto pasivo estime que la depreciación efectiva de un inmovilizado (material, inmaterial), no se corresponde de la que resulta de aplicar los métodos de amortización fiscalmente admitidos, tiene la posibilidad de **solicitar a la Administración Tributaria un plan especial de amortización**, justificando las razones especiales que concurren en la depreciación de los elementos de inmovilizado para los que solicita el plan.

Supone una prueba ex-ante de la depreciación efectiva ante la Administración Tributaria para alcanzar un convenio con ella consiguiendo certeza y seguridad jurídica respecto a la amortización fiscal a aplicar. Si el plan es aceptado, ambas partes quedan vinculadas a su aplicación.

La **solicitud** de un plan especial de amortización, deberá presentarse con una fecha límite de los **tres meses** siguientes a la entrada en funcionamiento del elemento de activo, acompañada de toda la prueba documental que acredite y justifique el método de amortización propuesto.

La AEAT a través de sus Órganos correspondientes, instruirá el expediente de solicitud, completará el mismo solicitando al interesado la información adicional que considere oportuna y resolverá sobre el plan especial de amortización solicitado.

La **resolución** de la AEAT deberá ser dictada en el plazo de los **tres meses** siguientes contados a partir de la fecha de su solicitud, considerándose el plan aprobado **si no hay respuesta en ese plazo (silencio administrativo positivo)**.

Si el plan es desestimado, se puede recurrir la resolución.

Si el plan es aprobado, y las circunstancias que condicionaban la amortización especial cambian, el sujeto pasivo puede solicitar su rectificación.

A través de la solicitud de planes especiales de amortización, puede darse entrada a otros métodos de amortización razonables, con certeza y seguridad jurídica, que impliquen la amortización fiscal de elementos de inmovilizado basada en circunstancias o variables propias del elemento. (unidades de producción, uso súper intensivo, desgaste tecnológico, vida útil industrial...)

DEPRECIACIÓN EFECTIVA JUSTIFICADA POR LA EMPRESA

53.

¿CÓMO SE JUSTIFICA EJERCICIO A EJERCICIO LA DEPRECIACIÓN DE UN ELEMENTO DE ACTIVO?

Con este método el **sujeto pasivo debe justificar la depreciación** sufrida por un elemento de inmovilizado material o intangible, cualquiera que sea la misma, como única condición para que la amortización sea gasto fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.

La carga de la prueba de la depreciación efectiva, se traslada ex-post al **sujeto pasivo**, que deberá probar la misma ejercicio a ejercicio. Su principal aplicación recae en elementos del inmovilizado intangible que se deprecian de una forma menos prevista y concreta que los elementos del inmovilizado material.

Se puede utilizar como prueba cualquier medio que como tal esté admitido en derecho, pero probar la depreciación efectiva que experimenta un elemento, en un período determinado, es realmente difícil en la mayoría de ocasiones. No es suficiente la contabilización del gasto, sino que es necesario prueba fehaciente de la realidad del mismo.

La prueba debe consistir, como mínimo, en los informes periciales y técnicos oportunos que justifiquen la realidad de la depreciación y deberá ser considerada suficiente por la Administración Tributaria, a la hora de realizar las comprobaciones correspondientes, lo que puede acarrear **cierta inseguridad jurídica y procedimientos litigiosos**, siempre se podrá plantear incertidumbre sobre la razonabilidad del gasto.

LIMITACIÓN TEMPORAL A LA AMORTIZACIÓN FISCALMENTE DEDUCIBLE

54.

¿A QUIÉN AFECTA Y CÓMO SE APLICA LA LIMITACIÓN A LAS AMORTIZACIONES FISCALMENTE DEDUCIBLES

Afecta a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que **no tengan la condición de empresas de reducida dimensión (ERD)**, con un volumen de operaciones en el ejercicio inmediato anterior $\geq 10_1$ de euros. Tiene un ámbito de aplicación temporal para los **ejercicios 2013 y 2014**.

Los bienes cuya amortización está afectada por esta limitación son los incluidos en el **inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias**, aplicándose también a los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero a los que se aplique el régimen especial del artículo 115 del TRLIS.

Implica la reducción en un 30% del importe de la amortización contable que hubiese resultado fiscalmente deducible.

