

# INTRODUCCIÓN

---

Se puede decir que el Impuesto de Sociedades es pieza clave en la tributación empresarial.

Dicho impuesto se caracteriza por que para determinar la base imponible se parte del resultado contable de la empresa que se trate. Por lo tanto, resulta evidente que las modificaciones en la normativa contable repercuten en la determinación de dicha base imponible, siendo fundamental en la aplicación del impuesto. En este sentido cabe señalar la importancia de la entrada en vigor de la Ley 16/2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional en base a la normativa de la Unión Europea.

En la indicada ley se recogieron, como es obvio, importantes modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (TRLIS).

Además, la ley 16/2007 abrió las puertas a un nuevo Plan General de Contabilidad, que se concretó en el Real Decreto 1.514/2007 de aprobación de dicho Plan.

La entrada en vigor en 1 de enero de 2008 del Plan General de Contabilidad propició nuevas modificaciones en el TRLIS que se plasmaron en la ley 4/2008, con la novedad de la posibilidad de la libertad de amortización por mantenimiento de empleo.

En el presente libro, concebido con un enfoque eminentemente práctico, se hace especial hincapié en la resolución de la problemática del Impuesto de Sociedades en un doble sentido:

- Ejemplos prácticos debidamente resueltos.
- Implicaciones contables derivadas de la aplicabilidad del impuesto, con especial referencia a las posibles diferencias temporarias imponibles y deducibles.

No se sigue el articulado del TRLIS (norma básica del impuesto) de una forma secuencial, sino por áreas de aplicabilidad en base a la casuística que presenta el impuesto. Se recogen, por tanto, por separado:

- Amortización del inmovilizado material e intangible.
- Deterioro del valor de activos.
- Provisiones.
- Arrendamientos.
- Reglas de valoración para transmisiones lucrativas.
- Reglas de valoración para transmisiones societarias.
- Reglas de valoración para operaciones vinculadas.
- Reglas especiales de valoración.
- Exención de rentas obtenidas en el extranjero.
- Compensación de bases imponibles negativas.
- Deducciones para evitar la doble imposición.
- Bonificaciones.
- Deducciones para incentivar determinadas actividades.
- Pagos fraccionados, retenciones y pagos a cuenta.

- Liquidación del impuesto.

Además de esta casuística de aplicación del régimen general del impuesto se ha incluido:

- Régimen especial de empresas de reducida dimensión.
- Régimen especial para cooperativas (Ley 20/1990).

El objetivo del presente libro, como resulta evidente, es un enfoque práctico de aplicabilidad del Impuesto de Sociedades, que como ya se ha señalado, se puede considerar como pieza clave en la tributación empresarial.

Confiamos acercarnos, al menos, a la consecución del objetivo señalado, contando siempre, por supuesto, con el benevolente reconocimiento por parte del lector.

EL AUTOR

Septiembre de 2011



# AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL

---

## 1.1 AMORTIZACIÓN FISCAL

La **amortización** se puede considerar como la expresión contable de la depreciación.

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Para que la **amortización sea fiscalmente deducible** en el Impuesto de Sociedades, el artículo 11 del TRLIS establece que la depreciación que sufran los distintos elementos debe ser **efectiva**. Se considerará que la depreciación es **efectiva** cuando:

- Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas por los siguientes coeficientes:

- 1,5 si el elemento tiene un período de amortización inferior a cinco años.
  - 2 si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a cinco años e inferior a ocho años.
  - 2,5 si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.
- Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de los dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

- Se ajuste a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.
- El sujeto pasivo justifique su importe.

## 1.2 CONDICIONAMIENTOS BÁSICOS PARA LA AMORTIZACIÓN FISCAL

En el artículo 1 del Reglamento del Impuesto de Sociedades se recogen los siguientes **condicionamientos para la aplicación de la amortización del inmovilizado material**.

