

Régimen tributario de las amortizaciones

Taxation regime of amortizations

Wendolin Marcelino Medina.

Curso 2019/2020

11 de Junio 2020.

Universidad de La Laguna

Grado en Contabilidad y finanzas

Derecho financiero y tributario

Tutor: Francisco Félix Clavijo Hernández

Trabajo fin de grado

Dedicatoria

Dedico esta memoria a los que forjan su camino con esfuerzo y persistencia.

Agradecimientos

Gracias a la Universidad de La Laguna por darme las herramientas necesarias para el futuro, en especial al señor Francisco Félix Clavijo Hernández, por su tutoría y apoyo en estos cuatro años.

Y a mi familia y amigos por estar en el camino.

Resumen

El presente trabajo pretende realizar un estudio del régimen tributario de las amortizaciones establecido en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

Para ello, analizamos el concepto amortización y lo distinguimos de sus figuras afines, concretamente del envilecimiento o deterioro de valor y de los gastos de carácter plurianual. También nos ocupamos de detallar cada una de las notas que definen el régimen tributario de las amortizaciones en la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y terminamos examinando cada uno de los métodos de amortización.

Abstract

The purpose of this project is to perform a study of the amortization taxation regime established by the Law 27/2014, on 27th November, on the Corporation Tax, and by the Tax Rules, approved by the Royal Decree 634/2015, on 10 July.

Thus, we analyze the amortization concept, distinguishing it from similar terms. Namely, we distinguish it from the degradation, or impairment, of the value and the multiannual expenditures. Furthermore, we carefully explain each of the notes which define the amortization taxation regime in the Corporation Tax Law and Regulation. To end with, each of the amortization methods are thoroughly explained.

Tabla de Contenidos

1_ Concepto de amortización. Diferencias de las figuras afines.	5
1.1_ Concepto de amortización.	5
1.2_ Diferencias de las figuras afines.	6
2_ El inmovilizado material amortizable.	6
3_ Régimen tributario general de las amortizaciones.	8
4_ La base o cuantía de amortización del inmovilizado.	11
5_ Métodos de la amortización.	13
5.1_ Método de la amortización lineal.	14
5.2_ Método de amortización mediante la aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.	19
5.3_ Método de amortización de los números dígitos.	21
6_ Amortización sujeta a un plan especial formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la administración tributaria.	23
7_ Depreciación efectiva probada.	24
8_ Conclusiones.	25
Lista de referencias.	26

1. Concepto de amortización. Diferencias de las figuras afines.

1.1. Concepto de amortización.

La amortización puede definirse, siguiendo al profesor Clavijo Hernández¹, como el registro contable de la depreciación que con carácter continuado e irreversible han sufrido (por el uso o por el paso del tiempo o por el avance tecnológico) el inmovilizado material y el inmaterial de la empresa por su aplicación al proceso productivo.

Esta definición explica bastante bien los dos elementos que comprende toda amortización:

-En primer lugar, la amortización es el registro contable de la depreciación que han sufrido el inmovilizado material e inmaterial en el ejercicio social, dado que lo que se contabiliza como amortización es el deterioro o depreciación que sufren los elementos patrimoniales:

- Por el paso del tiempo: depreciación física:
- Por la utilización de los elementos patrimoniales en el proceso productivo de la empresa: depreciación funcional.
- Por la evolución de las tecnologías: depreciación por obsolescencia

-Y en segundo lugar, el registro contable de la amortización no es el de cualquier depreciación que sufren los elementos patrimoniales de la empresa, sino el de aquella que con carácter continuado e irreversible sufren los bienes por su aplicación al proceso productivo de la empresa.

Contablemente, este registro puede realizarse, como es sabido, de dos formas:

- Método directo: Abonamos la cuota de amortización directamente contra el activo. De este modo, el saldo que obtenemos del mayor de la cuenta del activo determina el valor neto contable de este.

XX.XX.XX		
(68x) Amortización del inmovilizado	a	(2xx) Inmovilizado

¹ Clavijo Hernández, F. "La amortización del inmovilizado material", en Civitas, Revista Española de Derecho Financiero nº 99 (1998), pág. 401.

- Método indirecto: Se abona la cuota a una cuenta correctora del valor del inmovilizado. El valor neto contable en este método se obtiene de la diferencia entre la cuenta del activo y de su cuenta correctora de valor correspondiente.

xx.xx.xx

(68x) Amortización del inmovilizado a (28x) Amortización acumulada del inmovilizado.

1.2 Diferencias de las figuras afines

a) Es preciso distinguir la amortización **del envilecimiento o deterioro de valor**. Distinción fácil de efectuar, ya que la amortización es consustancial a la actividad empresarial, cosa que no ocurre con el envilecimiento o deterioro de valor, dado que, por un lado, la caída de valor de los bienes en el mercado no es fruto de la actividad empresarial, sino que depende de factores externos a dicha actividad, como es el valor de mercado de los bienes; y por otro, porque a diferencia de lo que sucede en las amortizaciones, el envilecimiento o deterioro de valor es aleatorio y solo se produce cuando exista la pérdida de valor de los bienes

b) Igualmente hay que diferenciar la amortización de los **gastos de establecimiento o gasto de carácter plurianual**. Esta distinción también es fácil, si se tiene en cuenta que la imputación (no amortización) de los gastos de establecimiento o de los gastos de carácter plurianual, no constituye, desde el punto de vista contable, un registro de una depreciación continua e irreversible de un bien del inmovilizado, sino la periodificación de un gasto, como dice el profesor Clavijo², para su computo racional en paralelo con los ingresos que los originen.

