

M^a Jesús García-Torres Fernández

La Amortización en el
Impuesto sobre Sociedades
y en el I.R.P.F.

**LA AMORTIZACIÓN EN EL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
Y EN EL I.R.P.F.**

**M^a JESÚS GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ
DOCTOR EN DERECHO**

ISBN 84-605-4442-7

Depósito Legal: GR-958/95

© M.^a Jesús García-Torres Fernández

Editado con la colaboración de Caja Rural de Granada

Maquetación: Línea-2

Imprime: Cromatografía Granadina s.l.

Albolote - Granada

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN A LA AMORTIZACIÓN

El término amortización no es un término exclusivo del ámbito fiscal, y más aún, podemos afirmar que se trata de un término común en el vocabulario cotidiano. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define **amortización** como acción y efecto de amortizar, entendiéndose **amortizar**, entre otras acepciones, como recuperar o compensar los fondos invertidos en alguna empresa. Esta definición confirma la idea popular con la que se emplea el vocablo amortización: Recuperación de la inversión de un bien. La idea no es errónea sino que encaja dentro de la concepción de amortización, pero obviamente aparece insuficiente para centrar el objeto de nuestro estudio.

Nos hemos referido a este concepto desde un punto de vista vulgar pero no es el único punto de vista que se puede utilizar, y por supuesto, carece de relevancia desde la óptica jurídica. Así, vamos a proceder al análisis y confirmación del concepto de amortización partiendo primeramente las numerosas definiciones sobre amortización que se pueden dar y centrándonos posteriormente en su estudio dentro del estricto ámbito de la legislación fiscal.

Para comenzar a enfocar los distintos campos desde los que se entienden las amortizaciones vamos a recurrir a una definición sobre amortización de CESAR ALBIÑANA¹: Se define amortización desde diferentes puntos de vista:

- **Contablemente**, amortización es la reducción gradual de una cuenta de activo.
- **Financieramente**, podemos considerar amortización como todo reembolso de aportaciones, empréstitos y deudas en general de la empresa.
- **Fiscalmente**, se consideran amortizaciones las depreciaciones o pérdidas de los valores del activo, las obligaciones hipotecarias, legalmente emitidas, de las Empresas que exploten concesiones que hayan de revertir al Estado libres de aquellos gravámenes, las cédulas hipotecarias emitidas por el Banco Hipotecario de España y las deudas.

En la definición de amortización que se ha dado desde el punto de vista fiscal hay que destacar un tema importante: Se utiliza el término amortizar en su sentido más amplio. En efecto, junto con la consideración de la amortización como cómputo de la depreciación de activos, se utiliza también para hacer referencias a obligaciones propias del capital mobiliario. Antes de continuar hay que precisar que el objeto de nuestro análisis recae sobre el sentido de pérdida de valor del activo, y en concreto, del inmovilizado de la empresa, entendido todo ello como gasto deducible. Sin embargo,

¹ CESAR ALBIÑANA. «Tributación del beneficio de la empresa». 1949. Pág. 291

dentro de nuestra terminología fiscal también se utiliza el término amortizar con otros significados referidos principalmente al capital mobiliario:

- Modo principal de extinción de un empréstito público, siendo el más importante de ellos la Deuda Pública.
- Cumplimiento de la obligación de reembolso de un contrato de préstamo, referido tanto a los intereses como a la cantidad prestada.
- Operaciones que realizan las Sociedades Anónimas y las Sociedades Comanditarias por acciones que consiste en la extinción o redención de acciones representativas de capital bien por compra, o por reembolso mediante sorteos, de modo que sus titulares reciben dinero a cambio de las acciones y produciéndose una reducción paralela en el capital social²

Las distintas concepciones de amortización, por supuesto, tienen puntos en común con la amortización de bienes del activo empresarial y circunstancias que las diferencian. Por un lado, tienen como rasgo común la finalidad de recuperar una determinada inversión. Sin embargo, como nota diferenciadora encontramos que el tipo de amortización sobre la que va a versar nuestro estudio se refiere directamente a la depreciación de los bienes, mientras que las otras no la tienen en cuenta, sino que persiguen la recuperación del capital invertido. Esta finalidad hace que se puede considerar mas bien como reembolso, en lugar de amortización.