- Será amortizable el **precio de adquisición o coste de la producción excluido, en su caso, el valor residual**.
- **Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación.** Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de

adquisición. No obstante, el sujeto pasivo podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

- La amortización se hará **elemento por elemento**, pero cuando se trate de elementos patrimoniales de naturaleza análoga la amortización podrá practicarse sobre el **conjunto de ellos**.
- Las **instalaciones técnicas de uso especializado** podrán constituir un único elemento susceptible de amortización.
- Los elementos patrimoniales del inmovilizado material **empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento**.
- Los elementos patrimoniales del inmovilizado material **deberán amortizarse dentro del período de su vida útil**.
- Los costes relacionados con **grandes reparaciones** se amortizarán durante el período que media hasta la gran reparación.
- Para un mismo elemento patrimonial no podrá aplicarse ni simultánea ni sucesivamente distintos métodos de amortización, salvo en casos excepcionales.
- Cuando las **renovaciones, ampliaciones o mejoras** de los elementos patrimoniales del inmovilizado material se incorporen a dicho inmovilizado, el importe de las mismas **se amortizará durante los períodos impositivos que resten para completar la vida útil de los referidos elementos patrimoniales**. A tal efecto, se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar el importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

Los elementos patrimoniales que han sido objeto de las operaciones de renovación, ampliación o mejora, continuarán amortizándose según el método que se venía aplicando con anterioridad a la realización de las mismas.

Cuando las operaciones determinen un alargamiento de la vida útil estimada del activo, dicho alargamiento deberá tenerse en cuenta a los efectos de la amortización del elemento patrimonial y del importe de la renovación, ampliación o mejora.

## 1.3 MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN FISCAL

A la vista del artículo 1.1 del TRLIS, ya mencionado, pueden diferenciarse tres métodos de amortización fiscal:

- **Aplicación de los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.**
- **Aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.**
- **Aplicación de los números dígitos.**

Como puede observarse no consideramos propiamente como métodos:

- **Cuando se trate de un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.**
- **Cuando el sujeto pasivo justifique su importe.**

### 1.3.1 Aplicación de los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas oficialmente aprobadas

Se calculan en base a las **tablas fiscales de amortización** (Real Decreto 1777/2004). Estas tablas están estructuradas por actividades económicas (divisiones y agrupaciones), distinguiéndose por clases de elementos del inmovilizado material según cada actividad específica, entre:

- **Coefficiente lineal máximo anual**, expresado en porcentaje.
- **Período máximo de plazo de amortización**, expresado en número de años.



Se puede aplicar:

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

Veamos un ejemplo:

Supongamos que se trata de instalaciones y equipos de riego de una empresa agrícola que en las tablas fiscales de amortización se recoge:

- Coeficiente lineal máximo anual..... 10%
- Período máximo de amortización..... 20 años

Por lo tanto:

- Amortización máxima: 10%
- Amortización mínima: 5%

### 1.3.2 Aplicación de un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización

**En este método degresivo se aplicará un porcentaje periódico constante, pero sobre el valor pendiente de amortización.**

El porcentaje constante a aplicar se determinará ponderando cualquiera de los porcentajes obtenidos según tablas por los coeficientes multiplicativos a los que se han hecho referencia en el epígrafe 1.

El importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil del elemento de que se trate se amortizará en su totalidad en dicho período.

Veamos un ejemplo:

Supongamos que se trata de máquinas para medir pieles, ojetear, apomazar, cortar y marcar suelas en una empresa de fabricación de calzado, que figura en las tablas fiscales de amortización con un coeficiente máximo anual del 12% y un período máximo de amortización de 18 años, siendo el valor amortizable de 20.000 €.