2. El inmovilizado material amortizable

El Plan General de Contabilidad, en la parte quinta “relaciones y definiciones contables”, concretamente en el grupo 2 (activo no corriente), incluye dentro del subgrupo 21 (inmovilizaciones materiales), los activos tangibles de carácter estructural de la empresa destinados a servir por un periodo de tiempo superior al año su actividad productiva.

² Clavijo Hernández, F. “La amortización del inmovilizado material”, en Civitas, Revista Española de Derecho Financiero nº 99 (1998), pág. 402.

No todos los activos del subgrupo 21 son amortizables. Solo lo son aquellos que reúnan los tres requisitos siguientes:

- **Deben estar afectos a la actividad empresarial**, como ya hemos comentado anteriormente, la amortización surge de la depreciación del activo debido a su participación en el proceso productivo.
- **Deben ser propiedad de la empresa**, lo que significa que la empresa ha de asumir los riesgos y beneficios inherentes al elemento patrimonial.
- **Deben tener una vida útil limitada**, de manera que exista un periodo de tiempo durante el cual se espera que el inmovilizado material genere rendimientos a la sociedad.

Aplicando estos requisitos, es claro que no son amortizables ni los terrenos ni los solares sin edificar, ya que estos elementos tienen una vida útil ilimitada; ni, por supuesto, tampoco son amortizables las inmovilizaciones en curso en tanto no estén listos estos elementos patrimoniales para su entrada en funcionamiento. Por tanto, dentro del subgrupo 2, son amortizables los siguientes elementos del inmovilizado material de la empresa:

- Construcciones: Se compone de edificaciones en general, estas cumplen todos los requisitos para poder ser amortizadas. No obstante, debemos tener claro que se debe separar de su valor, la parte proporcional al suelo.
- Instalaciones técnicas: Constituye una unidad compleja de diferentes inmovilizados que participan del mismo modo en el proceso productivo. Por ello, el plan señala que se someten al mismo ritmo de amortización.
- Maquinaria: Integra aquellas maquinarias o bienes de equipo con los cuales se lleva a cabo el proceso de producción. Entre estas, encontramos el transporte interno, utilizado en todo momento para el traslado dentro de las instalaciones.
- Utillaje: Utensilios y herramientas que se puede utilizar individual o simultáneamente con la maquinaria.
- Otras instalaciones: Elementos que funcionan conjuntamente y no se encuentren recogidos en las instalaciones técnicas. Podemos añadir aquellos repuestos o recambios vitales para el funcionamiento de estas instalaciones.

- Mobiliario: Conjunto de muebles, materiales y equipos de oficina que responden a la definición de activo. Cabe destacar, que los equipos para procesos de información se excluyen.
- Equipos para procesos de información: Está formado por los ordenadores y demás conjuntos electrónicos, es decir, todo lo vinculado con el hardware, puesto que, el software pertenece al subgrupo del inmovilizado intangible.
- Elementos de transporte: Se compone de cualquier tipo de vehículo para el transporte de mercancías, personas, animales, materiales por cualquier medio ya sea, naval, aéreo o terrestre
- Otro inmovilizado material: Todo aquel inmovilizado material que no esté incluido en las cuentas anteriormente nombradas. Podemos incluir envases y embalajes que cumplan las características para ser activados, al igual que los repuestos que se mantengan en el almacén un periodo superior al año.

3. Régimen tributario general de las amortizaciones

Las normas generales que ha de cumplir toda amortización, cualquiera que sea el método que elija la empresa, vienen establecidas en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el artículo 3 de su Reglamento. Sistematizándolas, cabe destacar las cinco siguientes³:

1º.- El inicio de la amortización comenzará a partir del momento en que el elemento patrimonial está en condiciones de funcionamiento, no desde su recepción o instalación. Un elemento patrimonial está en condiciones de funcionamiento cuando el elemento puede producir ingresos con regularidad, una vez finalizados los períodos de prueba, o lo que es igual, cuando está disponible para su uso. Así, por ejemplo, supongamos que una empresa que tiene una cafetería adquiere el día 1 de marzo una cafetera, pero se necesita un técnico para regularla y conectarla, trámite que tardará unos días y que se realiza el 30 de marzo. En este supuesto, se ve claramente que la cafetera está a disposición de la empresa desde el día 1 de marzo, pero solo podrá utilizarla para hacer café a partir del 30 de marzo, que es el día en el que está en

³ En esta sistematización del régimen tributario de las amortizaciones, sigo las enseñanzas de Clavijo Hernández, F., "Impuestos sobre Sociedades", en Curso de Derecho Tributario. Parte Especial (F. Clavijo, J.J. Ferreiro, J. Martín Queralt, F. Pérez Royo), 18ª ed., Marcial Pons, 2002, págs. 247 y ss.; Pérez Royo, I., El Impuesto sobre Sociedades, en Curso de Derecho Tributario. Parte Especial (Director F. Pérez Royo), 10ª ed., Tecnos, Madrid, 2016, págs. 384 y ss. y Omeñaca García, J., Supuestos prácticos de contabilidad financiera y de sociedades, 6ª ed., Editorial Deusto, 2010, pag. 145

condiciones de funcionamiento y, por tanto, podrá comenzar a amortizarse. De este modo, a final del ejercicio, la empresa solo podrá imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias la amortización correspondiente a los nueve meses que van de abril a diciembre de ese año.

