

Grado en Derecho

Facultad de Derecho

Universidad de La Laguna

Curso 2018/2019

Convocatoria: Septiembre

## **LA AMORTIZACIÓN: ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINAL**

### **AMORTIZATION AND DEPRECIATION: A JURIDICAL AND DOCTRINAL ANALYSIS**

Realizado por el alumno Daniel Cabrera Báez

Tutorizado por el profesor D. Alberto Génova Galván

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

<b>I.</b>	<b>Introducción.....</b>	<b>3</b>
<b>II.</b>	<b>Concepto.....</b>	<b>3</b>
<b>III.</b>	<b>Régimen jurídico de las amortizaciones.....</b>	<b>5</b>
	A) Elementos amortizables.....	5
	B) Requisitos de la deducibilidad.....	7
<b>IV.</b>	<b>Sistemas de amortización.....</b>	<b>15</b>
	A) Amortización por tablas.....	16
	B) Amortización según porcentaje constante.....	21
	C) Amortización según números dígitos.....	23
	D) Planes especiales de amortización.....	23
	E) Amortización justificada.....	26
	F) Libertad de amortización.....	26
<b>V.</b>	<b>Regímenes especiales.....</b>	<b>31</b>
	A) Las entidades mineras.....	31
	B) Las entidades de reducida dimensión.....	32
	C) Inmovilizado intangible.....	37
	D) Arrendamiento financiero.....	37
<b>VI.</b>	<b>Regímenes transitorios.....</b>	<b>39</b>
	A) Ejercicios 2013 y 2014.....	39
	B) Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión por empresas de reducida dimensión.....	39
	C) Activos adquiridos en 2003 y 2004.....	40
	D) Amortización libre en activos adquiridos desde 2009 hasta el 30-03-2012.....	40
<b>VII.</b>	<b>Conclusiones.....</b>	<b>41</b>
<b>VIII.</b>	<b>Bibliografía.....</b>	<b>42</b>

## I. INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo de investigación tiene por objeto el análisis jurídico de la amortización como concepto contable y su consecuente aplicación en tanto que gasto deducible respecto al Impuesto sobre Sociedades.

Se analizarán para ello, y con vistas a una mayor comprensión de la figura de la amortización, todos los conceptos que la rodean, así como la problemática de la aplicación de la legislación sobre la amortización en el citado Impuesto desde una perspectiva doctrinal y jurisprudencial.

The purpose of this research work is the legal analysis of depreciation and amortization as an accounting concept and its consequent application as a deductible expense in the corporation tax.

For a better understanding of the figure of depreciation and amortization, all the concepts connected with it will be analyzed, as well as the issue of the application of the legislation on depreciation and amortization in the aforementioned Tax, both from a doctrinal and jurisprudential perspective.

## II. CONCEPTO.

Como punto de inicio al concepto de la amortización podemos atender a la definición dada por IGNACIO PÉREZ ROYO<sup>1</sup>: “*La amortización es una institución contable que sirve para reflejar la pérdida de valor experimentada por los bienes o derechos del activo fijo de la sociedad como consecuencia de su aplicación al proceso productivo, su uso, o el simple paso del tiempo*”.

Esta definición será la base a través de la cual expondremos ~~abstraremos~~ los elementos identificadores de la amortización.

En primer lugar, **la amortización como institución contable**: La amortización existe independiente y originariamente como figura contable al ser necesaria para reflejar la imagen fiel del patrimonio de la empresa en cuestión. La imagen fiel del patrimonio es un principio de la actividad mercantil que establece como necesario que la información

---

<sup>1</sup> IGNACIO PEREZ ROYO, “EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (I)” , en AA VV *Curso de derecho tributario. Parte Especial*, Editorial Tecnos, 11ª ed., Madrid, 2017, , p. 384.

que la contabilidad ofrezca sobre la empresa sea lo más verídica posible en sus cuentas anuales, de manera que se pueda ver con certeza y exactitud el estado económico de la persona jurídica en cuestión o, en su caso, del empresario individual. Al ser un principio superior el art 44 del Código de Comercio enuncia que de contravenir algún artículo de la legislación a la imagen fiel del patrimonio, dicho artículo no se aplicará. No se puede reflejar dicha imagen fiel del patrimonio si se ignorase la pérdida de valor de los bienes y derechos del activo fijo, pues, precisamente, la amortización se define como la pérdida de valor o depreciación que sufren tanto los bienes materiales (tangibles) como inmateriales (intangibles) así como las inversiones inmobiliarias, como consecuencia del paso del tiempo, el uso o la obsolescencia. Es precisamente que la pérdida de valor del inmovilizado se produce por circunstancias naturales o internas del propio bien o derecho, pérdida que tiene un carácter irreversible lo que es propio de la amortización y es la circunstancia que la distingue de otras correcciones valorativas de los bienes, como es el caso de las pérdidas por deterioro que por definición son reversibles.

Es por todo ello que contablemente la amortización figurará en el balance de cada ejercicio de la empresa como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, siendo éste el primer requisito para que dicho gasto sea deducible como concepto de amortización tal y como establece el art 11.3.1º de la LIS: *“No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que pueden amortizarse libremente o de forma acelerada”*. Con respecto a estas dos excepciones que se mencionan, ahondaré en el epígrafe correspondiente a los métodos de amortización.

Con todo ello, es importante aclarar, que en el Impuesto sobre Sociedades, la base imponible es, como señala el art. 10 LIS, en la estimación directa, *“el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*, con la precisión que el propio artículo establece que tal resultado contable ha de ser corregido mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS. Aplicado ello al caso concreto de la amortización, significa tanto que la amortización “contable” será gasto deducible en los términos previstos en la LIS. Sobre ello y las diferencias contables y fiscales profundizaré más adelante, pero sí es

necesario que destaquemos que es precisamente este art. 10.3 LIS el que establece que las dotaciones a las amortizaciones tienen carácter de gasto deducible, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el citado art. 10.3 y en el art. 12 LIS, en tanto que exige la efectividad de la amortización para que sea deducible: *“serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia”*<sup>2</sup>.

Hemos de hacer una precisión: acabamos de indicar que constituyen gasto deducible “las dotaciones a las amortizaciones”, entendiendo por tales *“la expresión monetaria correspondiente a las disminuciones experimentadas por el patrimonio neto de una sociedad en un período determinado”*, en los términos que señala la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, de suerte que toda dotación a la amortización refleja esa disminución en el patrimonio neto en cuanto expresan la *“depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible, material y por las inversiones inmobiliarias”*. cuestión distinta es “la amortización acumulada del inmovilizado”, que queda reflejada en las cuentas del subgrupo 28 del Plan General Contable, y que constituye una cuenta correctora de valor, pues su función es la de corregir el valor real del inmovilizado, en el importe de la amortización acumulada correspondiente. Por lo tanto, al final del ejercicio, la sociedad debe tener en cuenta que el activo del balance no expresa el verdadero valor del inmovilizado, sino que tendría que restarle el importe de las amortizaciones acumuladas.

### **III.- RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS AMORTIZACIONES.**

#### **A) Elementos amortizables**

Con respecto a los bienes y derechos de la sociedad, hay que señalar que, para que sean amortizables tienen que formar parte del activo fijo de la Sociedad-y no circulante- y estar afectos a la actividad empresarial<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> La diferente naturaleza de la amortización en la contabilidad y en el Impuesto sobre Sociedades ha sido explicada por el profesor Clavijo Hernández, en “La amortización del inmovilizado material”, en *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, (99), 403-406.

<sup>3</sup> En virtud del art 29.1 LIRPF: *“Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:*

El **activo fijo** se concreta en tres categorías reflejadas en el art 12 LIS: Los elementos de inmovilizado material, los elementos de inmovilizado intangible, y las inversiones inmobiliarias. Conviene definir brevemente cada uno de estos elementos amortizables ya que no solo así seremos capaces de discernir si dicho bien forma parte del activo fijo o no sino que especialmente hay que tener en cuenta, que el inmovilizado intangible recibe un trato separado sobre las otras dos categorías en las normas de registro y valoración.

En cuanto al **inmovilizado material**, la Norma Internacional de Contabilidad 16 (a partir de ahora NIC) lo define tal que así:” *El inmovilizado material son los activos tangibles que poseen una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y se esperan usar durante más de un ejercicio.*“.

Las **inversiones inmobiliarias** son también sobre activos tangibles como edificaciones o terrenos de ahí la definición establecida en la NIC 40 en la que se coloca el acento diferenciador en la finalidad y el uso del bien (en el inmovilizado material, el inmueble forma parte del proceso productivo mientras que en la inversión inmobiliaria es el inmueble en sí el que produce la renta), y no el bien en si pues este coincide en ambas categorías: “*Inversiones inmobiliarias son inmuebles (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o su venta en el curso ordinario de las operaciones.* “ El hecho de que ambos elementos amortizables residan sobre el mismo activo tangible es lo que da pie a la disposición que realizan las Normas de Registro y Valoración (NRV a partir de ahora) del Plan General de Contabilidad (PGC a partir de ahora), en su apartado 4º sobre las inversiones

---

a) *Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.*

b) *Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.*

c) *Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.”*

inmobiliarias, en el que se limita a simplemente remitir al apartado del inmovilizado material, ya que para ambos se aplican los mismos criterios de valoración.

El **inmovilizado intangible** es la última categoría de elementos amortizables, consistentes en activos no monetarios y sin apariencia física, tal es el caso como marcas, patentes o fondos de comercio. Esta recibe un trato diferenciado porque en primer lugar es el único de los elementos amortizables recogidos por el art 12 LIS que tiene una vida útil definida en todos los casos, en virtud de lo dispuesto en el art 39.4 del Código de Comercio fruto de la modificación introducida por la disposición final primera de la Ley 22/2015, de 20 de Julio, de Auditoría de Cuentas. Porque forme parte del activo fijo de la empresa por lo general no quiere decir que sea amortizable y vaya a sufrir una depreciación efectiva, ya que hay ciertos bienes que no pierden valor con el paso del tiempo tal como el suelo. Pues bien, en el caso del inmovilizado intangible siempre tendrá una vida útil definida o limitada; ello es así desde el 2016 lo cual ha dado pie a un régimen transitorio sobre el que profundizaremos mas adelante junto con otras particularidades de este elemento amortizable.

