



Universidad
de La Laguna
Facultad de Derecho



Grado en: Derecho
Facultad de Derecho
Universidad de La Laguna
Curso 4º
Convocatoria: Julio

Las amortizaciones en la Ley del impuesto sobre sociedades

Redemptions for Corporate tax

Realizado por la alumna Dña. Patricia Pérez Sierra
Tutorizado por el Profesor D. Francisco Félix Clavijo Hernández.
Departamento: Derecho Financiero y Tributario y de Empresa.
Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

ABSTRACT

This Final Degree Work that we expose is about redemptions and their legal status in the recent Law 27/2014, of November 27th, for Corporate Tax. This work analyzes in detail the figure of the redemptions and its counting in Corporate Tax.

To do this, we start from the basics concepts to describe each elements that comprise the redemptions through practical examples, followed by some peculiarities in relation to this tax figure, and we finish with some conclusions referred to this work and the recent law tax.

RESUMEN

Este Trabajo de Fin de Grado que exponemos trata de las amortizaciones y su régimen jurídico en la reciente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. El presente trabajo pretende analizar detalladamente la figura de las amortizaciones y su cálculo en el Impuesto sobre Sociedades.

Para ello, partiremos de los conceptos básicos para, posteriormente, describir cada uno de los elementos que abarcan las amortizaciones mediante ejemplos prácticos, seguido de algunas peculiaridades en relación con esta figura fiscal, y terminaremos con algunas conclusiones respecto de este trabajo y la reciente ley del impuesto.

ÍNDICE

| | | |
|-------|---|----|
| I. | INTRODUCCIÓN | 4 |
| II. | CONCEPTO DE LAS AMORTIZACIONES | 4 |
| III. | NATURALEZA..... | 5 |
| IV. | RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS AMORTIZACIONES..... | 8 |
| V. | SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN | 22 |
| VI. | LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN | 38 |
| VII. | LA AMORTIZACIÓN ACELERADA | 41 |
| VIII. | RÉGIMEN TRANSITORIO | 41 |
| IX. | CONCLUSIONES | 46 |
| X. | BIBLIOGRAFÍA | 47 |

I. INTRODUCCIÓN

Este Trabajo de Fin de Grado versa sobre el régimen de las amortizaciones y del inmovilizado y de las inversiones inmobiliarias establecido en la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades, concretamente en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

No vamos a efectuar aquí, obviamente, un tratamiento dogmático general de esta figura. El análisis que nos proponemos se centra en exclusiva sobre el concepto, naturaleza y régimen jurídico de las amortizaciones.

Hemos partido del concepto y la naturaleza de las amortizaciones para referirnos después a su régimen jurídico, explicando minuciosamente cada uno de los elementos que se pueden amortizar, y concretando su regulación en la ley del impuesto.

Analizaremos también los sistemas de amortización que recoge la ley e igualmente el régimen de la libertad de amortización y la amortización acelerada; y finalizaremos con el estudio del régimen transitorio de la Disposición Transitoria décimo tercera de la ley.

II. CONCEPTO DE LAS AMORTIZACIONES

Desde el punto de vista teórico, la amortización la podemos definir como la pérdida de valor o depreciación, tanto de los bienes materiales (tangibles) como inmateriales (intangibles) y de las inversiones inmobiliarias, como consecuencia del paso del tiempo, el uso o de la obsolescencia que sufren los bienes.

Lo propio de la amortización es 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; y que es lo que permite distinguir la amortización de otras correcciones valorativas, como las pérdidas por deterioro que por definición son reversibles.

Por otro lado, desde un punto de vista contable, la amortización refleja la imagen fiel del patrimonio de una sociedad, puesto que la amortización permite informar a terceros de que el valor de adquisición o coste de producción de las inversiones incorporadas al

balance de la sociedad han perdido valor con el paso del tiempo, por su uso o desfase tecnológico; y por lo tanto, se debe disminuir en el balance el valor dichos activos como consecuencia de la depreciación experimentada.

En todo caso, esta noción de amortización debe ser puntualizada destacando:

- a) En primer lugar, para que podemos hablar de amortización de un bien material o inmaterial, es necesario que dicho bien esté afecto a un proceso productivo, es decir, que la depreciación de ese bien sea consecuencia de la utilización del mismo en una actividad empresarial.
- b) En segundo lugar, la amortización se produce de forma periódica, es decir, anualmente, puesto que la depreciación del bien se realiza año por año.
- c) En tercer lugar, la pérdida de valor del bien debe ser irreversible, es decir, que el bien no pueda volver al estado natural en que se encontraba ante de su depreciación.

III. NATURALEZA

Siguiendo lo expuesto por el profesor Clavijo el estudio de la naturaleza de las amortizaciones exige diferenciar por un lado, su naturaleza en la Contabilidad, y por otro, la naturaleza de la amortización en el Impuesto sobre Sociedades¹.

A) La naturaleza de la amortización en Contabilidad

El estudio de la naturaleza de las amortizaciones en contabilidad, exige distinguir dos cuestiones: las dotaciones para amortización (68) y la amortización acumulada del inmovilizado (28).

Por lo que respecta a las dotaciones para amortización, es claro que estas dotaciones constituyen un gasto contable, entendiendo este concepto según AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), *“la expresión monetaria correspondiente a las disminuciones experimentadas por el patrimonio neto de una*

¹ Clavijo Hernández, F. (1998). La amortización del inmovilizado material. *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, (99), 403-406.

sociedad en un período determinado”. 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”*.

Por otro lado, respecto a la naturaleza de la amortización acumulada del inmovilizado que se recoge en las cuentas del subgrupo 28 del PGC, ha de señalar que es una cuenta correctora de valor, pues su función no es otra que 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.

B) La naturaleza de la amortización en el Impuesto sobre Sociedades

Para determinar la naturaleza de la amortización en el Impuesto sobre Sociedades, debemos acudir a los artículos 10.3 y 12.1 de la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. En el artículo 10.3 se exige para que la amortización sea deducible, que esté contabilizada, así se desprende del artículo cuando dispone: *“en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, 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 e desarrollo de las citadas normas”*.

Por su parte el artículo 12.1 establece un segundo requisito para que la amortización, sea deducible, es que sea efectiva, es decir: que *“las cantidades en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia”*.

Por lo tanto, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, las dotaciones a las amortizaciones serán gastos deducibles siempre que cumplan dos requisitos: 1) que esté contabilizada y 2) que sea efectiva.

Esto supuesto, es necesario añadir dos precisiones:

- Primera respecto a la contabilización de la dotación de la amortización, basta decir que la dotación se puede registrar por medio de dos métodos:

a) **Método de cuenta único o directo:** se caracteriza por que la contabilización de la amortización se realiza por medio de la depreciación sistemática anual efectiva reflejada en la cuenta de gastos.

Por ejemplo:

| Partidas | Debe | Haber |
|---|------|-------|
| (68) Dotaciones para amortizaciones | | |
| (680) Amortización del inmovilizado intangible | | |
| (681) Amortización del inmovilizado material | | xxx |
| (682) Amortización de inversiones inmobiliarias | XXX | xxx |
| (20) Inmovilizados intangibles | | xxx |
| (21) Inmovilizaciones materiales | | |
| (22) Inversiones inmobiliarias | | |

b) **Método de cuenta doble o indirecto:** se caracteriza por que no hace disminuir directamente el valor del bien depreciado, sino que dicha depreciación la abona en una cuenta correctora de valor que representa el elemento amortizable.

Por ejemplo:

| Partidas | Debe | Haber |
|---|------|-------|
| (68) Dotaciones para amortizaciones | | |
| (680) Amortización del inmovilizado intangible | | |
| (681) Amortización del inmovilizado material | | |
| (682) Amortización de inversiones inmobiliarias | | |
| (28) Amortización acumulada del inmovilizado | XXX | xxx |
| (280) Amort. Acumulada inmovilizado intangible | | |
| (281) Amort. Acumulada inmovilizado material | | |
| (282) Amort. Acumulada Invers. Inmobiliarias. | | |

- Segundo, que se considera que la dotación a la amortización se considera efectiva cuando se lleve a cabo por cualquiera de los sistemas de amortización que se recogen en el artículo 12 LIS y en los artículos 2 y siguientes RIS que son:
- Amortización lineal de acuerdo a los coeficientes establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- Aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- Aplicación del método de los números dígitos.
- Plan especial propuesto por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración.
- Depreciación efectiva del bien mediante la prueba de su importe por la entidad².

IV. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS AMORTIZACIONES

A) Elementos amortizables

La Ley del impuesto en su artículo 12 y el Reglamento³ en su artículo 1, hacen referencia al inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias como elementos amortizables. A continuación vamos a explicar cada uno de manera detallada:

a. Inmovilizado material

El inmovilizado material es todo aquel elemento patrimonial, tangible ya sea mueble o inmueble, que sea utilizado en la actividad habitual de la empresa. Como establece la legislación, todo inmovilizado material es amortizable, excepto los terrenos o solares edificadas o no.

