

María Crespo Garrido

TEMARIO RÉGIMEN FISCAL DE LA EMPRESA

Tema 3: La base imponible del IS: Amortizaciones

3.1. Introducción y objetivos

3.2. Conceptos generales de las amortizaciones

3.3. Métodos de amortización fiscal

3.4. Libertad de amortización

3.5. Amortización de las inversiones mediante arrendamiento

3.6. Amortización para las empresas de reducida dimensión

3.7. Medidas transitorias de la amortización fiscalmente deducible

3.8. Ejemplos prácticos

3.9. Referencias bibliográficas

Tema 3

Concepto

Art.12 LIS y arts. 3-7 RIS RD 634/2015, 10 julio.

Constituyen un gasto irreversible por depreciación del valor del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.

Existen otros dos tipos de pérdidas de valor que deben diferenciarse de las amortizaciones:

Los gastos por deterioro que son pérdidas de valor no sistemáticas y pueden ser reversibles.

Las pérdidas de valor carácter irreversible que son gastos excepcionales que producen una reducción en el valor del activo.

Tema 3:

AMORTIZACIÓN FISCALMENTE DEDUCIBLE

Requisitos de deducibilidad:

-Debe estar contabilizada (art.11.3 LIS)

- Se permite la libertad de amortización y la amortización acelerada.

-Debe corresponder con la depreciación efectiva

-Se permite la deducibilidad por encima de la contabilizada para **activos**

intangibles. Art. 39.4 Código Comercio. A partir 1/1/2016, amortización

CONTABLE según **vida útil definida**. Si no vida útil definida, la **décima parte** de su precio de adquisición.

-Amortización FISCAL (art.12.2LIS), vida útil. Si no se puede determinar, es la veinteava parte de su precio de adquisición.

-Intangibles adquiridos a entidades vinculadas: sólo deducible lo adquirido a terceros.

Tema 3 Métodos de amortización fiscal

- Lineal.
- Porcentaje constante.
- Números dígitos.
- Plan aprobado por la Administración.
- Justificación de la depreciación efectiva por parte del contribuyente.

La entidad puede elegir el método que le resulte más favorable, si bien una vez comenzada la amortización por uno de los métodos para un elemento patrimonial, en general, este debe seguir aplicándose durante el período de vida útil del elemento.

Tema 3: Métodos de amortización fiscal

Amortización lineal según las tablas oficialmente aprobadas (TAO)

La TAO se simplificó a partir del 1 de enero del 2015. Esta contiene el coeficiente máximo de depreciación (CM) y el período máximo de depreciación (PM). A partir de los anteriores, se pueden calcular el coeficiente mínimo (cm) y el período mínimo (pm), según las siguientes ecuaciones:

$$\mathbf{pm = (100 \div CM) \text{ años}}$$

Amortizar al coeficiente máximo (CM) equivale a amortizar el 100 % del valor amortizable en el menor número de años (pm).

$$\mathbf{cm = (100 \div PM) \text{ tanto por ciento}}$$

Amortizar al coeficiente mínimo (cm) supone amortizar el 100 % del valor amortizable en el mayor número de años posible (PM).

Tema 3 Métodos de amortización fiscal

La amortización según la TAO consiste en **aplicar estos coeficientes de forma lineal**. Es decir, aplicarlos sobre el valor amortizable de forma anual y durante el tiempo de uso a lo largo del período impositivo, considerando que el bien se utiliza en un turno normal de trabajo. Se exceptúan de lo anterior los bienes que por su naturaleza se deban utilizar de forma continuada, por lo que los coeficientes ofrecidos en la TAO recogerán la depreciación efectiva según este uso de forma ininterrumpida.

En el caso de los **activos del inmovilizado intangible**, los elementos se amortizan desde el momento en el que estén en condiciones de producir ingresos. Para calcular la **depreciación efectiva** se puede utilizar el coeficiente máximo, el coeficiente mínimo o cualquiera que esté en el intervalo de estos.