2º.- La amortización debe practicarse dentro de la vida útil del elemento. El Reglamento del Impuesto no define qué se entiende por vida útil. Sin embargo, de su articulado se desprende que la vida útil de un elemento depende del método de amortización que elija la empresa. Así, por ejemplo, en el método de amortización lineal, existe un coeficiente y un período de amortización máximos. Esto, sin duda, significa que los elementos patrimoniales tienen distintas vidas útiles y que la vida útil del elemento a amortizar va a depender del coeficiente que elija, vida útil que en ningún caso puede superar nunca el período máximo de amortización. Lo cual, desde un punto de vista teórico, nos sirve para conceptualizar que la vida útil de un elemento patrimonial es el periodo de tiempo en que, según el método de amortización elegido, debe quedar cubierto el valor del elemento patrimonial, excluido su valor residual.

3º.- La amortización se considera efectiva cuando la empresa aplica alguno de los métodos de amortización establecidos en el artículo 12, apartado 1, de la ley del Impuesto. Ahora bien, debe tenerse claro que, elegido un método de amortización para un elemento patrimonial, la empresa no puede aplicar a ese elemento ni simultánea ni sucesivamente otro método de amortización, ya que ese cambio de método de amortización constituiría una vulneración del principio de uniformidad. Por eso, cabe afirmar como regla general que un elemento patrimonial debe seguir, durante su vida útil, el mismo sistema o método de amortización que la empresa ha elegido. No obstante, si, por algún motivo excepcional, se decidiera realizar un cambio en el método de amortización, el apartado 2.1 de la norma 2ª de registro y valoración del Plan General de Contabilidad establece que se contabilizará como un cambio en las estimaciones contables, cambio que se realizará de forma prospectiva, es decir, imputando el efecto del ajuste en los ejercicios futuros. Además, este cambio en el método de amortización debe indicarse y justificarse en la Memoria de las Cuentas Anuales.

4º.-La cuantía o base para determinar la amortización, cualquiera que sea el método elegido, es el precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial, excluido el valor residual.

Dado el carácter esquemático que queremos darle a la exposición de estas reglas generales, no vamos a examinar qué se entiende por precio de adquisición, coste de producción o valor residual, por lo que nos remitimos a lo que se estudiará en el próximo epígrafe con relación a la base de amortización.

Ahora nos conformamos con precisar que cuando se trate de edificaciones, hay que excluir el valor del suelo de la cuantía o base de la amortización. Dos situaciones pueden darse:

- Que en el contrato de compra de la edificación no se especifique el valor del suelo: en este caso la empresa, según establece el artículo 3 del Reglamento del Impuesto, puede optar para fijar el valor del suelo: a) prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición; b) determinar el valor del suelo atendiendo al valor de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición, valor que ha de probar por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

- Que en el contrato de compra se especifique el valor del suelo: en este caso la empresa tomará ese valor y lo excluirá de la base de la amortización.

5ª.- Las ampliaciones, renovaciones o mejoras de los elementos del inmovilizado (es decir, de obras que le añaden valor al activo), han de amortizarse -así lo establece el artículo 3.4 del Reglamento- en los años de vida útil que le quedan al elemento para completar su vida útil. Lo cual se hace, en el supuesto de que la obra de ampliación, renovación o mejora no determine un alargamiento de la vida útil del elemento, multiplicando el coste de la ampliación, renovación o mejora por el resultado de dividir el gasto de amortización anual entre el valor neto contable del inmovilizado en el ejercicio que se realiza la ampliación, renovación o mejora. Si existe ese alargamiento de la vida útil en el activo, la nueva vida útil estimada determinará la amortización que es deducible, en función del método de amortización se venía aplicando con anterioridad, tanto del valor anterior del elemento como del importe de la ampliación, renovación o mejora.

6ª.- Las revalorización es de los elementos patrimoniales por normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir el importe de la revalorización en el resultado contable, se amortizarán, igual que las ampliaciones, renovaciones o mejoras del activo, durante los períodos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial.

7ª.- En los casos de fusión, escisión, total o parcial, y aportación no dineraria de activos, según dispone el artículo 3.6 del Reglamento del Impuesto, ha de proseguirse para cada elemento patrimonial adquirido el método de amortización a la que estaba sujeto, salvo que le empresa prefiera aplicarle a los mismos “su propio método de amortización”.

4. La base o cuantía de amortización del inmovilizado

La base o cuantía de amortización de los elementos patrimoniales, según hemos señalado en el epígrafe anterior, es el precio de adquisición o coste de producción, excluyendo del mismo el valor residual. Así lo establece, como sabemos, el artículo 3.2 del Reglamento del Impuesto

Seis precisiones hay que hacer con relación al precio de adquisición o coste de producción, teniendo en cuenta el apartado 1 de la norma 2ª de Registro y Valoración del Plan General de Contabilidad, a fin de determinar correctamente la cuantía o base de amortización⁴:

- Primera, que el precio de adquisición “incluye, además, del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adiciones y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.”

- Segunda, que, si el elemento patrimonial es fabricado por la empresa, el coste de producción se obtiene “añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.”

- Tercera, que, cuando se trata de una edificación, debemos excluir siempre, como ya hemos adelantado en el epígrafe anterior, el valor del suelo de la base o cuantía de la amortización.