² Clavijo Hernández, F. (1998). La amortización del inmovilizado material. *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, (99), 403-406.

³ El BOE de 11 de julio de este año ha publicado el nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Nosotros en este trabajo no lo hemos podido tener en cuenta, pues su publicación ha tenido lugar después de la redacción de estas páginas.

Desde el punto de vista fiscal, en el caso de edificaciones solo será amortizable el precio de la construcción, excluyendo el valor del suelo, como establece el artículo 1.2 del Reglamento. Para poder determinar el valor del suelo y de la construcción debemos tener en cuenta el valor catastral del suelo y el valor de la construcción en el año en que fue adquirido el edificio.

Por ejemplo:

Imaginemos un edificio adquirido por 20 millones de euros cuyo coeficiente lineal máximo según tablas es del 2% y en el año en que se adquirió los valores catastrales eran:

- Suelo: 3 metros
- Construcción: 1 metros
- Total: 4 metros

Por lo que la amortización se calcularía de la siguiente manera:

Base de la amortización: $20.000.000 \times 1/4 = 500.000$ euros

Amortización máxima anual: $2\% \times 500.000 = 100.000$ euros

No obstante, como hace referencia el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS), el contribuyente *“podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y la construcción en el año de adquisición”*.

Por otro lado, desde el punto de vista contable, el PGC 2007 (Plan General Contable) establece en su NRV 3ª que cuando se incorporen costes de rehabilitación al valor inicial del terreno, por aplicación de la NRV 2ª.1, se podrá amortizar la parte del terreno que corresponde a los costes de rehabilitación, durante el período que se obtenga beneficios o rendimientos económicos por haber realizado dichos costes de rehabilitación.

Además, este criterio también se recoge en el Reglamento del impuesto, concretamente en su artículo 1.2, tras aclarar que no es amortizable la parte del precio de adquisición

correspondiente al valor de suelo, el reglamento permite deducir los costes de rehabilitación incorporados al valor del suelo.

A continuación, el Reglamento también ha recogido en su artículo 1.4, la amortización de activos afectos a concesiones administrativas y sometidas a reversión. Concretamente, el precepto establece que los elementos objeto de amortización deben amortizarse dentro del período de vida útil, pero en el caso de que dicho período exceda del período concesional, el límite anual máximo para poder practicar la amortización se calculará conforme al periodo concesional.

Asimismo, el último párrafo del mismo precepto hace referencia a las costes relacionados con grandes reparaciones, estableciendo que este tipo de costes se amortizaran durante el período que medie hasta la gran reparación.

Por otro lado, siguiendo con la perspectiva contable, el PGC 2007 recoge el supuesto de las obras que se realizan en un inmueble que está arrendado o cedido en uso. Para ello, la NRV 3ª h) PGC establece que las inversiones realizadas en el inmueble por el arrendatario y que no se puedan separar del activo arrendado o cedido en uno, se imputarán contablemente como inversiones materiales cumpliendo dos características:

1. Que cumpla con la definición de activo, entendido como un activo que canaliza el ahorro hacia la inversión.
2. Y que además, se amortice teniendo en cuenta su vida útil, que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión, incluyendo el período de renovación cuando existan indicios que se va a producir, en el caso de que ésta sea inferior a la vida económica del activo.

b. Inmovilizado intangible

El inmovilizado intangible se caracteriza por ser todos aquellos elementos patrimoniales incorpóreos susceptibles de valoración económica, recogidas en las cuentas del Subgrupo 20 del Plan General Contable que son:

200. Gastos de investigación

201. Desarrollo

202. Concesiones administrativas

203. Propiedad industrial

204. Fondo de comercio

205. Derechos de traspaso

206 Aplicaciones informáticas

Asimismo, el PGC describe el inmovilizado intangible según se trata de inmovilizado intangible con vida útil definida o vida útil indefinida.

a) Inmovilizado intangible de vida útil definida

El inmovilizado intangible de vida útil definida se registrará contablemente, y además, será fiscalmente deducible, atendiendo a la duración de la vida útil sin necesidad de cumplir los requisitos que establecía la anterior ley en su artículo 11 para este tipo de intangibles.

Sin embargo, debemos destacar que para aquellos intangibles adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 2015 si se debe cumplir con los requisitos de la antigua ley, para aquellos supuestos que establece la Disposición Transitoria trigésima quinta, es decir, *“los intangibles adquiridos en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas”*. Por lo tanto, en estos casos la amortización se registrará contablemente, pero no será deducible fiscalmente.

Como consecuencia, aquellos intangibles adquiridos a partir del 1 de enero de 2015 se acogerán al nuevo régimen establecido en la nueva ley sin cumplir ningún requisito adicional (adquirido por título oneroso y se produzca a una entidad de un mismo grupo mercantil), y por lo tanto, la amortización estará contabilizada y además, será fiscalmente deducible, como establece el artículo 1.5 RIS y de acuerdo al artículo 11.4 LIS.

b) Inmovilizado intangible de vida útil indefinida

El inmovilizado intangible de vida útil indefinida no son registradas contablemente, como establece el NRV 5ª PGC; al igual que el fondo de comercio con base en el NRV 6ª PGC. Sin embargo, aunque el fondo de comercio no esté registrado contablemente, sí es amortizable fiscalmente, pero dentro de unos límites y teniendo en cuenta ciertos requisitos.

c. Inversiones inmobiliarias

Las inversiones inmobiliarias, según la norma contable, son aquellos bienes inmuebles como los terrenos o las construcciones, que la empresa utiliza para obtener ingresos o rentas por arrendamiento u obtener plusvalías como consecuencia de su venta, al margen de la actividad de la empresa. Concretamente, la Consulta número 9 del BOICAC número 74/JUNIO 2008 define las inversiones inmobiliarias como: *“activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean 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*

Asimismo en el apartado 5 de la norma sexta de elaboración de cuentas anuales (tercera parte del Plan General de Contabilidad) relativa al balance, se dispone que: “Los terrenos o construcciones que la empresa destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A. III. “Inversiones inmobiliarias” del activo”. En consecuencia, el tratamiento a dar a un inmueble destinado al arrendamiento es el de inversión inmobiliaria, ya que:

- *Es un activo no corriente de naturaleza inmobiliaria.*
- *Está destinado al alquiler y que por tanto, genera rentas por arrendamiento y no mediante el uso en la producción o suministro de bienes y servicios distintos del alquiler.*

En definitiva, para calificar un inmueble como inversión inmobiliaria, habría de cumplir las siguientes condiciones:

- Ser un activo no corriente de naturaleza inmobiliaria. - Mantenerse para generar plusvalías o rentas y no para la producción o suministro de bienes y servicios distintos del alquiler.

- La venta de inmuebles no forme parte del curso ordinario de sus operaciones.”

[NOTA: Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta: Por activos no corrientes son aquellos inmovilizados que contribuyen a las actividades de la empresa a largo plazo, y empleando los métodos de amortización permiten su liquidez; mientras que los grupos enajenables son aquellos activos y pasivos que se van a vender de manera conjunta.

Para estos elementos la ley del impuesto no establece nada al respecto, y por lo tanto, no existe ningún gasto fiscal respecto de los mismos. Sin embargo, desde el punto de vista contable, se encuentran clasificados en la NRV 7ª PGC, pero no se amortizan contablemente].

B) Base de amortización

La base de amortización se puede definir como aquel valor sobre el que se va a calcular la amortización, aplicando alguno de los sistemas de amortización recogidos en la ley (según tablas, porcentaje constante, suma de dígitos, plan especial aprobado por la Administración o depreciación efectiva probada por el contribuyente).

La base de amortización viene recogida en el artículo 1.2 RIS estableciendo que “*será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual*”; pero para poder determinar la amortización debemos acudir a las NRV 2ª y 3ª PGC y la Resolución ICAC de 1 de marzo de 2013, que recoge los criterios necesarios para poder fijar la base de amortización del inmovilizado material.

Dichos criterios o reglas para poder establecer la base de amortización son:

- a. El precio de adquisición: dentro de este concepto se 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 necesarios 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 pago⁴, estos se deben deducir del precio de adquisición.

- b. Coste de producción de aquellos elementos del inmovilizado material fabricado o producido por la empresa se calculará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y todo el material necesario, los costes que sean directa o indirectamente 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 poder poner en funcionamiento los elementos en el proceso productivo.
- c. Los impuestos indirectos: solo se incluyen en el coste de producción o precio de adquisición cuando los impuestos no sean deducibles. Así lo establece la Resolución del ICAC de 16 de diciembre de 1992: *“el IGIC soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto”*.
- d. Provisiones por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado material: las entidades cuando adquieren o utilizan inmovilizado material, nacen unas obligaciones como consecuencia de esa adquisición o utilización, que derivan del desmantelamiento o retiro del activo, así como de la rehabilitación del mismo generando unos costes. En estos casos, el valor de dichas obligaciones formará parte del valor del inmovilizado material y deberá estar

⁴ Los descuentos por pronto pago son aquellas rebajas que puede conceder el vendedor al comprador en las transacciones comerciales por pagar el comprador la mercancía antes del plazo pactado. Por ejemplo: el vendedor pacta con el comprador el pago de la mercancía en 30 días, sin embargo, si el comprador paga la mercancía antes de 10 días, el vendedor puede rebajar un 5% de la factura.

registrado en la cuenta de provisiones⁵. Por ejemplo, los costes que supone para una empresa dismantelar una central nuclear y rehabilitar el terreno donde se asienta.

