

ÍNDICE

1. Resumen	3
2. Summary	3
3. Palabras claves	3
4. Keywords	3
5. Introducción. Diferencias entre amortización contable y fiscal	4
6. Ejemplo práctico de las diferencias entre amortización contable y fiscal	5
7. Requisitos para considerar la amortización fiscalmente deducible	9
7.1 ¿Cuándo se considera que la depreciación es efectiva?	
8. Análisis de las diferencias derivadas de la amortización	10
9. Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión	12
10. Métodos de amortización fiscalmente deducibles	13
10.1 Porcentaje Constante.	
10.2 Suma de número dígitos.	
10.3 Plan aceptado por la Administración Tributaria.	
11. Ejemplo práctico para comparar los distintos métodos de amortización	14
12. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor	18
13. Amortización acelerada de los elementos del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible	19
13.1 Método de amortización acelerada deducible.	
14. Amortización de activos en régimen de leasing	20
14.1 Contabilización de los arrendamientos	
14.2 Régimen fiscal de los arrendamientos.	
14.3 Contratos de leasing.	
14.4 El efecto impositivo de los contratos de leasing.	
14.5 Operaciones de Lease-Back.	
15. Amortización del inmovilizado intangible	25
15.1 Tratamiento fiscal.	
15.2 Gastos en investigación y desarrollo.	
16. Amortización de grandes reparaciones	29
17. Amortización de activos usados	30

18. Amortización fiscal de las empresas de reducida dimensión.....	32
18.1 Requisitos necesarios para las empresas para ser consideradas de reducida dimensión.	
18.2 Método para determinar el importe neto de la cifra de negocios.	
18.3 Ventajas fiscales que proporcionan las amortizaciones en las empresas de reducida dimensión.	
19. Ejemplo práctico de la libertad de amortización	37
20. Conclusiones	42
21. Bibliografía.....	44

1. RESUMEN.

El principal trabajo a llevar a cabo, será el realizar un análisis completo y minucioso tanto de la amortización contable como de la fiscal, para determinar los ajustes necesarios que permitan coordinarlas.

Para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, partiremos del resultado contable que habrá sido calculado previamente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, a partir de ahí realizaremos los diferentes ajustes contables que se consideren oportunos si los hubiera.

Cuando la amortización contable tengan un importe superior a de la amortización fiscal, habrá que realizar un ajuste positivo en el resultado contable y surgirá una diferencia temporal positiva.

En el supuesto contrario, cuando la amortización contable sea inferior a la amortización fiscal, habrá que realizar un ajuste negativo en el resultado contable, ya que la legislación permitirá acelerar la amortización de forma anticipada y así, durante esos ejercicios fiscales podremos minorar la base imponible del Impuesto en mayor cantidad, lo que dará lugar a una diferencia temporal negativa, obteniendo una base imponible menor.

2. SUMMARY.

The main work to be carried out will be a complete and thorough analysis of both the accounting and tax amortization to determine the necessary adjustments.

To carry out the liquidation of corporate income tax, we must start from the accounting result that will have been previously calculated in the Profit and losses of the company, from there we will use different accounting adjustments deemed appropriate.

When accounting amortization is larger than tax depreciation you will have to make a positive adjustment in the accounting and what is called a positive temporary difference will appear.

In the opposite case, when the accounting depreciation is less than the tax amortization, we will have to make a negative adjustment in the accounting profit, since the legislation will let you accelerate the amortization and therefore during those fiscal years can lessen the tax base of Corporate income tax further, which will result a negative temporary difference obtaining a lower tax base.

3. PALABRAS CLAVES.

Amortización, fiscal, contable, ajustes e Impuesto de Sociedades.

4. KEYWORDS.

Depreciation, tax, accountant, setting and company tax.

5. INTRODUCCIÓN. DIFERENCIAS ENTRE AMORTIZACIÓN CONTABLE Y FISCAL.

La amortización¹ es el proceso por el cual, el coste inicial de un activo fijo con una vida útil limitada, menos su valor residual, se reparte a lo largo del tiempo en que se utiliza de una forma sistemática. No se trata de un método de valoración sino de repartir su coste. Sin embargo, a pesar de no ser un método de valoración, el valor neto contable del bien amortizado va variando todos los años en los distintos balances de situación que vaya formulando la empresa.

El consumo económico del activo fijo depreciable se va produciendo en el proceso productivo empresarial durante la vida útil del bien. El PGC² distingue entre vida útil y vida económica. La vida útil es el tiempo que la empresa espera utilizar el activo objeto de amortización o el número de unidades producidas que se espera obtener. Sin embargo, la vida económica es el tiempo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades producidas que se espera obtener por uno o varios usuarios.

Desde un punto de vista contable, la amortización de un activo es un gasto que se registra en el resultado contable a través de cuentas del subgrupo 68 del Plan General de Contabilidad a lo largo de distintos periodos. Y también, desde una perspectiva fiscal, la amortización es un gasto deducible que forma parte de los distintos componentes de la base imponible durante varios ejercicios económicos. De esta forma, si tanto la perspectiva contable como la fiscal tienen la naturaleza de un gasto y el coste originario contable y fiscal son normalmente coincidentes, es difícil que se produzcan diferencias permanentes entre el resultado contable y la base imponible.

Desde la perspectiva contable³, el importe de la amortización se calcula de forma interna lo que permite la subjetividad del profesional que lleva a cabo dicha tarea, ya que la contabilidad solo obliga a que el reparto sea racional y sistemático y estimar el valor residual del elemento objeto de la amortización.

Sin embargo en el ámbito fiscal, esta subjetividad no tiene cabida y se debe someter a una disciplina normativa. Ya que contablemente, las amortizaciones se dejan a juicio del profesional encargado de gestionar la contabilidad de la empresa y desde la óptica fiscal se cuantifica desde una perspectiva objetiva, es por este motivo, por el cual suelen aparecer

¹ Borrás Amblar, F (2015), “Correcciones de valor: amortizaciones”. *Impuesto sobre Sociedades (I). Régimen general. Comentarios y casos prácticos*. Centro de estudios financieros, p.165.

² Real Decreto 1514/2007 de 16 Nov. (Plan General de Contabilidad). 1ª parte, apartado 6, punto 10.

³ Plan General de Contabilidad. 2ª parte. Normas de registro y valoración.

diferencias temporales, y por tanto, debemos realizar los oportunos ajustes para conciliar el resultado contable antes de impuestos y con el resultado fiscal.

No obstante, no⁴ se considerarán deducibles fiscalmente aquellas partidas que no hayan sido reflejadas en la cuenta de pérdidas y ganancias o una cuenta de reservas si está establecido legalmente, excepto los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente. Este requisito de imputación de gastos se conoce como “Principio de inscripción contable”.

Desde el ámbito fiscal y debido a este hecho legal antes mencionado, la amortización solo produciría diferencias temporales positivas, lo que da lugar a un ajuste positivo en el resultado contable para el cálculo de la base imponible en el impuesto sobre sociedades (en ejercicios posteriores, cuando revierta la diferencia, se producirá el correlativo ajuste negativo). Se van a producir diferencias temporales negativas, que darán lugar a un ajuste negativo en el resultado contable de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente, como veremos más adelante en la sociedades que aplican el régimen especial de empresas de reducida dimensión.

En el caso de que los importes de la amortización contable y fiscal coincidan, ya que se amortiza contablemente utilizando los coeficientes fiscales, no habría diferencias temporales ni ajustes al resultado contable antes de impuesto al estimar la base imponible del impuesto sobre sociedades. Desde un punto de vista fiscal, es extraño que la amortización de lugar a diferencias permanentes.

6. EJEMPLO PRÁCTICO DE LAS DIFERENCIAS ENTRE LA AMORTIZACIÓN CONTABLE Y FISCAL.⁵

Suponemos que la empresa “X” obtiene un beneficio contable antes de impuestos de 400.000 euros durante los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015 y en ningún año puede disfrutar del régimen especial de las empresas de reducida dimensión. La única diferencia que se produce entre la contabilidad y la liquidación del Impuesto sobre Sociedades es que dicha empresa compró un bien de inmovilizado el 1 de Enero de 2011 por 10.000 euros y contablemente utiliza un coeficiente de amortización del 25%, sin embargo fiscalmente es permitido un 20%. No existe ninguna otra diferencia entre contabilidad y fiscalidad. Para abreviar no tendremos en cuenta ningún tipo de retención y la cuota íntegra es la cuota a ingresar.

⁴ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (2014), “artículo 19”.

⁵ Pousa Soto, R. (2009). *Casos prácticos del nuevo Plan General Contable*. Centro de estudios financieros, pp. 87-100.

Vamos a contabilizar el Impuesto sobre Sociedades de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, teniendo en cuenta que el tipo de gravamen es del 30%.

En primer lugar, vamos a realizar un estudio de las diferencias, analizando tanto las diferencias temporales como las diferencias temporarias, las cuales nos darán el mismo resultado.