Por su parte, el valor amortizable o la base de la amortización es el precio de adquisición menos el valor residual. En el caso de bienes inmuebles, se debe descontar el valor del terreno, puesto que no se amortiza porque tiene una vida útil ilimitada.

EJEMPLO

Amortización lineal según la TAO

Un elemento del inmovilizado material tiene, según la TAO, un CM = 20 % y un PM = 10 años. El precio de compra el 1 de febrero del ejercicio actual fue de 100 000 €. El valor residual es de 2000 €.

La amortización fiscalmente deducible o depreciación efectiva del ejercicio actual, por el método lineal según la TAO, será:

Valor amortizable = $100\ 000 - 2000 = 98\ 000$ €

Tiempo de uso (de febrero a diciembre: 11 meses) = $11 \div 12$

Coefficiente aplicable: se puede utilizar el CM = 20 %, el $cm = 100 \div 10 = 10$ % o cualquier valor que esté en el intervalo de ambos: (20, 19, 18, [...], 10).

Se supone que la entidad opta por aplicar el CM. Por tanto:

Depreciación efectiva = $98\ 000 \times 11 \div 12 \div 20\ \% = 17\ 966,66$ €

Casos especiales

Amortización de las renovaciones, ampliaciones y mejoras

El valor de las renovaciones, ampliaciones y mejoras, que se considera mayor valor del bien amortizable, debe amortizarse durante los años que resten de vida útil del bien y con el mismo método de amortización que se venía aplicando, según se regula en el artículo 3.4 del RIS.

La amortización fiscalmente deducible del valor de las renovaciones, ampliaciones y mejoras del ejercicio se calcula de forma **proporcional** al peso que representa la mejora respecto del valor neto contable sin mejora, según la siguiente fórmula:

$(\text{Valor de renovación, ampliación y mejora}) \times (\text{Amortización del elemento sin renovación, ampliación y mejora del ejercicio} \div \text{Valor contable del elemento antes de renovación, ampliación y mejora})$.

Este método de amortización es aplicable también para las revalorizaciones contables

En los casos en los que la renovación, ampliación y mejora implica **un incremento de la vida útil** del bien, este se debe tener en cuenta para calcular la amortización fiscalmente deducible. En este supuesto, la amortización del elemento antes de la mejora también se verá modificada, ya que se debe adaptar al nuevo período de vida útil.

Amortización de elementos utilizados en más de un turno de trabajo

Según el artículo 4.3 del RIS, cuando se utilice el **método lineal** y en aquellos casos en los que los bienes amortizables sean usados en **más de un turno normal de trabajo** —es decir, ocho horas diarias—, se podrá utilizar un nuevo coeficiente máximo calculado de la siguiente manera:

$$CM^* = cm + (CM - cm) \times \text{Horas diarias trabajadas} \div 8$$

EJEMPLO

Un elemento del inmovilizado tiene unos coeficientes según la TAO de $CM = 15 \%$ y $PM = 10$ años.

Hay que calcular la amortización fiscalmente deducible del bien sabiendo que aplica el método lineal y que utiliza el bien doce horas diarias.

Solución: el nuevo coeficiente máximo es:

$$CM^* = cm + (CM - cm) \times \text{horas} \div 8 = (100 \div 10) + (15 + 100 \div 10) \times 12 \div 8 = 10 + (15 - 10) 12 \div 8 = 17,5 \%$$

Amortización de elementos adquiridos usados

Los bienes adquiridos usados son aquellos que ya habían sido **puestos en funcionamiento con anterioridad a la compra** por parte de la entidad. En el caso de los edificios, no se consideran usados aquellos de menos de diez años contados desde su fecha de terminación de la construcción o puesta en funcionamiento.

Según el artículo 4.3 del RIS la amortización de los bienes adquiridos usados será la mayor entre:

Amortización fiscal = $CM \times$ Coste de adquisición originario (o coste de producción).

Amortización fiscal = $CM \times 2 \times$ Coste de adquisición del bien usado.

En el caso de tratarse de bienes adquiridos usados y, a su vez, utilizados en más de un turno de trabajo, la entidad deberá elegir entre amortizar por uno u otro sistema.