Conviene resaltar que la afección no implica la titularidad por parte de la empresa, ya que la amortización también se aplicará cuando la empresa no sea propietaria jurídica, pues es suficiente el control económico del bien, como es el caso del leasing, un tipo de contrato de arrendamiento financiero. Sobre ello se entrará en detalle más adelante.

## B) **Requisitos de la deducibilidad.**

Aunque en la amortización por norma general se sigan los principios contables, es preciso diferenciar dos dimensiones como hemos mencionado antes en cuanto al concepto de amortización: la contable y la fiscal. Esta distinción se ve reflejada en el art 3 del Reglamento del Impuesto de Sociedades puesto que existen una serie de requisitos para que la amortización pueda ser deducible, el primero de ellos y el más relevante es que se demuestre la **depreciación efectiva**, la cual será probada siempre que se utilice adecuadamente uno de los sistemas de amortización sobre los que ahondaremos más adelante.

Dicho esto hay que tener claro que para poder efectuar tales sistemas de amortización y que la depreciación efectiva sea deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, una serie de datos cruciales tendrán que estar documentados. Podemos ver esto expresado en

la resolución del TEAC 8471/1994 de 11 de marzo 1998 que dicta lo siguiente : “ *se afirma que para que esa depreciación sea admisible como gasto en una cuenta de explotación, debe aportar documentación suficiente para justificar la cuantía de dicha depreciación, tales como fecha y precio de adquisición, etc.; requisitos estos que, en el presente expediente no se cumplen,(...), no aporta datos suficientes para permitir el control de la aplicación del principio de la efectividad en cada elemento amortizado, ya que no queda identificada la afectación del bien a la actividad empresarial, así como su fecha de entrada en funcionamiento, precio de adquisición y vida útil. Por, lo tanto no procede admitir la pretendida deducción por amortización.*” Este inciso está relacionado con el primer requisito para la deducibilidad que mencioné con anterioridad recogido en el art 11.3 de la LIS, no puede existir gasto deducible si este no ha sido previamente inscrito en la contabilidad de la empresa, y a su vez este gasto contabilizado tiene que estar justificado o si no, no será fiscalmente deducible. Así se pronuncia el art 105 de la LGT, que recoge el principio de la carga de la prueba en el ámbito tributario. Así el primer apartado de este artículo recoge “*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*” Por lo tanto es el contribuyente quien debe probar a través de documentos justificativos dichos elementos constitutivos de la amortización tales como el precio de adquisición, la finalización del periodo de vida útil, conceptos sobre los que entraremos a analizar sin más dilación.

Otro de los requisitos para la deducibilidad del gasto es el de la necesidad de este. Dicho requisito es fruto de la correlación necesaria entre el gasto y el ingreso, si bien de un gasto no tiene porqué derivarse un ingreso, sí que debe ser conveniente para la generación del mismo. Este requisito es uno de los más discutidos por parte de la doctrina, ya que aunque primeramente fuera reconocido expresamente por la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, con la reforma de 1995 dejó de encontrarse explícito este requisito y sólo se pasó a regular los gastos no deducibles, los tribunales y la doctrina administrativa seguían considerando la necesidad del gasto como requisito para la deducibilidad, si bien un sector de la doctrina negaba tal necesidad. En la actualidad, no existe mención alguna en la LIS, pero sí hay mención sobre el asunto en el vigente PGC en el apartado 5º del Marco Conceptual de la Contabilidad que establece lo siguiente:” *El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de*



*probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad”* Dicha disposición ha vuelto a inclinar a la doctrina en cuanto a considerar la necesidad del gasto como requisito de la deducibilidad. Del siguiente comentario de Javier María Bas Soria<sup>4</sup> se infiere el porqué de que dicho apartado 5º haya impulsado a la doctrina en esa dirección: *“Este criterio, predicado de todos los elementos, tanto de balance como de la cuenta de pérdidas y ganancias, liga el reconocimiento de cualquiera de ellos a la obtención de una posible ventaja empresarial, o cuanto menos, una afectación o utilidad en estas actividades, aunque no reporte beneficio sino pérdida. Aplicado a los gastos, implica la reentrada de la exigencia de la necesidad del gasto, pues su registro exige una potencialidad de generar beneficios o rendimientos”*

Continuando con el análisis de los requisitos de la deducibilidad de la amortización o normas comunes sobre la misma que se establecen en el art 3 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, hemos de señalar que en su apartado 2 se regula la **base de la amortización**, que es el valor sobre el que se va a calcular la amortización y, en definitiva, la cuantía del gasto deducible correspondiente, siendo amortizable *“el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual”*, que es el precio que se espera obtener del bien patrimonial (descontando de este los gastos necesarios para la venta) una vez termine el período de vida útil del bien y deje de estar afecto al patrimonio de la empresa. En las edificaciones se excluye del valor amortizable, el valor del suelo, lo cual cobra sentido al ser el suelo un bien con una vida útil ilimitada, tras un uso prolongado sigue teniendo el mismo valor. El valor del suelo eso sí puede formar parte de la base amortizable si se cumple lo expuesto en la NRV 3º del PGC :” *Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes”*.

En concreto, los criterios para establecer la **base de amortización** son los siguientes:

---

<sup>4</sup> Javier María Bas Soria “Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible. Necesidad del gasto.”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, p. 163

1. **El precio de adquisición**, que incluye el importe facturado por el vendedor y todos los gastos adicionales y que estén directamente relacionados con el inmovilizado hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del mismo, como por ejemplo, los gastos necesario para ubicar el inmovilizado en su lugar, los gastos de transporte, el seguro y los derechos arancelarios, entre otros. No obstante, en el caso en que el vendedor haya realizado cualquier descuento o rebaja en el precio, incluidos los descuentos por pronto pago, estos se deben deducir del precio de adquisición.

2.- **El coste de producción**, referido a los elementos del inmovilizado material que hubiera fabricado o producido la propia empresa, que se calculará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y todo el material necesario, los costes que directa o indirectamente sean imputables a los elementos para su fabricación. No obstante, en relación con los costes que son indirectamente imputables, solo se podrán tener en cuenta aquellos costes que correspondan al período de fabricación o construcción, y que además, sean necesarios para la puesta en funcionamiento de los elementos en el proceso productivo de la empresa.

3.- **Los impuestos indirectos**, que sólo cabrá incluir en el coste de producción o precio de adquisición cuando no sean deducibles.

4.- **Las provisiones por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado material**, pues ha de tenerse presente que cuando la entidad adquiere o utiliza elementos del inmovilizado material, nacen, pueden nacer, unas obligaciones como consecuencia de esa adquisición o utilización, en tanto que es obligación de la empresa desmantelar o retirar el activo, así como de la rehabilitación del mismo generando unos costes. En estos casos, el valor tales obligaciones formará parte del valor del inmovilizado material y deberá estar registrado en la cuenta de provisiones.

5.- **La capitalización obligatoria de los gastos financieros**, pues para poder ponerse en funcionamiento, algunos inmovilizados materiales precisan un período de tiempo, previendo la normativa contable que, en tales casos, cuando el plazo para la puesta en funcionamiento sea superior al año, los gastos financieros que se hayan devengado antes de su puesta en funcionamiento se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción. La misma regla se aplicará para aquellos inmovilizados que hayan sido girados por el proveedor o pertenezcan a préstamos u otros tipos de financiación que se atribuya a la adquisición, fabricación o construcción del inmovilizado.

6.- **Las correcciones valorativas por deterioro.** Las pérdidas por deterioro se caracterizan por ser una pérdida de valor de los bienes o derechos experimentada por la entidad, *“cuando dicha pérdida se produce por circunstancias externas al bien o derecho que la padece, la mayoría de las veces son circunstancias de mercado, y dicha pérdida es reversible”*. Esta circunstancia implica que, cuando se produzcan correcciones de valor por deterioro del inmovilizado, se ha de proceder a modificar las amortizaciones conforme a esa corrección de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, y registrando el nuevo valor contable; y en el caso de que se restablezca las correcciones valorativas por deterioro se procederá de la misma manera. Por lo tanto, a la hora de calcular la amortización se tomarán en consideración estas pérdidas por deterioro, puesto que las mismas influyen de manera notoria en el cálculo de las amortizaciones. Sin embargo, aunque conforme el artículo 13.2 a) LIS no son deducibles fiscalmente las *“pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangibles...”* el artículo 20 de la ley, relativo a los efectos de la valoración contable diferente a la fiscal, permite deducir fiscalmente como gasto de amortización estos elementos teniendo en cuenta el valor del bien, dejando al margen la pérdida de valor por deterioro registrada contablemente.

7.- **Las grandes reparaciones del inmovilizado material.** En la amortización del inmovilizado material es preciso tener en cuenta si se han realizado grandes reparaciones en el mismo, porque, en tal caso, los costes relacionados con esas grandes reparaciones se amortizarán de manera diferente que el resto del inmovilizado hasta que se produzca la gran reparación. En el caso de que dichos costes no estén detallados en la adquisición o construcción del inmovilizado, para su cálculo se podrá utilizar el precio actual del mercado de una reparación parecida. Una vez realizada la gran reparación, el coste de la misma se registrará contablemente como una sustitución, y se dará de baja cualquier importe relacionado con la reparación del inmovilizado que aún estuviera registrado contablemente.

Con respecto a este último inciso, es de destacar el trato que le da la NRV 3º g) del PGC a las grandes reparaciones, amortizándose el importe de esta de forma separada también. Sobre ello importante lo dispuesto en la CV DGT 26-06-09 :” (...) *la amortización independiente de un elemento del inmovilizado material correctamente realizada según los criterios contables, será igualmente válida a efectos fiscales, siempre que se corresponda con una depreciación efectiva en los términos establecidos en el citado*

*artículo. Así, será válida aquella depreciación que resulte de la aplicación de cualquiera de los métodos de amortización previstos en el citado artículo 11 del TRLIS, incluida la aplicación de las tablas de amortización oficialmente aprobadas en cada parte del elemento del inmovilizado material que contablemente se haya amortizado de forma independiente, en la medida en que dichas tablas diferencien la parte de ese elemento...”* Al igual que la revalorización contable realizada al amparo de una norma legal o reglamentaria existe otra manera de alterar la cantidad a amortizar que deriva como resultado necesario el compartir las reglas que se habrán de aplicar sobre la amortización de dichos bienes; se trata de las renovaciones, ampliaciones o mejoras reguladas por el art 3.4 del reglamento del impuesto de sociedades. Estos costes de renovación o mejora no producirán efectos fiscales a menos que se dé lo establecido en la NRV 3º f) :” *Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.”* Dándose estos requisitos se deberá amortizar el importe incorporado, al igual que la revalorización, siguiendo las siguientes reglas: En primer lugar, hay que tener claro que el elemento patrimonial se seguirá amortizando con el mismo sistema partiendo de la misma base amortizable. El importe de la renovación o de la revalorización en sí, se amortizará en los periodos impositivos siguientes que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial. Si la renovación o la mejora ampliare la vida útil del elemento patrimonial el alargamiento afectará en cuanto a amortización se refiere, tanto al importe base como al importe de la renovación, ampliación o mejora.