- e. Capitalización obligatoria de los gastos financieros: existen algunos inmovilizados materiales que necesitan un período de tiempo para ponerse en funcionamiento. En esos casos, la NRV 2ª y 3ª PGC establece que para aquellos inmovilizados materiales que necesiten más de un año para estar en funcionamiento, los gastos financieros que se hayan devengado antes de su puesta en funcionamiento se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción. Asimismo, se aplicará lo mismo 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.
- f. 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”*⁶. Por lo que cuando se produzcan correcciones de valor por deterioro del inmovilizado se modificarán 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 debe tener

⁵ Las provisiones son pérdidas registradas contablemente a consecuencia de que el sujeto pasivo tiene una expectativa válida frente a terceros de asumir una futura obligación pecuniaria.

⁶ Pérez Royo, F., García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A., y Carrasco González, F., (2014). *Curso de Derecho Tributario: parte especial*. (8ª ed.) Madrid: Tecnos.

en cuenta estas pérdidas por deterioro, puesto que las mismas influyen de manera notoria en el cálculo de las amortizaciones.

Sin embargo, aunque 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, que se refiere a los efectos de la valoración contable diferente a la fiscal, permite la 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.

- g. Grandes reparaciones del inmovilizado material: para amortizar el inmovilizado material, debemos tener en cuenta si se han realizado grandes reparaciones en el mismo. En ese 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.

- h. Pagos contingentes: los pagos contingentes son aquellas situaciones u obligaciones financieras de incertidumbre porque existe cierta posibilidad de que ocurran en el futuro. Por lo tanto, dichos pagos contingentes dependen de la concurrencia o no de que ciertas obligaciones nazcan en un futuro cercano. En el supuesto de que en el precio del inmovilizado material 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 dependan 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.

- i. Pruebas del inmovilizado: 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 condiciones de participar de manera correcta en el proceso productivo; y dichos gastos se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado.

Asimismo, como hemos comentado anteriormente, el artículo 1.2 RIS excluye de la base de amortización el valor residual del bien. Sin embargo, la ley del impuesto no especifica qué se puede entender por valor residual, y para ello debemos acudir a la norma contable que considera valor residual *“el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil”*⁷

C) Reglas de amortización

Las normas comunes que rigen las amortizaciones de los elementos patrimoniales se encuentran reguladas en el artículo 1 del Reglamento

a. Elementos con vida útil limitada

Solo se amortizan los elementos que tengan vida útil limitada atendiendo a la duración de los mismos, pero no se amortizan los terrenos que tengan una vida útil ilimitada, salvo en el caso de los costes de rehabilitación de los mismos comentados anteriormente.

⁷ Apartado 6^a.10 del Marco Conceptual de la Contabilidad.

b. Amortización elemento por elemento

Como recoge el artículo 1.3 RIS la amortización deberá practicarse elemento por elemento, sin embargo el reglamento matiza y establece que la amortización se podrá calcular sobre el conjunto de todos aquellos elementos que tenga una naturaleza análoga o sean utilizados en un grado similar, siempre que se conozca la parte de la amortización que le corresponde a cada elemento para conocer el valor amortizable y el ejercicio en que se puso en funcionamiento dicho elemento.

Por lo tanto, en la amortización elemento por elemento las entidades deberán recoger en sus registros el valor amortizable de cada elemento, las dotaciones anuales y la vida útil estimada de cada uno para poder aplicar lo que establece el precepto 1.3 RIS.

Por otro lado, el último párrafo del artículo 3 RIS también permite la amortización como único elemento de las instalaciones técnicas entendidas estas por *“unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo que comprenden edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por su naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, así como a los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones”*.

No obstante, si alguno de los elementos tiene un coste significativo y una vida útil diferente al resto de los elementos, no podrá amortizarse como un único elemento, sino se debe amortizar de forma independiente por imperativo del PGC, como puede ser las instalaciones eléctricas. Ante este criterio la Dirección General del Tributo en la Consulta número V1544 – 09, la ha aceptado considerando que *“la amortización independiente del inmovilizado material correctamente realizada según los criterios contables, será igualmente válida a los efectos fiscales”*, siempre que se haya producido la depreciación efectiva que establece la ley.

c. Amortización que ha de hacerse durante la vida útil del elemento

Como hemos comentado anteriormente, los elementos patrimoniales, recogidos en el artículo 1.4 RIS, se amortizarán durante el período de vida útil, entendida ésta como el momento en que el inmovilizado material produzca ingresos, y considerando el período

para amortizar como el plazo en que se puede deducir como gasto la depreciación del inmovilizado, quedando totalmente cubierto su valor, excluyendo el valor residual.

Sin embargo, ante este criterio existe una excepción para los activos sometidos a reversión, ya que si el período de vida útil excede del período concesional, no se tendrá como límite el período de vida útil, sino el del período concesional.

d. Continuidad de las amortizaciones

Según el artículo 1.6 RIS “para un mismo elemento patrimonial no podrán aplicarse, ni simultánea ni sucesivamente, distintos métodos de amortización”, sin embargo, a continuación el mismo precepto exceptúa este criterio permitiendo la aplicación de un método distinto de los previstos en el artículo 12 LIS al que se venía aplicando con anterioridad, si las entidades lo indican y lo justifican en la memoria de las cuentas anuales. Además, si se produce esta excepción debe registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, puesto que al aplicar un método de amortización diferente, se produce un cambio en la estimación contable que tendrá efectos en los ejercicios posteriores.

e. Momento de inicio de las amortizaciones

El momento en que se empieza amortizar los inmovilizados materiales es el momento en que los mismos se ponen en funcionamiento, es decir, el momento en que produce ingresos con regularidad, como establece el último párrafo del artículo 1.4 RIS. No obstante, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 1 de marzo de 2013 aclara de una manera más detallada este criterio considerando la puesta en funcionamiento como el momento en que el inmovilizado tras todo lo necesario para que sea productivo, como por ejemplo la instalación o el montaje, empieza a producir ingresos para la entidad.

Esto puede verse en los siguientes supuestos:

- Inmovilizado en curso: mientras el inmovilizado esté en curso no puede ser amortizable porque no está en condiciones de ponerse en funcionamiento, por lo tanto, cuando termine de estar en curso y pueda generar ingresos, se practicará la amortización.

- No coincidencia período de amortización con el impositivo: en este caso, no se puede amortizar durante todo el período impositivo, sino se debe calcular la proporcionalidad que le corresponde teniendo en cuenta el período de funcionamiento del elemento.
- Enajenación del inmovilizado: en caso de la enajenación no coincide con el último día del período impositivo, se amortizará calculando el período en que estuvo el bien en funcionamiento.
- Inmovilizado intangibles: se empiezan a amortizar desde el momento en que produzcan ingresos.

f. Renovaciones, ampliaciones y mejoras del inmovilizado material

El RIS le da un tratamiento diferente a aquellos elementos en los que se haya producido renovaciones, ampliaciones y mejoras, pero el reglamento no explica cada una de estas modificaciones del inmovilizado; para ello, debemos acudir a la Resolución del ICAC de 1 de enero de 2013, que las explica de forma detallada.

En primer lugar, debemos entender por renovaciones aquellas operaciones necesarias para restituir el bien con las mismas características que tenía en el momento inicial; por lo que el inmovilizado renovado tiene un mayor valor. Asimismo, entendemos por ampliación la adición de nuevos elementos al inmovilizado, ocasionando éste una mayor capacidad en el proceso productivo. Mientras que las mejoras son aquellas operaciones que ocasionan una alteración en el inmovilizado, aumentando su capacidad de producción.

Estas modificaciones se encuentran reguladas en el artículo 1.7 RIS y para que puedan imputarse los costes de renovación, ampliación o mejora se debe cumplir con una o varias los siguientes requisitos:

- a. Aumento de su capacidad en el proceso productivo
- b. Mejora considerable en la productividad.
- c. Prolongación de la vida útil estimada del inmovilizado.

Por lo tanto, todas estas modificaciones del inmovilizado suponen un ingreso para la entidad al dotarle de mayor valor al activo; sin embargo, la misma Resolución también alude a dos conceptos que suponen un gasto para la entidad, que son la reparación y la conservación.

En relación con la reparación es la operación por la que se vuelve a poner en funcionamiento un inmovilizado. Mientras que la conservación es el proceso que mantiene en buenas condiciones de funcionamiento al inmovilizado para que no pierda su capacidad productiva.