EJEMPLO

Un elemento del inmovilizado tiene unos coeficientes según la TAO de CM = 15 % y PM = 10 años.

Hay que calcular la amortización fiscalmente deducible del bien sabiendo que se trata de un bien adquirido por 26 000 € que ya había sido usado previamente. El precio de adquisición originario fue de 50 000 € (este valor puede conocerse o tasarse pericialmente, en caso contrario). Se aplica el método de amortización lineal según la TAO.

Solución: la amortización fiscal máxima será la mayor entre:

- $50\,000 \times 15\% = 7\,500 \text{ €}$
- $26\,000 \times 15\% \times 2 = 7\,800 \text{ €}$

Por tanto: 7800 €

Tema 3. La base imponible del IS: Amortizaciones

Una consideración que hay que tener en cuenta es que, cuando se trata de **adquisiciones a entidades del mismo grupo de sociedades**, no se puede ponderar el CM \times 2 en ningún caso. La amortización fiscalmente deducible será la mayor entre:

Amortización fiscal = CM \times Coste de adquisición (o coste de producción) originario para la primera entidad compradora del grupo.

Amortización fiscal = CM \times Coste de adquisición del bien usado (cuando este es mayor que el coste originario).

Otra consideración relevante es que, según los artículos 5.3 y 6.3 del RIS, los **elementos patrimoniales adquiridos usados** podrán amortizarse mediante el método de amortización según el porcentaje constante y el método de números dígitos. No obstante, los coeficientes de amortización utilizados para estos métodos serán los de la TAO sin que puedan ponderarse en el caso de bienes adquiridos usados. Esta misma consideración es de aplicación a los **bienes utilizados en varios turnos de trabajo.**

Este método de amortización se regula en el artículo 12.1.b) de la LIS y en el artículo 5 del RIS. Este método no es válido para edificios, mobiliarios ni enseres. Tampoco puede utilizarse para la amortización del inmovilizado intangible, a excepción de los programas informáticos. A su vez, es incompatible con la ponderación de los coeficientes para bienes utilizados en más de un turno y adquiridos usados. Asimismo, **es compatible con la aceleración de los coeficientes para bienes adquiridos entre 2003 y 2004 (CM × 1,1) y para las ERD (CM × 1,5 o CM × 2).**

La amortización fiscalmente deducible será calculada como un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortizar en cada uno de los ejercicios, es decir, sobre el valor neto fiscal. Por su parte, el **porcentaje constante** se calcula como el coeficiente de amortización (CM) de la TAO multiplicado por un coeficiente de ponderación (CP), que puede tomar alguno de los tres valores siguientes:

CP = 1,5 puntos cuando el período de amortización es inferior a cinco años.

CP = 2 puntos cuando el período de amortización es mayor o igual a cinco años e inferior a ocho años.

CP = 2,5 puntos cuando el período de amortización es mayor o igual a ocho años.

Amortización fiscal = $CM \times CP \times \text{Valor pendiente de amortizar}$

El porcentaje constante debe ser **mayor o igual que el 11 %**. Además de lo anterior, como en cualquiera de los métodos de amortización, para el cálculo de la amortización se debe tener en cuenta el tiempo de uso en el ejercicio; esto es, si fuese inferior al año se debería prorratear.

Ejemplo

Amortización según el porcentaje constante

Una entidad compra un elemento del inmovilizado por 20 000 €, que amortiza según el porcentaje constante. En la TAO el CM = 25 % y el PM = 8 años.

La entidad decide amortizar en el menor tiempo posible, es decir, al 25 % en $100 \div 25 = 4$ años.

El porcentaje constante es 25 ponderado por 1,5 porque el período de amortización es inferior a cinco años. Por tanto, el coeficiente constante es $25 \times 1,5 = 37,5 \geq 11$ %.