En definitiva, podemos decir que estas otras definiciones se refieren mas a un aspecto financiero que fiscal, frente a la amortización que se va a estudiar, cuyo principal característica es su consideración de gasto deducible en el ámbito fiscal.

La amortización como figura fiscal aparece expresamente reconocida en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por tanto, nuestro estudio se va a centrar en el análisis de las normas que conforman dichos cuerpos legales. Como se va a poder observar a lo largo de este trabajo, la regulación de la renta de las sociedades desarrolla más ampliamente este concepto marcando sus líneas definitorias, lo que motiva que la normativa del Impuesto sobre Sociedades constituya el eje central de nuestro análisis, sin perjuicio de referirnos a lo especialmente dispuesto para las personas físicas en el IRPF cuando revista de peculiaridades.

Ya se ha comentado en que ámbito normativo concreto se desarrolla la amortización, y ahora es necesario determinar el papel que desempeña esta figura dentro del esquema impositivo: La amortización de bienes se configura como un gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF.

² Artículo 164,3 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre)

Como primer paso en nuestra introducción deberemos determinar que es un gasto deducible en este tipo de tributos.

Los Impuesto sobre Sociedades e IRPF tienen naturaleza de impuestos sobre la renta, categoría que se engloba dentro del concepto de tributo. Así, un impuesto es todo tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta ³; y un impuesto sobre la renta es aquel tipo de impuesto que se ocupa de gravar el beneficio resultante de la actividad desempeñada por el sujeto pasivo, en nuestro caso, por personas físicas y jurídicas.

Pero, en cuanto que el concepto de beneficio, entendido como la diferencia entre los ingresos percibidos y los gastos ocasionados para obtenerlos, es un concepto amplio, y porque no, difuso, el legislador fiscal se ha ocupado de establecer un conjunto de reglas destinadas a definirlo. Así, en los impuestos sobre la renta a que nos referimos, encontramos que para determinar el beneficio correspondiente a cada período impositivo se sigue el siguiente esquema: Se parte de los ingresos brutos generados por la actividad productora de renta, ingresos que se van a minorar por unos gastos que tendrán la especial consideración de deducibles. Estos gastos deducibles son determinados expresamente por la normativa del impuesto en base a su carácter necesario para la obtención de los ingresos tomados en cuenta anteriormente. La diferencia entre ambas partidas tendrá la consideración de base imponible del impuesto, cantidad a la que se aplicará el tipo impositivo establecido para el impuesto, y de donde resultará la cuota íntegra, que será objeto de otras deducciones de diversa naturaleza, hasta obtener la cuota líquida del impuesto que determinará la cantidad a ingresar por el sujeto pasivo.

En este proceso se halla inmersa la amortización. Su consideración de gasto deducible tiene gran importancia dentro del desarrollo del impuesto porque, al ser una partida que minorará los ingresos, significa que reducirá la cantidad sobre la que se aplicará el tipo impositivo y, por tanto, afectará a la cuota a ingresar a la Hacienda Pública.

Como consecuencia de todo ello, y por ser estas unas consecuencias inherentes a los gastos deducibles en general, el legislador fiscal se ha preocupado de establecer detenidamente los límites donde se va a mover el gasto deducible que es la amortización. De esta manera, se han determinado unos principios generales que habrán de

³ Artículo 26, l,c) de la Ley General Tributaria, Ley 230/1963, de 28 de diciembre.

regirla; los bienes sobre los que se podrá aplicar; y el procedimiento para determinar su cuantía. Pero también, para aplicar los procesos de amortización previstos por el ordenamiento se ha de partir de un valor del bien amortizable, valor que tampoco deja el legislador al azar, sino que nos obliga a estudiar las normas de valoración que rigen los bienes considerados amortizables.