A la vista de las tablas fiscales se elige un coeficiente del 10%. Por lo tanto, el porcentaje constante a aplicar será de:

$100\% / 10\% = 10 \text{ años}$

$10\% \times 2,5 = 25\%$

El cuadro de amortización será el siguiente:

| Año | Pendiente de amortizar | Coeficiente anual | Cuota anual de amortización |
|-----|------------------------|-------------------|-----------------------------|
| 1   | 20.000                 | 25%               | 5.000                       |
| 2   | 15.000                 | 25%               | 3.750                       |
| 3   | 11.250                 | 25%               | 2.813                       |
| 4   | 8.437                  | 25%               | 2.109                       |
| 5   | 6.328                  | 25%               | 1.582                       |
| 6   | 4.746                  | 25%               | 1.187                       |
| 7   | 3.559                  | 25%               | 890                         |
| 8   | 2.669                  | 25%               | 667                         |
| 9   | 2.002                  | 25%               | 501                         |
| 10  | 1.501                  |                   | 1.501                       |

### 1.3.3 Aplicación del método de la suma de los números dígitos

En este método se operará de la forma siguiente:

- Se obtendrá la suma de dígitos mediante la adición de los valores numéricos asignados a los años en que se ha de amortizar el elemento patrimonial.

A estos efectos, se asignará el valor numérico mayor de una serie de años en que haya de amortizarse el elemento patrimonial al año en que deba comenzar la amortización, y para los años siguientes, valores numéricos sucesivamente decrecientes en una unidad, hasta llegar al último considerado para la amortización, que tendrá un valor numérico igual a la unidad.

El período de amortización podrá ser cualquiera de los comprendidos entre el período máximo y el que se deduce del coeficiente de amortización lineal máximo según tablas de amortización oficialmente aprobadas, ambos inclusive.

- Se dividirá la base de amortización entre la suma de dígitos obtenida según párrafo anterior, determinándose así la cuota por dígito.
- Se multiplicará la cuota por dígito por el valor numérico que corresponda al período impositivo.

Veamos un ejemplo:

Supongamos que se trata de proyectores de escena en una empresa de exhibición teatral y de espectáculos que figura en las tablas fiscales de amortización con un coeficiente lineal máximo del 25% y un período máximo de amortización de 8 años, cuyo valor amortizable es de 8.625 €.

Se elige un período de amortización de 5 años.

Por lo tanto, la suma de los dígitos será:

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

Y la cuota por dígito:

$$\frac{8.625}{15} = 575 \text{ €}$$

El cuadro de amortización será el siguiente:

| Año | Dígito | Cuota por dígito | Cuota anual de amortización |
|-----|--------|------------------|-----------------------------|
| 1   | 5      | 575              | 2.875                       |
| 2   | 4      | 575              | 2.300                       |
| 3   | 3      | 575              | 1.725                       |
| 4   | 2      | 575              | 1.150                       |
| 5   | 1      | 575              | 575                         |

## 1.4 CÓMPUTO CONTABLE Y FISCAL DE LAS AMORTIZACIONES DEL INMOVILIZADO MATERIAL

Como es obvio las empresas no tienen que aplicar ineludiblemente los métodos fiscales señalados. **Por lo tanto, pueden surgir diferencias entre el ámbito contable y el tributario.**

Estas diferencias pueden ser:

- **Aplicar una cuota superior a la máxima permitida fiscalmente.**
- **Aplicar una cuota inferior a la mínima establecida fiscalmente.**

### 1.4.1 Aplicación de una cuota superior a la máxima permitida fiscalmente

La empresa pesquera X tiene contabilizado en su activo aparejos de pesca por un importe de 15.500 €.

Según las tablas fiscales de amortización a los aparejos de pesca se les puede aplicar un coeficiente máximo anual de amortización del 30%.

La empresa X, respecto a esos aparejos de pesca, ha efectuado las siguientes amortizaciones en su contabilidad:

| Año | Amortización anual |
|-----|--------------------|
| 1   | 7.750              |
| 2   | 7.750              |

La amortización fiscal máxima es de:

$$\frac{15.500 \times 30}{100} = 4.650 \text{ €}$$

Por lo tanto, las diferencias entre el cómputo fiscal y el contable viene dado por:

| Año | Amortización contable | Amortización fiscal | Diferencia temporaria |
|-----|-----------------------|---------------------|-----------------------|
| 1   | 7.750                 | 4.650               | + 3.100               |
| 2   | 7.750                 | 4.650               | + 3.100               |
| 3   | --                    | 4.650               | - 4.650               |
| 4   | --                    | 1.550               | - 1.550               |
|     | <b>15.500</b>         | <b>15.500</b>       |                       |