La amortización fiscal se resume en la siguiente tabla:

Años	Valor amortizable	Amortización fiscal del elemento (C constante= 37,5 %)	Valor neto fiscal (valor pendiente De amortizar)
Ejercicio 1	20 000,0	7500,0	12 500,0
Ejercicio 2	12 500,0	4687,5	7812,5
Ejercicio 3	7812,5	2929,6	4882,8
Ejercicio 4	4882,8	4882,8	0
Total	20 000,0	20 000,0	-

Amortización según números dígitos: creciente y decreciente

Este método de amortización se regula en el artículo 12.1.c) de la LIS y en el artículo 6 del RIS. Este método no es válido para edificios, mobiliarios ni enseres. A su vez, es incompatible con la ponderación de los coeficientes para los bienes utilizados en más de un turno y adquiridos usados. Asimismo, **es compatible con la aceleración de los coeficientes para bienes adquiridos entre 2003 y 2004** (CM × 1,1) **y para las ERD** (CM × 1,5 o CM × 2). Asimismo, para el cálculo de la amortización se debe tener en cuenta el tiempo de uso en el ejercicio; esto es, si fuese inferior al año se debería prorratear.

La amortización fiscalmente deducible por el método de números dígitos se calcula como **el producto del número dígito asignado al ejercicio por la «cuota por dígito (CD)»**. A su vez, la CD es resultado de dividir el valor amortizable entre la «suma de dígitos (SD)». Por su parte, la SD es el sumatorio de los números enteros que comprenden los ejercicios del período impositivo de forma correlativa. El sumatorio se puede realizar aplicando la siguiente fórmula:

$$SD = [(A1 + An) \div 2] \times n$$

Amortización fiscal = Dígito × Cuota por dígito = Dígito × (Valor amortizable ÷ suma dígitos) = Dígito × (Valor amortizable ÷ [(A1 + An) ÷ 2] × n)

Este método tiene dos variantes:

Número dígitos creciente: los dígitos del ejercicio crecen desde el número 1 hasta el número entero correspondiente al último año del período amortizable.

Números dígitos decreciente: los números dígitos del ejercicio decrecen desde el número entero correspondiente al último año del período amortizable hasta el número 1.

En ambos métodos hay que tener en cuenta que, en el caso de que el período de amortización (obtenido del cociente $100 \div \text{CM}$) no sea un número entero, se redondeará a la unidad superior.

Ejemplo

Cálculo de la suma de dígitos

CM = 40 %. Período de amortización: $100 \div 40 = 2,5$ años. Por tanto, como ese es el período mínimo y no puede amortizarse en menos tiempo, se redondea a la unidad superior, que es tres años. La suma de dígitos será: $1 + 2 + 3 = 6$.

Amortización según un plan aprobado por la Administración

La entidad puede proponer un **plan de amortización para los elementos del inmovilizado material, inmaterial e inversiones inmobiliarias**, según se regula en el artículo 12.1.d) de la LIS y en el artículo 7 del RIS donde se detalla el procedimiento que se debe seguir. Este se inicia con la presentación de una solicitud durante el período de construcción o amortización del elemento. La Administración tributaria podrá resolver el plan antes de tres meses desde la solicitud de alguna de las siguientes formas:

- Aprobación del plan.
- Aprobación de otro plan con la aceptación del contribuyente.
- Desestimación del plan.

El silencio administrativo supondrá la aprobación del plan.

En general, el plan comienza a aplicarse en los períodos impositivos que finalicen tras su presentación. Además, el plan podrá utilizarse en otros elementos similares a los contenidos en el mismo.

