

Transición a los nuevos coeficientes de amortización lineales establecidos en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades en el caso de bienes que ya estaban siendo amortizados.

Fecha: 9 de marzo de 2016

Arts. 10, 11, 12, DT13ª L.I.S. (L27/2014)

Arts. 3, 4 R.I.S. (RD634/2015)

Arts. 10 y 11 T.R.L.I.S. (RDLeg. 4/2004)

Arts. 1, 2 R.I.S. (RD1777/2004)

Nº. Consulta: V0882-16

La sociedad consultante, dedicada a actividades auxiliares y complementarias del transporte, es propietaria de varios almacenes afectos a dicha actividad económica.

En el cálculo de las amortizaciones deducibles de dichos almacenes ha venido aplicando lo establecido en el artículo 11.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y en el artículo 1.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Con la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, sería de aplicación para la amortización de los almacenes, considerándose depreciación efectiva, el resultado de aplicar los nuevos coeficientes de amortización lineal establecidos en el artículo 12.1.a).

Adicionalmente, la disposición transitoria decimotercera de esta Ley establece el modo de aplicar la nueva tabla de amortización a los elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015.

En el caso de los mencionados almacenes de la sociedad, la aplicación de los nuevos coeficientes según la referida tabla de amortización da lugar a que la nueva vida útil de algunos de ellos habría finalizado con anterioridad a 1 de enero de 2015, teniendo sin embargo, los citados elementos un valor neto fiscal pendiente de amortizar a 31 de diciembre de 2014 de acuerdo con la normativa anterior.

Si es posible amortizar totalmente ese valor neto fiscal existente al inicio del ejercicio 2015, y si la citada amortización tendrá la consideración de depreciación efectiva y será totalmente deducible en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2015. En caso contrario, cuál debería ser el procedimiento a seguir.

CONTESTACION

La presente contestación no analizará los coeficientes de amortización aplicados por la entidad consultante.

El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que *"en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas"*.

De acuerdo con artículo 11.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

“1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

(...)”

A su vez, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, establece en su artículo 1.4 que “(...)

Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del período de su vida útil, entendiéndose por tal el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual, (...)

(...)”

Asimismo, el citado Reglamento, establece en su artículo 2 que:

“1. Cuando el sujeto pasivo opte por el método de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, la depreciación se entenderá efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

b) El coeficiente de amortización lineal 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 anteriormente mencionados.

(...)

2. En el método de amortización, según tablas de amortización oficialmente aprobadas, la vida útil no podrá exceder del período máximo de amortización establecido en las mismas.

(...)

5. Las tablas de amortización oficialmente aprobadas y las instrucciones para su aplicación son las que constan como anexo de este Reglamento.”

Según se desprende del escrito de consulta, la entidad consultante ha venido dotando contablemente, y deduciendo fiscalmente (teniendo en cuenta, en su caso, limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles que se comentará más adelante), la amortización de los almacenes afectos a la actividad auxiliar y complementaria del transporte, aplicando los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas

de amortización oficialmente aprobadas.

El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha sido derogado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en vigor desde el 1 de enero de 2015 y de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de la expresada fecha.

El artículo 10.3 de la LIS establece que *“en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”*

Asimismo, el artículo 11 de la LIS establece que:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

(...)”

A su vez, en relación con las amortizaciones, el artículo 12 de la LIS establece que:

“1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

(...)

Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

(...)

e) El contribuyente justifique su importe.

(...)”

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) aprobado por el Real Decreto

634/2015, de 10 de julio (el cual ha derogado el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades), establece en su artículo 3 que:

“1. Se considerará que la depreciación de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias es efectiva cuando sea el resultado de aplicar alguno de los métodos previstos en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley del Impuesto.

(...)

3. Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.

Los elementos patrimoniales del inmovilizado material, inmaterial e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del período de su vida útil.

(...)”

A su vez, el artículo 4 del RIS establece que:

“1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla.

b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en la tabla.

c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

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

(...)”

Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que la disposición transitoria decimotercera de la LIS establece que:

“Disposición transitoria decimotercera. Aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley en elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad. Libertad de amortización pendiente de aplicar.

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

Asimismo, aquellos contribuyentes que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y, en aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley les correspondiere un plazo de amortización distinto, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el período que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximos previstos en esta Ley, multiplicados por 1,1.

Los cambios en los coeficientes de amortización aplicados por los contribuyentes, que se puedan originar a raíz de la entrada en vigor de la presente Ley, se contabilizarán como un cambio de estimación contable.