Antes de adentrarnos en el estudio de la amortización, debemos comentar el hecho de la especial naturaleza de gasto deducible de la amortización. Ya se ha explicado su papel dentro del desarrollo del impuesto y se han introducido los elementos que lo componen, pero no se ha comparado con los otros gastos deducibles. Lo que se intenta presentar es si tiene la amortización como gasto deducible alguna peculiaridad respecto de los demás gastos de esta naturaleza.

Si se analiza esta figura detenidamente, se observa que las diferencias no surgen en relación a los elementos a los que está limitada su aplicación, ni por los principios que le definen, ni siquiera por sus particularidades de procedimiento de cálculo. No, las diferencias no surgen por alguno de los elementos señalados, sino al contrario, es la propia naturaleza de la amortización la que exige estas limitaciones materiales, formales y procedimentales. Es posible que surja la duda de que es lo que se quiere demostrar, y la respuesta es clara, y se encuentra en el origen de la amortización: la depreciación de los bienes.

Es regla general en los gastos deducibles que estos se imputen al ejercicio en que se produjeron, es decir, en el momento de la realización del gasto. Sin embargo, existe una serie de bienes que su propia naturaleza impide que se aplique el gasto que supone su adquisición en el momento de entrada en el patrimonio empresarial. Estos son los bienes amortizables. En consecuencia, nos encontramos con una serie de bienes que se integran en el activo empresarial, pero que no han tenido su correspondiente partida de gasto cuando son adquiridos, porque la adquisición de dichos bienes por la empresa no tiene la consideración de gasto, sino de una inversión a largo plazo. No obstante, la efectividad de la inversión tiene un límite en el tiempo, por lo que se considera gasto la pérdida de valor de esta inversión como consecuencia de la depreciación, con la especialidad de que la depreciación del bien no se dará en un sólo ejercicio sino que se producirá a lo largo de los años, es decir, esta partida negativa se irá computando a medida que vayan perdiendo valor. Por tanto, debido a la naturaleza especial de este gasto deducible, el legislador se ve obligado a establecer unos principios que los rijan, y más aún, se ve obligado a establecer unos procedimientos especiales para poder determinar este gasto, aunque real, difícilmente constatable.

Volviendo al punto de partida, la naturaleza de la amortización es pues la que define a los bienes, principios y procedimientos, y la que se diferencia intrínsecamente de los demás gastos deducibles, ya que no es un gasto directo, es decir, no se realizó en el

momento de la adquisición por la naturaleza productiva del bien, sino que este gasto se sufrirá en el momento de la enajenación del bien en forma de disminución de patrimonio, disminución que se verá compensada por las dotaciones acumuladas de amortización realizadas a lo largo de los años de permanencia del bien en el activo empresarial.

La amortización no es un concepto exclusivamente fiscal, sino que también es estudiado desde el campo contable y económico, pero desde el punto de vista del derecho fiscal, la amortización de los bienes se reviste de unas características propias que la hacen interesante y peculiar frente a cualquier otra concepción.

Las consecuencias de la especialidad de este gasto deducible no acaban ahí, sino que al depender la cuantía del gasto deducible de la depreciación del bien en cada período impositivo o del procedimiento de amortización aplicado para su determinación, se convierte en un importante instrumento de política económica. Este instrumento será en ocasiones utilizado por el propio Estado para fomentar la inversión empresarial en determinados sectores, objetivos que se podrán impulsar mediante una política de ampliación de la libertad de amortización permitida. Pero también puede ser utilizado por el sujeto pasivo para imputar mayores gastos en los años de mayores ingresos y viceversa utilizando para ello las cuotas deducibles de amortización, lo que obliga a la Administración a estrechar los controles sobre estas prácticas.