Amortización según la prueba por el contribuyente de la depreciación efectiva

La entidad podría deducirse una amortización fiscal superior a la obtenida con los métodos anteriores cuando pruebe, ejercicio a ejercicio, que se corresponde con la depreciación efectiva del mismo. Esto se regula en el artículo 12.1.e) de la LIS. Este método es **poco operativo** en la práctica, porque el nivel de exigencia por parte de la Administración tributaria para demostrar la depreciación efectiva contabilizada es muy exigente y rígido

Libertad de amortización

La libertad de amortización, regulada en los artículos 12.3 y 102 y en la disposición transitoria 13^a.2 de la LIS, es un **beneficio financiero-fiscal** que consiste en que la entidad puede amortizar fiscalmente la cantidad que desee. Por tanto, puede anticipar el gasto por depreciación del bien, lo que provoca en el primer año de su amortización un ajuste temporal negativo. Posteriormente, durante el resto de años de vida útil del bien, según la amortización contable realizada, se deben realizar los correspondientes ajustes positivos que revierten el efecto del ajuste negativo del primer ejercicio. En caso de **transmisión del bien** antes de la finalización del período de vida útil, se debe realizar el ajuste por lo pendiente hasta conseguir que la suma de ajustes sea nula. Por tanto, se produce un **diferimiento del pago del IS**.

Es necesario recordar que para la deducibilidad del gasto fiscal por libertad de amortización **no resulta obligatoria la inscripción contable previa**, según se expone en el artículo 11.3 de la LIS.

Tema 3 La base imponible del IS: Amortizaciones

Según el artículo 12.3 de la LIS, **la libertad de amortización se puede aplicar a:**

Sociedades laborales: para los bienes materiales e inmateriales durante los cinco primeros años desde la calificación como sociedad laboral.

Sociedades mineras reguladas en el artículo 90 de la LIS: para los elementos del inmovilizado y el canon de superficie.

Actividades de investigación y desarrollo (I+D): para los bienes materiales e inmateriales, gastos e inmuebles (estos últimos hasta el 10 % anual como máximo).

Explotaciones asociativas prioritarias reguladas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias: para los bienes materiales e inmateriales durante los cinco primeros años desde la calificación como tal sociedad.

Tema 3 La base imponible del IS: Amortizaciones

Bienes de escaso valor para períodos impositivos iniciados a partir del 1 enero del 2015: para los elementos del inmovilizado material nuevos que no superen el valor unitario de 300 € y el valor conjunto de todos los bienes de ese tipo en el período impositivo de 25 000 €.

Cooperativas fiscalmente protegidas reguladas en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas.

La libertad de amortización también se aplica para las **ERD**, concretamente para las inversiones generadoras de empleo y para las inversiones de escaso valor hasta el 2014, como se verá más adelante.

Asimismo, existe un **régimen transitorio** para la libertad de amortización, regulado en la disposición transitoria 13.^a.2 de la LIS, que anteriormente se regulaba en la disposición adicional 11.^a y en la disposición transitoria 37.^a del derogado Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Este régimen se detalla a continuación.

Régimen transitorio de la libertad de amortización regulada en la DA 11.^a del TRLIS

La libertad de amortización se podía aplicar a los **activos fijos nuevos adquiridos y puestos a disposición de la entidad en 2009, 2010, 2011 y 2012 (hasta el 1/4/2012) que mantuvieran empleo**, incluso los adquiridos mediante *leasing*. El requisito del mantenimiento de empleo se eliminó a partir del 31/12/2010 con la aprobación del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

Tema 3 La base imponible del IS: Amortizaciones

La disposición transitoria 37.^a del TRLIS establece que se puede seguir aplicando la libertad de amortización, de forma que si la entidad es ERD no tiene límite para aplicar la libertad de amortización. En el caso de que la entidad no sea ERD, sí debe cumplir el requisito del mantenimiento de empleo (inversiones anteriores al 1/1/2011), se puede reducir la base imponible previa en concepto de libertad de amortización hasta un 40 %. En el caso de que no deba cumplir el requisito del mantenimiento de empleo (inversiones posteriores al 1/1/2011), se puede reducir hasta un 20 %. La aplicación de los límites se mantiene a partir del ejercicio 2015, mediante la disposición transitoria 34.^a.b) de la actual LIS.

La libertad de amortización se puede aplicar para los bienes puestos en funcionamiento **desde el 2009 hasta el 1 de abril del 2012**. Se regula para períodos anteriores al 2015 en la DT 37.^a del derogado TRLIS y, a partir del 2015, en la DT 13.^a de la actual LIS.

.