1.-Análisis de las **diferencias temporales**, positivas (+) o negativas (-) durante cada ejercicio:

Ejercicio	2011	2012	2013	2014	2015	Total
Amortización contable.....	2.500	2.500	2.500	2.500	0	10.000
Amortización fiscal permitida.....	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	10.000
Diferencia temporal.....	(+)500	(+)500	(+)500	(+)500	(-)2.000	
Tipo de gravamen.....	30%	30%	30%	30%	30%	
Gasto por impuesto diferido...	-	-	-	-	600	600
Ingreso por impuesto diferido.....	(+)150	(+)150	(+)150	(+)150	-	600

2.- Análisis de las **diferencias temporarias**, deducibles (d) o imposables (i), al cierre de cada ejercicio:

Al cierre del ejercicio	2011	2012	2013	2014	2015
Valor contable del activo....	7.500	500	250	0	0
Base fiscal del activo.....	8.000	6.000	4.000	2.000	0
Diferencia temporaria.....	(d)500	(d)1.000	(d)1.500	(d)2.000	0
Tipo de gravamen.....	30%	30%	30%	30%	30%
Activo por impuesto diferido.....	150	300	450	600	0
Variación activos/pasivos...	(+)150	(+)150	(+)150	(+)150	(-)600

EJERCICIO 2011.

a.-) Liquidación Fiscal:

Liquidación Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio 2011	
Resultado contable antes de impuestos	400.000
(+) Ajuste positivo (amortización) (DT).....	(+500
(=) Base Imponible	400.500
(*) Tipo de gravamen	30%
(=) Cuota íntegra (y líquida)	120.150
(-) Retenciones y pagos a cuenta.....	-
(=) Cuota diferencial a ingresar o devolver	120.150

b.-) Impuesto corriente:

_____ 31 de diciembre de 2011 _____

120.150 Impuesto corriente (6300) a Hacienda Pública, acreedor por 120.150
Impuesto sobre Sociedades (4752)

_____ x _____

c.-) Impuesto diferido:

- Cálculo basado en las **diferencias temporarias**. En el cuadro se aprecia, que en el balance a 31 de diciembre de 2011, el activo tiene un valor contable de 7.500 euros (10.000-2.500), mientras que la base fiscal tiene un importe de 8.000 euros (10.000-2.000). En definitiva, hay una diferencia temporaria deducible de 500, que da lugar a un activo por impuesto diferido, cuyo importe es igual a la diferencia temporaria multiplicada por el tipo de gravamen (30%) del Impuesto sobre Sociedades.

$$500 * 30\% = 150 \text{ (activo por impuesto diferido)}$$

- Cálculo basado en las diferencias temporales. Se llega a la misma conclusión. Durante el ejercicio se produce una diferencia temporal positiva de 500, lo que supone un ajuste positivo al resultado contable. El ingreso o gasto por impuesto diferido se calcula multiplicando la diferencia temporal positiva o negativa (en este caso +500) por el tipo de gravamen (30%).

$$(+500) * 30\% = 150 \text{ (ingreso por impuesto diferido)}$$

Por tanto, reconocemos el activo y el correspondiente ingreso.

_____ 31 de diciembre de 2011 _____

150 Activos por diferencias
 temporarias deducibles(4740) a Impuesto diferido (6301) 150
 _____ x _____

d.-) Regularización.

_____ 31 de diciembre de 2011 _____

120.000 Resultado del ejercicio (129)
 150 Impuesto diferido (6301) a Impuesto corriente (6300) 120.150
 _____ x _____

En los ejercicios fiscales 2012, 2013 y 2014 se contabilizarán en el libro de diario los mismos asientos que se realizaron en el año 2011.

EJERCICIO 2015.

a.-) Liquidación Fiscal:

Liquidación Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio 2011	
Resultado contable antes de impuestos	400.000
(+) Ajuste positivo (amortización) (DT).....	(-)2.000
(=) Base Imponible	398.000
(*) Tipo de gravamen	30%
(=) Cuota íntegra (y líquida)	119.400
(-) Retenciones y pagos a cuenta.....	-
(=) Cuota diferencial a ingresar o devolver	119.400

b.-) Impuesto corriente:

_____ 31 de diciembre de 2011 _____

119.400 Impuesto corriente (6300) a Hacienda Pública, acreedor por
 Impuesto sobre Sociedades (4752) 119.400
 _____ x _____

c.-) Impuesto diferido:

En el balance a 31 de diciembre de 2015, el activo tiene un valor contable de 0 (10.000- 2.500*4), que coincide con la base fiscal (10.000- 2.000*5).

Por lo tanto, no nos vamos a encontrar con ninguna diferencia temporaria y no habrá ningún activo ni pasivo por impuesto diferido).

Para finalizar, ya que al inicio de 2015 había un activo por impuesto diferido de 600 y al cierre dicho activo desaparece, por tanto, se produce una disminución de activo que constituye un gasto que se lleva al resultado del ejercicio.

Disminución de activo= 600

_____ 31 de diciembre de 2011 _____			
600	Impuesto diferido (6301)	a	Activos por diferencias temporarias deducibles (4740) 600
_____		x	_____

d.-) Regularización.

_____ 31 de diciembre de 2011 _____			
120.000	Resultado del ejercicio (129)	a	Impuesto corriente (6300) 119.400 Impuesto diferido (6301) 600
_____		x	_____

7. REQUISITOS PARA CONSIDERAR LA AMORTIZACIÓN FISCALMENTE DEDUCIBLE.

Se⁶ considerarán deducibles los importes de la amortización del inmovilizado que correspondan a la depreciación efectiva dichos elementos por su funcionamiento, uso, disfrute y obsolescencia.

⁶ LIS “artículo 11.1”.

7.1 ¿Cuándo se considera que la depreciación es efectiva?

- Si se aplican los coeficientes de las tablas de coeficientes de amortización oficialmente aprobadas.
- Si se utiliza el método de porcentaje constantes.
- Si se utiliza el método de la suma de números dígitos.
- Si se ajusta a un plan de amortización diseñado por la empresa y aprobado por la Agencia Tributaria.
- Si el sujeto pasivo del impuesto justifica su importe de forma razonada demostrando la depreciación del inmovilizado contabilizado.

Lo más habitual, es que las empresas utilicen las tablas de amortización oficialmente aprobadas para realizar la amortización fiscal de su inmovilizado. (Estas tablas de amortización las podemos encontrar en el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades).

Se⁷ considerarán fiscalmente deducibles los gastos que se encuentren contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Para completar con el análisis del concepto de depreciación efectiva vamos a recurrir al Reglamento de Impuesto sobre Sociedades:

La⁸ amortización se efectuará elemento por elemento y para un mismo elemento no podrán aplicarse simultáneamente diferentes métodos de amortización.

Sin embargo⁹, en casos excepcionales, podrá aplicarse un método de amortización diferente al que se estaba aplicando al elemento patrimonial en cuestión siempre y cuando se haga referencia en la memoria de las cuentas anuales de la empresa, pero siempre respetando el concepto de depreciación efectiva que considera la Ley de Impuesto.

8. ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS DERIVADAS DE LA AMORTIZACIÓN.¹⁰

Vamos a partir de la suposición de que el valor inicial contable y el fiscal de activo objeto de amortización coinciden, por tanto el gasto amortizable total será el mismo en los dos casos, ya que en ocasiones esto no sucede.

⁷ LIS ” artículo 19.3”.

⁸ *Reglamento Impuesto sobre sociedades*. (2015). “artículo 1.3”.

⁹ RIS “artículo 1.6”.

¹⁰ García-Olmedo, R. (2013). *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*. Centro de estudios financieros, pp. 291-294.

Para continuar con este análisis hay que definir los siguientes conceptos:

Diferencias temporales: Amortización contable (-) Amortización fiscal permitida.

Diferencias temporarias: Base fiscal del activo (-) Valor contable del activo.

Partiendo de lo anteriormente expuesto pueden suceder los siguientes supuestos:

1.- Que tanto la amortización contable como la fiscal sean completamente iguales y por consiguiente no se producirán ningún tipo de diferencias ni temporales ni temporarias.

2.- Que la amortización que esté reflejada en la contabilidad no coincida con la amortización fiscalmente deducible y por tanto, aparecerán tanto diferencias temporales y temporarias. En este caso podemos distinguir 3 casos:

2.1.- Que en el primero o primeros ejercicios de la vida útil de un elemento patrimonial, la amortización que se haya registrado contablemente sea superior a la que es legalmente aceptada en la amortización fiscal, es decir, que la base fiscal del elemento patrimonial será siempre superior durante toda su vida útil a la de su valor contable.

Cuando en este caso, amortizamos contablemente un valor superior al que fiscalmente es permitido, entonces se produce una diferencia temporal positiva, lo que conllevará a realizar un ajuste positivo del resultado contable para calcular la base imponible ajustada a ley del Impuesto sobre Sociedades.

De esta manera, si amortizamos contablemente mayor importe que el que podemos fiscalmente, el valor neto contable del elemento patrimonial en el balance será inferior a su valor fiscal (base fiscal), por lo que existe una diferencia temporaria deducible por la diferencias de ambos valores, por tanto en esta ocasión se producirán dos diferencias tanto temporales como temporarias.

En este caso, aparece un activo por impuesto diferido (que aparecerá reflejada en la cuenta 4740 “Activos por diferencias temporarias deducibles”), cuyo importe es igual a la diferencia temporaria multiplicada por el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades.

Para concluir, en el último o últimos períodos impositivos de la vida útil del elemento patrimonial, las diferencias tanto temporales como temporarias anteriormente citadas revierten y por tanto, el activo por impuesto diferido desaparece; de tal forma que en ejercicios posteriores realizaremos un ajuste negativo por reducción de la diferencia temporaria deducible, es decir, una reversión de la diferencia temporal positiva, ya que la amortización fiscal será superior a la amortización contable.

2.2.- Que durante los primeros años de la vida útil del elemento patrimonial, la amortización contable sea inferior a la amortización fiscal, es decir la base fiscal del elemento patrimonial siempre va a permanecer por debajo del valor neto contable a lo largo de toda su

vida útil. En principio, esta última propuesta no se podría generar, ya que como hemos visto anteriormente el artículo 19.3 del TRLIS nos explicaba que no se podrán deducir fiscalmente ningún gasto que no haya sido contabilizado previamente, pero excepcionalmente si se podrá dar esta situación si nos encontramos en el supuesto de libertad de amortización.

Así que, en estos casos excepcionales, la amortización contable es inferior al la amortización fiscal durante los primeros períodos impositivos y por tanto va a surgir una diferencia temporal negativa; de esta forma, habrá que realizar un ajuste negativo en el resultado contable por la amortización deducible no contabilizada.

Desde el punto de vista del balance, nos vamos a encontrar con una diferencia temporaria imponible que da lugar a un pasivo por impuesto diferido que vamos encontrar en la cuenta 479 del Plan General de Contabilidad “Pasivos por diferencias temporarias imponibles”.