**8.- Los pagos contingentes**, integrados por aquellas situaciones u obligaciones financieras de incertidumbre sobre las que existe cierta posibilidad de que ocurran en el futuro, dependiendo, pues, tales pagos contingentes de la concurrencia o no de que ciertas obligaciones nazcan en un futuro cercano. Caso de que en el precio del inmovilizado material se incluya algún importe contingente, para valorar dicho inmovilizado se deberá estimar el valor actual del mismo incluida la contingencia; sin embargo, aquellos pagos contingentes que dependen del resultado de la actividad de la empresa, del volumen de ventas o todas aquellas magnitudes relacionadas que no se puedan determinar con certeza previamente, a medida que vayan surgiendo se

contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto; mientras que se producirá una modificación en el valor contable, incrementándolo o reduciéndolo, si se produce un cambio en el importe contingente; excepto si dicho cambio es consecuencia de la variación de los tipos de interés o índice del precio, que en ese caso, solo se producirá un ajuste al nuevo tipo de interés o índice del precio.

**9. Las pruebas del inmovilizado**, en la medida en que algunos inmovilizados incurren en gastos como consecuencia de las pruebas que realizan las entidades antes de su puesta en funcionamiento para comprobar que el inmovilizado está en las condiciones idóneas para su utilización en el proceso productivo. Los gastos correspondientes se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado.

En cuanto a la valoración del elemento patrimonial, y abundando sobre lo que hemos indicado acerca de “las correcciones valorativas por deterioro, hemos de señalar que puede ser valorado aplicando el criterio de valor razonable, el cual se encuentra en el apartado 6º del marco conceptual de la contabilidad del PGC, constando por tanto como un criterio de valoración válido, siendo en determinados casos obligatorio como dispone el art 38 del C.de c. El valor razonable, como enuncia la Norma Internacional de Información Financiera 13, “*es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad*” Se trata de un valor por tanto abierto a las fluctuaciones del mercado financiero, es por ello que el art 17.1 LIS contempla el supuesto en el que el bien patrimonial se revalorice a cause de la aplicación de este criterio y cual sería su consecuencia en la base imponible y por ende en la amortización del bien en sí. Dependiendo de si dicha revalorización se realiza al amparo de normas legales o reglamentarias, tendrá está efectos fiscales o no. Así si se realiza en virtud de una norma la revalorización se integrará en la base imponible, si no fuera en virtud de una norma la revalorización se integrará en el resultado contable con un ajuste negativo eso sí no produciendo este efecto fiscal alguno, y lo mismo si no se produce su integración en el resultado contable (computándose a la cuenta de reservas), se realizará un ajuste extracontable y no habrá efecto fiscal alguno.

Como excepción a la regla de la revalorización establecida en el art 17.1 LIS, nos encontramos con el art 15 L) LIS, el cual establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles : “ *Las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las*

*participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades a que se refiere la letra anterior<sup>5</sup>, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe”*

La base de la amortización, por lo general, se obtiene con el valor contable, ya que como en el ámbito fiscal, sigue los criterios establecidos en el Código de Comercio para calcular el valor del bien patrimonial; sin embargo, como menciona el art 17 LIS, los valores contables podrán ser “*corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley*”, lo que puede dar lugar a que la valoración del elemento patrimonial difiera en el ámbito contable y fiscal<sup>6</sup>.

Otra de las normas comunes sobre las amortizaciones que hay que tener clara es que las amortizaciones se practicarán **elemento por elemento**, excepto en el caso de que tengan naturaleza análoga y mismo grado de utilización que podrán practicarse sobre el conjunto de ellos. También por otro lado un mismo elemento patrimonial pueden tener distintas partes sometidas a amortización si estas constan de entidad separada y un periodo útil distinto al resto del elemento, como establece la NRV 2º 2.1 del PGC.

Para cerrar el apartado sobre las normas comunes de la amortización y sus principios, debe mencionarse el **periodo e inicio de la amortización** en virtud de lo dispuesto en el art 3.3 RIS. Según dicho artículo se debe diferenciar con respecto al inicio de la amortización (como en otros aspectos de la amortización) el inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, con el inmovilizado intangible. El primer grupo empezará a amortizarse desde su puesta en funcionamiento y si el inmovilizado está compuesto por partes susceptibles de ser utilizadas independientemente, cada una de ellas comenzará a amortizarse en momentos distintos. El inmovilizado intangible en cambio, empezará su amortización desde el momento que empiece a producir ingresos.

---

<sup>5</sup> Art 15 k) LIS: “*k) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:*

*1.º que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, o*

*2.º que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.”*

<sup>6</sup> IGNACIO PEREZ ROYO, “EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (I)” Curso de derecho tributario. Parte Especial, 2017, Editorial Tecnos, pps. 388 y 389

En cuanto al **periodo de amortización** se corresponde con la vida útil del elemento patrimonial, entendida esta por lo dispuesto en el apartado 6º10 MC del PGC : *“La vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.”*

Es importante la distinción que hace el apartado, entre la vida útil del bien y la vida económica. El bien queda obsoleto de uso una vez haya terminado la vida económica de esta, si bien en la mayoría de casos la vida económica y la útil coinciden, en algunos supuestos especiales tales como la reversión de activos en las concesiones administrativas, la vida útil será inferior a la económica<sup>7</sup>

#### **IV.-Sistemas de amortización**

Los sistemas o métodos de amortización son los instrumentos establecidos por la legislación tributaria con vistas a calcular la depreciación efectiva del elemento patrimonial, ya lo sea del inmovilizado material o inmaterial. Por tanto, no se entiende la depreciación efectiva sin el análisis de todos los métodos de amortización recogidos en el art 12 LIS. Es más, aplicando cualquiera de estos métodos se presume probada la depreciación efectiva, sin necesidad de justificación (no confundir con la justificación como requisito de la deducibilidad de un gasto, puesto que la falta de justificación de la depreciación efectiva se refiere al cálculo de la amortización, mientras que lo primero es un requisito para considerar dicho gasto deducible).

Como resalta JAVIER MARÍA BAS SORIAS<sup>8</sup>, existe absoluta libertad a la hora de elegir el método de amortización: *“ya que sólo se exige que se realice de forma sistemática y racional, atendiendo a la vida útil de los bienes y a su valor residual, y que se trate de recoger la depreciación normal derivada de su utilización en la actividad.”* Cabe precisar que, el autor al incluir como requisito de la práctica de la amortización, su forma sistemática, se refiere al principio de uniformidad que debe regir

---

<sup>7</sup> Es de interés en la materia la Consulta Nº80/DICIEMBRE 2009 de la BOICAC en el que se establecen *“los criterios generales que deben aplicarse para contabilizar los activos cuya reposición se va a realizar en los últimos años de la concesión”*

<sup>8</sup> Javier María Bas Soria *“Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones. Principios de amortización.”, Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Valencia, 2017, Editorial Tirant Lo Blanch, pp. 241.

sobre el cálculo de la depreciación efectiva de un elemento patrimonial, según el cual sólo tiene cabida un método de amortización durante la vida útil de este. Aún así podrá modificarse excepcionalmente el método elegido al principio de la vida útil siempre que se justifique en las memorias anuales<sup>9</sup>. Con respecto a este principio de uniformidad conviene traer a colación el art 3.6 del RIS :” *En los supuestos de fusión, escisión, total y parcial, y aportación deberá proseguirse para cada elemento patrimonial adquirido el método de amortización a que estaba sujeto, excepto si el contribuyente prefiere aplicar a los mismos su propio método de amortización.*

Se debe mencionar desde ya, eso sí que esta libertad se ve considerablemente limitada en cuanto a los elementos intangibles, los cuales por sus características constan de sistemas especiales, y se encuentran excluidos de otros que solo servirán para el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias. Sobre ello más adelante.

A continuación se expone el análisis de los distintos métodos de amortización de forma individualizada. Para ello seguiré el orden establecido en el art 12 LIS:

#### **A) Amortización por tablas.**

Es el método de amortización más utilizado por su simplicidad, y es al que el legislador le ha otorgado carácter residual, por lo que si el contribuyente no eligiera otro método expresamente se le aplicará este por defecto. Su nombre viene de la tabla oficial recogida en el art 12 LIS mismo, en la cual se encuentran 33 elementos patrimoniales, cada uno con su coeficiente lineal máximo y el período máximo de vida útil. Estos datos marcan indirectamente el período mínimo de vida útil y el coeficiente lineal mínimo respectivamente. El coeficiente lineal corresponde con el ritmo al que el bien está sufriendo la depreciación efectiva. Cualquiera de los coeficientes incluidos entre el máximo y el mínimo (ambos inclusive) serán válidos para que se entienda la depreciación como efectiva, en virtud de lo que dispone el art 4.1 RIS. Sobre ello se pronuncia la DGT en su Consulta nº V815/2012 de la siguiente manera con respecto a un cambio en la vida útil del bien :” *(..) siempre que su importe resulte de aplicar cualquiera de los coeficientes de amortización lineal comprendido entre el máximo y el mínimo en las tablas de amortización, dicha amortización será fiscalmente deducible,*

---

<sup>9</sup> IGNACIO PEREZ ROYO, “EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (I)” Curso de derecho tributario. Parte Especial, 2017, Editorial Tecnos, pp. 389.