La contabilización será:

## Año 1

|        |               |                                                |                                   |               |        |
|--------|---------------|------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------|--------|
| 930,00 | <b>(4740)</b> | Activos por diferencias temporarias deducibles | Impuesto diferido<br>3.100 × 0,30 | <b>(6301)</b> | 930,00 |
|--------|---------------|------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------|--------|

## Año 2

|        |               |                                                |                                   |               |        |
|--------|---------------|------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------|--------|
| 930,00 | <b>(4740)</b> | Activos por diferencias temporarias deducibles | Impuesto diferido<br>3.100 × 0,30 | <b>(6301)</b> | 930,00 |
|--------|---------------|------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------|--------|

## Año 3

|          |               |                                          |                                                   |               |          |
|----------|---------------|------------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------|----------|
| 1.395,00 | <b>(6301)</b> | Impuesto diferido<br>$4.650 \times 0,30$ | Activos por diferencias<br>temporarias deducibles | <b>(4740)</b> | 1.395,00 |
|----------|---------------|------------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------|----------|

## Año 4

|        |               |                                          |                                                   |               |        |
|--------|---------------|------------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------|--------|
| 465,00 | <b>(6301)</b> | Impuesto diferido<br>$1.550 \times 0,30$ | Activos por diferencias<br>temporarias deducibles | <b>(4740)</b> | 465,00 |
|--------|---------------|------------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------|--------|

Después de este asiento la cuenta (4740) quedará con saldo cero.

### 1.4.2 Aplicación de una cuota inferior a la permitida fiscalmente

La empresa de fabricación de material eléctrico N tiene reflejado en su activo equipos de prueba por un importe de 250.500 €.

En las tablas fiscales de amortización para el citado material de prueba figura:

- Amortización anual máxima: 25%.
- Plazo máximo de amortización: 8 años.

Por lo tanto:

$$\text{Cuota anual máxima: } \frac{250.500 \times 25}{100} = 62.625 \text{ €}$$

$$\text{Cuota anual mínima: } \frac{250.500}{8} = 31.312,50 \text{ €}$$

Las amortizaciones contabilizadas por la empresa N por los equipos de prueba han sido:

| Año | Amortización anual |
|-----|--------------------|
| 1   | 30.000             |
| 2   | 30.000             |
| 3   | 30.000             |
| 4   | 60.000             |
| 5   | 50.250             |
| 6   | 50.250             |

Las diferencias entre el cómputo contable y el fiscal de las amortizaciones viene dado por:

| Año | Amortización contable | Amortización fiscal | Diferencia temporaria |
|-----|-----------------------|---------------------|-----------------------|
| 1   | 30.000                | 30.000 (1)          | --                    |
| 2   | 30.000                | 30.000 (1)          | --                    |
| 3   | 30.000                | 30.000 (1)          | --                    |
| 4   | 60.000                | 60.000 (2)          | --                    |
| 5   | 50.250                | 50.250 (3)          | --                    |
| 6   | 50.250                | 50.250 (4)          | --                    |
|     | <b>250.500</b>        | <b>250.500</b>      |                       |

(1) La amortización anual mínima es de 31.312,50 €, pero se considera deducible la contabilizada por 30.000 €, ya que la amortización tiene que estar contabilizada para ser deducible.

(2) La cuota anual fiscal máxima vendrá dada por:

- Cuota máxima anual.....62.625,00 €
- Defecto de amortización del año 1..... 1.312,50 €

- Defecto de amortización del año 2..... 1.312,50 €
- Defecto de amortización del año 3..... 1.312,50 €

---

**66.562,50 €**

Como la amortización contabilizada es de 60.000 € se toma este importe como deducible fiscalmente.