Por lo que para poder conservar el inmovilizado en buenas condiciones de funcionamiento, la entidad debe realizar una serie de inspecciones generales de manera periódica. En este caso, la Resolución también se ha pronunciado al respecto, y establece que dichas inspecciones generales se considerarán como un coste del activo, y en caso de que el coste no estuviera especificado podrá determinarse por medio del precio actual de una inspección similar.

Por otro lado, el Reglamento establece que los importes destinados a renovación, ampliación o mejora del inmovilizado se amortizarán durante los períodos impositivos hasta que acabe la vida útil del inmovilizado, y añade que *“en cada período impositivo se podrá amortizar una cuantía que será la resultante de aplicar el importe destinado a renovación, ampliación o mejora, el porcentaje resultante de dividir la amortización fiscal del elemento patrimonial de cada ejercicio por el valor contable del bien al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación y mejora”*.

Por ejemplo:

Imaginemos una entidad que adquiere un bien por 1.000 euros, cuya amortización de cada ejercicio es del 10% y tiene una vida útil de 10 años. Además, en el año 9 se realizaron unas mejoras por importe de 250 y el bien tiene un valor contable al inicio del año de 300.

Debemos tener en cuenta que los 250 se amortizan durante los años 9 y 10

Calculamos el porcentaje: $1000/300 = 3,33\%$

Calculamos el importe de la mejora que le corresponde a los años 9 y 10: $3,33\% \times 250 = 8.325$

Calculamos la amortización total en los años 9 y 10: $1.000 + 8.325 = 9.325$

Por último, el reglamento establece que si las operaciones de renovación, ampliación o mejora producen una prolongación de la vida útil del inmovilizado, dicha prolongación debe tenerse en cuenta para calcular la amortización del inmovilizado y de la renovación, ampliación o mejora.

g. Amortización de elementos revalorizados

Los elementos revalorizados, regulados en el artículo 17.1 LIS, en principio no tienen efectos fiscales, y por lo tanto no se integrarán en la base imponible de la sociedad; salvo que se deba imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias por obligación legal o reglamentaria, que se aplicará los mismos criterios que para las renovaciones, ampliaciones y mejoras.

h. Amortización en los supuestos de fusión y escisión total y parcial de activos

Estos supuestos de fusión y escisión total y parcial de activos debe amortizarse para cada elemento patrimonial el método de amortización que venía sujeta cada uno con anterioridad, como hace referencia el artículo 1.9 RIS, salvo que el contribuyente quiera emplear su propio método de amortización para los elementos patrimoniales, que en ese caso, tendría que seguir los criterios recogidos en el artículo 5 RIS (Planes de amortización).

V. SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN

Los sistemas de amortización son aquellos métodos empleados para calcular la depreciación efectiva del inmovilizado material e intangible. La normativa común de estos métodos se recoge en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en el artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Los métodos recogidos en el cuerpo normativo son:

- Sistema de amortización lineal según tablas.
- Sistema de amortización según porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización
- Sistema de amortización según número dígitos.

No obstante, la legislación también permite otros métodos de cálculo de la amortización, como los planes de amortización y la depreciación efectiva, razón por lo que los tratamos en este epígrafe.

A) Sistema de amortización lineal según tablas

a. Régimen general

El sistema de amortización lineal según tablas se encuentra regulado en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el artículo 2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, además del Anexo establecido también en el Reglamento.

Analizando la tabla recogida en el artículo 12 a) de la ley debemos destacar algunas diferencias respecto de la recogida en la legislación anterior:

- a. La tabla de amortización aprobada en la ley del Impuesto sobre Sociedades es más simplificada que la recogida en el Anexo del Reglamento del impuesto, ya derogado; puesto que clasifica los distintos bienes objeto de amortización dentro de siete tipos de elementos patrimoniales diferentes, que son: Obra civil, Centrales, Edificios, Instalaciones, Elementos de transporte, Mobiliarios y enseres, Equipos informáticos
- Sistemas y programas.
- b. Para cada uno de estos bienes se establece un coeficiente lineal máximo y un coeficiente lineal mínimo, que hace referencia al período máximo de años que se puede amortizar el elemento, y que se obtiene de manera indirecta dividiendo 100 entre el número de años del periodo máximo de amortización. Por lo tanto, debemos tener en cuenta que estos coeficientes establecen unos límites a la hora de llevar a cabo la amortización, es decir, no se puede amortizar más del coeficiente máximo establecido en las tablas, ni tampoco se podrá practicar la amortización cuando haya superado el período máximo de años establecido en las tablas.

Por ejemplo:

Si nosotros nos fijamos en un elemento patrimonial para el que las tablas establece un coeficiente lineal máximo de 2% y período de años máximo de 10, es decir, el 10% (100/10), nosotros podemos amortizar el bien teniendo en cuenta los porcentajes comprendidos entre 10% y el 20%, es decir, 10%, 11%, 12%... 19%.

- c. La tabla recoge una categoría residual, para aquellos bienes objeto de amortización que no se puedan clasificar en alguna otra categoría que recoge la tabla. Esta categoría se denomina Otros elementos y tiene un coeficiente lineal máximo de 10% y un período máximo de 20 años.

Este método de amortización se caracteriza por aplicar al precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado alguno de los coeficientes establecido en el artículo 2.1 del Reglamento, que son los siguientes:

- a. El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- b. El coeficiente de amortización lineal mínimo que se deriva del período máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- c. Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos mencionados anteriormente.⁸

⁸ Respecto al Anexo recogido en el Reglamento, ya derogado, los elementos patrimoniales se dividían en 10 divisiones enumeradas del 0 al 9 conforme a la clasificación de los sectores económicos que se recoge en el Impuesto de Actividades Económicas. Cada División se subdividía en varias Agrupaciones, formado por dos dígitos, y éstas a su vez se dividían en varios Grupos, que se identificaba con tres dígitos, y en las que se incluían varias categorías de elementos, que se la asignaba un coeficiente lineal máximo, expresado en porcentaje, y un periodo máximo de años. Por lo que al igual, que en las tablas reguladas en el artículo 12 LIS, cada elemento activo, tenía un coeficiente máximo y coeficiente mínimo, en el que este último se obtiene dividiendo 100 entre el período máximo de años.

b. Amortizaciones superiores al coeficiente máximo e inferiores al coeficiente mínimo.

En algunas entidades puede darse el caso de que se amorticen los elementos en una cantidad superior al que establece el coeficiente máximo recogido en las tablas, por lo que en ese caso, la entidad estaría amortizando una parte del bien cuya depreciación todavía no se ha efectuado, y por lo tanto, no puede probar la existencia de esa mayor depreciación, es decir, estaría adelantando un gasto antes de que se produzca su devengo.

En estos casos, debemos tener en cuenta el artículo 11.3 de la ley del impuesto, que establece como preferencia el momento del devengo y no su contabilización, por lo que el gasto será deducible no cuando se contabiliza, sino cuando se devenga. De ahí que para el Impuesto sobre Sociedades se computará como gasto la amortización cuando realmente se produzca la depreciación efectiva del inmovilizado y no antes, empleando alguno de los métodos de amortización regulado en la ley.

Por ejemplo:

Imaginemos una empresa que ha adquirido un equipo médico por 40.000 euros, que según las tablas de amortización tiene un coeficiente máximo del 15% y un período máximo de 14 años.

La empresa ha decidido amortizarlo linealmente en 4 años, y en cada uno de esos años se ha registrado un gasto de:

$$25\% \times 40.000 = 10.000$$

Pero en cada uno de esos 4 años el gasto fiscal es de:

$$15\% \times 40.000 = 6.000$$

Por lo tanto, tenemos un exceso anual de:

$$10.000 - 6.000 = 4.000$$

$$\text{En total: } 4.000 \times 4 = 16.000$$

Por lo tanto, si la empresa decidió amortizarlo en 4 años, el gasto contable en el quinto año será 0 euros, pero el gasto fiscal será de 6.000, porque es el gasto que corresponde al devengo, que es cuando se ha efectuado la depreciación efectiva del inmovilizado y no antes.

No obstante, también puede producirse lo contrario, es decir, que la entidad amortice en una cantidad inferior al período máximo de amortización recogido en las tablas del artículo 2.1 de la ley del impuesto. En este caso, y de acuerdo con el artículo 11.3 de la ley y 2.1 del reglamento se entiende que el exceso de amortización contabilizado en un período impositivo posterior, como consecuencia de haber amortización menos de lo fiscalmente admitido, según las tablas, en los períodos impositivos anteriores, se podrá imputar ese exceso de amortización en el período impositivo que fue contabilizado.

Por ejemplo:

Una empresa adquiere el 01-01-X1 por 200.000 euros un equipo electrónico que según las tablas tiene un coeficiente máximo de amortización del 20% un período máximo de 10 años.