*sin que deba entenderse, a estos efectos, que se trata de un cambio de método de amortización*“ Por lo tanto, mientras la vida útil este comprendida en los límites de la tabla el cambio no tendrá efectos en cuanto al método de amortización. En cambio si el bien excediera de la vida útil comprendida en la tabla oficial, se deberá justificar la depreciación efectiva, si no dicho gasto no podrá ser deducible<sup>10</sup>.

Debe destacarse el cambio que se ha dado en la tabla oficial, en aras a una mayor simplicidad. Con anterioridad a la reforma el número de coeficientes aplicables era de más de 130, además de que en la legislación vigente solo atiende a la naturaleza del activo, mientras que en la anterior se enumeraban las actividades expresamente conforme al Índice de Actividades Económicas <sup>11</sup>. Fruto de dicha modificación legislativa es la Disp. Trans. 13.<sup>a</sup> LIS la cual establece en su primer apartado lo siguiente: *“ Los elementos patrimoniales para los que en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de esta Ley, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2015”*

Ya hemos mencionado anteriormente como diversas partes del mismo bien pueden amortizarse de forma independiente si el ritmo de depreciación y su coste fuera diferente al resto del bien. Ahora bien con respecto al sistema oficial de tablas habrá que atender a lo dispuesto en la Consulta N° 1544/2009 DGT: *“Así, será válida aquella depreciación que resulte de la aplicación de cualquiera de los métodos de amortización previstos en el citado artículo 11 del TRLIS , incluida la aplicación de las tablas de amortización oficialmente aprobadas en cada parte del elemento del inmovilizado material que contablemente se haya amortizado de forma independiente, en la medida*

---

<sup>10</sup> De tal manera se pronuncia la Consulta N° 0637-07 DGT :*“ En definitiva, la amortización que se contabilice como gasto que exceda del resultado de aplicar al precio de adquisición del inmovilizado el coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas oficiales, deberá justificarse que corresponde a una depreciación efectiva de dicho inmovilizado al objeto de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, pudiendo aportarse como tal los compromisos asumidos por la consultante con las Administraciones implicadas sobre el desmantelamiento de estos activos.”*

<sup>11</sup> Javier María Bas Soria “Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones. Principios de amortización.”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Valencia, 2017, Editorial Tirant Lo Blanch, pp. 241.

*en que dichas tablas diferencien la parte de ese elemento pues, en caso contrario, el exceso de amortización sobre lo que resulte de aplicar el coeficiente máximo de amortización al elemento su deducibilidad estaría condicionada a su justificación”*

<sup>12</sup>En el art 4.1 del RIS se regula el resultado de una diferencia entre la contabilidad y el gasto fiscalmente deducible que incurre en el curso de la amortización fiscal. Tal y como sabemos, el sistema de amortización según tablas, se mueve entre un coeficiente lineal mínimo y uno máximo; si el coeficiente de depreciación efectiva se encontrara fuera de estos parámetros se debe justificar. Teniendo ello claro y a su vez trayendo a coalición el principio de devengo y el reflejo contable necesario que debe tener todo gasto deducible en virtud del art 11.3 LIS, encontramos la razón de ser de la regulación del art 4.1 RIS que establece las siguientes reglas: En primer lugar, la amortización contable debe ser inferior al resultado de aplicar el coeficiente mínimo de amortización. Fruto de ello se requerirá que en alguno de los periodos restantes de la vida útil del bien se contabilice una amortización superior de la que resulta de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo. Por último tal como dispone el art 4.1, el exceso de amortización sobre el coeficiente lineal máximo se imputará al primer periodo cuya amortización contable era inferior al coeficiente mínimo de la tabla<sup>13</sup>

Si no se aplicara la amortización lineal máxima en alguno de los periodos posteriores, y en cambio se aplicara un coeficiente comprendido entre los dos límites la diferencia entre la contabilidad y el coeficiente lineal mínimo del primero periodo no será deducible ni en los periodos posteriores ni siendo imputado al primero de estos tal y como establece la Cons. DGT 1806/1999 de 6 de octubre de 1999: “ *Si con posterioridad, el sujeto pasivo decide contabilizar en un período impositivo posterior la diferencia entre el importe de aplicar el coeficiente máximo de amortización y el importe efectivamente contabilizado en ejercicios pasados, el mismo no tendrá el*

---

<sup>12</sup> Editorial “Amortización contabilizada en un período posterior al que corresponde la depreciación”, *Análisis del nuevo Reglamento del Impuesto de Sociedades*, fiscal-impuestos.com.

<sup>13</sup> Así el art 4.1 RIS dispone: “ *A los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 3.1.º del artículo 11 de la Ley del Impuesto, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en la letra b) anterior, se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación de lo previsto en la letra a) anterior, corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el importe de la amortización que hubiera correspondido por aplicación de lo dispuesto en la referida letra b) anterior.*”

*carácter de gasto fiscalmente deducible del período impositivo en que se contabilice, ni tampoco de los anteriores, en la medida en que la depreciación efectiva de tales ejercicios fue la resultante de aplicar el coeficiente lineal elegido por el sujeto pasivo comprendido entre el coeficiente máximo y el derivado del período de amortización máximo.”*

La regulación de este sistema de amortización establecida en el art 4 del RIS, incluye dos apartados mas. El apartado 4.3 diferencia los elementos usados (“*que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez*”) del resto del régimen común determinando que el cálculo de la amortización se podrá realizar en base a tres criterios distintos (nota a pie de página, con la literalidad de criterios).

En el caso de que el elemento patrimonial haya sido transmitido entre entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades se deberá usar el segundo de los criterios establecidos en el párrafo anterior<sup>14</sup>

El otro de los apartados del art 4 (4.2 RIS), trata sobre los turnos de trabajo. Para determinar el periodo de amortización y su coeficiente lineal se parte de un turno de trabajo normal consistente en 8 horas; sin embargo ciertas actividades requieren que sus elementos productivos sean usados diariamente por mas tiempo que el que representa un turno de trabajo, derivando en consecuencia en una depreciación efectiva más rápida de lo normal. Es por todo ello que el coeficiente de amortización lineal máximo no será suficiente, ya que no correspondería con la verdadera depreciación efectiva. Por tanto el art 4.2 RIS, establece la forma de calcular el nuevo coeficiente que excederá del máximo establecido en la tabla oficial del art 12 LIS. (nota a pie de página con la forma de calcularlo establecida en el art)

Existe una clara excepción a la regla del turno normal de trabajo establecida en el segundo párrafo del art 4.2 RIS: “ Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada” Por tanto en estos casos se aplicaría alguno de los coeficientes de amortización comprendidos entre los límites de la tabla oficial del art 12, ya que el legislador ha tenido en cuenta que por características técnicas el elemento patrimonial

---

<sup>14</sup> Art 4.3 b) RIS: “*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*”

será utilizado de forma continuada. Ello según el criterio literal establecido por la ley; en cambio según jurisprudencia establecida en STS 2007/15824 de 28 de Febrero de 2007 dicha excepción a la regla del turno de trabajo se debe obviar ante los procesos ininterrumpidos de 24 horas ya que *“no ha quedado probado que el legislador, al desarrollar la normativa referente a la amortización de los diferentes elementos de activo que intervienen en un proceso industrial continuo, tuviese en cuenta el grado de utilización de los mismos”*.

Con respecto a los elementos patrimoniales sujetos a más de una jornada de trabajo diaria es importante precisar que no por ello se debe aplicar el art 4.2 RIS, ya que dependiendo del elemento que estemos hablando su depreciación efectiva no tiene porqué ser mayor. Así lo establece claramente la Consulta nº 1583/1989 de 25 de Octubre de 1989 de la DGT, en referencia a la amortización que se debe hacer en estas situaciones, sobre los edificios industriales: *“En consecuencia, aquellos otros elementos afectos a la actividad cuyo funcionamiento no esté directamente relacionado con el proceso de fabricación, su depreciación será independiente del número de turnos de trabajo que se realicen en la misma. De acuerdo con estas consideraciones, los edificios industriales no intervienen directamente en la actividad productiva, siendo su finalidad albergar tanto los elementos del proceso de fabricación como los productos resultado del mismo, y por tanto su depreciación no está afectada por el número de turnos que se desarrollen en la empresa”*

Este método de amortización se apoya claramente en la tabla oficial, ya mencionada en párrafos anteriores, establecida en el art 12 LIS. A consecuencia de la última modificación de la tabla se ha introducido en la LIS, la disposición transitoria 13ª,1º ya que una modificación del coeficiente lineal máximo puede resultar en que el ritmo de depreciación efectiva varié ya sea de forma necesaria (si se está utilizando ya el coeficiente lineal máximo y este disminuye con la nueva tabla) o el contribuyente opta por cambiarlo(en el caso de que el coeficiente lineal máximo aumente y decida utilizar este en vez del coeficiente que ha estado usando hasta ese momento) .

Para el cálculo del gasto deducible atendemos por tanto a lo dispuesto en el primer párrafo de la disposición : *“ Los elementos patrimoniales para los que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un*

*coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el art. 12.1 de esta Ley, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015*

## **B) Amortización según porcentaje constante**

Otro de los métodos de amortización por el que se puede calcular la amortización fiscalmente deducible es el del porcentaje constante.

Forma parte de la llamada amortización degresiva, junto al siguiente método que comentaré, que es el de suma de dígitos. Ambos métodos se caracterizan por no tener que probar la depreciación efectiva, a diferencia del sistema de coeficiente lineal por tablas, y por permitir acelerar la amortización deducible durante los primeros años de vida del bien, reduciendo de esta manera el riesgo de obsolescencia técnica.