- Cuarta, que los impuestos indirectos que gravan los elementos patrimoniales sólo se incluyen en el precio de adquisición o coste de producción, cuando el impuesto soportado por la empresa en la adquisición no pueda recuperarlo directamente de la Hacienda Pública, como sucede, por ejemplo, con las empresas de enseñanza, sanidad, etc. con el Impuesto General Indirecto Canario, y también con los impuestos de aduanas o con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,

⁴Sobre la base de las amortizaciones, véanse Clavijo Hernández, F., “Impuestos sobre Sociedades”, en Curso de Derecho Tributario. Parte Especial (F. Clavijo, J.J. Ferreiro, J. Martín Queralt, F. Pérez Royo), 18ª ed., Marcial Pons, 2002, pág. 246.; Omeñaca García, J., Supuestos prácticos de contabilidad financiera y de sociedades, 6ª ed., Editorial Deusto, 2010, pág. 136, y Hernández García, M.C., Apuntes del Inmovilizado Material del curso 2018-2019, Facultad de Economía, Empresa y Turismo, Universidad de La Laguna

- Quinta, igualmente formará parte del valor del elemento patrimonial, la estimación inicial del valor actual de obligaciones futuras asumidas derivadas del desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el activo, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de una provisión de conformidad con lo establecido en el Plan General de Contabilidad. Así, por ejemplo, esta provisión desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado se registrará de la siguiente manera:

- Fecha de modificación por mayor importe de la provisión.

XX.XX.XX

(21x) Inmovilizado material	a	(143) Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado
-----------------------------	---	--

- Fecha de modificación por menor importe de la provisión.

XX.XX.XX

(143) Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	a	(21x) Inmovilizado material
--	---	-----------------------------

- Sexta, los gastos financieros⁵devengados antes de la puesta en condiciones del funcionamiento del elemento patrimonial, se incluirán en su precio de adquisición o coste de producción, cuando el citado elemento patrimonial necesite un periodo superior a un año para estar en condiciones de uso.

Por último, debemos indicar que por valor residual se entiende la cuantía que la empresa estima va a obtener del elemento patrimonial una vez que finalice su vida útil⁶ con motivo de su venta, descontando en todo caso los gastos de la transacción. Este importe del valor residual, siempre que sea relevante o significativo, hay que restarlo del

⁵ Por gastos financieros se entienden los intereses y comisiones devengados por la utilización de fuentes ajenas de financiación para la adquisición, fabricación o construcción de los elementos patrimoniales (Resolución del ICAC de 30 de junio de 1991),

⁶ La vida útil y la vida económica de un elemento patrimonial son dos conceptos distintos, que coinciden en que ambos se refieren al periodo de tiempo de un elemento patrimonial en la empresa. Sin embargo, uno y otro concepto, como precisa el punto 10 del apartado 6 (Criterios de Valoración) del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad, hacen referencia a periodos de tiempo distintos: la vida útil se refiere al periodo de tiempo en que se prevé utilizar el activo por parte de la empresa y, a su vez, al periodo de tiempo durante el cual se produce la amortización del elemento patrimonial; en cambio, la vida económica alude al periodo de tiempo durante el cual el activo tiene capacidad de generar o producir rendimientos para la empresa.

precio adquisición o coste de producción del elemento patrimonial para determinar la base amortizable.

5. Métodos de la amortización.

La amortización de los elementos del inmovilizado material, para que sea un gasto fiscalmente deducible del Impuesto sobre Sociedades, además de su contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad o en una cuenta de reservas⁷, tiene que corresponderse, según establece expresamente el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, “con la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia”.

El propio artículo 12.1 de la LIS considera que la depreciación de los elementos del inmovilizado material será efectiva cuando se determine por alguno de los siguientes métodos o sistemas de amortización⁸:

- A través de la tabla de amortización de la letra a) del artículo 12.1 de la LIS.
- Mediante la aplicación del método del porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortizar [letra b) del artículo 12.1 de la LIS]
- Aplicando el método de los números dígitos [letra c) del artículo 12.1 de la LIS]
- Por medio de un plan especial de amortización propuesto por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración [letra d) del artículo 12.1 de la LIS]

⁷ Es el caso de aquellos inmovilizados que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada, como señala el artículo 11.3.1 de la Ley del Impuesto

⁸El artículo 12.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece, por lo que a este trabajo interesa, que “podrán amortizarse libremente: a) Los elementos del inmovilizado material, (..) e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales; b) Los elementos del inmovilizado material (..), excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo; c) (...); d) Los elementos del inmovilizado material (...) de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria; e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año. Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados. Por otra parte, importa precisar que el artículo 11.3-1º de la Ley dispone que, en estos casos de libertad de amortización, no se exige la previa imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias. Esto se debe a que nos encontramos ante un incentivo fiscal que se gestiona con los ajustes fiscales oportunos, que generarán pasivos por diferencias temporarias, evitando así que el gasto fiscal sea mayor al contable.

- Y sin sujeción a la tabla oficial ni a un plan aprobado por la Administración, sino mediante la prueba en cada supuesto del importe de la depreciación experimentada por los bienes y derechos de la entidad [letra e) del artículo 12.1 de la LIS].