Por ello, el legislador fue consciente de la necesidad de regular mediante la ley fiscal la amortización, de forma que el comportamiento empresarial queda sujeto al tipo de amortización determinado por ésta. Pero esta tarea no es nada fácil ya que la determinación de la amortización siempre ha estado envuelta en polémica y enfrentada a criterios e intenciones dispares, debido a su repercusión tanto en el contribuyente como en la Administración:

De una parte, el contribuyente, ve en ella un instrumento importante para ser utilizado, no solo como política económica de la empresa, sino también como forma de reducir el pago de los impuestos. Se debe principalmente a que la cuantificación de la amortización es en la mayoría de los casos subjetiva y por tanto fácilmente adaptable a necesidades diversas.

Por otra parte, la Administración trata de imponerse intentando fijar al máximo los límites de la amortización, aunque dada su naturaleza no sólo fiscal sino también económico y financiera, se deben mantener ciertos márgenes libres. Y al mismo tiempo, dependiendo del ritmo que marque el cómputo fiscal de la depreciación se fomentará o retraerá la inversión o expansión de la empresa.

En resumen, la amortización, como componente del coste de producción, ha sido durante muchos años rechazada por los sistemas fiscales como elemento per-

judicial para la legítima defensa de los intereses del fisco y no solamente en nuestro país sino igualmente en el resto de los sistemas tributarios. Pero por estos mismos motivos, la amortización puede perjudicar los intereses de la Hacienda Pública por lo que ha pretendido siempre objetivizar los procedimientos de amortización.

La ley 61/1978, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, es fruto de la gran reforma fiscal comenzada en 1977. A partir de esta fecha comienza la etapa fiscal vigente en la actualidad, lo que no evita que algunas de las normas dictadas en un principio hayan sido derogadas.

Entrando en el análisis concreto de las amortizaciones en la Ley 61/1978, hay que decir que, si bien las reconoce como gasto deducible de la base imponible en su artículo 13, apartado f), no define un concepto de amortización, limitándose a enumerar las condiciones necesarias para ser considerada como tal, a la sazón, ser efectivas y estar contabilizadas:

Se consideran gasto deducible las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial, siempre que respondan a depreciaciones efectivas y estén contabilizadas.

Por tanto, el concepto hace referencia no sólo al inmovilizado material, sino también al inmaterial e incluso, a los gastos de proyección plurianual⁴.

El que sea condición inexcusable la efectividad de la depreciación permite concluir que el concepto de amortización acelerada ha sido suprimido, al no mencionarse expresamente como excepción a la norma general y su posible aplicación encubierta dependerá del uso que la Administración permita de los planes especiales de amortización. Asimismo, la depreciación no podrá computarse al mismo tiempo como gasto y como disminución patrimonial.

Las diferencias respecto de la normativa anterior en materia de amortizaciones se concreta en los siguientes puntos⁵:

⁴ ORTEGA, ANTONIO. «Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y gastos.» A.P.D. 1983. Pág. 91.

⁵ MOLES Y ROCA, PEDRO. «Estudios del Impuesto sobre Sociedades». «El tratamiento fiscal de las amortizaciones a partir de la Ley 61/78. Comparación con el régimen anterior». Mutualidad benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios. 1983. Pág. 191.

El Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (D. 3359/67, de 23 de diciembre), vigente hasta la entrada en vigor de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades (L. 61/78), consideraba partida deducible de los ingresos *«las cantidades destinadas a la amortización de los valores del activo, por depreciación o pérdida»*. Por su parte, la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, considera gasto necesario *«las cantidades destinadas a la amortización de los valores del inmovilizado, material o inmaterial, siempre que respondan a depreciaciones efectivas.»*. En base a estas definiciones, podemos observar que mientras que el TRIS extiende la amortización a la depreciación o pérdida, la LIS habla sólo de depreciación efectiva.⁶

En la descripción de los elementos amortizables, el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades los considera *«valores de activo»*, y la Ley 61/78 se refiere a *«valores del inmovilizado material e inmaterial»* presentando diferencias poco importantes, si bien la definición de la Ley 61/78 es una fórmula más técnica y completa.