Contablemente, la amortización se expresa de la siguiente manera:

Ejercicio X1: 0 euros

Ejercicio X2: 35.000 euros

Ejercicio X3: 40.000 euros

Ejercicio X4: 40.000 euros

Ejercicio X5: 0 euros

Ejercicio X6: 40.000 euros

Ejercicio X7: 45.000 euros

Fiscalmente se imputa como gasto la amortización de la siguiente manera:

Dotación contable ejercicio X2: 35.000. Imputable fiscalmente al ejercicio X2

Dotación contable ejercicio X3: 40.000. Imputable fiscalmente al ejercicio X3

Dotación contable ejercicio X4: 40.000. Imputable fiscalmente al ejercicio X4

Dotación contable ejercicio X6: 40.000. Imputable fiscalmente al ejercicio X6

Dotación contable ejercicio X7: 45.000. Imputable fiscalmente al ejercicio X7

En este ejemplo vemos que la amortización devengada en el ejercicio X7 son 40.000 euros y no 45.000 euros; puesto que en el ejercicio X1 se devengaron 5.000 euros, pero están contabilizados en el ejercicio X7, es decir, están contabilizados en un ejercicio posterior a su devengo (X1).

En estos casos, de acuerdo con el art.11.3 de la ley del impuesto y el artículo 2.1 del reglamento, el exceso de amortización, que en nuestro ejemplo es de 5.000 euros, se imputará en el período impositivo en el que se haya contabilizado, siempre que, el exceso de amortización, como consecuencia de la aplicación del coeficiente máximo de amortización según tablas, no supere la cantidad que resulta de aplicar el coeficiente mínimo de amortización establecido en las tablas, y además y en todo caso, que como consecuencia de esta imputación, no derive una tributación inferior a la que correspondería de imputar ese gasto al ejercicio de su devengo (X1).

c. Amortización de elementos utilizados en más de un turno normal de trabajo

Existen sociedades que tienen elementos patrimoniales que son utilizados en el proceso productivo más de un turno normal de trabajo, por lo que la depreciación efectiva de estos elementos es mayor que otros elementos que no se utilizan de forma intensiva. Por lo tanto, para estos casos, no podemos aplicar los coeficientes según las tablas oficialmente aprobadas, ya que dichos coeficientes establecidos en la ley se han fijado considerando que los elementos son utilizados durante un turno normal de trabajo.

La amortización de elementos utilizados en más de un turno normal de trabajo se encuentra regulado en artículo 2.3 RIS y se caracteriza por ser una variante del sistema de amortización lineal según tablas, que permite a las empresas amortizar en un coeficiente mayor que el recogido en las tablas, aquellos elementos que sean utilizados en el proceso productivo de forma intensiva, es decir, que sean utilizados en más de un turno normal de trabajo.

A continuación, para calcular este tipo de amortización, y por lo tanto aplicar el nuevo coeficiente máximo, debemos tener en cuenta el coeficiente máximo y el mínimo de las tablas y aplicar la fórmula que establece el reglamento en las letras a) y b):

$$C.' \text{ M}á\text{x.} = C.\text{M}ín. + (C.\text{M}á\text{x.} - C.\text{M}ín.) \times n^{\circ} \text{ horas trabajadas} / 8$$

- C.' M'áx.: es el nuevo coeficiente máximo que se aplicará para calcular la amortización de los elementos patrimoniales utilizados en más de un turno normal de trabajo.
- C.M'ín.: es el período mínimo de amortización, que se obtiene dividiendo 100 entre el período máximo de años que se puede aportar el elemento.
- C.M'áx.: es el coeficiente lineal máximo de amortización según tablas.
- Número de horas trabajadas: es el número de horas trabajadas por la empresa, que tendrán que ser superior a 8 horas, puesto que 8 horas es un turno normal de trabajo, y es necesario para poder aplicar esta amortización que los elementos patrimoniales sean utilizados más de un turno normal de trabajo.

Por ejemplo:

Imaginemos que adquirimos unos vagones por 4.000 euros, que tienen un coeficiente máximo del 8% y un período máximo de años de 25, siendo por lo tanto el coeficiente mínimo del 4% (100/25), y que se usa durante dos turnos de trabajo, es decir, $2 \times 8 = 16$ horas.

Para poder amortizar los vagones con un coeficiente mayor que el de las tablas debemos aplicar la fórmula explicada anteriormente:

$$\text{Coeficiente}' \text{ m}á\text{ximo} = 0.04 + (0.08 - 0.04) \times 16/8 = 0.12 \times 100 = 12\%$$

Por lo que el coeficiente máximo para este elemento patrimonial será del 12%.

Asimismo, podremos aplicar la amortización por turnos y lo recogido en el artículo 103 de la ley del impuesto de manera simultánea. El artículo 103 LIS permite amortizar los elementos patrimoniales de una manera acelerada, multiplicando por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo según tablas, pero siempre que se trate de elementos

nuevos de inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias o que se trata de una Empresa de Reducida Dimensión.

Por ejemplo:

Utilizando el ejemplo anterior, imaginemos que dichos vagones son adquiridos nuevos, por lo que el coeficiente máximo sería:

Multiplicamos por 2 el coeficiente lineal máximo: $2 \times 8 = 16$

Coeficiente' máximo = $0.04 + (0.16 - 0.04) \times 16/8 = 0.28 \times 100 = 28\%$

No obstante, como establece el último párrafo del artículo 2.3 RIS, este sistema de amortización no es aplicable, a aquellos elementos que por su naturaleza sean utilizados de forma continuada, como por ejemplo las industrias eléctricas.

Asimismo, en relación con la amortización por turnos, cabe destacar la Sentencia de la Audiencia Nacional del 7 de febrero de 2013. Esta sentencia establece lo contrario que venía manifestando la Dirección General de Tributos, puesto que este último establecía que no se podía aplicar el sistema de amortización de los elementos utilizados en más de un turno normal de trabajo, según alguno de los métodos de amortización depreciosa (suma de dígitos o porcentaje constante), sino que solamente podría aplicarse cuando se amortizara de acuerdo al método lineal.

Ante este criterio adoptado por la DGT, la Audiencia Nacional se manifestó al respecto fundamentando que los métodos de amortización depreciosa y el método de amortización por turnos son compatibles, porque el método por turnos *“no es un sistema alternativo al de las tablas oficiales, sino una variante más de éste”*, y además, añade que no resulta lógico aplicar a dos elementos patrimoniales *“la misma amortización depreciosa, si uno de ellos se utiliza en un solo turno y el otro se utiliza de manera más intensa”* . Puesto que si tuviéramos en cuenta el criterio de la DGT se amortizaría los elementos sin tener en cuenta el número de horas trabajadas, y por lo tanto, no estaríamos reflejando, tanto contablemente como fiscalmente, la imagen fiel de la empresa.

d. Amortización de elementos usados

Los elementos patrimoniales que se adquieran usados tienen sus propios criterios para llevar cabo su amortización, que se recoge en el artículo 2.4 RIS. Este artículo explica qué se entiende por elementos usados, que son aquellos “*elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez*”.

Además, el mismo artículo recoge los criterios que se deben tener en cuenta a la hora de calcular la amortización de estos elementos:

- a) Calcular la amortización sobre el precio de adquisición: se calcula la amortización teniendo como base de la misma el precio de adquisición, y estableciendo como límite el doble del coeficiente de amortización lineal máximo.

Por ejemplo:

La sociedad XX adquiere una maquinaria por 5.000 euros, cuyo coeficiente máximo según tablas es del 12% y tiene una vida útil de 18 años.

La amortización máxima será: $12\% \times 2 = 24\% \times 5.000 = 1200$

- b) Calcular la amortización sobre el precio de adquisición o coste de producción originario: se calcula la amortización teniendo como base de la misma el precio de adquisición o coste de producción originario para aplicar el coeficiente lineal máximo según tablas.

Por ejemplo:

La empresa YZ adquiere un mobiliario con un coeficiente máximo del 10% y una vida útil de 20 años y que conoce que el vendedor lo adquirió por 8.000 euros, por lo que el sujeto pasivo del impuesto podrá calcular la amortización de la siguiente manera:

$$10\% \times 8.000 = 800$$

No obstante, en caso de que el sujeto pasivo no conozca el precio de adquisición o coste de producción originario, podrá determinarlo pericialmente y se aplicará sobre éste el coeficiente máximo según tablas.

c) Elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades con base en el artículo 67 LIS, se calculará la amortización sobre el precio para el adquirente o coste de producción originario, aplicando el coeficiente lineal máximo.

Por ejemplo:

La sociedad Y vende a Z, las dos del mismo grupo, una máquina que le costó 20.000 euros, y cuyo coeficiente lineal máximo es del 12% y tiene una vida útil de 18 años.

Z tendrá que amortizar de la siguiente manera:

$$12\% \times 20.000 = 2.400$$

Sin embargo, el último párrafo del artículo 2.4 RIS recoge una excepción, que se da en el caso de que el precio de adquisición sea superior al originario, es decir, que el adquirente pague más por el elemento patrimonial, que lo que le costó al transmitente. En este caso, el reglamento establece como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición para el transmitente, el coeficiente lineal máximo.