5.1 Método de la amortización lineal

Este método o sistema de amortización consiste en aplicar sobre la base de amortización el tipo o coeficiente de amortización establecido en el artículo 12.1 de la LIS. Son cuatro, como explica el profesor Clavijo Hernández⁹, las notas características del régimen jurídico de este método:

- Los bienes del inmovilizado material amortizables vienen clasificados en la Tabla atendiendo a la categoría de bienes a los que pertenecen y se agrupan en un total de 7 elementos: 1º) obra civil, 2º) centrales, 3º) edificios, 4º) instalaciones, 5º) elementos de transporte, 6º) mobiliario y enseres, y 7º) equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas.
- Para cada elemento se indica en la tabla dos coeficientes: uno máximo y otro mínimo: El coeficiente máximo viene fijado expresamente en el artículo 12.1 de la LIS. Por poner un ejemplo, en el mobiliario (que está en el grupo de mobiliario y enseres), el coeficiente máximo es el 10 por 100. El coeficiente mínimo se obtiene indirectamente, pues lo que establece la tabla es el período de años máximo en que puede amortizarse el elemento. Basta dividir 100 entre dicho período máximo para obtener el coeficiente mínimo. Así, por ejemplo, el mobiliario que aparece en las tablas un período de años máximo de 20 años, su coeficiente mínimo será (100/20) el 5 por 100.
- Si el elemento no tuviera asignado un coeficiente en las tablas de forma específica, se utilizarán los coeficientes que subsidiariamente resultan de aplicación para los “otros elementos” que aparece reflejado en el último renglón de la tabla.
- La LIS considera que la depreciación será efectiva si el coeficiente aplicable en la amortización resulta comprendido entre el coeficiente máximo y el mínimo; de ahí que puede perfectamente variarse el coeficiente año a año, aunque lo normal es aplicar el mismo todos los años durante el período de amortización.

⁹Clavijo Hernández, F.: Apuntes del Impuesto sobre Sociedades del curso 2017-2018, Facultad de Economía, Empresa y Turismo, Universidad de La Laguna

Método de amortización lineal.

Una sociedad adquiere un vehículo por valor de 35.000€ el día 1-1-2018, que utilizará para el transporte de mercancías. El coeficiente máximo de amortización establecido en las tablas para elementos de transporte externo es de 16% (lo que significa 6,25 años de vida útil). Este coeficiente máximo es el que va a aplicar la sociedad.

- Cuota de amortización: $35.000 \times 16\% = 5.600\text{€}$

Periodo	Cuota de amortización	Amortización Acumulada	Valor neto contable
2018	5.600	5.600	29.400
2019	5.600	11.200	23.800
2020	5.600	16.800	18.200
2021	5.600	22.400	12.600
2022	5.600	28.000	7.000
2023	5.600	33.600	1.400
2024	1.400	35.000	0

Puede apreciarse que en el ejercicio 2024 la cuota de amortización varía con respecto a los años anteriores. Esto es debido a la parte proporcional de los meses de vida útil de este último ejercicio, ya que los años de vida útil del vehículo son 6,25 años. De ahí que la imputación del gasto de amortización de este último año no es la de un ejercicio completo, sino la de los meses de vida útil de activo.

Esta tabla, quiero aclarar, es mucho más sencilla y simple que la que encontrábamos en el Anexo del reglamento de la anterior ley del Impuesto, la cual se componía de una extensa clasificación, que albergaba 10 divisiones con los sectores económicos que recoge el Impuesto de Actividades Económicas. Estos sectores estaban compuestos por varias agrupaciones que integraban, a su vez, grupos con diversas categorías de activos. Esta clasificación finalizaba con una tabla que incorporaba los activos comunes a todas las actividades.

Por otra parte, importa precisar que la vigente Ley del Impuesto presenta algunas diferencias en los coeficientes con respecto a la anterior Ley lo que, en su día, ocasionó que, a partir de su entrada en vigor, en 2015, tuvieran que modificarse los años de vida útil de algunos inmovilizados contabilizados por las sociedades. Lo cual se trató, desde un punto de vista contable, como un cambio de estimación contable, de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 22º del Plan General Contable, es decir, de forma prospectiva.

Cambio de estimación contable por variación en el coeficiente de amortización.

Una empresa el 1-1-2013 puso en funcionamiento una máquina de embazado por valor de 130.000€, estimando un valor residual de 10.000€.

- El coeficiente lineal máximo de la anterior Ley del Impuesto: 10% → Vida útil: 10 años
- El coeficiente lineal máximo de la vigente Ley del Impuesto: 12% → Vida útil: 8,33 años

La amortización realizada los ejercicios 2013 y 2014 ascendió a 12.000€ respectivamente. La modificación de la ley en 2015 incrementó el porcentaje máximo de amortización, lo que significó que los años de vida útil fuesen menores. Por eso tuvo que modificarse la cuota de amortización de forma prospectiva. Y para ello tuvo, primero, que calcularse el valor neto contable del activo, y luego, dividirlo por los años que le restaban de vida útil.

- Valor neto contable: $130.000 - 10.000 - (12.000 \times 2) = 96.000€$
- Vida útil restante: $8,33 - 2 = 6,33$ años
- Nueva cuota de amortización = $96.000 / 6,33 = 15.165,88€$

El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece dentro del método de amortización lineal, dos especialidades para aquellos inmovilizados que, por sus características, tengan una depreciación acelerada.

a. Amortización lineal para inmovilizados utilizados diariamente más de un turno normal de trabajo

El artículo 4.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que “cuando un elemento patrimonial se utilice diariamente en más de un turno normal de trabajo, podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de:

a) el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, y

b) el resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.”