En virtud del memento fiscal<sup>15</sup>:” Los elementos del inmovilizado intangible están al margen de este sistema, excepto las producciones cinematográficas, fonográficas, vídeos y series audiovisuales, así como los sistemas y programas informáticos, ya que se trata de un sistema de amortización vinculado a la tabla de amortización de la LIS. En cuanto al inmovilizado material e inversiones inmobiliarias tanto los elementos nuevos como los usados pueden aplicar estos sistemas de amortización aunque por disposición expresa de los arts. 5 y 6 del RIS (sobre los que entraré en detalle a continuación) quedarán excluidos los edificios, mobiliarios y enseres (nota a pie de página)

El método del porcentaje constante como bien se puede deducir de su nombre consiste en aplicar un porcentaje constante sobre el valor del bien del elemento a amortizar. Consecuencia de ello es que el importe de la amortización sea cada vez más reducido. Se busca con este método equilibrar el coste anual del elemento patrimonial durante el periodo de amortización, ya que las mayores cuotas de amortización de los primeros años se equiparan posteriormente (cuando la cuota es menor) a un mayor gasto de conservación durante sus últimos años) .El porcentaje a utilizar debe estar

---

<sup>15</sup> Memento Fiscal: Amortización degresiva Nº 3475, Francis Lefebvre

comprendido entre los límites de la tabla oficial. Debido a ello tal y como sucede en el método de amortización lineal, el coeficiente elegido determinará el periodo de amortización. Dicho porcentaje deberá ser ponderado aplicando los coeficientes que establece el art 5 RIS: “

*a) 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a 5 años.*

*b) 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años.*

*c) 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.”*

El artículo prohíbe expresamente que el porcentaje resultante sea inferior al 11 por ciento.

Como se ha mencionado, el método del porcentaje constante acarrea un importe de amortización más reducido cada año, siendo por tanto posible que dicho método sea utilizado infinitamente con un importe inferior cada año. Para evitar este sinsentido, puesto que el bien no puede funcionar hasta el infinito ya que este quedará obsoleto eventualmente, el art 5 RIS establece que : “ *El importe pendiente de amortizar en el periodo impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho periodo impositivo*”. Por lo tanto este método no solo está sujeto a los coeficientes establecidos en la tabla oficial, también a la vida útil correspondiente a dicho coeficiente.

Es importante aclarar por último el caso en que el elemento patrimonial no esté en funcionamiento durante los 12 meses del año. El importe deducible sobre el valor amortizable obtenido cada año, parte de la premisa de que el elemento en cuestión ha estado en funcionamiento durante todos los meses del año; si no fuera este el caso, deberá prorratearse el importe deducible en virtud de los meses en que el bien no ha estado funcionando.

### **C) Amortización según números dígitos**

Se encuentra regulado en nuestra legislación, en el art 6 RIS. Tiene bastantes similitudes con respecto al método de amortización según porcentaje constante, al ser ambos parte del sistema de amortización degresiva. El periodo de amortización debe ser elegido también en virtud de la tabla oficial del art 12 LIS, y las reglas de prorrateo en caso de que el bien no este en funcionamiento los 12 meses del año son las mismas.

Se calcula la cuota de amortización en este sistema de la siguiente manera: En primer lugar se elige un periodo de amortización en base a la tabla oficial ya mencionada. Cada año de dicho periodo representara un número digito, por ejemplo si el periodo es de 6 años, el sexto año tendrá el número digito 6. A continuación se suma la totalidad de los números dígitos y se dividen por el valor de adquisición del bien o su coste de producción “*determinando así la cuota por digito*”. Por último como establece el 1 c) del art 6: “*Se multiplicará la cuota por digito por el valor numérico que corresponda al periodo impositivo*”. Caracteriza este método su simplicidad y sobre todo su versatilidad ya que puede establecer una cuota de amortización creciente o decreciente, según quiera la sociedad. Puede ser tanto creciente o decreciente ya que el valor numérico por el que multiplicas la cuota por digito puede ser determinado al arbitrio de la sociedad, de tal forma que puedes establecer los valores de mayor a menor por lo que la cuota será decreciente, o al revés, siendo así la cuota creciente.

#### **D) Planes especiales de amortización**

Si la sociedad considera que el elemento patrimonial a amortizar consta de una depreciación efectiva superior a la establecida en la tabla oficial del art 12 LIS, podrá proponer a la Administración tributaria un plan para la amortización.

En este caso la depreciación efectiva debe ser justificada a diferencia del método de amortización lineal que se entiende justificado por el mero hecho de utilizar el método en sí. Solo si se prueba la efectividad de la depreciación el plan será aprobado por la Administración.

Pueden ser amortizados todas las clases de elementos patrimoniales tanto nuevos como usados

El art 7 RIS regula en su apartado 2, los requisitos que se requiere de la solicitud que se envíe a la Administración:

- “ a) *Descripción de los elementos patrimoniales objeto del plan especial de amortización, indicando la actividad a la que se hallen adscritos y su ubicación.*
- b) *Método de amortización que se propone, indicando la distribución temporal de las amortizaciones que se derivan del mismo*
- c) *Justificación del método de amortización propuesto*
- d) *Precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales*
- e) *Fecha de inicio de la amortización de los elementos patrimoniales* “

Con la modificación del Reglamento, el plazo de solicitud es mucho más amplio, el antiguo reglamento disponía de un plazo de 3 meses con anterioridad al periodo de amortización mientras que la legislación actual (art 7.3 RIS) dispone que la solicitud se puede presentar en cualquier momento dentro del periodo de amortización o de construcción del elemento patrimonial. También podrá desistir de la solicitud formulada.

Será competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica (el anterior Reglamento asignaba dicha competencia a la Delegación de la AEAT del domicilio fiscal del sujeto pasivo o las Dependencias Regionales de Inspección o la Oficina Nacional de Inspección, tratándose de sujetos pasivos adscritos a las mismas)<sup>16</sup>.

Según art 7.5 RIS, instruido el procedimiento, antes de redactar la propuesta de resolución, se notificará al contribuyente la apertura de un plazo de 15 día para que este formule las alegaciones y presente los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

En virtud del apartado 6, la resolución una vez iniciado el plazo deberá dictarse en un plazo de 3 meses. Dicha resolución podrá consistir en:

- “ a) *Aprobar el plan de amortización formulada por el contribuyente.*
- b) *Aprobar, con la aceptación del contribuyente, un plan de amortización que difiera del inicialmente presentado.*

---

<sup>16</sup> Editorial “Planes de amortización (art. 7 del RIS)”, *Análisis del nuevo Reglamento del Impuesto de Sociedades*, fiscal-impuestos.com.



*c) Desestimar el plan de amortización formulado por el contribuyente.”*

En caso de que no se dicte resolución en dicho plazo, el apartado 7 determina expresamente la naturaleza del silencio administrativo, como positivo.

Siempre que se cumplan las normas previstas en el art 7, se prevé posible la modificación de los planes aprobados, si esta modificación es a solicitud del contribuyente.

En base al apartado 8, el plan de amortización aprobado surte efectos en los períodos impositivos que finalicen tras su presentación, salvo que expresamente se establezca una fecha distinta en el plan aprobado.

Por último, en virtud del art 7.10 RIS se podrá aplicar los planes de amortización a otros elementos patrimoniales, siempre y cuando se den las siguientes condiciones: Tener idénticas características, que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, tecnológico, jurídico y económico determinantes del método de amortización aprobado y que la amortización de esos elementos comience antes del transcurso de los tres años contados desde la fecha de notificación del acuerdo de aprobación del plan de amortización.

La principal crítica a este artículo es la falta de determinación expresa de que es lo que considera el legislador justificación o motivación necesaria para dar por válido este método de amortización. La existencia del plan debe ser motivada ya que de lo contrario se deberá utilizar cualquiera de los otros métodos de amortización.<sup>17</sup>

### **E) Amortización justificada**

Por último el art 12 LIS, establece dentro de las formas de amortizar, la simple justificación del importe. Dicho artículo hace una mención genérica de la cual no consta desarrollo alguno en el reglamento por lo que su uso es bastante ambiguo a causa de ausencia de disposición expresa que lo regule.

Tratamos en este caso de una pérdida de valor en un periodo determinado, lo que dificulta que se pueda considerar esta justificación como un método de amortización ya

---

<sup>17</sup> Javier María Bas Soria “Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones. Plan aprobado por la administración.”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Valencia, 2017, Editorial Tirant Lo Blanch, pp. 249.

que es solamente fruto de una pérdida de valor extraordinaria fruto por una circunstancia no prevista. La regla 2.1 de NRV 2ª PGC, determina que la amortización a parte de calcular la depreciación efectiva de acorde a una sistemática en concreto, deberá tener en cuenta la obsolescencia técnica o comercial, y es en ese punto donde entra en juego la justificación de la amortización como entidad separada al resto de métodos de amortización<sup>18</sup>

#### **F) Libertad de amortización**

En el art 12.3 LIS, como último apartado se regula la libertad de amortización. En los casos en que la sociedad pueda ejercer libertad de amortización no deberá acogerse a uno de los sistemas de amortización ya establecidos anteriormente.

Como resultado de la libertad de amortización, la sociedad podrá obviar la amortización contable y deducir fiscalmente lo que considere pertinente. La libertad de amortización es ajena por tanto a la depreciación efectiva y a lo que entendemos por amortización técnica y económica, ya que no afecta a la productividad de los activos ni disminuye precisamente su valor.

Como establece la STS 22 de mayo de 2004 (ver como se citan sentencias bien), la libertad de amortización no es mas que un beneficio fiscal otorgado por el legislador actuando como una *“medida exclusivamente fiscal, opera a efectos de determinar la base imponible mediante un ajuste fiscal negativo extracontable, que disminuye la base imponible por la diferencia entre la depreciación efectiva y la amortización libre, pues normalmente la empresa hará uso de ella en el mismo ejercicio de la adquisición de los elementos de activo, para conseguir así el máximo aplazamiento del Impuesto sobre Sociedades”* . La libertad de amortización es básicamente por tanto *“...una medida fiscal consistente en el mero diferimiento del Impuesto sobre Sociedades”*. La naturaleza de la libertad de amortización como amortización acelerada, es de un crédito tributario que concede la Hacienda pública a aquellas sociedades que realicen las inversiones que pueden beneficiarse de la amortización libre, según el legislador. Para ello no hace falta más que referirse a la definición de amortización acelerada que ofrecen autoridades en el ámbito financiero como Richard A. y Peggy B. Musgrave:

---

<sup>18</sup> Javier María Bas Soria “Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones. Amortización justificada.”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Valencia, 2017, Editorial Tirant Lo Blanch, pp. 250.