(3) La cuota anual fiscal máxima vendrá dada por:

- Cuota máxima anual ..... 62.625,00 €
- Defecto de amortización del 4º año ..... 6.562,50 €

---

**69.187,50 €**

Como la amortización contabilizada es de 50.250 € se toma este importe como deducible fiscalmente.

(4) Queda por amortizar contablemente 50.250 €. Se admite fiscalmente el citado importe por quedar por bajo del máximo anual según tablas.

## 1.5 CASOS PARTICULARES DE AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL

Se va a hacer referencia a los siguientes:

- **Amortización de elementos del inmovilizado material adquiridos ya usados.**
- **Amortización de elementos del inmovilizado material con ocupación diaria superior a un turno normal de trabajo.**
- **Amortización de renovaciones, ampliaciones y mejoras de elementos del inmovilizado material.**



### 1.5.1 Amortización de elementos del inmovilizado material adquiridos ya usados

En el apartado 4 del artículo 2 del Reglamento del Impuesto de Sociedades se establece que para los elementos del inmovilizado material que se adquieren **usados** el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- b) Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.
- c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquel pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.

Veamos un ejemplo:

Una empresa de fabricación de muebles ha adquirido una máquina de corte usada por importe de 6.750 € (sin IVA).

Esta máquina estaba contabilizada en la empresa vendedora por un activo de 19.950 €.

En las tablas fiscales de amortización dicho elemento figura:

- Coeficiente anual máximo..... 12%
- Período máximo de amortización..... 18 años

La empresa puede optar por aplicar fiscalmente alguna de las siguientes amortizaciones anuales:

1. Cálculo sobre el precio de adquisición usado:

$$12 \times 2 = 24\%$$

$$6.750 \times 0,24 = 1.620 \text{ €}$$

2. Cálculo sobre el precio de adquisición originario:

$$19.950 \times 0,12 = 2.394 \text{ €}$$

### 1.5.2 Amortización de elementos del inmovilizado material con ocupación diaria superior a la de un turno normal de trabajo

En el apartado 3 del artículo 2 del Reglamento del Impuesto de Sociedades se establece que cuando un elemento del inmovilizado material se utilice **diariamente en más de un turno normal de trabajo**, podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de:

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

Veamos un ejemplo:

La empresa N de fabricación de calzado tiene en funcionamiento habitualmente durante 15 horas al día una máquina para cortar y marcar suelas. Dicha máquina está contabilizada en el activo por 4.620 €.

Las tablas fiscales de aplicación a dicha máquina presentan los siguientes datos:

Cuota anual máxima..... 12%

Período máximo de amortización..... 18 años

La cuota anual fiscal de amortización vendrá dada por:

$$\frac{100}{18} + \left[ 12 - \frac{100}{18} \right] \times \frac{15}{8} = 17,64\%$$

$$\frac{17,64 \times 4.620}{100} = 814,97 \text{ €}$$

### 1.5.3 Amortización de elementos del inmovilizado material procedentes de una renovación, ampliación o mejora

En el apartado 7 del artículo 1 del Reglamento del Impuesto de Sociedades se establece que cuando las **renovaciones, ampliaciones y mejoras** se incorporen a los elementos del inmovilizado material, el importe de las mismas se amortizará durante el tiempo que reste para completar la vida útil de los referidos elementos patrimoniales.

A tal efecto se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización anual contabilizada entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

Veamos un ejemplo:

La empresa M de artes gráficas ha realizado unas mejoras en unas máquinas de arco voltaico para *offset* por importe de 9.920 €.

Dicha maquinaria está contabilizada en el activo por 24.500 € con una amortización acumulada de 6.820 € en el momento del inicio del período impositivo en que se realizó la citada mejora. La amortización anual que se venía practicando de dicha maquinaria era de 2.940 € (antes de la mejora).