En los dos casos, y cuando nos encontremos en el final de la vida útil del elemento patrimonial y se encuentre completamente amortizado tanto contable como fiscalmente, el gasto global contable por amortización será el mismo. Y tanto el valor neto contable como la base fiscal coincidirán y los dos serán 0 (ya que el elemento patrimonial se encuentra totalmente amortizado) por lo que ya no habrá ningún tipo de diferencia temporaria.

9. AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS PATRIMONIALES OBJETO DE REINVERSIÓN.¹¹

Tanto los elementos del inmovilizado material como las inversiones inmobiliarias que se encuentren afectos a explotaciones económicas y que hayan sido adquiridos por una reinversión, fruto de la venta de otros elementos de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias que también se encuentren afectos a actividades económicas, siempre y cuando esta transmisión haya tenido lugar en un período impositivo en el que la empresa esté disfrutando del régimen especial de la empresas de reducida dimensión, tendrán la posibilidad de amortizar los elementos patrimoniales citados en función de un coeficiente que será el resultado de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización fiscalmente aprobado en las tablas, recogidas en el artículo 12.2 de la LEY 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28).

La reinversión¹² deberá efectuarse entre el período que va desde el año anterior al momento en que se produce la venta de elemento patrimonial y los tres años siguientes a dicha transmisión; también cabe la posibilidad de que el sujeto pasivo proponga a la Administración

¹¹ LIS “artículo 113”.

¹² LIS “artículo 42.6”.

tributaria un plan especial diferente al enunciado anteriormente y que sea aprobado por esta última. Se considerará reinversión cuando se produzca la puesta a disposición de los bienes patrimoniales considerados.

10. MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN FISCALMENTE DEDUCIBLES.¹³

Además del método de amortización según tablas que expondré en el epígrafe relacionado con el régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión, el TRLIS nos permite utilizar otros tipos de amortización, que veremos a continuación.

Se suele considerar como sistemas acelerados de amortización tanto el “método decreciente de la suma de números dígitos” como “el método decreciente ya que con éstos conseguimos anticipar el gasto fiscalmente deducible comparándolos con el comentado método lineal o de porcentaje constante de las tablas de amortización.

También hay que señalar que la Administración Tributaria nos permite diseñar un plan de amortización específico a medida para cada activo o empresa en cuestión, que deberá ser aprobado mediante la prueba de la depreciación efectiva.

Hay que insistir que todos estos métodos fiscales acelerados exigen que contablemente sean recogidas las amortizaciones aceleradas aplicando el principio de inscripción contable, aplicando el artículo 19.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es decir, que previamente sea recogida la amortización acelerada en la cuenta de resultados.

Los sistemas de amortización que vamos a estudiar son los siguientes:

10.1 Porcentaje Constante.¹⁴

En el método de porcentaje constante, las cuotas de amortización anuales las vamos a calcular aplicando un porcentaje constante sobre el valor que quede pendiente de amortizar, que serán el valor neto contable del activo a considerar en cada ejercicio fiscal.

Dicho porcentaje constante lo vamos a calcular ponderando el coeficiente de amortización lineal, producto del período de amortización según tablas con los siguientes coeficientes:

- 1,5, si se trata de un elemento con un período de amortización que sea menor a 5 años.
- 2, si se trata de un elemento con un período de amortización que sea igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.

¹³ Navarro Alcázar, J (2015), “Correcciones de valor: amortizaciones”. *Impuesto sobre Sociedades (I). Régimen general. Comentarios y casos prácticos*. Centro de estudios financieros, p.175-178.

¹⁴ LIS “artículo 11.1”.

- 2,5, si estamos frente a un elemento que posee un período de amortización igual o superior a 8 años.

De cualquier forma, el porcentaje constante nunca podrá ser inferior al 11%.

El importe pendiente de amortizar en el periodo impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho periodo impositivo.¹⁵

No se podrán aplicar este método de amortización a los edificios, mobiliarios y enseres.

10.2 Suma de números dígitos.¹⁶

En el método de suma de números dígitos, cada cuota de amortización anual se calcula teniendo en cuenta la suma correspondiente a cada año. Los dígitos a sumar se determinan en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Este método se puede utilizar de dos formas diferentes tanto crecientes como decrecientes.

Sin embargo, tanto los edificios como mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante dicho método.

10.3 Plan aceptado por la Administración Tributaria.¹⁷

En este caso la amortización cumple el requisito de efectividad y se tiene la consideración de deducible en el caso de que el sujeto pasivo pueda justificar el importe de dicha amortización.

11. EJEMPLO PRÁCTICO PARA COMPARAR LOS DISTINTOS MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN.¹⁸

La sociedad “Casco Antiguo”, que obtiene anualmente grandes beneficios, y por tanto no cumple con los requisitos necesarios para ser considerada de reducida dimensión, realizó la adquisición de un inmovilizado material por un importe de 200.000 euros el día 1 de Enero de 2011.

El coeficiente máximo según tablas de amortización es el 12% y el período máximo de amortización es de 18 años.

¹⁵ RIS “artículo 3.1”.

¹⁶ RIS “artículo 4”.

¹⁷ RIS “artículo 5”.

¹⁸ Bas Soria, J. (2009). *El cálculo del Impuesto sobre Sociedades sobre el nuevo Plan General Contable*. Centro de estudios financieros, pp. 167-173.

SE PIDE:

A. Calcular las cuotas de amortización fiscal teniendo en cuenta las siguientes hipótesis:

- a) Dicha empresa utiliza el método de amortización lineal.
- b) La empresa utiliza el método de porcentaje constante.
- c) La empresa utiliza el método de los números dígitos.

En el caso de los métodos de amortización degresiva, la empresa pretende realizar una amortización en el menor tiempo posible.

B. Realizar una conclusión para determinar qué tipo de método sería el que más le convendría a nuestra empresa.

A.- Cálculo de las cuotas de amortización fiscal.

1.- Método de amortización lineal

Si aplicamos el coeficiente máximo, en nuestro caso es el 12%, obtenemos una cuota de amortización anual de 24.000 euros durante los 8 primeros años ($200.000 \cdot 12\%$) y 8.000 euros en 2019.

2.- Método de amortización según porcentaje constante

El TRLIS tan solo permite dos métodos de amortización degresiva:

- El método de amortización según porcentaje constante.
- El método de amortización de los números dígitos.

Nuestra empresa tiene que escoger entre el período mínimo, según tablas (8,33 años= $100\%/12\%$), y el periodo máximo, según tablas (18 años). Ya que tenemos la pretensión de acelerar la amortización lo máximo posible, entonces nos decantaremos por el período mínimo (8,33 años). De cualquier forma, la empresa podría optar por otro período de amortización distinto al anteriormente comentado, siempre y cuando no supere el periodo máximo (en este caso, 18 años) y tal y como indica el artículo 3.1 del RIS que el coeficiente constante no sea inferior al 11%.

Suponiendo que elegimos 8,33 años, el porcentaje constante será:

$$12 \cdot 2,5 = 30 \text{ (Coeficiente de ponderación).}$$

Años	Valor Amortizable	Porcentaje	Cuota de amortización
2011	200.000	30%	60.000
2012	140.000	30%	42.000
2013	98.000	30%	29.400
2014	68.600	30%	20.580
2015	48.020	30%	14.406
2016	33.614	30%	10.084
2017	23.530	30%	7.059
2018	16.471	30%	4.941
2019	11.530	100%	11.530
Total			200.000

Según el artículo 3.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en el período impositivo en que finalice la vida útil del elemento objeto de amortización (en este caso sería en el año 2019) se amortizará todo el importe pendiente de amortizar (en nuestro caso sería 11.530 euros).

3.-Método de amortización según números dígitos

De la misma forma que hemos hecho en el método de amortización según porcentaje constante, en el método según números dígitos debe determinarse un período de amortización entre el límite máximo y el límite mínimo (en nuestro caso, entre 18 años y 8,33 años). Supongamos que se eligen 9 años, con el fin de acelerar la amortización.

Suma de dígitos: $1+2+3+4+5+6+7+8+9=45$

Cuota por dígito: $200.000/45=4.444,44$

Años	Cuota de amortización
2011	4.444,44*9= 40.000
2012	4.444,44*8= 35.556
2013	4.444,44*7= 31.111
2014	4.444,44*6= 26.667
2015	4.444,44*5= 22.222
2016	4.444,44*4= 17.777
2017	4.444,44*3= 13.333
2018	4.444,44*2= 8.889
2019	4.444,44*1= 4.445
Total	200.000

B.- Conclusión.

Como se puede apreciar, el aplicar uno u otro método de amortización varía de forma sustancial el importe de la amortización acumulada.

Si tomamos como referencia los primeros 4 años de amortización, podemos observar que el porcentaje de amortización varía de la siguiente manera según el método escogido:

Lineal	Números dígitos	Porcentaje constante
48%	67%	76%

Teniendo en cuenta lo indicado en el enunciado del ejemplo, y es que la empresa obtiene grandes beneficios, el método más ventajoso de los tres sería el método de deprecación de porcentaje constante, ya que el gasto por amortización es superior que en los otros dos. Al obtener un gasto fiscal mayor, la base imponible será menor y, por tanto, menor será el Impuesto sobre Sociedades que tendrá que pagar durante los primeros años de la vida útil del elemento objeto de amortización.

Si los métodos anteriormente estudiados no se ajustaran a la depreciación del activo, y este, por razones de obsolescencia, tiene una vida económica menor de 8 años, podríamos solicitar a la Administración Tributaria un plan de amortización especial y personalizado como es recogido en el artículo 5 del RIS; y si dicho plan es aprobado, la amortización anual solicitada en el plan se convierte en depreciación efectiva (siempre que la misma sea contabilizada); y por tanto, no existirá diferencia entre amortización contable y fiscal.

12. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES DE ESCASO VALOR.¹⁹

Los requisitos que deben cumplir las empresas para gozar de esta ventaja se encuentran en el TRLIS, pero hay que tener en cuenta una modificación de la **LEY 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28)**.