Y a continuación precisa que este régimen no se aplicará “a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada”.

Analizando este régimen específico de amortización lineal, es claro que su finalidad no es otra que de determinar el desgaste intensivo que sufre el inmovilizado material por su utilización intensiva en más de un turno de trabajo, ya que este uso intensivo del elemento provocará -obvio es decirlo- la disminución de su vida útil. Por ello, el Reglamento establece la posibilidad de amortizar el bien en un periodo de tiempo menor al establecido en las tablas con carácter general.

Pues bien, el cálculo del nuevo coeficiente máximo de amortización se realiza, de acuerdo con el artículo 4.2 del Reglamento, sumando al coeficiente lineal mínimo de tablas, la diferencia entre el coeficiente máximo por las tablas y el coeficiente resultante del periodo de años máximo, multiplicada por el número de turnos que realiza.

$$\text{Nuevo coeficiente máximo} = (\text{Coef. min} + (\text{Coef. max} - \text{Coef. min}) \times \frac{\text{n}^\circ \text{ de horas utilizadas}}{8})$$

Inmovilizado utilizado en más de un turno normal de trabajo

Una empresa que tiene un gran centro logístico con unos grandes almacenes que mantienen alumbrados con grandes focos que se mantienen en funcionamiento 24 horas (3 turnos). Estos focos tienen en las tablas de amortización un coeficiente máximo del 10% y un periodo máximo de 20 años.

El cálculo de su nuevo coeficiente máximo de amortización se realiza del siguiente modo:

- Coeficiente mínimo de amortización lineal: $100/20 = 5$
- Coeficiente multiplicador (turnos): $24/8 = 3$

$$\text{Nuevo coeficiente máximo} = 5 + (10 - 5) \times \frac{24}{8} = 20$$

➔ **Nuevo coeficiente máximo para la amortización de los focos de iluminación = 20**

b. Amortización lineal para inmovilizados usados

El artículo 4.3 del Reglamento del Impuesto dispone que “tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

b) 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.

c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el contribuyente podrá determinar aquél pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior”.

Como se ve, en estos casos de elementos patrimoniales usados adquiridos por la entidad, el coeficiente de amortización a aplicar depende de qué se tome como base de la amortización:

- Si la base de la amortización es el precio de adquisición que desembolsó la empresa, el coeficiente máximo de amortización a aplicar sobre el elemento patrimonial puede ser el doble del coeficiente máximo establecido en las tablas.
- Si la base de amortización es el precio de adquisición o coste de producción originario (documentado o calculado pericialmente), el coeficiente a aplicar es el máximo de amortización establecido en las tablas.

Amortización lineal para inmovilizados usados.

Una sociedad adquiere un coche por valor de 10.000€ sabiendo que el vehículo lleva dos años en funcionamiento con su anterior dueño. El primer usuario lo adquirió por un valor de 18.000€, y el coeficiente máximo en las tablas es de un 16%.

Dos sistemas, según sea la base de la amortización del coche:

- Precio de adquisición (Doble coeficiente máximo de tablas):
 $10.000(16\% \times 2) = 3.200\text{€}$
- Precio originario (Coeficiente máximo de las tablas):
 $18.000 \times 16\% = 2.880\text{€}$

5.2 Método de amortización mediante la aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

Este sistema es un método variable de amortización que, como explica el profesor Clavijo Hernández¹⁰, se fundamenta en que la depreciación no se produce de forma constante a lo largo del tiempo, sino de un modo decreciente. Al ser un método decreciente, cada año la cuota de amortización es menor, la cual se calcula aplicando un porcentaje constante sobre el valor del elemento del inmovilizado pendiente de amortización.

Según disponen los artículos 12.1 b) de la LIS y 5.1 del Reglamento del Impuesto, el porcentaje constante se determina ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según la tabla de amortización establecida en el artículo 12.1 de la LIS, por los siguientes coeficientes:

- 1,5 si el elemento tiene un período de amortización inferior a cinco años.
- 2 si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a cinco años e inferior a ocho años.
- 2,5 si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.

El artículo 12.1 b) de la LIS establece que, cualquiera que sea la resultante de la ponderación, el porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por 100.

A efectos de evitar confusiones y equívocos en la aplicación de este método de amortización, el artículo 5.1 del Reglamento del Impuesto precisa que “el importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo”.

¹⁰Clavijo Hernández, F.: Apuntes del Impuesto sobre Sociedades del curso 2017-2018, Facultad de Economía, Empresa y Turismo, Universidad de La Laguna

Amortización mediante la aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

Una sociedad ha adquirido el día 1-1-2016 una plataforma elevadora por valor de 50.000€, entrando en funcionamiento ese mismo día. La empresa ha decidido amortizarla aplicando el método de porcentaje contante sobre el valor pendiente de amortización. En la tabla la plataforma tiene asignado un coeficiente máximo del 12 % y un periodo máximo de amortización de 18 años. O lo que es igual, que el periodo que la ley establece para amortizar el activo es entre 8,3 y 18 años. La entidad ha decidido amortizarlo en 9 años.