Por ejemplo:

Imaginemos el ejemplo anterior, pero Y vende por 30.000 una maquinaria que le costó 20.000. En este caso Z amortizará como máximo el elemento patrimonial de la siguiente manera:

$$12\% \times 30.000 = 3.600$$

Asimismo, el reglamento no considera como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años. Por lo que, para estos elementos se deben tener en cuenta los coeficientes recogidos en las tablas.

B) Sistema de amortización según porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortizar.

El sistema de amortización según porcentaje constante se encuentra regulado en los artículos 12 LIS y 3 RIS. Este sistema se caracteriza por ser un sistema de amortización variable y decreciente, puesto que cada año en que se amortiza el bien, el valor pendiente de amortización será menor.

Este sistema se calcula, conforme al artículo 3.1 RIS, aplicando un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización del elemento patrimonial correspondiente a cada ejercicio. Dicho porcentaje se determina ponderando el coeficiente lineal máximo recogido en el artículo 2.1 RIS, multiplicado por los siguientes coeficientes recogidos en el reglamento:

- a) 1.5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a cinco años
- b) 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a cinco e inferior a ocho años.
- c) 2.5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.

En ningún caso el porcentaje obtenido puede ser inferior al 11 por ciento. Y además, no se puede amortizar, por medio de este método de amortización, los edificios, mobiliarios y enseres; a diferencia de los elementos patrimoniales adquiridos usados que, como establece el artículo 3.3 RIS, podrán amortizarse por medio de este método de amortización, aplicando el porcentaje constante recogido en el artículo 3.1 RIS.

Por ejemplo:

Imaginemos una sociedad que se dedica a la extracción, preparación y aglomeración de combustibles sólidos, que adquiere una excavadora el 1 de enero de 2012 por importe de 100.000 euros, para que las Tablas Oficialmente Aprobadas (Grupo 111) establece un coeficiente máximo de 20% y un período máximo de 10 años (coeficiente mínimo 10%, es decir, 100/10).

- En primer lugar, elegimos el coeficiente máximo de amortización: 20% puesto que si queremos utilizar este método es porque queremos amortizar mucho en los primeros años.
- Si elegimos el coeficiente máximo de amortización, implica elegir una vida útil de 5 años (100/20)
- Por lo que, como el elemento tiene una vida útil de 5 años debemos coger el coeficiente multiplicador 2. Por lo que $20\% \times 2 = 40\%$ que cumple con el requisito recogido en la ley de que el porcentaje resultante no puede ser inferior a 11%.
- Por lo tanto, la amortización de cada período será el resultado de aplicar el 40% al valor pendiente de amortización al comienzo de cada periodo

| Año | Valor al comienzo del año | Amort. Anual | Amort.Acumulada |
|-----|---------------------------|-----------------------|-----------------|
| X1 | 8.000 | 1.066 ⁽⁹⁾ | 1.066 |
| X2 | 6.934 | 2.774 ⁽¹⁰⁾ | 3.894 |
| X3 | 4.160 | 1.664 | 5.504 |
| X4 | 2.496 | 998 | 6.502 |
| X5 | 1.498 | 600 | 7.102 |
| X6 | 898 | 898 ⁽¹¹⁾ | 8.000 |

Por lo que debemos tener en cuenta, 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. Por ejemplo: en el ejemplo anterior, la vida útil del inmovilizado es

⁹ $8.000 \times 0.4 \times 4/1$

¹⁰ 6.934×0.40

¹¹ En el ejercicio X6 termina el período de amortización de 5 años y se amortiza todo el valor residual pendiente

de 5 años, por lo que se debe amortizar todo el valor residual pendiente en el ejercicio X6.

Asimismo, al igual que en el sistema de amortización según tablas, se puede aplicar de manera simultánea lo recogido en el artículo 103 LIS, es decir, acelerar la amortización del elemento multiplicando por 2 el coeficiente el coeficiente lineal, siempre que se trate de elemento adquiridos nuevos, o de Empresas de Reducida Dimensión.

C) Sistema de amortización según suma de dígitos

El sistema de amortización según dígitos se encuentra regulado en el artículo 12 c) de la ley del impuesto y en el artículo 4 del Reglamento. Este sistema de amortización es un sistema variable que se puede aplicar a todos los elementos patrimoniales, incluidos los adquiridos nuevos, conforme al artículo 4.3 RIS, pero no a los edificios, mobiliarios y enseres.

Este sistema de amortización se caracteriza por atribuir a cada uno de los años de vida útil de un elemento patrimonial un dígito correlativo, teniendo en cuenta el período de amortización, que se encuentra comprendido entre el período lineal máximo según las tablas y el período mínimo (dividiendo 100 entre el período máximo de años que se puede amortizar el elemento patrimonial).

Con base en el artículo 4.1 RIS, el cálculo para poder amortizar según este sistema es el siguiente:

- a) Se elige una vida útil o período de amortización, que puede ser el período máximo o mínimo según tablas, o también cualquier otro período que esté comprendido entre el período máximo de amortización y el período mínimo.
- b) Asignamos a cada año de vida útil un dígito, dándole al primer año un dígito que coincidirá con la vida útil elegida, y lo mismo ocurrirá con los años correlativos, es decir, a cada año de vida útil del elemento a amortizar le corresponderá un dígito.
- c) Posteriormente, se suman todos esos dígitos

Por ejemplo:

Si elegimos un período de amortización de 5 años, como consecuencia de haber aplicado el coeficiente máximo del 20% (100/20). La suma de dígitos sería:

$$1+2+3+4+5 = 15$$

d) Una vez realizada la suma de todos los dígitos (15), procedemos al cálculo de la cuota de amortización por dígito, que se obtiene dividiendo la base de la amortización entre la suma de los dígitos.

Por ejemplo:

$$\text{Cuota por dígito} = \frac{100.000}{15} = 6.666,67$$

e) Cada ejercicio se multiplica la cuota por dígito por el valor numérico que le corresponda.

No obstante, como establece el reglamento, este sistema de amortización se puede utilizar de forma degresiva o creciente. Si empleamos este sistema de forma degresiva, y teniendo en cuenta el ejemplo anterior, al primer ejercicio le correspondería un valor numérico de 5, al segundo un valor de 4, al tercero un valor de 3, al cuarto un valor de 2 y al quinto un valor numérico de 1.

Por ejemplo:

Imaginemos que la sociedad YZ adquiere un elemento patrimonial por 10.000 euros, cuyo coeficiente máximo es del 20% y período máximo de 10 años. Por lo que la sociedad YZ puede amortizar el elemento patrimonial en 5 años (100/20), en 10 años (100/10) o en un período comprendido entre 5 y 10 años.

Imaginemos que para este caso, la sociedad decide amortizar el elemento en 5 años. Por lo que en primer lugar debemos:

- Sumar los dígitos: $5+4+3+2+1 = 15$
- Calcular la cuota por dígito: $10.000 / 15 = 666.66$

- Calcular la amortización de forma degressiva:

| Año | Amortización anual |
|-----|-----------------------------|
| X1 | $666.66 \times 5 = 3333.3$ |
| X2 | $666.66 \times 4 = 2666.64$ |
| X3 | $666.66 \times 3 = 1999.98$ |
| X4 | $666.66 \times 2 = 1333.32$ |
| X5 | $666.66 \times 1 = 666.66$ |

En cambio, si la sociedad practica la amortización de forma creciente sería aplicando los dígitos a la inversa.

Por ejemplo:

| Año | Amortización anual |
|-----|-----------------------------|
| X1 | $666.66 \times 1 = 666.66$ |
| X2 | $666.66 \times 2 = 1333.32$ |
| X3 | $666.66 \times 3 = 1999.98$ |
| X4 | $666.66 \times 4 = 2666.64$ |
| X5 | $666.66 \times 5 = 3333.3$ |

D) Planes de amortización

Puede ocurrir que algunas entidades tenga algunos elementos cuya depreciación efectiva no se puede calcular de acuerdo a algunos de los sistemas de amortización recogidos en la ley del impuesto y en el reglamento.

Por ello, la Administración permite al sujeto pasivo amortizar los elementos patrimoniales de acuerdo a un plan propuesto por el contribuyente, demostrando que no se puede calcular la depreciación efectiva con alguno de los sistemas de amortización regulados, y debe ser aceptado por la Administración.

Este plan de amortización se encuentra regulado en el artículo 12 d) LIS y en el artículo 5 RIS, cuyo procedimiento se divide en varias fases:

- Solicitud: según el artículo 5.2 RIS, la solicitud 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.

Asimismo, el reglamento establece que se indicará la fecha prevista en que deba comenzar la amortización para los elementos patrimoniales en construcción.