*“Así la aceleración de la amortización reduce el tipo efectivo de imposición al posponer la fecha de vencimiento de la obligación tributaria. Esto es equivalente, desde el punto de vista del inversor, a un préstamo libre de interés, siendo el valor actual de los ahorros de interés del mismo, igual al valor actual del ahorro tributario resultante”*

La devolución del “préstamo” que se ha mencionado se realiza una vez se ha amortizado el bien patrimonial fiscalmente pero no contablemente. En este caso la base imponible es modificada a través de ajustes positivos derivando ello en que la amortización contable de esos periodos fiscales no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Con todo ello, es importante precisar que aunque la libertad de amortización suela ser utilizada como una vía de aceleración a la amortización, no tiene por qué darse el caso ya que como dispone Javier María Bas Soria<sup>19</sup>: *” Aunque generalmente se entiende la libertad de amortización como una aceleración de la amortización, ésta es solo una de las posibilidades, el contribuyente puede decidir libremente, dentro de la vida útil y sin sobrepasar el valor amortizable, en cada ejercicio, la cuantía de la amortización fiscal, superior a la contable, inferior a la contable, o hasta no amortizar nada en un ejercicio”*

Por último, antes de tratar con las distintas inversiones sobre las que se puede aplicar la libertad de amortización, es importante comentar la Resolución del 14 de Febrero de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Central, en el que se estima recurso de alzada para la unificación de criterio, siendo dicho criterio, la consideración de la libertad de amortización como una opción del contribuyente. Por opción entendemos lo dispuesto en el art 119 de la ley 58/2003(LGT): *“Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.”*

Se establece por tanto en esta resolución que la libertad de amortización es una opción que debe ejercitarse en el momento de presentar la declaración. Con ello se busca que: *“...no se puede permitir que el obligado tributario modifique su opción y aplique la*

---

<sup>19</sup> Javier María Bas Soria “Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones. Libertad de amortización.”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Valencia, 2017, Editorial Tirant Lo Blanch, pp. 251.

*libertad de amortización, máxime cuando lo hace para compensar parte del ajuste que se está practicando en el seno de una comprobación por haber incumplido la limitación temporal a las amortizaciones fijada por el art 7 de la Ley 16/2012.”*

Dentro de las inversiones que se pueden acoger al régimen de libertad de amortización se encuentran las dispuestas en el art 12.3 LIS, que son las siguientes:

1. Durante los cinco primeros años de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales, las adquisiciones de los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias podrán ser amortizadas libremente siempre y cuando dichos elementos se encuentren afectos a la actividad de la sociedad.

En virtud de la consulta vinculante N° 957/2008<sup>20</sup> de la DGT, se precisa que la libertad de amortización no tiene por qué ejercerse durante los 5 primeros años de la sociedad, sino que sólo podrá aplicarse a aquellas inversiones realizadas durante esos 5 primeros años.

Debido a que dicho beneficio de la libertad de la amortización esta condicionada a que la sociedad sea considerada laboral si está perdiera esa calificación, en virtud del art 15.5 de la Ley 44/2015 de Sociedades Laborales y Participadas<sup>21</sup> conllevará la pérdida de la libertad de amortización y deberá reintegrarse el exceso. Así se pronuncia la consulta vinculante N° 2745/2009 DGT, que establece: *“(…)en el período impositivo en el que tenga lugar la pérdida de la calificación deberá ingresarse, junto con la cuota de dicho período, la cuota íntegra correspondiente a la amortización fiscal practicada en exceso respecto de la contable, así como los intereses de demora que correspondan.”*

2. En la letra b) del art 12.3 LIS, encontramos otra de las inversiones sujetas a la libertad de amortización: Aquellos elementos del inmovilizado material e

---

<sup>20</sup> Así dispone expresamente: *“El incentivo (...) no supone que la libertad de amortización deba aplicarse en los primeros cinco años contados desde la fecha en que la sociedad adquiere la calificación de laboral, sino que tendrán libertad de amortización aquellas inversiones realizadas en los cinco contados desde la fecha de calificación de la entidad, y no las inversiones realizadas fuera de dicho plazo.”*

<sup>21</sup> Art 15.5: *“La descalificación como laboral conllevará la pérdida y el reintegro de los beneficios y ayudas públicas, adquiridos como consecuencia de su condición de sociedad laboral desde el momento en el que la sociedad incurra en la causa de descalificación.”*

intangible, excluidos los edificios (estos si estuvieran sujetos a este tipo de actividades, podrán amortizarse de manera lineal en un periodo de 10 años) que se encuentren afectos a las actividades de investigación y desarrollo (I + D de ahora en adelante)

La siguiente letra a su vez trata con la libertad de amortización con respecto al I+D, en este sobre *”los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible”*. Según el Memento Fiscal<sup>22</sup> dichos gastos se entenderán como activados, al cumplir con ciertas condiciones tales como las siguientes:

*“ - Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.*

*- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos.”*

No es coincidencia que el I+D abarque un ámbito tan amplio dentro de la aplicación de la libertad de amortización ya que atendiendo al preámbulo de la LIS; en cuanto a libertad de amortización se refiere destaca por encima de todos, el vinculado a la actividad I+D+I.

3. La letra d), incluye dentro de los supuestos de libertad de amortización, los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias, adquiridos durante los 5 primeros años desde que obtengan el reconocimiento como explotación prioritaria.

Debido a que su redacción es prácticamente la misma y es en esencia el mismo caso solo que con otro tipo de persona pública que la letra a), nos remitimos a la doctrina sentada en la letra a) sobre la entrada en funcionamiento y la duración de la libertad de amortización, que es igualmente aplicable en este caso.<sup>23</sup>

4. El último de los supuestos de libertad de amortización regulados en el art 12.3 es el de la letra e) : Inversiones sobre inmovilizado material nuevo que realicen cualquier tipo de empresa, siempre y cuando sean de escasa cuantía.

Por escasa cuantía entiende el legislador un valor unitario que no exceda de 300 euros, refiriéndose con valor unitario al precio de adquisición, cuya definición queda establecida en la NRV 2<sup>a</sup> 1.1 (nota a pie de página con la literalidad). Este

---

<sup>22</sup> Memento Fiscal: Investigación y desarrollo Nº 3540, Francis Lefebvre.

<sup>23</sup> Javier María Bas Soria “Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones. Libertad de amortización.”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Valencia, 2017, Editorial Tirant Lo Blanch, pp. 252.

límite es con respecto al elemento patrimonial individualmente; conjuntamente el legislador también impone otro límite para el volumen total de inmovilizado material nuevo, que son 25.000 euros por periodo impositivo.

Existe debate en la doctrina con respecto a la aplicación de este artículo ya que este se puede interpretar de dos maneras, llevando cada interpretación a una consecuencia práctica distinta. No hay mas que atender al comentario de Javier Marías Bas Soria<sup>24</sup> para atender a la relevancia que conlleva interpretar de una u otra manera: *“El importe máximo de la inversión que goza de libertad de amortización es de 25.000 euros. Cabe suscitarse si este límite es de inversión que puede acogerse*

*a la libertad de amortización o lo es del propio importe de amortización libre que se podrá aplicar, aunque la inversión haya sido superior. La cuestión no es baladí, pues en el primer caso la inversión por encima de 25.000 euros nunca podrá aplicar la libertad de amortización; mientras que en el segundo caso, si en un ejercicio se superase la inversión de 25.000 euros, no podría aplicarse en el propio ejercicio la libertad de amortización, pero en ejercicios posteriores en los que no se realizasen nuevas adquisiciones susceptibles de acogerse a la libertad de amortización podría aplicarse la pendiente de ejercicios posteriores.*

Si el periodo impositivo fuera inferior a un año deberá prorratearse el importe máximo anual, para conocer el límite.

Existen otros supuestos de libertad de amortización, no regulados en el art 12 LIS. La razón por la que se justifica la libertad de amortización en estos casos, se basa en las características propias de la sociedad, es por ello que se regulan en artículos diferentes al ser parte de regímenes especiales. Hablamos aquí de la libertad de amortización en las entidades mineras y en las entidades de reducida dimensión.

## **V.- REGÍMENES ESPECIALES**

Trataremos en este epígrafe varios regímenes especiales de forma separada: Las entidades mineras, las entidades de reducida dimensión, el inmovilizado intangible y el arrendamiento financiero.

---

<sup>24</sup> Javier María Bas Soria “Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones. Libertad de amortización.”, Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria, Valencia, 2017, Editorial Tirant Lo Blanch, pp. 252.

## A) Las entidades mineras

En virtud del art 90 LIS, las entidades mineras contarán con libertad de amortización durante los 10 primeros años a partir del primer periodo impositivo en cuya base imponible se integre el resultado de la explotación. Por criterio reiterado de la DGT se debe entender que el cómputo de 10 años parte desde que cada una de las inversiones se incorpora a la actividad minera. Así se pronuncia la consulta 131/2006 de 23 de Enero, en contra de la interpretación literal del artículo.<sup>25</sup>

Es importante dentro de este régimen especial detenerse a analizar que bienes son los que se encuentran afectos a la libertad de amortización. Dicha amortización afectará a las inversiones en activos mineros que por su naturaleza sean amortizables. Pero no por no ser amortizable técnicamente, no por no ser un activo depreciable, no podrá estar sujeto el activo a la libertad de amortización. Es el caso de la cantera en sí, el cual es un activo agotable, que pierde valor pero no por depreciación sino por agotamiento. Pues bien entendiendo la libertad de amortización como una medida financiera, un beneficio fiscal ajeno a cualquier régimen de amortización anteriormente analizado, es posible considerar a la mina o la cantera como bien afecto a la libertad de amortización, y así lo establece la STS de 22 de mayo de 2004, estableciendo lo siguiente: *“Ahora bien, en el caso de las empresas mineras, la medida financiera en que consiste la libertad de amortización es lógicamente aplicable, y se puede decir con mas razón, a la inversión en minas, sin que la circunstancia de que sean activos agotables tenga la menor transcendencia respecto de la concesión del correspondiente préstamo (libertad de amortización); la única peculiaridad es que el reembolso del préstamo no podrá seguir la cadencia temporal de las amortizaciones técnicas, sino la propia del «agotamiento minero», que como hemos resaltado puede incluso superponerse a la amortización técnica en el resto de los activos mineros, lo cual significa que en el supuesto de libertad de amortización de los restantes activos mineros (infraestructuras y obras especializadas, transportes, máquinas e instalaciones, elementos de transportes, etc.), a*

---

<sup>25</sup> *“Si bien una interpretación literal del precepto podría llevar a concluir que la referencia genérica a “la explotación” y a su “resultado” quiere remitir a un concepto genérico de empresa o explotación minera – y, en consecuencia, a interpretar que el plazo de diez años comienza a contarse desde que se inicia la actividad minera-, una interpretación respetuosa con el sentido propio de dichas palabras pero que atienda a la finalidad del precepto, manifestada por los antecedentes históricos y legislativos que exigen los artículos 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 3 del Código Civil, conduce a la conclusión contraria.”*

*los cuales la Administración les reconoce el derecho a la libertad de amortización, puede sustituirse el reembolso del préstamo en que consiste, no siguiendo la cadencia de las amortizaciones técnicas, sino la propia del agotamiento minero, cuando este plazo es inferior al de la vida útil de aquéllos.”* Por lo tanto la única diferencia es la reversión del exceso de amortización, al ser el ritmo de agotamiento diferente al de la depreciación, pero como se puede apreciar la libertad de amortización es perfectamente posible sobre las minas.