- 1.- Que en el momento que la empresa realiza la compra del bien tenga la consideración de empresa de reducida dimensión, conforme al artículo 108 de TRLIS.
- 2.- Que la compra sea sobre elementos de inmovilizado material nuevos.
- 3.- Que el coste de la compra o valor de producción de cada elemento patrimonial considerado de forma unitaria no exceda de 300 euros (anteriormente este importe era de 601,01 euros).
- 4.- Que el total de la inversión no sea superior a 25.000 euros por período impositivo (anteriormente este importe era de 12.020,24 euros). Si en el período impositivo se supera dicho importe solamente gozará de libertad de amortización hasta dicho límite y no lo que exceda. Si el ejercicio económico en el que se realiza la inversión es inferior al año habría que realizar una prorrata del límite de 25.000 euros en función de los meses que quedarán para finalizar el año.

De la misma forma, que hemos comentado anteriormente, la cantidad fruto de aplicar la libertad de amortización para inversiones de escaso valor no será necesario que previamente esté contabilizada en la cuenta de pérdidas y ganancias, por tanto no será de obligado cumplimiento el artículo 19.3 TRLIS.

Por último, cabe señalar que el disfrute de esta ventaja fiscal es perfectamente compatible con cualquier otro incentivo fiscal aplicable a la actividad que la empresa desarrolle²⁰.

¹⁹ LIS “artículo 110”.

²⁰ LIS “artículo 111”.

13. AMORTIZACIÓN ACELERADA DE LOS ELEMENTOS DE INMOVILIZADO MATERIAL, DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS Y DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE.²¹

Los requisitos necesarios para poder aplicar dicha amortización acelerada son dos:

1.- Que la empresa cumpla con las características enunciadas en el artículo 108 de TRLIS, es decir que su actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el período impositivo en el que la empresa tenga a su disposición el elemento patrimonial objeto de dicha amortización.

2.-Que los elementos patrimoniales que aprovechen este beneficio fiscal sean inmovilizados material nuevo, inversiones inmobiliarias o elementos del inmovilizado intangible. En el caso, de elementos patrimoniales que sean objeto de un encargo a través de un contrato de ejecución de obra será obligatorio que la entrega se lleve a cabo dentro de los 12 meses siguientes a la finalización de dicho contrato.

De igual forma, también podrá aplicar la amortización acelerada aquellas empresas que construyan sus propios elementos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias siempre y cuando la finalización de la construcción se realice durante los 12 meses siguientes desde que la empresa pudo acogerse al régimen especial de empresas de reducida dimensión.

13.1 Método de amortización acelerada deducible.

Se aplicará el porcentaje resultante de multiplicar por 2 coeficiente lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. A continuación, vamos a explicar el sistema fiscal de amortización según tablas de coeficientes.

La tabla de coeficiente de amortización desarrolla de forma pormenorizada para cada tipo de elementos patrimoniales o inmovilizados de la empresa, un coeficiente máximo de amortización anual y un número máximo de años (que equivaldría al coeficiente mínimo) en los que el bien quedará totalmente amortizado. Si la empresa amortiza el citado inmovilizado dentro de este rango, cumplirá con los requisitos que la Ley del Impuesto sobre Sociedades exige para mostrar la depreciación efectiva del activo sin necesidad realizar ninguna otra prueba.

Las tablas de amortización²² han sufrido una modificación, cuyo objetivo principal de esta reforma es la simplificación de dichas tablas, disminuyendo su complejidad, para una mayor aplicación práctica y más actualizada.

²¹ *Manual práctico de la Renta*, “Rendimientos de actividades económicas. Método de estimación directa” Agencia Tributaria (2011), pp.199-200.

²² LIS “artículo 12”

Los sujetos pasivos²³ que hayan adoptado las tablas de amortización anteriormente citadas, tendrán que regirse por la siguiente normativa y es que se considerará que la depreciación es efectiva cuando tanto al precio de adquisición o coste de producción del bien objeto de amortización le sea de aplicación cualquier porcentaje de amortización de los que vamos a citar a continuación

1.- El coeficiente de amortización máximo recogido en las tablas de amortización correspondiente a cada elemento de inmovilizado.

2.- El coeficiente de amortización que es fruto del período máximo de años que aparecen en la segunda columna de las tablas de amortización que han sido oficialmente aprobadas.

3.- También tenemos la posibilidad de aplicar cualquier otro porcentaje que se encuentre recogido entre los intervalos de los puntos anteriores. En este método de amortización la vida útil del elemento de inmovilizado material objeto de amortización no podrá superar el período máximo de amortización recogido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

14. AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS EN RÉGIMEN DE LEASING.²⁴

14.1 Contabilización de los arrendamientos.

En primer lugar, antes de contabilizar cualquier arrendamiento, habrá que considerar si este se trata de un arrendamiento operativo o un arrendamiento financiero, es muy importante realizar esta distinción ya que si se considera que estamos ante un arrendamiento operativo tendremos que contabilizar un gasto y si se trata de un arrendamiento financiero habrá que contabilizar tanto un activo como un pasivo.

El calificar un contrato como operativo o financiero va a depender de las circunstancias que se den entre las partes y de las características del propio contrato.

Si acudimos al Plan General Contable, nos dirá que estamos frente a un contrato de arrendamiento financiero cuando se transfieran de forma determinante tanto los riesgos como los beneficios que pueda reportar el activo objeto del arrendamiento.

Partiendo de esto último, vamos a considerar los contratos como arrendamientos financieros aquellos que lleven consigo una opción de compra ya que se presume que se traspasan todos los riesgos y beneficios asociados a la propiedad del bien siempre y cuando no existan dudas de que esa opción de compra se va a llevar a cabo.

²³ RIS “artículo 2”.

²⁴ Álvarez Melcón, S. (2013). *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*. Centro de estudios financieros, pp.277-282.

De cualquier forma, el hecho de que en un contrato haya una opción de compra no nos quiere decir que automáticamente nos encontremos con un arrendamiento financiero, para calificarlo como tal debemos acudir Plan General de Contabilidad²⁵, y este enumera la siguiente serie de puntos que determinan si el contrato es un arrendamiento financiero:

- 1.-Si al acabar el plazo del arrendamiento se transfiere la propiedad del bien objeto del contrato.
- 2.-Si el plazo del arrendamiento es igual o en gran medida parecido a la vida económica del bien.
- 3.-Si el precio actual de todos los pagos efectuados en el arrendamiento coinciden con el valor razonable del bien que ha sido arrendado.
- 4.-Cuando el arrendatario es consciente de las pérdidas que pueden sufrir el arrendador si decide finalizar el contrato de arrendamiento de forma anticipada.
- 5.-Cuando el arrendatario tiene la opción de realizar una prórroga en el arrendamiento actual, siempre y cuando los pagos realizados en esa segunda etapa sean inferiores a los que se pagarían en el mercado

De esta forma, el arrendatario, en el momento en el que suscribe el contrato de arrendamiento, contabilizará un activo ya sea un inmovilizado material o intangible y paralelamente tendrá que registrar un pasivo financiero por el mismo importe, en estos importes habrá que incluir la opción de compra siempre y cuando no haya dudas que a la finalización del contrato de ejercerá tal opción y por tanto, formará parte del patrimonio del arrendatario.

En el caso, de que aparezcan gastos directos iniciales inherentes al contrato de arrendamiento financiero se deberán incluir como mayor valor del activo contabilizado.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se irá imputando a la cuenta de pérdidas y ganancias del período en el que se devengue, para ello aplicaremos el método del tipo de interés efectivo.

El activo que haya sido contabilizado como resultado del arrendamiento financiero se le aplicará su amortización correspondiente y los pasivos financieros reconocidos por las cuotas a pagar las iremos dando de baja de forma progresiva en función de las normas sobre instrumentos financieros.

²⁵ *Plan General de Contabilidad*. 8ª parte. Normas de registro y valoración.

14.2 Régimen fiscal de los arrendamientos.²⁶

En primer lugar, sería conveniente hacer una distinción entre el tratamiento fiscal que se le aplica a los arrendamientos operativos y a los arrendamientos financieros.

Si se trata de un arrendamiento operativo, el tratamiento fiscal normalmente coincide con un régimen contable, así pues, para el arrendatario, las cuotas de un arrendamiento operativo se consideran un gasto del período en el que se contabiliza a través de la cuenta 621 “Arrendamientos y cánones” y evidentemente estos importes también se consideran gasto fiscal.

En lo que se refiere a los arrendamientos financieros la Ley del Impuesto sobre Sociedades mantiene dos enfoques diferenciados que explican los siguientes artículos:

1.- Considera²⁷ arrendamiento financiero, cuando los importes correspondientes a la opción de compra si el contrato mantiene esta cláusula y esta se ejercita sea menor al importe que resulte de restar al valor del bien objeto de arrendamiento todas las cuotas de amortización máximas que de forma proporcional debieran haberse llevado a cabo durante el tiempo en el que el bien fue cedido.

En este supuesto, si aplicando el artículo 11.3 TRLIS se considera el contrato como arrendamientos desde un punto de vista fiscal, del mismo modo se considerará arrendamiento financiero desde una perspectiva contable. En este caso, no se producirán ninguna diferencia entre el resultado contable y la base imponible, y por tanto, no tendremos que realizar ningún tipo de ajuste, ya que será fiscalmente deducible tanto la carga financiera como la amortización del bien objeto del arrendamiento financiero.

2.- Por otro lado, nos encontramos con contratos de arrendamiento financiero con un tratamiento fiscal favorable²⁸; se refiere a los contratos de arrendamiento financiero que describe la disposición adicional 7ª de la Ley 26/1988, de 29 de Julio, sobre la regulación de las entidades de crédito. A este tipo de contratos de arrendamiento financiero se le conoce como contratos leasing, y tienen una regulación financiera y fiscal especial.