AMORTIZACIÓN FISCAL = 70% AMORTIZACION FISCALMENTE DEDUCIBLE

El 30% de la amortización fiscal no deducible, incrementará la base imponible del ejercicio mediante la realización de un **ajuste positivo** que tendrá el carácter de **diferencia temporaria. +Ajuste positivo (DT)**

Los importes no deducibles **revertirán** a partir de 2015 de acuerdo con las siguientes alternativas: (a elección del sujeto pasivo)

- a) De forma lineal, durante un plazo de 10 años.
- b) De forma lineal, durante la vida útil que le quede al elemento patrimonial.

Reversión a partir del 2015. –Ajuste negativo (DT)

AUTOEVALUACIÓN TEÓRICA

- Salvo excepciones, el primer requisito que debe cumplir el gasto por amortizaciones del inmovilizado es que....
- El TRLIS califica la amortización fiscal deducible con la denominación ...
- Los 5 métodos admitidos fiscalmente para que la amortización sea gasto deducible son ...
- El valor amortizable de un bien comprende ...
- La amortización de un activo se inicia ...
- ¿Se puede aplicar cada ejercicio fiscal un método de amortización diferente? (1^{er} año: TAO, 2^o año: dígitos, 3^{er} año: porcentaje constante...)
- Las tablas oficiales de amortización (TAO), fijan para los elementos descritos ...
- Si un elemento o activo no se encuentra definido en las TAO...
- En la amortización lineal, aplicando TAO, la depreciación será efectiva y, por lo tanto gasto fiscal si...
- El método de porcentaje constante y el de números dígitos no se aplican a...
- Para una amortización decreciente puedo aplicar...
- Para una amortización creciente puedo aplicar...
- Si una maquinaria con una banda de amortización de (12%, 20 años), se utiliza al día en 2 turnos de 8 horas cada uno, podrá amortizarse a un coeficiente máximo de ...
- Un elemento adquirido usado, con una banda de amortización de (15%, 20 años), del que no se conoce el coste originario, se amortizará a un coeficiente máximo de:
- En el método de porcentaje constante la amortización máxima es igual a:

- El límite inferior del porcentaje constante es ... %
- En el método de números dígitos, la cuota por dígito es igual a:
- El método de porcentaje constante se puede aplicar a elementos usados...
- El método de números dígitos puede aplicarse a elementos usados...
- En el método de números dígitos, el período de amortización se elige ...
- La solicitud de un plan especial de amortización para un elemento de activo, debe realizarse en el período de...
- La Administración Tributaria tiene un plazo de ___ meses para resolver una solicitud de plan especial de amortización.
- El inmovilizado intangible (inmaterial), que tenga vida útil definida, podrá amortizarse al ___% anual.
- El fondo de comercio ¿es amortizable contablemente?
- Si he adquirido un fondo de comercio a terceros, mediante contraprestación y pago del mismo, ¿podré deducir el mismo fiscalmente? ¿qué particularidades están vigentes en 2012 y 2013?

PREGUNTAS PROPUESTAS

- Respecto a las amortizaciones del inmovilizado material, inmaterial y fondo de comercio... comparar la normativa prevista en el TRLIS, con las modificaciones introducidas para 2013 y 2014. ¿Existen diferencias?.
- Para 2013, la amortización fiscalmente deducible... ¿tiene algún límite para determinados tipos de sociedades?

EJERCICIOS PROPUESTOS

Ejercicio 7

Para una empresa del sector químico y farmacéutico, determine la banda de amortización de los siguientes elementos de activo, utilizando las tablas oficiales de amortización:

Amortización: % Max., años

- Edificio industrial
- Almacén
- Edificio de oficinas
- Instalación eléctrica
- Aparatos de telefonía
- Extintores de incendios
- Carretilla elevadora de almacén
- Furgoneta de reparto
- Mobiliario de oficina
- Ordenadores
- Programas informáticos
- Horno de fusión
- Maquinaria para procesos químicos
- Instalaciones de cloración
- Instalaciones de regeneración de materias plásticas
- Edificio de oficinas
- Vehículos turismo de dirección
- Maquinaria de empaquetado
- Patente farmacéutica, 25 años
- Marca comercial

Ejercicio 8

Almacén industrial adquirido nuevo en 2011 por importe de 1.000.000€ (su recibo de IBI 2011 establece unos valores catastrales del suelo (100.000€), y construcción (400.000€). La empresa ha realizado una dotación a la amortización contable de 42.000€ en 2013, ¿cuál será la amortización fiscal deducible?, ¿habrá que realizar ajustes extracontables?