Por último a parte de los activos mineros, según el art 90.1 LIS, las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie, gozarán de libertad de amortización. Este tipo de libertad de amortización fue posible a partir de la entrada en vigor de la última LIS (27/2014) e incluye en virtud del art 40.1 de la Ley 6/1997, de Fomento de la Minería, las siguientes 3 modalidades: Permisos de explotación, permisos de investigación y concesiones de explotación.

## **B) Las entidades de reducida dimensión**

Las empresas de reducida dimensión constan de un régimen especial regulado en los arts 101 y ss. LIS. Dentro de este régimen se encuentran dos supuestos de libertad de amortización dispuestos en los arts. 102 y 103, pero antes de poder tratarlos, es importante establecer que se considera una empresa de reducida dimensión.

Para que una entidad sea considerada de reducida dimensión, en virtud del art 101.1 LIS deberá cumplir dos requisitos. En primer lugar, en el periodo impositivo inmediato anterior, la cifra neta de negocios deberá ser inferior a 10 millones de euros. El concepto de cifra neta de negocios se encuentra desarrollado en el art 35.2 del Código de Comercio<sup>26</sup>.

El segundo requisito es que la sociedad no puede tener la consideración de entidad patrimonial. El referido art 5.2 LIS define la entidad patrimonial como *“aquella en la*

---

<sup>26</sup> Así lo delimita el legislador: *“La cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión.”*



*que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, (...), a una actividad económica*". Por actividad económica debemos a su vez entender lo dispuesto en el primer apartado: *"la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios"*.

Se debe mencionar el apartado 4 del art 101 LIS, en el que el legislador ha introducido una prórroga a través de la cual, las entidades de reducida dimensión que superen la cifra neta de 10 millones de euros en un periodo impositivo, podrán seguir acogéndose a los beneficios fiscales de este régimen especial durante los siguientes 3 periodos impositivos, siempre y cuando durante los últimos 3 haya cumplido con los dos requisitos ya mencionados.

Habiendo dejado en constancia el ámbito de aplicación del régimen especial de las entidades de reducida dimensión, se puede proceder a analizar los dos supuestos de libertad de amortización presentes en el Capítulo XI LIS.

En virtud del art 102 LIS, las entidades de reducida dimensión podrán gozar de libertad de amortización al cumplir ciertas condiciones, que son las siguientes: Deben ser elementos nuevos, que no hayan entrado en funcionamiento anteriormente, dichos elementos deben estar afectos a la actividad empresarial y serán inmovilizado material o inversiones inmobiliarias (quedando excluido por tanto de este beneficio el inmovilizado intangible de la empresa). Los elementos objeto de inversión han de ponerse a disposición de la empresa dentro del período impositivo en el que tiene la consideración de reducida dimensión. La entrega o puesta a disposición es la fecha de referencia para determinar si la inversión se realiza o no en ese período impositivo

Los elementos nuevos podrán ser amortizados libremente durante los 24 meses siguientes a su entrada en funcionamiento siempre y cuando es ese momento, la plantilla media total haya incrementado respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores, y además se mantenga dicho incremento durante otros 24 meses.

El límite de la libertad de amortización será, en base al segundo párrafo del art 102.1 LIS, de 120.000 euros multiplicado por el incremento medio de la plantilla.

En el caso de incumplimiento de la obligación de incrementar o mantener la plantilla, en virtud del art 102.4 LIS, *“se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.*

*El ingreso de la cuota íntegra y de los interés de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación”*

Los trabajadores con discapacidad no computarán en cuanto al incremento de la plantilla necesaria para que se dé la libertad de amortización. Así aparece dispuesto expresamente en el art 38.3 LIS.

Por último en cuanto a que se considera un incremento de la plantilla total, la Consulta nº 898/1996 DGT, se pronuncia de la siguiente manera con respecto a los trabajos a tiempo parcial :” (...) *un profesional en régimen de estimación directa puede acogerse a la libertad de amortización ligada a la creación de empleo, aún cuando no se haya verificado la incorporación de un nuevo trabajador a la actividad, al incrementarse la plantilla media total como consecuencia de la modificación de un contrato a tiempo parcial por un contrato a jornada completa.*”

El otro supuesto de amortización incluida dentro del régimen especial de entidades de reducida dimensión se encuentra regulado en el art 103 LIS. Al igual que la libertad de amortización del art 102, hace falta hacer hincapié en que se trata de una opción del contribuyente, ya que usa el verbo poder en la literalidad del texto.

En este artículo no podremos hablar expresamente de libertad de amortización sino de amortización acelerada ya que el legislador solo prevé en este supuesto la aceleración de la amortización y aunque en la práctica la libertad de amortización sea mayormente utilizada para acelerar la amortización, como se mencionó en páginas anteriores, el contribuyente puede decidir dentro del ámbito de esa libertad ralentizar la amortización o no amortizar incluso en periodos determinados si lo considera adecuado.

Los requisitos para la aceleración de la amortización son los siguientes: Deben ser elementos nuevos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y a diferencia del supuesto del art 102 caben también elementos del inmovilizado intangible, deben

encontrarse afectos a las actividades económicas de la empresa y haber sido puestos a disposición en un periodo impositivo que tenga la consideración la empresa de reducida dimensión

Al igual que la libertad de amortización antes mencionada, la empresa debe cumplir con los requisitos para ser considerada sociedad de reducida dimensión. También, de la misma forma que la libertad de amortización habrá que considerar interpretando literalmente el artículo, el empleo de este beneficio fiscal como una opción a la vista de lo dispuesto en el art 119.3 LGT<sup>27</sup>.

La aceleración se produce a través de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo, en virtud del art 103.1 LIS, excepto en el caso del inmovilizado intangible que recibe un tratamiento separado. En concreto se trata por separado aquellos elementos del inmovilizado intangible cuya vida útil no puede determinarse de forma fiable. Es el caso del fondo de comercio, el cual se calculará aplicando un 150 por ciento al importe a deducir en virtud del art 103.5 LIS. Dicho artículo en la actualidad por error del legislador nos remite al art 13.3 LIS, que está derogado por la disposición final quinta de la Ley 22/2015 de 20 de Julio, de Auditoría de Cuentas, ya que el inmovilizado intangible ha pasado a tener siempre vida útil definida; es por ello que la remisión correcta se da con el art 12.2 LIS, en la que se dispone como se calcularía el importe deducible del fondo de comercio (considerado como inmovilizado intangible de vida útil definida aunque difícilmente determinable), sobre el cual habrá que aplicar el porcentaje mencionado en el art 103.5 LIS. Sobre el inmovilizado intangible entraré más en detalle en las siguientes páginas.

Con respecto a la Disposición adicional 13ª LIS, en la que se debe tener el coeficiente de amortización en cuenta a partir del 1 de Enero de 2015 para así aplicarlo al elemento durante el resto de su vida útil. En el caso de la aceleración de la amortización es igual, a partir de dicha fecha se tendrá que multiplicar el coeficiente de amortización lineal

---

<sup>27</sup> CLAUDIO GARCÍA DIEZ “Artículos 101 a 105. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión. Amortización acelerada de elementos nuevos de inmovilizado material e intangibles y de inversiones inmobiliarias.”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Valencia, 2017, Editorial Tirant Lo Blanch, pp. 1596.

máximo nuevo por 2, y aplicarlo al resto de su vida útil. Sobre ello se pronuncia la Consulta nº V4291-16 de 6 Octubre 2016 de la DGT.<sup>28</sup>

Es importante destacar, que la amortización acelerada no siempre ha estado sujeta a los términos establecidos en la nueva Ley; y es que en el derogado TRLIS se encontraba el supuesto de la amortización aceleradísima, que permitía multiplicar hasta 3 el coeficiente de amortización lineal máximo. Este beneficio fiscal como menciona IGNACIO PERÉZ ROYO<sup>29</sup>, fue previsto” *también en exclusiva para empresas de reducida dimensión, y en relación con las inversiones que supusieran la materialización de la reinversión de los importes obtenidos en la transmisión de elementos del inmovilizado afecto a la explotación. No obstante la DT 38.ª LIS mantiene este incentivo para aquellas entidades que lo hubieran generado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 27/2014, y que podrán seguir aplicándolo hasta su extinción”*

Por último, el art 103.4 declara “*compatible*” cualquier otro tipo de beneficio fiscal por razón de los elementos patrimoniales en cuestión. De esta forma es posible que sobre los mismos elementos recaiga tanto la aceleración de la amortización como el beneficio fiscal de la libertad dispuesto en el art 102 LIS.

### **A) Inmovilizado intangible**

Como se ha mencionado en páginas anteriores en virtud de la ley 22/2015 a partir del ejercicio iniciado el 1 de enero de 2016, los activos intangibles serán considerando siempre de vida útil definida, no existiendo ya por tanto la vida útil indefinida. Los elementos en los que no pueda determinarse su vida útil, contarán con un periodo amortización de 10 años en virtud de la NRV 5.ª 2., en el plano contable. A efectos fiscales se deducirá con un límite anual máximo de la veintava parte de su importe, según dispone el art 12.2 LIS. Claramente la amortización fiscal es más lenta que la

---

<sup>28</sup> Así dispone: “(...)la nueva vida útil del elemento, habrá de determinarse en función del coeficiente lineal máximo previsto en la tabla establecida en la LIS, para, una vez determinada, multiplicar por 2 el coeficiente por el que se habría de amortizar durante los periodos impositivos que restaban hasta completar su nueva vida útil. De esta forma, se terminará de amortizar antes de que finalice dicha nueva vida útil.”