2. (...)”

Este régimen transitorio se refiere a la aplicación de la tabla de amortización prevista en la LIS a elementos patrimoniales adquiridos en períodos impositivos con anterioridad al 1 de enero de 2015, que habrían venido amortizándose de acuerdo con los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con la disposición transitoria decimotercera de la LIS, los elementos patrimoniales para los que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuviera aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Según se manifiesta en el escrito de consulta, los almacenes de la sociedad consultante se ven afectados por nuevos coeficientes lineales máximos de amortización, dando lugar a que la nueva vida útil de alguno de ellos habría finalizado antes del 1 de enero de 2015, teniendo valor neto fiscal pendiente de amortizar a 31 de diciembre de 2014 de acuerdo con la normativa anterior.

De la información facilitada en el escrito de consulta no se desprende con claridad el alcance de la modificación que la nueva tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS supone para la amortización de los almacenes de la sociedad. A estos efectos, se presume que dicha modificación implica que la vida útil de los almacenes hasta ese momento, que se correspondía con el coeficiente lineal de amortización que hasta entonces estaba aplicando la sociedad, no queda comprendida entre la nueva vida útil mínima, que resulta del coeficiente lineal máximo de la nueva tabla de amortización, y el nuevo período máximo de dicha nueva tabla, pues de quedar

comprendida entre estos, podría mantener el coeficiente lineal de amortización que venía aplicando, ya que igualmente estaría comprendido entre el nuevo coeficiente lineal mínimo, que resulta del período máximo de amortización de la nueva tabla de amortización, y el nuevo coeficiente lineal máximo de dicha nueva tabla. En tal caso, se supone que se mantendría asimismo el gasto contable por la amortización de los almacenes, que sería fiscalmente deducible al considerarse que corresponde a la depreciación efectiva. No obstante se desconoce el porcentaje de amortización que aplica la entidad.

Por el contrario, se presume que la vida útil de los almacenes hasta ese momento es superior a la nueva vida útil máxima de la nueva tabla de amortización. En tal caso, se producirá la situación prevista en la disposición transitoria decimotercera de la LIS, puesto que en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvo aplicando a los almacenes un coeficiente de amortización distinto al que les correspondería por aplicación de la nueva tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS. En consecuencia, de acuerdo con dicha disposición transitoria, los almacenes se han de amortizar durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015. Sin embargo, tal y como se ha manifestado, en el caso concreto planteado, la nueva vida útil máxima ya habrá finalizado a 1 de enero de 2015. Por tanto, y teniendo en cuenta que la disposición transitoria decimotercera de la LIS establece que los cambios en los coeficientes de amortización aplicados por los contribuyentes, que se puedan originar a raíz de la entrada en vigor de la LIS, se contabilizarán como un cambio de estimación contable, en el ejercicio 2015 la entidad consultante habrá registrado un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias por el valor neto contable de los almacenes a 31 de diciembre de 2014, es decir, por la amortización correspondiente a los años de vida útil original que aún le quedaban a estos elementos (se supone que no hay valor residual). Dicho gasto resultará fiscalmente deducible para la determinación de la base imponible correspondiente al ejercicio 2015, presumiéndose que el valor neto contable y el valor neto fiscal coinciden a estos efectos (teniendo en cuenta, en su caso, limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles que se comentará más adelante).

En este sentido, debe tenerse en cuenta que el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, estableció una limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, en los siguientes términos:

“La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha Ley.

La limitación prevista en este artículo resultará igualmente de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando el sujeto pasivo no cumpla los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 de dicha Ley en el período impositivo correspondiente.

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.

No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación respecto de aquellos elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización.”

En el supuesto de que a la entidad consultante le hubiera resultado de aplicación esta limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles de los almacenes, y teniendo en cuenta que la deducibilidad de la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo 7 de la Ley 16/2012 se trata específicamente en este mismo artículo (la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015), a los efectos de la aplicación de lo establecido en la disposición transitoria decimotercera de la LIS, se considerará que el valor neto fiscal tiene en cuenta esta amortización contable no deducible, es decir, a estos efectos computa como si se hubiera deducido de manera que, de acuerdo con la hipótesis que antes se ha efectuado, el valor neto fiscal coincide con el valor neto contable.

Texto recuperado web MINHAP

Gaceta Fiscal

www.gacetafiscal.com