Existe otra diferencia concretada sobre los repuestos de almacenamiento superior al año. Esta diferencia de tratamiento se pone de manifiesto en las resoluciones adoptadas al respecto por la D.G.T.: Durante la vigencia del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades se pronunciaba en la línea de que *«los elementos de reparación de vehículos tienen la consideración de maquinaria»*⁷, y que *«los repuestos con almacenamiento superior al año son inmovilizado material, que al incorporarse para garantizar el normal funcionamiento de instalaciones, equipos o máquinas, quedan sometidos a las normas de valoración y amortización de dichos elementos»*. Sin embargo, tras la entrada en vigor de la Ley 61/78, el tratamiento es distinto. La Consulta nº 37 de las aprobadas por la O.M. de 17 de junio de 1981 contesta que el tratamiento de los repuestos para el inmovilizado para su regulación anual ha de realizarse mediante inventario, al igual que las existencias de mercaderías, y no por vía de las amortizaciones.

Sin embargo, la regulación establecida por la Ley 61/1978 era insuficiente. El legislador reconoció esta deficiencia y la urgencia de un desarrollo más intenso de este importante gasto deducible.

La problemática de la amortización se plantea en dos campos:

- a) Fiscal, que exige encontrar fórmulas para no gravar a la empresa.
- b) Económico, cuyo planteamiento exige encontrar fórmulas para facilitar la reposición de los bienes.

⁶ Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, en su artículo 50, soluciona el vacío que puede producir este concepto restrictivo considerando que las pérdidas justificadas se tratarán por vía del envejecimiento y no como amortizaciones.

⁷ Resolución de la D.G.T. de 16 de Febrero de 1977. Vehículos y sus elementos.

El Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, desarrolla ampliamente la amortización fiscal, poniendo las bases, aunque luego serán modificadas, de lo que se entiende por amortización en nuestro sistema fiscal.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el R.D. 2631/82, de 15 de octubre, desarrolla la Ley 61/78, de 29 de diciembre. Este Reglamento modifica, en lo que a amortizaciones se refiere, al R.D. 3061/79, de 29 de diciembre. ⁸

El R.D. 3061/79 califica a las amortizaciones, en su Exposición de Motivos, como un importante instrumento de política económica para actuar sobre la eficiencia marginal de las inversiones, elevando el valor actual de los ingresos netos esperados, afectando favorable y directamente al cash-flow, aumentando la disponibilidad de fondos internos en poder de las empresas y facilitando su proceso inversor.

Sin embargo, SANCHEZ VALDERRAMA ⁹ considera desafortunado el planteamiento que realiza la Exposición de Motivos del Real Decreto que estamos estudiando, cuando afirma que *«una adecuada política de amortización afecta favorablemente y directamente al Cash-flow, aumentando la disponibilidad de fondos internos en poder de las empresas»*:

- Entre los analistas financieros se utiliza más el término de recursos generados para hacer alusión al concepto de flujo de caja que el término «cash-flow».
- Cuando se trata de recursos generados se presume que se habrán de reinvertir necesariamente en el ciclo de explotación finalidad que no persigue la amortización.
- La amortización no supone por sí misma una generación de liquidez por la simple constatación contable de la misma, y solamente se produce un posible proceso de acumulación en los casos de que los activos amortizados hubieran sido financiados por fondos propios.

El R.D. 3061/1979, de 29 de diciembre regula el régimen fiscal de las amortizaciones, y establece en su artículo 8º el sistema seguir para la fijación de los nuevos coeficientes que sustituirán a los establecidos por la Orden de 23 de febrero de 1965. Ya en este momento se manifiestan las Tablas oficiales de amortización como anticuadas y la necesidad de ser sustituidas, hecho que no ocurrirá hasta 1993.

⁸ MOLES Y ROCA, PEDRO. «Estudios del Impuesto sobre Sociedades». «El tratamiento fiscal de las amortizaciones a partir de la Ley 61/78. Comparación con el régimen anterior». Mutualidad benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios. 1983. Pág. 191.

⁹ SANCHEZ FERNANDEZ DE VALDERRAMA, JOSE LUIS: «La dimensión financiera y fiscal de las amortizaciones ante el Real Decreto de 29-12-79». Técnica Contable. Nº122. Pág. 329.