La amortización anual del importe de la mejora vendrá dada por:

$$\frac{\text{Amortización anual anterior a la mejora}}{\text{Valor contable anterior a la mejora}} = \frac{2.940}{24.500 - 6.820} = 0,1663$$

$$9.920 \times 0,1663 = 1.649,70$$

Por lo tanto, la amortización anual a partir de la mejora será:

|                                 |                 |
|---------------------------------|-----------------|
| Amortización anterior .....     | 2.940,00        |
| Amortización de la mejora ..... | 1.649,70        |
|                                 | <hr/>           |
|                                 | <b>4.589,70</b> |

## 1.6 LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

Según el apartado 2 del artículo 11 del TRLIS podrán **amortizarse libremente**, respecto al inmovilizado material:

- a) Los elementos del inmovilizado material de las sociedades anónimas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- b) Los activos mineros en los términos establecidos en el artículo 97.
- c) Los elementos del inmovilizado material, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.
- d) Los elementos del inmovilizado material de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en el Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

También se pueden amortizar libremente los elementos del inmovilizado material nuevos, afectos a cualquier tipo de actividad, adquiridos dentro de los años 2009 y 2010, siempre que la empresa mantenga su plantilla de trabajadores, de acuerdo con la Ley 4/2008.

En el régimen especial del Impuesto de Sociedades para la empresa de reducida dimensión también se contempla la libertad de amortización.

Veamos un ejemplo:

La empresa K, que puede acogerse a la libertad de amortización, ha adquirido en 2010 maquinaria por importe de 195.600 €.

Según las tablas fiscales de amortización la citada maquinaria puede amortizarse:

- Cuota anual máxima: 25%
- Plazo máximo de amortización: 7 años

Por lo tanto, la cuota máxima anual de amortización (que ha sido contabilizada) es de:

$$\frac{195.600 \times 25}{100} = 48.900 \text{ €}$$

Al acogerse a la libertad de amortización las cuotas anuales aplicadas fiscalmente han sido:

| Año | Cuota anual    |
|-----|----------------|
| 1   | 65.200         |
| 2   | 65.200         |
| 3   | 65.200         |
|     | <b>195.600</b> |

Las diferencias entre el cómputo contable y el fiscal viene dado por:

| Año | Amortización contable | Amortización fiscal | Diferencias temporarias |
|-----|-----------------------|---------------------|-------------------------|
| 1   | 48.900                | 65.200              | - 16.300                |
| 2   | 48.900                | 65.200              | - 16.300                |
| 3   | 48.900                | 65.200              | - 16.300                |
| 4   | 48.900                | --                  | + 48.900                |
|     | <b>195.600</b>        | <b>195.600</b>      |                         |

La contabilización será:

## Año 1

|          |               |                                    |                                                |              |          |
|----------|---------------|------------------------------------|------------------------------------------------|--------------|----------|
| 4.890,00 | <b>(6301)</b> | Impuesto diferido<br>16.300 × 0,30 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles | <b>(479)</b> | 4.890,00 |
|----------|---------------|------------------------------------|------------------------------------------------|--------------|----------|

Año 2

|          |        |                                           |                                                |       |          |
|----------|--------|-------------------------------------------|------------------------------------------------|-------|----------|
| 4.890,00 | (6301) | Impuesto diferido<br>$16.300 \times 0,30$ | Pasivos por diferencias temporarias imponibles | (479) | 4.890,00 |
|----------|--------|-------------------------------------------|------------------------------------------------|-------|----------|

Año 3

|          |        |                                           |                                                |       |          |
|----------|--------|-------------------------------------------|------------------------------------------------|-------|----------|
| 4.890,00 | (6301) | Impuesto diferido<br>$16.300 \times 0,30$ | Pasivos por diferencias temporarias imponibles | (479) | 4.890,00 |
|----------|--------|-------------------------------------------|------------------------------------------------|-------|----------|

Año 4

|           |        |                                                |                                           |        |           |
|-----------|--------|------------------------------------------------|-------------------------------------------|--------|-----------|
| 14.670,00 | (6301) | Pasivos por diferencias temporarias imponibles | Impuesto diferido<br>$48.900 \times 0,30$ | (6301) | 14.670,00 |
|-----------|--------|------------------------------------------------|-------------------------------------------|--------|-----------|

Supongamos que la maquinaria del ejemplo anterior se vende en 30 de junio del tercer año.