14.3 Contratos de Leasing.

Este tipo de contratos tienen que tener una duración mínima de 10 años cuando nos encontremos frente a bienes inmuebles y de 2 años de duración mínima cuando los objetos sean bienes muebles.

²⁶ *Manual práctico de la Renta*, “Rendimientos de actividades económicas. Método de estimación directa” Agencia Tributaria (2011), pp.202-204.

²⁷ LIS “artículo 11.3”.

²⁸ LIS “artículo 115”.

En los contratos de leasing es obligatorio que aparezcan las cuotas que deben ser abonadas, diferenciado la cuota de amortización del principal o recuperación del coste del bien y las cuotas a satisfacer relacionadas con la carga financiera. Para parte correspondiente a la recuperación del principal no podrá ser decreciente durante el período que abarque el contrato.

De este modo, la carga financiera se considerará fiscalmente deducible, lo mismo que ocurriría con otro gasto financiero, pero con la peculiaridad que se exige que estas cantidades sean satisfechas para disfrutar de la citada la deducción fiscal.

En cuanto a la parte de recuperación del coste del bien también es fiscalmente deducible, siempre y cuando esté satisfecha, mismo requisito que se exige a la carga financiera, y estable no supere el triple de la cuota de amortización del activo que sea calculada según las tablas de amortización oficialmente aprobadas (el límite será el doble del citado importe siempre y cuando la empresa no disfrute en el período impositivo del régimen especial de las empresas de reducida dimensión). El exceso del anterior importe será deducible en los siguientes períodos impositivos respetando el límite anteriormente comentado.

Así pues, si la carga financiera es deducible y la cuota de amortización del bien, respetando el límite, entonces será deducible el total de la cuota que ha de ser pagada.

Para finalizar, hay que destacar que la ventaja fiscal aparece en este tipo de contratos, en la posibilidad de que para disfrutar de los importes deducibles antes comentados no es necesaria su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias como exige el artículo 19.3 del la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por tanto nos encontramos ante una excepción al principio fiscal de inscripción contable.

14.4 El efecto impositivo de los contratos de leasing.

La principal ventaja fiscal que proporciona un contrato de leasing es el retraso del pago del Impuesto sobre Sociedades, ya que los bienes que son adquiridos mediante este tipo de contratos disfrutan de un período de tiempo inferior al que realmente tiene un bien durante su vida útil durante la cual se realiza su amortización.

A continuación, vamos a analizar los gastos que se producen tanto desde un punto de vista contable como fiscal en las operaciones que surgen en contratos de leasing:

a.- Los gastos contables del ejercicio son:

Las cuotas de leasing que corresponden con la carga financiera que suele coincidir con la cuota devengada y pagada.

La amortización contable del bien que haya sido adquirido mediante contrato de leasing.

b.- Los gastos fiscalmente deducibles del ejercicio son:

- Las cuotas satisfechas que corresponde con la carga financiera.
- Las cuotas satisfechas de leasing que corresponden a la recuperación del coste del bien.

Ya que el período de arrendamiento suele tener una duración inferior a la que le corresponde a la vida útil del bien, el importe del gasto de amortización contable del activo será inferior a la parte de la recuperación del coste del bien (en función del período de arrendamiento). Por tanto, en los primeros años habrá un mayor gasto fiscal que será deducible y con la ventaja de que no será necesario que estos importes estén reflejados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En conclusión, en un contrato de leasing, nos vamos a encontrar durante los primeros años los siguientes ajustes en la base imponible:

- Diferencias temporales negativas, que revertirán en ejercicios posteriores.
- Diferencias temporarias imponibles, que desaparecerán en ejercicios posteriores.

De esta forma, nos encontraremos con la obligación de registrar contablemente un pasivo por impuesto diferido, que vamos a contabilizar en la cuenta 479 “Pasivos por diferencias temporarias imponibles”, que progresivamente irá disminuyendo una vez que vaya llegando la finalización de la vida útil del bien objeto de dicho contrato una vez que haya sido totalmente amortizado.

14.5 Operaciones de Lease-Back.

El Lease-Back, o retroleasing es un contrato por el cual una empresa que es propietaria de un bien (ya sea un bien mueble o inmueble) decide venderlo a una entidad financiera pactando una cantidad, y a continuación toma el mismo bien en arrendamiento, pagando las cuotas que correspondan al uso del bien, y a la finalización del contrato se le dan tres opciones al arrendatario, ejercer la opción de compra, devolver el bien o renovar el contrato de arrendamiento.

Este tipo de operaciones se pueden dar en cualquier tipo de bien, pero normalmente se utiliza en las inversiones inmobiliarias de la empresa ya se trate por ejemplo de una oficina o de una nave industrial.

Con este tipo de contratos la empresa obtiene tesorería por la transmisión y realiza el pago de una serie de cuotas durante el plazo de arrendamiento, por tanto, estamos frente a una operación de financiación.

Este tipo de operaciones, se encuentran reguladas en el Plan General de Contabilidad. “Cuando²⁹ por las condiciones económicas de una venta, seguida posteriormente de un arrendamiento de los bienes transmitidos, y se entienda que estamos ante un método de financiación fruto de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del bien, ni podrá establecer ni pérdidas ni beneficios derivadas de esa enajenación. Adicionalmente, se registrará el importe recibido, realizando un abono que muestre el pasivo financiero que se origina. La carga financiera será distribuida a lo largo del plazo del arrendamiento, imputándose en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio devengado, y se utilizará el tipo de interés efectivo”.

Desde un punto de vista fiscal³⁰, los contratos de lease-back van a estar regulados en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y dice que cuando el bien haya sido objeto, previamente de una enajenación, la operación será considerada como un método de financiación y el arrendatario seguirá amortizando dicho activo en las mismas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la venta.

En principio, la naturaleza de este tipo de operaciones financieras será coincidente tanto desde el punto de vista contable como fiscal. No obstante, en cada caso concreto, habría que estudiar las condiciones de la transmisión y del contrato de arrendamiento para averiguar si sería necesario realizar algún tipo de ajuste en el resultado contable.

15. AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE³¹

En primer lugar, hay que reconocer contablemente el bien intangible, además es obligatorio que sea identificable, por ser separable o por haber surgido de derechos legales o contractuales.

El cambio más notorio introducido en el Plan General Contable de 2007 es el reconocimiento de inmovilizados intangibles con vida útil indefinida, los cuales no se amortizarán, ya que en este caso se podrá registrar su correspondiente pérdida por deterioro.

Así pues, por ejemplo, el fondo de comercio no se amortizará, pero deberá someterse anualmente a un test de deterioro y si es necesario hacer la corrección valorativa que sea oportuna.

²⁹ *Plan General de Contabilidad*. 8ª Normas de registro y valoración.

³⁰ LIS “artículo 11.3”.

³¹ García-Olmedo (2013). *Contabilidad y fiscalidad*. Centro de estudios financieros, pp. 264-272.

De esta forma el Plan General de Contabilidad, diferencia entre la vida útil de un inmovilizado intangible definida e indefinida, hay que resultar que vida útil indefinida aparece cuando no es posible prever su duración y no cuando tenga vida infinita.

Si el inmovilizado intangible tiene una vida útil definida se amortizará en función de la vida útil, es decir se amortizará anualmente de forma sistemática, como hasta ahora se venía haciendo, sin embargo, un inmovilizado intangible de vida útil indefinida no se amortizará y se le realizará un eventual análisis para determinar cuál es su deterioro real.

Cuando un inmovilizado intangible no esté siendo amortizado ya que tenga una vida útil indefinida, se analizará y revisará periódicamente para determinar si ya es posible estimar su duración o vida útil, y de esta forma pasaría de ser un inmovilizado intangible de vida útil indefinida a definida y por consiguiente, calcular su amortización correspondiente.

15.1 Tratamiento Fiscal.

Como hemos comentado anteriormente vamos diferenciar los bienes intangibles que tenga una vida útil definida de los bienes intangibles que tengan una vida útil indefinida:

- Activos intangibles con una vida útil definida.

Según la Ley del Impuesto sobre Sociedades³², para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, serán deducibles las dotaciones para amortizaciones del inmovilizado intangible que tenga vida útil definida, siempre y cuando no superen el límite anual máximo del 10% de su importe y además los siguientes requisitos sean cumplidos:

- Que la adquisición se haya llevado a cabo a título oneroso.
- Que tanto la sociedad que haya adquirido el activo intangible como la sociedad que haya realizado la venta no formen parte de un grupo de sociedades tal y como se entiendo en el artículo 42 del Código de Comercio.

Si las dotaciones para amortizaciones de inmovilizados intangibles no cumplen con los requisitos anteriormente comentados, se consideraran deducibles siempre y cuando se pueda probar que corresponden a una pérdida irreversible del citado inmovilizado intangible.

Sin embargo³³, cuando la vida útil del inmovilizado intangible sea inferior a 10 años, el límite anual máximo se calculará en función de dicha duración, por tanto, esto supone que en este caso no se aplicará como límite máximo el 10% que nos obligaba el artículo 11.4 del TRLIS.

³² LIS “artículo 11.4”.

³³ RIS “artículo 1.5”.

Una vez expuesta las obligaciones legalmente exigidas tanto por la Ley como por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, podríamos encontrarnos con los siguientes casos:

- La sociedad³⁴ puede amortizar el inmovilizado intangible en menos de 10 años, es decir, con un coeficiente de amortización que sea superior al 10%, de esta forma sería fiscalmente deducible toda la dotación a la amortización que se haya registrado contablemente, por tanto no habría ninguna diferencia entre el resultado contable y la base imponible.
 - Que la empresa amortice el inmovilizado intangible a un coeficiente de amortización inferior al 10% ya que se realice una amortización contable de dicho activo intangible en 10 o más años; en este caso sería deducible desde un punto de vista fiscal toda la amortización contable practicada, y de esta forma, tampoco habría ninguna diferencia entre el resultado contable y fiscal.
- Activos intangibles con una vida útil indefinida.