- Periodo de amortización elegido: 9 años
- Coeficiente de amortización lineal: $100 / 9 = 11,1$
- Coeficiente constante o ponderación= $11,1\% \times 2,5 = 27,8\%$

Periodo	Valor pendiente de amortizar (Base de amortización)	Cuota de amortización	Amortización acumulada
2016	50.000,00	13.890,00	13.890,00
2017	36.110,00	10.031,36	23.921,36
2018	26.078,64	7.244,65	31.166,00
2019	18.834,00	5.232,08	36.398,09
2020	13.601,91	3.778,61	40.176,70
2021	9.823,30	2.728,91	42.905,61
2022	7.094,39	1.970,82	44.876,43
2023	5.123,57	1.423,33	46.299,76
2024	3.700,24	3.700,24	50.000,00

Podemos observar que la cuota de amortización del año 2024 no corresponde al cálculo de multiplicar el valor pendiente de amortizar en ese ejercicio por el coeficiente constante, ya que como establece el artículo 5.1 del Reglamento, en este último ejercicio de vida útil se debe imputar la totalidad del valor pendiente de amortizar. De este modo, se consigue deducir la totalidad del valor del inmovilizado en los años de vida útil que se han establecido.

5.3 Método de amortización de los números dígitos.

Este método es un sistema variable de amortización que, como es sabido, se caracteriza por estas cuatro notas:

- a) En primer lugar, se atribuyen dígitos correlativos a cada uno de los años del período de vida útil del elemento patrimonial a amortizar, y se suman.
- b) Según establece el artículo 6.1 del Reglamento del Impuesto, “el período de amortización podrá ser cualquiera de los comprendidos entre el período máximo y el que se deduce del coeficiente de amortización lineal máximo según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto, ambos inclusive”.
- c) Una vez sumados los dígitos de los años del período de vida útil del elemento, el resultado se divide por la base o el valor amortizable del elemento, y lo que nos da es la “cuota por dígito”.
- d) Esta cuota por dígito, por último, se multiplica por el dígito o valor numérico que corresponda al período impositivo, y su resultado es la cuota de amortización deducible.

Este método de los números dígitos, según dispone el artículo 6.1 del Reglamento del Impuesto, puede utilizarse como degresivo o progresivo, según que el primer ejercicio se le atribuya el dígito más alto o más bajo, respectivamente.

Con independencia de estas reglas generales, importa hacer referencia a dos cuestiones fundamentales, desde un punto de vista práctico:

- de un lado, a que los edificios, mobiliarios y enseres no pueden amortizarse mediante este método, según dispone expresamente el artículo 6.2 del Reglamento del Impuesto;
- y de otro, a que este método de los números dígitos sí se puede emplearse para la amortización de los elementos patrimoniales usados (artículo 6.3 del Reglamento del Impuesto).

Método de amortización de los números dígitos.

➤ Datos comunes

Una entidad adquiere el 1-1-2016 un equipo informático con un precio de adquisición de 13.000€, que se pone en funcionamiento el mismo día. El coeficiente máximo de amortización que estipula las tablas de amortización es del 25% y el periodo de años máximo es de 8.

La empresa decide fijar una vida útil para este equipo de cinco años.

- Suma de dígitos: $1+2+3+4+5=15$
- Cuota de amortización por dígito: $13.000 / 15= 866,66€$

En cuanto a la cuota de amortización por dígito podemos apreciar que no es un valor exacto. Por ello, el último año del periodo de amortización debemos aplicar el importe que falte por amortizar.

➤ Amortización creciente

En el supuesto que la empresa decidiera realizar una amortización de forma creciente deberá invertir la correlación de dígitos comenzando por el dígito uno hasta finalizar la vida útil del elemento patrimonial al que se le aplicará el mayor de los dígitos, en este caso el 5. Aplicando esta amortización consigue deducir la mayor parte de la inversión en los últimos años de vida útil de la misma.

Periodo	Dígito	Cuota de amortización por dígito	Cuota de amortización	Amortización acumulada
2016	5	866,66	4.333,30	4.333,30
2017	4	866,66	3.466,64	7.799,94
2018	3	866,66	2.599,98	10.399,92
2019	2	866,66	1.733,32	12.133,24
2020	1	866,66	866,76	13.000,00

➤ Amortización degresiva

Al realizar una amortización degresiva debemos aplicar a los primeros años de vida útil los dígitos de forma descendente, es decir, al primer año de amortización le asignamos el número 5, así consecutivamente hasta llegar al último año que corresponde con el dígito número 1.

Periodo	Dígito	Cuota de amortización por dígito	Cuota de amortización	Amortización acumulada
2016	5	866,66	4.333,30	4.333,30
2017	4	866,66	3.466,64	7.799,94
2018	3	866,66	2.599,98	10.399,92
2019	2	866,66	1.733,32	12.133,24
2020	1	866,66	866,76	13.000,00

6. Amortización sujeta a un plan especial formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la administración tributaria.

Los artículos 12 de la Ley del Impuesto y 7 del Reglamento disponen que las entidades sociales pueden proponer a la Agencia Estatal de Administración tributaria un plan para la amortización de los elementos patrimoniales del inmovilizado material cuando entiendan que la depreciación efectiva de esos elementos no se corresponde con la que resulte de la aplicación de los métodos de amortización anteriormente analizados.

El procedimiento para proponer el Plan de amortización viene regulado en el citado artículo 7 del Reglamento, en el que cabe distinguir las siguientes fases:

- La solicitud de la entidad debe contener los siguientes datos: 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. En el caso de elementos patrimoniales en construcción, se indicará la fecha prevista en que deba comenzar la amortización.

Esta solicitud la debe presentar la entidad dentro del período de construcción o de amortización de los elementos patrimoniales. Y, por supuesto, según precisa el último párrafo del apartado segundo del artículo 7 del Reglamento del Impuesto, “el contribuyente podrá desistir de la solicitud formulada”.