Hasta ese momento el cómputo contable y fiscal de la amortización vendrá dado por:

| Año | Amortización contable | Amortización fiscal | Diferencias temporarias |
|-----|-----------------------|---------------------|-------------------------|
| 1   | 48.900                | 65.200              | - 16.300                |
| 2   | 48.900                | 65.200              | - 16.300                |
| 3   | 24.450                | 32.600              | - 8.150                 |
|     |                       |                     | - 40.750                |

La contabilización de las diferencias temporarias será:

## Año 1

|          |               |                                           |                                                |              |          |
|----------|---------------|-------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------|----------|
| 4.890,00 | <b>(6301)</b> | Impuesto diferido<br>$16.300 \times 0,30$ | Pasivos por diferencias temporarias imponibles | <b>(479)</b> | 4.890,00 |
|----------|---------------|-------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------|----------|

## Año 2

|          |               |                                           |                                                |              |          |
|----------|---------------|-------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------|----------|
| 4.890,00 | <b>(6301)</b> | Impuesto diferido<br>$16.300 \times 0,30$ | Pasivos por diferencias temporarias imponibles | <b>(479)</b> | 4.890,00 |
|----------|---------------|-------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------|----------|

## Año 3

|          |               |                                          |                                                |              |          |
|----------|---------------|------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------|----------|
| 2.445,00 | <b>(6301)</b> | Impuesto diferido<br>$8.150 \times 0,30$ | Pasivos por diferencias temporarias imponibles | <b>(479)</b> | 2.445,00 |
|----------|---------------|------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------|----------|

Como la maquinaria se ha vendido ya no se va a continuar amortizando ni contable ni fiscalmente por lo que tendrá que hacerse la reversión de las diferencias temporarias imponibles contabilizadas:

|           |               |                                                                        |                   |               |           |
|-----------|---------------|------------------------------------------------------------------------|-------------------|---------------|-----------|
| 12.225,00 | <b>(6301)</b> | Pasivos por diferencias temporarias imponibles<br>$40.750 \times 0,30$ | Impuesto diferido | <b>(6301)</b> | 12.225,00 |
|-----------|---------------|------------------------------------------------------------------------|-------------------|---------------|-----------|

## 1.7 CAMBIOS DE ESTIMACIONES EN LAS AMORTIZACIONES DEL INMOVILIZADO MATERIAL

En el Plan General de Contabilidad se indica que el **valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo se revisarán en la fecha de cierre del ejercicio, debiendo contabilizarse los cambios que, en su caso, pudieran**

**originarse, según lo dispuesto en la norma de valoración relativa a cambios de estimación contables.**

Dicha norma establece que el cambio de estimaciones contables como consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, se tratará de **forma prospectiva y su efecto se imputará como ingreso o gasto del ejercicio corriente. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.**

Veamos un ejemplo:

Determinado elemento del inmovilizado material se estaba amortizando con una cuota constante anual del 10% de su valor amortizable que se había fijado en 18.500 €. Faltaban por amortizar 4 años (incluido el año actual finalizado).

Se cambia la estimación de la vida útil a 12 años.

Por lo tanto, la amortización del año actual finalizado será:

- a) Amortización efectuada en los 6 primeros años:

$$\frac{10 \times 6 \times 18.500}{100} = 11.100 \text{ €}$$

- b) Pendiente de amortizar:

$$18.500 - 11.100 = 7.400$$

- c) Años pendientes de amortización:

$$4 + 2 = 6 \text{ años}$$

- d) Nueva amortización anual:

$$\frac{7.400}{6} = 1.233,33 \text{ €}$$



Desde el punto de vista fiscal se interpreta que si los cambios de estimación están debidamente fundamentados pueden admitirse, pero hay que matizar que el cambio de método según el apartado 6 del artículo 1 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, **solo podrá hacerse en casos excepcionales** y se justificarán en la memoria de las cuentas anuales.