Al no poder practicar la amortización en los bienes intangibles de vida útil indefinida no podemos aplicar el artículo 11 del TRLIS, pero, sí que podemos utilizar el artículo 12 del TRLIS que trata de las pérdidas por deterioro de valor de los elementos patrimoniales que será la que regule esta corrección valorativa.

Lo más importante es que esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, lo que constituye otra excepción a la regla de inscripción contable, por tanto, esto significa que si no hubiera pérdida contable por deterioro del inmovilizado intangible, nos encontraremos con una diferencia temporal negativa entre el resultado contable y fiscal. También estaríamos frente a una diferencia temporaria imponible entre el balance contable y fiscal, ya que las cantidades deducibles por el deterioro minoraría el valor de adquisición del bien intangible.

15.2 Gastos de investigación y desarrollo.

En primer lugar, vamos a definir ambos conceptos, tomando como referencia el Plan General de Contabilidad, éste entiende que *la investigación* es la indagación planificada y original cuyo objetivo es descubrir nuevos conocimientos y en mayor intensidad los ya existentes desde un punto de vista tanto científico como técnico.

Por otro lado, considera que *desarrollo* es llevar a cabo de forma concreta los éxitos obtenidos de la investigación previamente realizada a un plan para la producción tanto de

³⁴ RIS “artículo 1.5”.

productos, materiales métodos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que dé comienzo la producción comercial.

Para concretar de modo más exacto el PGC de 2007 establece lo siguiente:

- **Investigación**. Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en el que se lleven a cabo, pero podremos activarlos como inmovilizado intangible desde el momento en el que se den las siguientes circunstancias:
 - Que estén diferenciados individualmente por proyectos en el que aparezca su coste independientemente del otro si los hubiera y que pueda ser distribuido proporcionalmente en el tiempo.
 - Que el proyecto tenga motivos fundados de éxito técnico y que sea rentable económicamente.

Los gastos de amortización deberán calcularse en función de su vida útil, y en cualquier caso dentro del plazo de 5 años. Si no se cumplieran alguna de las condiciones anteriormente anunciadas, los gastos de investigación deberán imputarse en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias como pérdidas del ejercicio al que corresponda.

- **Desarrollo**. Para los gastos de desarrollo también habrá que tener en cuentas las condiciones exigidas para la investigación para poder activar tal gasto como inmovilizado intangible, y se amortizará también en función de su vida útil, siempre y cuando sea inferior al plazo anteriormente comentado de 5 años. Al igual que los gastos en investigación, si no se cumplen los dos requisitos, los gastos de desarrollo figurarán en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias como pérdidas del ejercicio que se trate.

Hay que tener en cuenta que para los gastos tanto de investigación y desarrollo que sean activados como inmovilizado intangible, se tendrán que utilizar las siguientes cuentas contables que estable el PGC:

- Cuenta 200, “Investigación”.
- Cuenta 201, “Desarrollo”.

16. AMORTIZACIÓN DE GRANDES REPARACIONES.³⁵

Según el PGC 2007, a la hora de determinar el importe del inmovilizado material hay que diferenciar los costes que estén relacionados con las grandes reparaciones, de esta forma las amortizaciones que se lleven a cabo en el inmovilizado material serán diferentes a los que se le practique a los costes relacionados con la gran reparación, durante el tiempo que transcurra hasta que se produzca ésta.

Es decir, para determinar el importe del elemento patrimonial material se tendrán en cuenta los costes que vayan relacionados con las grandes reparaciones, así que, los importes proporcionales a estos costes (grandes reparaciones) serán objeto de amortización de distinta forma que el inmovilizado material original, esta diferencia se llevará a cabo hasta que se haga la gran reparación. Si los gastos de la gran reparación no estuvieran detallados en la compra o construcción habría que estimar el precio actual de mercado de dicho coste. Cuando se lleve a cabo la gran reparación se eliminará cualquier cantidad relacionada con la reparación que estuviera presente en el valor neto contable del inmovilizado, y ese importe se reconocerá de forma global en el valor contable del elemento patrimonial en cuestión. Tratamiento fiscal. En este sentido, no debe producirse diferencias temporales entre el resultado contable y la base imponible ya que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dice que los gastos que estén relacionados con las grandes reparaciones se amortizarán hasta que se produzca dicha reparación.

Ejemplo:

Una empresa ha adquirido un camión por valor de 50.000 euros, tendrá una vida útil de 25 años, y se espera que tenga que someterse a una reparación extraordinaria dentro de 10 años, con un importe estimado de 6.000 euros.

- Amortización. El valor del inmovilizado lo descomponemos en dos partes:
 - La parte de la reparación: 6.000 euros que se amortiza en 10 años.
 - El resto del elemento: 44.000 euros, que se amortiza en 25 años.
- De esta forma tenemos los siguientes importes de amortización
 - Importe relacionado por la reparación: $6.000 \text{ euros} / 10 = 600 \text{ euros}$.
 - Importe correspondiente al resto del camión: $44.000 / 25 = 1.760 \text{ euros}$.
- En este ejemplo tanto el gasto contable como el fiscal serán: $600 + 1.760 = 2.360 \text{ euros}$.

De esta forma, el Reglamento de Impuesto sobre Sociedades establece que los costes que estén relacionados con grandes reparaciones serán amortizados durante el tiempo que lleve a

³⁵ García Olmedo. (2013). *Contabilidad y fiscalidad*. Centro de estudios financieros, pp.272-274.

realizar dicha gran reparación. Por tanto, que por este motivo no habrá ningún tipo de diferencias entre el resultado contable y la base imponible.

17. AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS USADOS.³⁶

Un bien puede ser utilizado por más de una empresa a lo largo de su vida. El Plan General Contable 2007 distingue entre vida económica de un bien que es el tiempo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por uno o más usuarios, y el concepto de vida útil de un activo que es el plazo de tiempo durante el cual una empresa espera utilizarlo.

Desde el punto de vista fiscal, cuando estamos frente a inmobilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias que se compran usados, es decir, que ya previamente han sido utilizados por otra empresa, el Impuesto sobre Sociedades³⁷ establece un régimen específico relacionado con la deducibilidad de las amortizaciones por el métodos de tablas de amortización con varias alternativas a aplicar en función de la opción de decida elegir el sujeto pasivo.

De esta forma, el Reglamento del Impuesto ofrece la posibilidad de elegir al sujeto pasivo la posibilidad de utilizar como base de amortización del bien usado, por un lado, el precio de adquisición que el comprador ha dado por hacerse con el citado bien usado, o bien el precio o coste originario real o tasado que el bien tuvo cuando estaba nuevo, es decir el precio que pagó la empresa que lo utilizó por primera vez.

Por tanto, el importe de la amortización de este tipo de activos tanto materiales como inmobiliarios por la empresa que los compra usados podrá ser una de las tres siguientes opciones:

1. Si el comprador opta por el precio de compra del bien usado, podrá multiplicar como máximo por 2 el coeficiente máximo que estimen las tablas de amortización fiscalmente deducibles para el citado activo.
2. Si conociera el precio de producción o adquisición originario, este importe podría ser tomado con base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo de las tablas de amortización legalmente aprobadas.
3. En el supuesto, de que el sujeto pasivo no conociera ni el precio de producción ni el precio de adquisición originario podría determinarlo de forma pericial. Una vez determinado pericialmente del precio se le aplicaría el coeficiente aplicable en el apartado 2.

³⁶ García Olmedo. (2013). *Contabilidad y fiscalidad*. Centro de estudios financieros, pp.284-286.

³⁷ RIS “artículo 2.4”.

En el caso de que los activos patrimoniales usados provengan de empresas del mismo grupo de sociedades, la amortización³⁸ se calculará en función de la opción número 2 antes comentada, es decir, la base de amortización será el precio de adquisición o coste de producción originario., excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso, la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.

Con esta normativa, se evita que a través de una sociedad del mismo grupo se adquiera un elemento y a continuación se revenda al verdadero destinatario para aprovechar un mayor coeficiente fiscal de amortización.

Hay que tener en cuenta que no se considerará como activo usado los edificios que tenga una antigüedad inferior a 10 años.

Ejemplo:

Consideremos que la sociedad A compra por 5.000 euros a la sociedad B un activo material. Dicho bien fue adquirido por la sociedad B en 8.000 euros, también sabemos que el coeficiente máximo de amortización según tablas es el 10% anual.

De esta forma, a la sociedad A puede elegir entre las siguientes opciones de amortización:

1. Amortizar el elemento al coeficiente máximo multiplicándolo por 2, es decir, aplicar el 20% a los 5.000 euros. $5.000 \text{ euros} * 20\% = 1.000 \text{ euros}$.
2. Amortizar el activo al coeficiente máximo según tablas, el 10% aplicable al coste originario de 8.000 euros. $(8.000 \text{ euros} * 10\%) = 800 \text{ euros}$.
3. Si no se conociera el coste originario tendríamos la opción de valorarlo pericialmente y aplicarle el coeficiente máximo según tablas que es el 10%.

Para disfrutar de esta ventaja fiscal es necesario que previamente este registrada en la contabilidad de la empresa, por tanto, no es posible, que debido a la amortización relacionada con la compra de bienes usados aparezcan ajustes negativos al resultado contable para determinar la base imponible.

Si podría ocurrir que contablemente la empresa haya registrado una amortización superior debido a que la vida útil de elemento patrimonial usado sea corta, y por tanto se el gasto de amortización contable sea superior al permitido fiscalmente, en este caso, puede producirse un ajuste positivo en la base imponible lo que nos llevaría a registrar una diferencia temporal positiva que daría lugar a un activo por impuesto diferido.

³⁸ LIS “artículo 67”.

18. AMORTIZACIÓN FISCAL DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.³⁹

18.1 Requisitos necesarios de las empresas para ser consideradas de reducida dimensión.

Consideraremos la empresas de reducida dimensión y por tanto aplicaremos un régimen especial de incentivos para dichas empresas siempre y cuando el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo anterior sea inferior a 10 millones de euros (hasta el 31/12/2010 el importe era de 8 millones de euros).