<sup>29</sup> IGNACIO PEREZ ROYO, “EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (I)” *Curso de derecho tributario. Parte Especial*, 2017, Editorial Tecnos, pp. 395.

contable, como resultado de ello se tendrá que hacer ajustes positivos en los primeros años de vida útil que revertirán con ajustes negativos en los últimos años del periodo<sup>30</sup>

Es importante mencionar que debido al cambio introducido existe la DT 35.<sup>a</sup> LIS en la que se dispone que el régimen fiscal en cuestión no se aplica a los activos intangibles adquiridos con anterioridad al 1 de Enero de 2015

## **B) Arrendamiento financiero**

El arrendamiento financiero como hice mención al principio del trabajo, es parte de un régimen especial al ser la excepción al requisito de titularidad que se exige a los elementos afectos a la empresa para que estos sean amortizables. El arrendamiento financiero según dispone la Norma Internacional de Contabilidad 17 *“es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida”*. Hablamos aquí por tanto de propiedad económica y no de una titularidad jurídica per se.

El ejemplo paradigmático dentro de los contratos de arrendamiento financiero es el de contrato de leasing. Sin hacer mención expresa a este, se regulan sus requisitos en el art 106 LIS:

En primer lugar, el arrendador del bien deberá ser una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito, el contrato tendrá una duración mínima de 2 años al ser bien mueble y de 10 si fuera bien inmueble, el arrendatario debe utilizar los bienes arrendados en el desarrollo exclusivo de su actividad empresarial o profesional, la cuota de arrendamiento deberá distinguir expresamente el valor del bien o recuperación del coste y la carga financiera, que son los intereses por el beneficio que obtiene el arrendatario, y por último, del articulado se infiere que en el contrato debe constar la opción de compra a favor del usuario. La entidad cesionaria podrá cada año deducir la parte de la cuota de leasing que corresponde a la recuperación del bien, siempre y cuando no exceda del doble del coeficiente de amortización lineal usado, siendo válido hasta el máximo, de ahí que la deducción se corresponda prácticamente con la amortización acelerada. Dicho límite será del triple en el caso de las entidades de

---

<sup>30</sup> IGNACIO PEREZ ROYO, “EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (I)” *Curso de derecho tributario. Parte Especial*, 2017, Editorial Tecnos, pp. 397.

reducida dimensión. El exceso de gasto deducible será amortizable durante el resto de los periodos impositivos de su vida útil siempre y cuando se respete el mismo límite establecido.

Se considera por tanto gasto fiscalmente deducible tanto la carga financiera como el coste de recuperación del bien, en cuanto a este último es importante recordar que los terrenos al no ser amortizables no constarán como gasto deducible en la adquisición de un elemento inmobiliario.

Por último en el apartado 8 del art 106 LIS, se ofrece la opción de iniciar antes la amortización, no cuando se ponga en funcionamiento el activo que es la regla general, sino cuando se dé el inicio efectivo de la construcción del activo. Para ello deberán cumplirse los requisitos recogidos en el apartado citado y que el contribuyente comunique a la DGT del Ministerio de Hacienda la toma de esta opción<sup>31</sup>

Aún no estando regulado en la Ley, es importante mencionar los contratos de arrendamiento financiero con opción de compra que no sean leasing. Precisamente por ausencia de disposición expresa en la norma fiscal, el régimen fiscal se equipara al contable, siendo el gasto deducible el mismo que el resultado de la amortización contable. El único requisito para incluirlo en este grupo es que no quede duda razonable de que se va a ejercitar la opción de compra.

A su vez como se infiere de la NRV 8.<sup>a</sup> del PGC, contablemente existirá un arrendamiento financiero aunque no se dé la opción de compra, solamente se debe entender que se han transferido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad entendiéndolo así, al darse cualquiera de las letras enumeradas en el numeral 1.1 de la NRV 8.<sup>a</sup>.

## **VI.- REGÍMENES TRANSITORIOS**

---

<sup>31</sup> Según el Art 106.8 LIS deberá cumplir los siguientes criterios simultáneamente:

*a) Que se trate de activos que tengan la consideración de elementos del inmovilizado material que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero, en el que las cuotas del referido contrato se satisfagan de forma significativa antes de la finalización de la construcción del activo.*

*b) Que la construcción de estos activos implique un período mínimo de 12 meses.*

*c) Que se trate de activos que reúnan requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se correspondan con producciones en serie."*

Como último epígrafe trataré toda aquella legislación fruto de legislaciones pasadas que seguirá siendo de aplicación siempre y cuando los bienes que comenzaron a amortizarse durante el periodo en cuestión sigan dentro de su vida útil.

#### **A) Ejercicios 2013 y 2014**

Durante los periodos impositivos de 2013 y 2014 se produjo una limitación en la deducción del gasto amortizable, concretamente de un 70%. Dicha limitación fue fruto del art 7 de la ley 16/2012, en la que el legislador introduce diversas medidas tributarias con vistas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica y fue aplicada independientemente del sistema de amortización utilizado, excepto sobre aquellos elemento patrimoniales que fueron parte de un proceso especial de comunicación tales como los planes especiales que deben ser comunicados a la Administración. En concreto esta medida fue aplicada sobre todas aquellas entidades que no tuvieran la consideración de reducida dimensión, en los periodos impositivos mencionados. El mismo artículo 7, en su párrafo tercero dispone que: “La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.” La opción elegida por el contribuyente aquí no puede ser rectificada en base a lo dispuesto en el art 119.3 LGT

A dicho párrafo se remite la DT 37.<sup>a</sup>, en cuyo apartado 1, dispone que aquellas amortizaciones dejadas de deducir serán integradas a partir de 2015, en este ejercicio por un 2 por 100 del importe y en los sucesivos por un 5 por 100 del importe.

#### **B) Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión por empresas de reducida dimensión**

Según DT 28.<sup>a</sup> LIS, todas aquellas entidades que aplicaran lo dispuesto en el artículo 113 de la ya derogada LIS, aprobada por el RD Legislativo 4/2004, y que hayan iniciado la amortización del elemento patrimonial con anterioridad al 1 de Enero de 2015, podrán continuar la aplicación del régimen. Dicho régimen permitía al contribuyente la opción de la amortización aceleradísima antes mencionada, en la que se permitía multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo, siempre y cuando cumpliera con una serie de requisitos; como la consideración de entidad de

reducida dimensión, que el negocio jurídico sea transmisión onerosa, que el elemento transmitido se encuentre afecto a la actividad empresarial y que la reinversión se materialice en otros elementos que sean activos materiales fijos.

### **C) Activos adquiridos en 2003 y 2004**

En virtud del apartado 1 de la DT 13.<sup>a</sup> LIS, las adquisiciones de activos nuevos durante estos dos periodos impositivos deberán incrementar un 10% el coeficiente de amortización lineal máximo.

### **D) Amortización libre en activos adquiridos desde 2009 hasta el 30-03-2012**

Las inversiones en elementos nuevos adquiridos durante los periodos impositivos de 2009 y 2010, en base a la DA 11.<sup>a</sup> de la derogada Ley de Impuesto sobre Sociedades aprobada por el RD Legislativo 4/2004, contarán con el beneficio fiscal de la libertad de amortización si cumplen con el requisito sine qua non del mantenimiento de la plantilla de la entidad. Posteriormente en base a la modificación del Real Decreto-Ley 13/2010 y entrando en vigor a partir del 1 de enero de 2011 dejó de ser requisito fundamental para que se pueda aplicar la libertad de amortización, el mantenimiento de la plantilla de la entidad. Este beneficio pudo ser aplicado hasta la entrada en vigor el 30 de Marzo de 2012 del Real Decreto-ley 12/2012 que lo derogó. En la actualidad el apartado 2 de la DT 13.<sup>a</sup> LIS, establece que toda aquella cantidad pendiente de amortizar procedente de inversiones realizadas con anterioridad a la fecha de la derogación, podrá acogerse al régimen mencionado.

## **VII. CONCLUSIONES.**

Para poner fin a este trabajo de todo lo expuesto anteriormente podemos extraer las siguientes ideas:



I.- El punto de partida en la amortización es está como institución contable. La regulación contable condicionará la amortización como gasto deducible desde que tenemos en cuenta el art 10.3 LIS analizado en este trabajo.

II.- Es crucial para su regulación tributaria, la tabla de coeficientes de amortización dispuesta en el art 12, pues todos los sistemas de amortización giran alrededor de dicha tabla ya que en esencia se apoyan en esta o justifican su existencia como método por obviar el contenido de la tabla.

III.- Al ser la amortización un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, el legislador, aplicando criterios de política tributaria, ha querido impulsar, las inversiones en I+D+i así como la actividad en las empresas de reducida dimensión y ha implementado sobre estas la libertad de amortización que como hemos mencionado en este trabajo es en esencia un beneficio fiscal.

IV.- La sucesivamente cambiante legislación sobre la amortización, así como el hecho de que la depreciación efectiva de los elementos se dé a lo largo de varios años, en lo que se denomina de periodo de amortización o vida útil, ha dado pie a numerosos regímenes transitorios, teniendo por resultado que amortizaciones en curso sean reguladas por leyes ya derogadas.

## **VIII. BIBLIOGRAFÍA**

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, “La amortización del inmovilizado material”, *Civitas Revista española de Derecho Financiero*

PEREZ ROYO, Ignacio “EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (I)” *Curso de derecho tributario. Parte Especial*, Editorial Tecnos, 11ª ed., Madrid, 2017

GARCÍA DIEZ, Claudio “Artículos 101 a 105. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión.”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Valencia, 2017, Editorial Tirant Lo Blanch

BAS SORIA, JAVIER MARÍA “Artículo 12. Correcciones de valor: amortizaciones.”, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Valencia, 2017, Editorial Tirant Lo Blanch

Editorial (CEF.- Fiscal Impuestos), “Análisis del nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)”, Julio de 2015, artículo disponible en [fiscal-impuestos.com](http://fiscal-impuestos.com).

Bengochea Sala, José María; Carmona Fernández, Néstor, entre otros autores, *Memento Práctico Fiscal*, 2019.