Ejercicio 9

Empresa dedicada a la fabricación de material eléctrico (Agrupación 33 CNAE), que ha adquirido el 1 de marzo de 2013 un equipo de fuerza por importe de 920.000€. Su entrada en funcionamiento se produce el 1 de julio de 2013, generándose unos gastos de instalación y puesta en marcha de 80.000€. La empresa lo amortiza de forma lineal en 5 años, aplicando un porcentaje del 20% cada ejercicio. En 2013 ha realizado una dotación contable de 200.000€ de amortización.

Realizar un cuadro de amortización fiscal, de acuerdo al número de años mínimo admitido por las TAO y proponer todos los ajustes fiscales a realizar.

<u>AÑO</u>	<u>DOT. CONTABLE</u>	<u>GASTO FISCAL</u>	<u>±AJUSTES</u>
2013	200.000		
2014			
2015			
.....			
.....			

Ejercicio 10

Una maquinaria adquirida usada por 200.000€, no se conoce el coste originario. En las TAO su banda de amortización es (15%, 20 años). Se adquirió el 1-07-2011. ¿Qué amortización será fiscalmente deducible linealmente en 2013?

Ejercicio 11

Maquinaria adquirida el 1-04-2013 por importe de 100.000€, en funcionamiento desde esa fecha. Se utiliza 16 horas al día, aplicando TAO. Banda de amortización (10%, 20 años). La empresa ha dotado 15.000€ de amortización contable. ¿Qué amortización fiscal será deducible en 2013? ¿Tendremos que realizar ajustes extracontables?

Ejercicio 12

Elemento de activo fijo adquirido el 17-11-2011, por 400.000€, que entró en funcionamiento el 1-01-2012.

Su banda de amortización en TAO es (15%, 25 años).

La empresa lo amortiza de forma creciente, en un período de vida útil de 8 años.

¿Qué amortización fiscal será deducible en los ejercicios 2013 y 2017?

Ejercicio 13

Para una maquinaria con un valor amortizable de 300.000€ y una banda de amortización de (15%, 20 años), que entró en funcionamiento el 1-01-2013, aplicar un método de amortización decreciente constante para un período de 8 años.

Ejercicio 14

Para una maquinaria con un valor amortizable de 600.000€, y una banda de amortización de (15%, 20 años), aplicar el método de número dígitos decreciente para un período de 10 años. La máquina entró en funcionamiento el 1-07-2011.

¿Qué cantidades serán amortizables fiscalmente en los ejercicios 2013, 2018 y 2019?

Ejercicio 15

Fondo de comercio (cartera de clientes), adquirida a una empresa no del grupo, ni vinculada en 2010 por importe de 260.000€.

¿Qué ocurriría fiscalmente en los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013?

Ejercicio 16

Empresa de reparación de elementos de transporte (agrupación 64 CNAE), que presenta la siguiente información acerca de las amortizaciones contables dotadas en 2013:

<u>ELEMENTO</u>	<u>Fecha adquisición</u>	<u>Valor adquisición</u>	<u>Dotación amortización contable 2013</u>
Nave industrial	6-04-2010	600.000€	24.000€ (1)
Máquina Herramientas	1-02-2011	400.000€	60.000€ (2)
Equipos soldadura	9-09-2010	200.000€	40.000€ (3)
Furgoneta	1-02-2011	40.000€	6.000€ (4)

- (1) El valor del suelo es de 200.000€
- (2) Se amortiza de forma creciente
- (3) Se amortiza de forma decreciente a porcentaje constante.
- (4) Adquirida usada, no se conoce el coste originario.

¿Qué amortización fiscal será deducible en 2013 para cada elemento?

Ejercicio 17

Para un camión frigorífico adquirido en diciembre de 2010, con entrada en funcionamiento el 1-01-2011 y un valor amortizable de 220.000€. ¿Cuál será el método de amortización fiscal que permita un mayor gasto fiscal deducible?

(La empresa no tiene ningún plan especial de amortización, ni puede justificar el mismo ejercicio a ejercicio).

BIBLIOGRAFÍA RECOMENDADA para la resolución de cuestiones teóricas y ejercicios prácticos:

- **SISTEMA FISCAL ESPAÑOL I y II (Emilio Albi, José Antonio Rodríguez Ondarza, Rafael Paredes). Editorial Ariel**
- **SISTEMA FISCAL ESPAÑOL-EJERCICIOS PRÁCTICOS (Dolores Dizy, Luis Alfonso Rojí, José Antonio Rodríguez). Editorial Bubok Publishing**