- Plazo de la solicitud: la solicitud se debe presentar dentro del período de construcción de los elementos patrimoniales o de los tres meses siguientes en que el elemento se puso en funcionamiento.
- Desistir: el sujeto pasivo puede desistir de la solicitud formulada.
- Tramitación del expediente:
 - a) La Administración puede solicitar al sujeto pasivo, todo lo necesario para acreditar la depreciación del elemento, como datos, informes, antecedentes y justificantes.
 - b) Asimismo, el sujeto pasivo podrá aportar al procedimiento todo lo necesario que considera para acreditar la depreciación efectiva del elemento, en cualquier momento del procedimiento, siempre que sea antes del trámite de audiencia.
 - c) Antes de redactar la propuesta de resolución, el sujeto pasivo puede, en el plazo de 15 días, formular alegaciones y presentar los documentos que crea necesarios.
- Resolución: la Administración puede adoptar varias posturas en relación con la resolución que ponga fin al procedimiento:

- a) Aprobar el plan de amortización formulado por el sujeto pasivo
 - b) Aprobar un plan alternativo de amortización formulado por el sujeto pasivo en el curso del procedimiento.
 - c) Desestimar el plan de amortización formulado por el sujeto pasivo.
- Silencio positivo: en el caso de que transcurra el plazo de tres meses sin que la Administración se pronuncie acerca del plan de amortización propuesto por el sujeto pasivo, se entenderá aprobado el mismo.

E) Depreciación efectiva probada

Este tipo de depreciación consiste en deducir como gasto por amortización, el deterioro sufrido por el elemento patrimonial, siempre que se puede justificar su importe. Esta justificación no solamente debe ser probada contablemente, sino es necesario que sea probado fehacientemente por el sujeto pasivo, como por ejemplo, un informe pericial¹².

VI. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

La libertad de amortización se encuentran regulada en el artículo 12.3 LIS y se caracteriza por tratarse de un beneficio fiscal para el contribuyente del impuesto, puesto que no consiste en amortizar el inmovilizado teniendo en cuenta su pérdida de valor registrada contablemente, sino que el contribuyente puede amortizar la cantidad que estime conveniente.

Por lo tanto, el sujeto pasivo tiene plena disponibilidad para poder repartir el gasto total que en concepto de amortización tenga sin tener en cuenta la amortización registrada contablemente. Además, dicha disponibilidad le permite adelantar la deducción fiscal por amortización de ejercicios posteriores, o retrasar el mismo, deduciendo una cantidad inferior a la contablemente registrada, o no deduciendo nada porque, por ejemplo, en algún ejercicio obtiene bases imponibles negativas o tiene derecho a aplicar deducciones en la cuota que pueden anular la cuota íntegra previa del ejercicio.

¹² Ferrerio Lapatza, J.J., Martín Queralt, J., Clavijo Hernández, F., Pérez Royo, F., y Tejerizo López, J.M., (1999). Curso de Derecho Tributario. (15ª ed.) Madrid: Marcial Pons.

No obstante, a pesar del criterio que establece la ley, la DGT recoge unos límites a este incentivo o beneficio fiscal, ya que considera que el contribuyente no tiene plena libertad para acogerse a este beneficio fiscal, sino que tiene que haber una amortización fiscal mínima, que será la amortización contabilizada; y además, establece que los elementos objeto de la libertad de amortización deben amortizarse dentro de su vida útil, y para ello lo fundamenta de la siguientes manera:

- a) En primer lugar, la DGT fundamenta que no existe ningún precepto que permita al contribuyente no deducir como gasto fiscal la amortización registrada contablemente. Sin embargo, ante esta conclusión podemos señalar si existen preceptos fiscales, que son los preceptos fiscales reguladores del incentivo fiscal, que permite al contribuyente amortizar libremente sin obligarle a amortizar lo que sería fiscalmente deducible de acuerdo a la ley del impuesto.
- b) Por otro lado, la DGT considera que en el caso de que el contribuyente optara por imputar la amortización contabilizada a períodos impositivos posteriores mediante el ajuste extracontable positivo, estaría dando lugar a un resultado que no es el que persigue el legislador. No obstante, ante esta fundamentación podemos concluir que en realidad el resultado que busca el legislador es el de favorecer la inversión, y no el de determinar el momento concreto para deducir el gasto en concepto de amortización. Por lo que, la mejor forma de favorecer la inversión es otorgándole al sujeto pasivo la plena libertad de amortizar los elementos patrimoniales.

Asimismo, para que el contribuyente pueda amortizar libremente deberá realizar los ajustes extracontables positivos y negativos cuando sea necesario, y además, ejercitar de forma expresa que desea practicar la libertad de amortización al presentar la declaración del impuesto, y en todo caso, dentro del plazo reglamentario de declaración recogida en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria; ya que si no expresa su voluntad de aplicar la libertad de amortización en dicho plazo, el sujeto pasivo no podrá solicitar su aplicación en un momento posterior.

Para poder manifestar la voluntad de aplicar la libertad de amortización no solo se manifiesta registrando contablemente la amortización que fiscalmente se pretende deducir, sino que es necesario que se realicen los ajustes extracontables necesarios, puesto que en caso contrario se deducirá fiscalmente lo que se tendría que haber

registrado en contabilidad (STS núm. 8192/2011 de 24 de noviembre) (STS núm. 4413/1999 de 22 de mayo).

a) Supuestos de libertad de amortización

Los supuestos de libertad de amortización vienen recogidos en el artículo 12.3 LIS, que conserva los mismos supuestos de la antigua ley del impuesto, pero añade uno nuevo que es el supuestos de libertad de amortización para aquellos bienes de escaso valor, sustituyendo el antiguo incentivo fiscal que la LIS, ya derogada, establecía para las empresas de reducida dimensión.

A continuación, los supuestos que recoge el precepto son:

- *“Los elementos del inmovilizado material, intangible 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 su calificación como tales”*; en relación con el plazo que establece este apartado, debemos destacar que el incentivo fiscal se aplicará a aquellas inversiones realizadas en los cinco años contados desde la fecha de calificación de la entidad, y no desde que la sociedad adquiere la calificación de laboral.
- *“Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a actividades de investigación y desarrollo”*, el precepto continua aclarando que en caso de que se trate de edificios afectos a las actividades que recoge este apartado, podrán amortizarse en un período de 10 años de forma lineal.
- *“Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de la libertad de amortización”*. Por lo que hay que tener en cuenta, que para las actividades de innovación tecnológica no se podrá aplicar el beneficio fiscal.
- *“Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidad que tenga la calificación de explotaciones asociativas prioritarias, de acuerdo con los 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 tales”*

- *Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referidos al período impositivo.* Este apartado es el nuevo supuesto de libertad de amortización añadido en la nueva ley del impuesto, y establece que para poder el contribuyente beneficiarse del incentivo fiscal, además de cumplir con los requisitos de que se trata de inmovilizado material y que tenga un valor unitario no superior a 300 euros, tiene como límite para cada período impositivo el valor conjunto de adquisición de todos los elementos de 25.000 euros; y en caso de que dicho límite lo supere el contribuyente debe elegir qué elementos quieren que se amorticen libremente.

Además, el final del precepto establece que en caso de que el período impositivo sea inferior a un año, el límite de 25.000 se tendrá que ajustar proporcionalmente a la duración del período impositivo.

VII. LA AMORTIZACIÓN ACELERADA

La amortización acelerada establecida en la antigua Disposición Adicional séptima de la ley ya derogada, y mantenida en la actual Disposición Transitoria decimotercera de la actual ley del impuesto, permite al contribuyente amortizar fiscalmente, de forma acelerada, es decir, amortizar más rápido que aplicando solamente los métodos de amortización recogidos en la ley, de aquellos elementos patrimoniales adquiridos durante los años 2003 y 2004. Para ello, el precepto establece que se multiplique por 1,1 los coeficientes establecidos en las tablas, permitiendo también aplicar esta amortización a cualquiera de los métodos recogidos en la ley: según tablas, degesivo, más de un turno normal de trabajo, etc.

VIII. RÉGIMEN TRANSITORIO

La nueva legislación del Impuesto sobre sociedades recoge una novedad en relación con la legislación anterior, que hace referencia la disposición transitoria decimotercera de la ley. Esta disposición transitoria introduce la nueva tabla de amortización recogida en el artículo 12.1 LIS. Dicha tabla permite calcular la amortización, mediante la aplicación de los coeficientes que se recogen en la misma, aquellos elementos patrimoniales

iniciados en períodos impositivos iniciados a partir o con anterioridad del 1 de enero de 2015.

Esta precisión que recoge la disposición transitoria es aplicable a todos los métodos de amortización que establece la ley (según porcentaje constante, suma de dígitos, plan especial aprobado por la Administración o depreciación efectiva probada por el contribuyente), pero debemos hacer una serie de precisiones, porque la aplicación de la nueva tabla no se realiza de la misma manera si los elementos se vienen amortizando antes del 1 de enero de 2015 mediante el sistema según tablas, o mediante otro sistema distinto.