Independientemente, de que en un período impositivo no se cumpla con las condiciones exigidas (importe neto de la cifra de negocios del período inmediatamente anterior sea inferior a 10 millones de euros), si en los tres períodos impositivos anteriores se han cumplido las condiciones para considerar a nuestra empresa como de reducida dimensión, también será considerada de tal forma durante los 3 siguientes períodos impositivos.

Ejemplo:

Una sociedad que se ha constituido como tal el 1 de Febrero de 2010, ha obtenido los siguientes importes netos de cifras de negocios en los siguientes años:

Año 2010: 7 millones de euros.

Año 2011: 7,5 millones de euros.

Año 2012: 8,3 millones de euros.

Año 2013: 10,2 millones de euros.

¿En qué período podremos aplicar el régimen especial de incentivos para empresas de reducida dimensión?

- En el año 2011 aplicaremos el régimen especial ya que el año anterior el importe neto de la cifra de negocios es inferior a los 8 millones de euros exigidos en ese momento por ley.
- En el año 2012 también podremos aplicar dicho régimen ya que también se cumplen los requisitos necesarios en el año anterior (7,5 millones de euros) cuando el límite en este período era de un máximo de 10 millones de euros.
- En el año 2013 nuevamente podremos disfrutar del régimen estudiado, ya que el importe neto de la cifra de negocios del año anterior fue de 8,3 millones de euros.
- En los períodos impositivos 2014,2015 y 2016, a pesar de que el año inmediatamente anterior no se cumplieron los requisitos (el importe neto de la cifra de negocios del año

³⁹ *Manual práctico de la Renta*, “Rendimientos de actividades económicas. Método de estimación directa” Agencia Tributaria(2011), pp.195-204

2013 fue de 10,2 millones de euros, superando el límite exigido de 10 millones de euros) si podremos considerar a esta sociedad de reducida dimensión ya que en los tres períodos anteriores e inmediatos dicha sociedad fue considerada de reducida dimensión (2011,2012 y 2013), por este motivo nuestra empresa podrá disfrutar de este régimen especial en los tres años siguientes (2014,2015 y 2016).

18.2 Método para determinar el importe neto de la cifra de negocios.⁴⁰

El importe neto de la cifra de la cifra de negocios aparece reflejado en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, incluido en el primer apartado de las operaciones continuadas.

Su importe estará formado por la diferencia entre las siguientes partidas positivas y negativas:

-Partidas positivas:

- Ventas de productos o mercaderías.
- Prestaciones de servicios.
- Y demás ingresos que obtiene la empresa normalmente en su actividad habitual u ordinaria.
- Precio de adquisición o coste de producción de los bienes que entregue la empresa a cambio de activos que no tenga carácter monetario.
- Las subvenciones que obtenga la empresa en función de número de ventas o servicios prestados por esta.

-Partidas negativas:

- Devoluciones de ventas.
- Rappels sobre ventas y descuentos comerciales relacionados con las ventas o servicios prestados por la empresa.
- El IVA que debe ser repercutido a terceros y que haya sido tenido en cuenta a la hora de calcular el total de las ventas o prestaciones de servicios.

Sociedades de nueva creación.⁴¹

Para sociedades de nueva creación, y que desarrollen efectivamente su actividad en un período impositivo inferior al año, elevaremos el importe neto de la cifra de negocios proporcionalmente al año, en nuestro ejemplo, consideraremos que en el año 2010 que fue cuando se constituyó la sociedad y desarrolló su actividad, efectivamente, el importe neto de

⁴⁰ *Código de Comercio, Ley 16/2007 de 4 de Julio.* “Artículo 35.2”.

⁴¹ LIS “artículo 108.3”.

la cifra de negocios lo elevaremos a 7,63 millones de euros (importe proporcional a los 12 meses del año 2010)

Cuando una sociedad forme parte de un grupo de sociedades⁴², se tendrá en cuenta el importe total neto de la cifra de negocios de todas las empresas que formen parte del citado grupo de sociedades para establecer si la empresa puede aprovecharse de las ventajas que le otorga el ser considerada de reducida dimensión.

De igual forma, se tendrá en cuenta que las empresas que tenga relación con otras sociedades en las que sus miembros o socios tengan vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive.

18.3 Ventajas fiscales que proporcionan las amortizaciones en las empresas de reducida dimensión.

Libertad de Amortización⁴³

La libertad de amortización es una ventaja fiscal que consiste en que la Ley del Impuesto sobre Sociedades en su Capítulo XII permite amortizar fiscalmente un importe superior a la depreciación efectiva que sufra el elemento patrimonial objeto de la amortización. Debido a esto, la Ley de Impuesto exime a la empresa de los requisitos antes comentados, que la depreciación sea efectiva y que la amortización esté contabilizada.

Es interesante destacar que cuando una sociedad se puede beneficiar de la libertad de amortización no es necesario que la amortización deducida fiscalmente haya de estar previamente contabilizada como un gasto, “Los gastos que contablemente no estén registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias o bien en una cuenta de reservas y es establecida por una norma legal, excepto cuando nos encontramos con elementos patrimoniales que tienen la posibilidad de amortizarse libremente, no serán fiscalmente deducibles⁴⁴ los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente”.

La principal ventaja fiscal consiste en que la empresa puede adelantar el gasto deducible de forma anticipada, y así conseguir que la base imponible sea menor en los primeros años (por lo que se pagará menos por el impuesto) pero la empresa beneficiada con el régimen de libertad de amortización tendrá un mayor pago de impuestos en los ejercicios posteriores; de

⁴² *Código de Comercio, Ley 16/2007 de 4 de Julio.* “artículo 42”.

⁴³ LIS “artículo 109”.

⁴⁴ LIS “artículo 19.3”.

esta forma hay un diferimiento del pago del impuesto con la ventaja financiera que esto supone; de cualquier forma la empresa que cumpla el artículo 109 del TRLIS puede aprovechar y amortizar libremente de la forma que crea más beneficiosa para ella y no ajustarse a ningún método establecido legalmente, de esta forma podría adelantar o retrasar la amortización fiscal según su interés. Pero la postura más sensata es aprovechar lo antes posible el gasto deducible fiscalmente.

- Los **requisitos** necesarios para disfrutar de la libertad de amortización son los siguientes:⁴⁵

1.- Que en el periodo impositivo en el que la empresa realice la inversión tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión. Se considerará que la inversión es realizada cuando la empresa tenga a su disposición el elemento patrimonial objeto de dicha amortización.

2.-Que los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias sean nuevos. También podemos incluir el elemento patrimonial fruto de una ejecución de obra cuyo contrato sea formalizado en el período impositivo en el que la empresa sea considerada de reducida dimensión y su entrega se produzca durante los 12 meses siguientes a su finalización.

De igual forma, se pueden incluir los elementos de inmovilizado material en inversiones inmobiliarias fabricadas por la propia empresa siempre que la obra esté finalizada antes de los 12 meses desde que la empresa en cuestión sea considerada de reducida dimensión.

En el supuesto de que la empresa adquiera el inmovilizado material nuevo o las inversiones inmobiliarias a través de un contrato de arrendamiento financiero o leasing, para poder aprovechar esta libertad de amortización se deberá ejercitar la opción de compra a la finalización de dicho contrato.

3.- Que durante los 24 meses posteriores a inicio del período impositivo en el que elementos patrimoniales comiencen su funcionamiento, la plantilla media de trabajadores de la empresa aumente en relación con la plantilla media de trabajadores que tenga la empresa en los 12 meses anteriores y dicho aumento perdure durante otros 24 meses adicionales.

Para el cálculo de la plantilla media total de trabajadores de la empresa habrá que recurrir a lo que determine la legislación laboral, teniendo en cuenta como punto de referencia la jornada completa. Por tanto para cuantificar la plantilla media habrá que tener en consideración a los

⁴⁵ LIS “artículo 109”.

trabajadores de duración limitada, con contrato indefinido, contratos de aprendizaje, contratos para la formación, contrato temporal y a tiempo parcial.

4.- Que el importe máximo de la inversión objeto de amortización libre no sea superior a la cuantía resultante de multiplicar 120.000 euros por el aumento de la plantilla media total que haya experimentado la empresa (importe expresado con dos decimales).

- **Incompatibilidades**⁴⁶. La libertad de amortización es incompatible con los siguientes beneficios fiscales:

1.- La bonificación obtenida por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de la misma.

2.- La reinversión de beneficios extraordinarios y la exención por reinversión, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

3.-En el supuesto de elementos patrimoniales que hayan aprovechado la libertad de amortización, no podrán disfrutar del beneficio fiscal de la reinversión las cantidades que hayan gozado de la libertad de amortización antes comentada, y que superen la depreciación efectiva que realmente haya experimentado el bien patrimonial citado.

- ¿Qué ocurre si **no se cumple** la obligación de aumentar o mantener la plantilla de trabajadores de la empresa?

Si una vez aprovechados los beneficios fiscales que nos ofrece la libertad de amortización la empresa no cumpliera la obligación de aumentar o mantener la plantilla media total, se deberá devolver la cuota íntegra que hubiese correspondido abonar en su momento y a esto habría que añadir los intereses de demora correspondientes por este incumplimiento; estos importes deberán ser ingresados a través de un autoliquidación complementaria en el momento en el que se haya producido esta incompatibilidad.

Podemos complementar este estudio que nos ofrece la ley del Impuesto sobre Sociedades para gozar de la libertad de amortización en los siguientes supuestos:⁴⁷

a.- Elementos de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de sociedades anónimas laborales y sociedades limitadas laborales que hayan sido adquiridos durante los 5 primeros años desde que fueron constituidas.

b.- Determinado activos mineros. (Derogado por la LEY 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) (BOE del día 28).

⁴⁶ LIS “artículo 109.4”.