- La Administración tributaria puede, en segundo lugar, recabar del sujeto pasivo cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios para resolver la solicitud del plan de amortización. El sujeto pasivo puede, también, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes en favor de la solicitud presentada.

- La puesta de manifiesto del expediente, en tercer lugar, tendrá lugar una vez éste instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución. En esta fase, el sujeto pasivo-así lo establece el artículo 7.5 del Reglamento-dispone “de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes”.

- La resolución que pone fin al procedimiento es la última fase del procedimiento. El contenido de la resolución puede ser: a) aprobar el plan de amortización formulado por la entidad social; b) aprobar, con la aceptación de la entidad, un plan de amortización que difiera del inicialmente presentado; o c) Desestimar el plan de amortización

formulado por la entidad social. En cualquier caso, la resolución tiene que ser motivada y ha de adoptarse antes de tres meses contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o desde la fecha de subsanación de esta a requerimiento de dicho órgano. Transcurrido este plazo de tres meses, sin haberse producido una resolución expresa, se entenderá aprobado el plan de amortización formulado por la entidad.

Por último, debe puntualizarse, que la aprobación del plan de amortización por la Agencia Estatal de Administración Tributaria consiste, como ha indicado el profesor Clavijo Hernández¹¹, en la prueba de la efectividad de la depreciación efectiva del elemento patrimonial, siempre que la amortización se realice conforme al plan de amortización

7. Depreciación efectiva probada

El último método de amortización consiste en deducir en concepto de gasto de amortización la depreciación efectiva del elemento patrimonial, siempre y cuando justifique su importe con una prueba que manifieste la realidad de la depreciación efectiva del elemento. Evidentemente, cabe afirmar que nos encontramos ante una amortización variable debido a que el importe de la depreciación no será una magnitud constante, sino que irá modificándose su importe en función de la misma utilización productiva del elemento patrimonial por la entidad.

Pongamos por caso una empresa que se dedique a la pesca. La amortización de las embarcaciones de la empresa va a depender de las millas que naveguen. Pues bien, en este caso, si la empresa opta por este método tendrá que probar en cada ejercicio las millas que han navegado sus embarcaciones a fin poner de manifiesto la depreciación efectiva y real que han sufrido.

Por supuesto, para probar esta depreciación, no es suficiente con contabilizar la dotación de la amortización de los elementos patrimoniales, sino que se exige, como hemos dicho, una prueba fehaciente de la realidad del importe contabilizado (como, por ejemplo, informe pericial de un ingeniero naval).

¹¹Clavijo Hernández, F. "La amortización del inmovilizado material", en Civitas, Revista Española de Derecho Financiero nº 99 (1998), pág. 417.

A la vista de los anteriores razonamientos, pueden formularse estas

8. Conclusiones

Primera. - La amortización es el reflejo contable de la depreciación, sistemática e irreversible que ha tenido el inmovilizado por su participación en la actividad productiva de la entidad social.

Segunda. - La base, cuantía de amortización de los elementos patrimoniales es su precio de adquisición o coste de producción, en cuyos importes han de incluirse, si los hubiese, los impuestos indirectos no recuperables directamente de la Hacienda Pública, el valor actual de obligaciones futuras, gastos financieros que se devenguen antes de la puesta en funcionamiento y excluirse, en todo caso, el valor del suelo y el valor residual.

Tercera.-Los métodos de amortización aplicables a los elementos del inmovilizado material son: el lineal o tablas de la letra a) del artículo 12.1 de la Ley del Impuesto, el del porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortizar, el de los números dígitos, el del plan especial de amortización propuesto por la entidad y aceptado por la Administración Tributaria, y el de la depreciación efectiva probada por la entidad.

Cuarta.-En el método de la depreciación efectiva probada, la depreciación del elemento patrimonial se determina en función de la pérdida de valor irreversible que el activo ha sufrido en el ejercicio por su aplicación y utilización por la entidad en su actividad empresarial. Esta determinación de la pérdida de valor no es a tanto alzado, sino una determinación individualizada, lo cual permite a la entidad tener una información detallada en cada ejercicio del valor real de sus elementos patrimoniales a fin de tomar las decisiones adecuadas sobre la utilización de los mismos.

Lista de referencias

Clavijo Hernández, F.: Apuntes del Impuesto sobre Sociedades del curso 2017-2018, Facultad de Economía, Empresa y Turismo, Universidad de La Laguna

Clavijo Hernández, F., “Impuestos sobre Sociedades”, en Curso de Derecho Tributario. Parte Especial (F. Clavijo, J.J. Ferreiro, J. Martín Queralt, F. Pérez Royo), 18ª ed., Marcial Pons, 2002.

Clavijo Hernández, F. “La amortización del inmovilizado material”, en Civitas, Revista Española de Derecho Financiero nº 99 (1998).

Hernández García, M.C., Apuntes del Inmovilizado Material del curso 2018-2019, Facultad de Economía, Empresa y Turismo, Universidad de La Laguna

Omeñaca García, J., Supuestos prácticos de contabilidad financiera y de sociedades, 6ª ed., Editorial Deusto, 2010.

Pérez Royo, I., El Impuesto sobre Sociedades, en Curso de Derecho Tributario. Parte Especial (Director F. Pérez Royo), 10ª ed., Tecnos, Madrid, 2016