A) Sistema según tablas

Si la entidad ha venido amortizando antes del 1 de enero de 2015 los elementos patrimoniales de acuerdo al sistema según tablas, a partir de dicha fecha, seguirán amortizando los elementos conforme a dicho método, pero aplicando la nueva tabla que recoge el artículo 12.1 LIS.

No obstante, como establece la disposición transitoria 13.1º LIS, si a la hora de aplicar la nueva tabla se calcula la amortización con coeficientes distintos a los ya aplicados antes del 1 de enero de 2015, a partir de esta fecha se calculará la amortización, teniendo en cuenta los nuevos coeficientes que recoge la tabla, a lo que queda de la vida útil de los elementos patrimoniales objeto de amortización.

Por lo tanto, la entidad tendrá que calcular la vida útil que queda por amortizar de los elementos patrimoniales para poder aplicar los nuevos coeficientes sobre el valor neto fiscal, entendiendo por valor neto fiscal aquel valor pendiente de amortizar a la hora de aplicar los coeficientes de la nueva tabla recogida en la ley.

Por ejemplo:

Imaginemos una sociedad que adquiere un elemento patrimonial y lo pone en funcionamiento el 1 de enero de 2011 por 200.000 euros. Su coeficiente máximo según las tablas recogidas en el Anexo del RIS es del 20% y tiene un período máximo de 10

años. La sociedad quiere amortizar todos los años el elemento patrimonial aplicando el coeficiente máximo (20%)

Por lo que si calculamos la amortización desde 2012 con los datos dados resultaría de la siguiente manera:

$$200.000 \times 20\% = 40.000 \text{ cada año (2012, 2013 y 2014)}$$

Siendo el valor pendiente de amortizar a día 31 de diciembre de 2014: 80.000 euros

Sin embargo, en el año 2015 la sociedad no puede aplicar los coeficientes que ha utilizado para amortizar el elemento patrimonial en los 2012, 2013 y 2014; puesto que la nueva tabla del artículo 12.1 LIS recoge diferentes coeficientes para este elemento patrimonial, concretamente, tiene un coeficiente máximo del 12% y un período máximo de 18 años, siendo su vida útil de 8.33 años (100/12).

Por lo que a partir del 1 de enero de 2015, esta sociedad tiene que amortizar el resto de la vida útil del elemento patrimonial aplicando los coeficientes de la nueva tabla al valor neto fiscal:

Vida útil antes del 1 de enero de 2015: 3 años

Vita útil restante según el nuevo artículo 12.1 LIS: 5,33 años

Amortización 2015: $80.000/5.33 = 15.009,38$

Amortización de 2016: $64.990,62/5.33 = 12.193,36$

Amortización de 2017: $52.797,26/5.33 = 9.905,67$

Amortización de 2018: $42.891,59/5.33 = 8.047,20$

Amortización de 2019: $34.844,39/5,33 = 6.537,40$

Amortización de 2020: 28.306,99

B) Otros sistemas de amortización

La disposición transitoria decimotercera recoge en su párrafo segundo la posibilidad de poder amortizar los elementos adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 2015 y que además, antes de dicha fecha la entidad estuviera amortizando los elementos patrimoniales conforme a un sistema distinto al sistema según tablas. Para ello, la ley del impuesto permite al sujeto pasivo optar entre dos opciones:

- a. Seguir amortizando conforme al sistema de amortización que el sujeto pasivo venía utilizando desde un principio, es decir, seguir amortizando conforme a un sistema recogido en la ley distinto al de tablas, esto es, al de porcentaje constante, suma de dígitos, plan especial aprobado por la Administración o depreciación efectiva probada por el contribuyente.
- b. O aplicar el sistema de amortización según tablas a partir del 1 de enero de 2015, utilizando los coeficientes recogidos en la nueva tabla del artículo 12 LIS sobre el valor pendiente de amortizar de aquellos elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 2015.

Por ejemplo:

Imaginemos una sociedad que adquirió el 1 de enero de 2012 un elemento patrimonial por 100.000 euros, que lleva amortizando mediante el sistema de porcentaje constante con un coeficiente máximo de amortización recogido en las tablas anteriores a 2015 del 10 % y un coeficiente mínimo del 10% (100/10).

En este caso, el sujeto pasivo puede optar a partir del 1 de enero de 2015 continuar amortizando el elemento patrimonial conforme lo venía haciendo con anterioridad, es decir, mediante el sistema de porcentaje constante:

$$\text{Porcentaje constante: } 10 \times 2,5 = 25\%$$

$$\text{Amortización de 2012: } 100.000 \times 25\% = 25.000$$

$$\text{Amortización de 2013: } 75.000 \times 25\% = 18.750$$

$$\text{Amortización de 2014: } 56.250 \times 25\% = 14.062,50$$

Amortización de 2015: $42.187,50 \times 25\% = 10.546,88$

Amortización de 2016: $31.640,62 \times 25\% = 7.910,16$

Amortización de 2017: $23.729,84 \times 25\% = 5.932,46$

Amortización de 2018: $17.797,38 \times 25\% = 4.449,35$

Amortización de 2019: $13.348,03 \times 25\% = 3.337,01$

Amortización de 2020: $10.010,99 \times 25\% = 2.502,75$

Amortización de 2021: $7.508,24 \times 25\% = 1.877,06$

O aplicar a partir del 1 de enero de 2015 el sistema de tablas, utilizando los nuevos coeficientes del artículo 12.1 LIS sobre el valor neto fiscal, es decir, sobre el valor pendiente de amortizar:

Amortización de 2012: $100.000 \times 25\% = 25.000$

Amortización de 2013: $75.000 \times 25\% = 18.750$

Nuevo coeficiente máximo de amortización según tablas vigentes a partir de 2015: 15%

Nueva vida útil teniendo en cuenta la nueva tabla: 6,66 años

Vida útil ya amortizada antes de 2015: 3 años (2012, 2013 y 2014)

Vida útil restante: 3,66 años

Valor pendiente de amortizar a 1 de enero de 2015: 42.187,50

Amortización de 2015 a 2017: $42.187,50/3,66 = 11.526,64$

IX. CONCLUSIONES

En primer lugar, debemos recordar los objetivos que se habían fijado al principio del trabajo para poder comprobar si el análisis llevado a cabo, cumple lo que se pretendía en un primer momento.

Dichos objetivos eran conocer las nuevas modificaciones recogidas en la nueva ley del impuesto en relación con la anterior ley ya derogada; analizar de un modo preciso la figura de las amortizaciones y su régimen jurídico; y además, acercar este impuesto a los contribuyentes para que pudieran conocer toda la tramitación que conlleva este impuesto.

Asimismo, tras la realización de este trabajo, consideramos que hemos cumplido con los objetivos fijados en un primer momento, ya que a lo largo del trabajo se ha visto el estudio que hemos realizado de la nueva ley en lo que a la figura de las amortizaciones se refiere. Además, dicho estudio lo hemos realizado teniendo en cuenta los destinatarios de este trabajo, puesto que no solamente lo hemos realizado desde un punto de vista analítico, es decir, comentando todos los detalles de las amortizaciones en la ley del impuesto, sino también desde un punto de vista práctico, ya que entendemos que para llevar a cabo el estudio de una figura fiscal es mejor comprenderla por medio de pequeños ejemplos prácticos.

Finalmente, en mi opinión con este trabajo me ha permitido analizar y, por lo tanto, comparar la ley ya derogada con la ley actual del impuesto y considero que con la entrada en vigor de esta ley, el legislador ha querido facilitar su redacción y la aplicación de los preceptos para que el contribuyente le resulte más sencillo la comprensión del impuesto y por lo tanto, pueda llevar a cabo el cumplimiento de la norma de una manera correcta. Asimismo, en relación con las amortizaciones y su régimen jurídico también considero que la nueva ley simplifica de manera notoria la complejidad que recogía la ley ya derogada, puesto que reduce la información recogida en las tablas de amortización con unas tablas actualizadas para una mejor aplicación práctica, pero manteniendo la flexibilidad en relación con la posibilidad de aplicar diferentes métodos de amortización.

X. BIBLIOGRAFÍA

- Clavijo Hernández, F. (1998). La amortización del inmovilizado material. *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, (99), 403-406.
- Ciss Fiscal (2015), *Impuesto sobre Sociedades*, en cissfiscal.ciss.es
- Ferrerio Lapatza, J.J., Martín Queralt, J., Clavijo Hernández, F., Pérez Royo, F., y Tejerizo López, J.M., (1999). *Curso de Derecho Tributario*. (15ª ed.) Madrid: Marcial Pons.
- Mellado Benavente, F.M. (coordinador), (2015), *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Walter Kluwer, Madrid.
- Pérez Royo, F., García Berro, F., Pérez Royo, I., Escribano, F., Cubero Truyo, A., y Carrasco González, F., (2014). *Curso de Derecho Tributario: parte especial*. (8ª ed.) Madrid: Tecnos.