⁴⁷ LIS “artículo 11.2”.

c.- Los elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, que estén afectos a actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse en la parte que estén afectos a las actividades de investigación y desarrollo a partes iguales durante 10 años.

d.- Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible.

e.- Los elementos de inmovilizado material o intangible de ciertas explotaciones agrarias, adquiridos durante los 5 primeros años (Ley 19/1995, de 4 de Julio).

19 EJEMPLO PRÁCTICO DE LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN.⁴⁸

Una empresa goza de los beneficios que concede el artículo 109 del TRLIS en relación a la libertad de amortización.

El 1 de Enero de 2011 compra un mobiliario por importe de 4.000 euros. El coeficiente máximo de amortización según las tablas oficialmente aprobadas es del 12,5%, siendo este porcentaje el que utiliza para contabilizar la amortización.

Sin embargo, la sociedad decide disfrutar de la libertad de amortización y amortiza fiscalmente dicho mobiliario en 2 años, por partes iguales.

Para simplificar el supuesto, vamos a considerar que el resultado antes de impuestos en todos los años (del año 2011 al año 2018) es de 10.000 euros.

No hay ninguna diferencia entre contabilidad y fiscalidad, salvo el importe relacionado con el citado mobiliario.

La cuota íntegra es la cuota a ingresar.

Se pide: Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades desde el ejercicio 2011 al 2018, considerando que el tipo de gravamen es del 30%.

A continuación, vamos a calcular tanto las diferencias temporales como las temporarias, y demostraremos que el resultado será exactamente el mismo.

⁴⁸ Navarro Alcázar, J (2011), *Impuesto sobre Sociedades Casos Prácticos*. Centro de estudios financieros, pp.17-28.

- Diferencias temporales, positivas (+) o negativas (-), durante los 8 ejercicios económicos.

Ejercicio	2011	2012	2013	....	2018	Total
Amortización contable.....	500	500	500	....	500	4.000
Amortización fiscal permitida.....	2.000	2.000	0	....	0	4.000
Diferencia temporal.....	(-)1.500	(-)1.500	(+)500	....	(+)500	0
Tipo de gravamen.....	30%	30%	30%	....	30%	
Gasto por impuesto diferido...	-450	-450				-900
Ingreso por impuesto diferido.....			(+)150	....	(+)150	+900

- Diferencias temporarias, deducibles (d) o imponibles (i), al cierre de cada ejercicio económico.

Al cierre del ejercicio	2011	2012	2013	....	2018
Valor contable del activo....	3.500	3.000	2.500	....	0
Base fiscal del activo.....	2.000	0	0	....	0
Diferencia temporaria.....	(i)1.500	(i)3.000	(i)2.500	....	0
Tipo de gravamen.....	30%	30%	30%	....	30%
Pasivo por impuesto diferido.....	450	900	750	....	0
Variación pasivo por impuesto diferido...	(+)450	(+)450	(-)150	....	(-)150

d.-) Regularización.

	31 de diciembre de 2011		
3.000	Resultado del ejercicio (129)	a	Impuesto corriente (6300) 2.550
			Impuesto diferido (6301) 450
		x	

Resultado del ejercicio:

Ejercicio 2011	
Resultado contable antes de impuestos	+10.000
Gasto/ingreso por impuesto(gasto).....	-3.000
Corriente..... -2.550	
Diferido -450	
Resultado del ejercicio.....	+7.000

EJERCICIO 2012.

El procedimiento, ajustes y asientos contables son exactamente los mismo que hemos llevado a cabo en el ejercicio 2011.

EJERCICIO 2013.**a) Liquidación fiscal.**

Liquidación Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio 2013	
Resultado contable antes de impuestos	10.000
(+) Ajuste positivo (amortización) (DT).....	(+500)
(=) Base Imponible	10.500
(*) Tipo de gravamen	30%
(=) Cuota íntegra (y líquida)	3.150
(-) Retenciones y pagos a cuenta.....	-
(=) Cuota diferencial a ingresar o devolver	3.150

b) Impuesto corriente:

	31 de diciembre de 2013		
3.150	Impuesto corriente (6300)	a	Hacienda Pública, acreedor por
			Impuesto sobre Sociedades (4752) 3.150

c) Impuesto diferido:

Al inicio del ejercicio económico 2013 hay un pasivo por impuesto diferido: 900 (450 surgió en el año 2011 y 450 en el año 2012).

En el año 2013 se inicia la reversión del pasivo por impuesto diferido, por tanto se da de baja la parte del pasivo correspondiente al año 2013. Una disminución de pasivo es un ingreso que se reconoce en resultados.

_____ 31 de diciembre de 2013 _____			
150	Pasivos por diferencias temporarias imponibles(479)	a	Impuesto diferido (6301) 150
_____	x	_____	_____

d.-) Regularización.

_____ 31 de diciembre de 2013 _____			
3.000	Resultado del ejercicio (129)		
150	Impuesto diferido (6301)	a	Impuesto corriente (6300) 3.150
_____	x	_____	_____

Resultado del ejercicio:

Ejercicio 2013	
Resultado contable antes de impuestos	+10.000
Gasto/ingreso por impuesto(gasto).....	-3.000
Corriente.....	-3.150
Diferido	+150
Resultado del ejercicio.....	+7.000

Ejercicios desde el 2014 al 2018

Las operaciones a realizar son las mismas que hemos llevado a cabo en el año 2013.

20 CONCLUSIONES.

El estudio de la amortización fiscal es de gran importancia ya que permite a las empresas la posibilidad de una planificación económico-financiero, de esta forma, poder aprovechar las distintas oportunidades que nos ofrece la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su Reglamento, y realizar una amortización acelerada, con lo cual, en los primeros ejercicios económicos podremos aumentar el gasto fiscal, de esta forma minorar la base imponible, y así realizar una tributación menor en los primeros ejercicios fiscales, o distribuir la base de amortización de forma homogénea.

Las ventajas que nos ofrece el conocimiento de la normativa fiscal en relación a las amortizaciones da la posibilidad de repartir el gasto que éstas originan en función de las necesidades de las empresas, de tal forma que en años prósperos dónde la cuenta de resultados sea elevada interesará compensarla con el mayor número de gastos posibles para tener una tributación más favorable, por lo tanto, una buena previsión puede llevar a conseguir beneficios fiscales por parte de las empresas.

Es muy habitual, que las empresas intenten amortizar los activos de forma acelerada, es decir, lo antes posible, y así deducirse el gasto fiscal en los primeros años por varios motivos.

Esto último, nos lo vamos a encontrar en las empresas de nueva creación, es decir, empresas que acaban de constituirse, momento que normalmente es más complicado, ya que son etapas de mayor incertidumbre dónde menos ingresos se obtienen y dónde se suele hacer una gran inversión financiera en activos de inmovilizados, en estos casos, también podríamos pensar en posponer el gasto de amortización para ejercicios venideros, cuando la empresa esté más consolidada en el sector que se encuentre y por tanto, empiecen a aumentar los ingresos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Otro de los motivos por el que las empresas intentan amortizar sus activos de forma anticipada es por el hecho de que el futuro es incierto y no saben en qué situación estará la empresa en los próximos años y como se encontrarán los bienes objeto de amortización, en este supuesto, estaríamos hablando de sociedades que tienen una filosofía empresarial basada en la inmediatez, poco preocupada por una planificación futura y por tanto, los profesionales dedicados a la liquidación fiscal intentarán aprovechar la libertad de amortización en los distintos casos que nos ofrece la Ley.

Destacar la importancia que debe tener la coordinación entre el profesional contable y el asesor fiscal y el conocimiento en profundidad de la normativa por ambas partes, a modo de ejemplo el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades nos indica que no serán fiscalmente deducibles aquellas partidas que no hayan sido reflejadas contablemente y por

tanto aparezcan en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de reservas, excepto algunos casos que recoge la Ley.

Esta conexión entre los profesionales contable y fiscal es interesante para pretender que la amortización que se lleve a cabo en los dos ámbitos adopte el mismo método de amortización en la medida de lo posible y así simplificar su labor.

Es habitual que tanto desde la óptica contable como desde la fiscal se lleve de forma paralela las amortizaciones de los distintos activos en una hoja de cálculo, donde estén reflejados los métodos de amortización utilizados y sus cantidades correspondientes, ya que será de gran utilidad en el futuro ante posibles acontecimientos tal como, una venta de inmovilizado, o un inmovilizado que haya sido objeto de reinversión.

En el caso que se quiera gozar de las ventajas fiscales que nos encontramos en la Ley del Impuesto, el departamento de compras e inversiones si estamos frente a una gran empresa o un empresario si la empresa es familiar deberá comunicarse con el profesional del área fiscal para que éste le asesore en las futuras inversiones que vaya a realizar la empresa y así por ejemplo aprovechar los beneficios que nos ofrece el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 110, a través del cual se podrá amortizar libremente cuando las inversiones sean de escaso valor.

Al finalizar el período de liquidación del impuesto, el asesor fiscal deberá comunicar al contable los diferentes ajustes que haya realizado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, para que éste último anote los asientos contables oportunos en el Libro Diario y de esta forma formular las Cuentas Anuales de forma adecuada.

21 BIBLIOGRAFÍA.

Álvarez Melcón, S. (2013). *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*. Centro de estudios financieros.

Bas Soria, J. (2009). *El cálculo del Impuesto sobre Sociedades sobre el nuevo Plan General Contable*. Centro de estudios financieros.

Borrás Amblar, F (2015), “Correcciones de valor: amortizaciones”. *Impuesto sobre Sociedades (1). Régimen general. Comentarios y casos prácticos*. Centro de estudios financieros.

García-Olmedo, R. (2013). *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*. Centro de estudios financieros.

Navarro Alcázar, J (2015), “Correcciones de valor: amortizaciones”. *Impuesto sobre Sociedades (1). Régimen general. Comentarios y casos prácticos*. Centro de estudios financieros.

Pousa Soto, R. (2009). *Casos prácticos del nuevo Plan General Contable*. Centro de estudios financieros.

VV.AA Manual práctico de la Renta, “Rendimientos de actividades económicas. Método de estimación directa” Agencia Tributaria (2011).