En su artículo 1º el Real Decreto define las amortizaciones como *«las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad de que se trate»*. Esta última condición la omite el artículo 43 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Más adelante, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, desarrolla la Ley 61/1978, de 29 de diciembre. El contenido de la amortización en esta nueva norma parte de las directrices marcadas por el Real Decreto 3061/1979, al tiempo que introduce importantes modificaciones.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades¹⁰ en su artículo el art. 43 recoge el concepto de **amortización**¹¹ con los siguiente términos: *« Se considerarán amortizaciones las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad de que se trate, siempre que dicha depreciación sea efectiva y se halle contabilizada....»*. Esta definición está claramente encuadrada en el ámbito fiscal por cuanto que la centra en relación con las características exigidas para que la amortización sea considerada deducible en el sistema fiscal.

En criterio de POVEDA BLANCO¹² este concepto no presenta nada nuevo sino la menor dimensión conceptual al establecer condiciones formales a su denominación y sin que cuente con la autonomía suficiente al depender de los términos efectividad y contabilización.

El artículo 43 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no matiza que la amortización, en último extremo, es la expresión contable de un fenómeno económico. También esta definición es objeto de críticas: Esta definición es técnicamente incompleta al omitir su concepto económico que exige considerarla como una periodificación de las inversiones para distribuir su coste en función a su utilización en el tiempo. Se definen dos conceptos que podrían aportar cierta confusión¹³ :

¹⁰ Este artículo 43 copia su redacción de la definición establecida en el Real Decreto 3.061/1.979, de 29 de Diciembre, en su art. 1º.

¹¹ PUELLES PEREZ, JOSE ANTONIO. «IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES». XXVIII Semana de Estudios Financieros. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1982.

¹² POVEDA BLANCO, FRANCISCO. «Tratamiento fiscal de las amortizaciones». Crónica Tributaria nº 42. 1986. Pág. 148.

¹³ SANCHEZ FERNANDEZ DE VALDERRAMA, JOSE LUIS: «La dimensión financiera y fiscal de las amortizaciones en el Real Decreto de 29-12-79». Técnica Contable. Nº122. Pág. 329.

- a) El cómputo de la depreciación como gasto de una actividad empresarial, profesional o artística es incompatible con su tratamiento como disminución patrimonial.
- b) La delimitación del concepto de envilecimiento de los valores del activo en el mercado y de la pérdida total de un bien; ambos casos se consideran como disminuciones patrimoniales.

Respecto del Real Decreto 3061/1979, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 introduce las siguientes novedades en materia de amortizaciones:

- Reconoce dos métodos de amortización deprecia: la suma de dígitos y el método de coeficientes constantes.
- Reconoce como causas de un plan de amortización no sólo la depreciación técnica, sino también la depreciación económica. En relación a los planes también reconoce la posibilidad de su formulación cuando la depreciación prevista es inferior a las tablas de amortización, y no únicamente en el supuesto de que fuese superior.
- Modifica el criterio para la amortización de activos revertibles.
- Permite la amortización de las revalorizaciones voluntarias.
- Reconoce la amortización en ciertos supuestos de los repuestos del inmovilizado.

Es difícil concretar en unas pocas líneas el concepto fiscal vigente de amortización. También es absurdo, puesto que nuestro trabajo va a versar sobre él, lo que significa un análisis profundo sobre el que no hemos hecho sino comenzar. Por ello, nos vamos a limitar a continuación a señalar los rasgos más significativos de la amortización fiscal: Se admiten como causas de depreciación continuada la depreciación técnica, física y funcional, pero limitadas al carácter de efectividad. La amortización entendida en nuestra legislación es la amortización como coste, y no como reposición de los bienes amortizables. Esto está respaldado por el principio del coste histórico, de amortización mínima y de depreciación efectiva, que se van a estudiar a continuación.

Por último, recordaremos que se encuentran vigentes en materia de amortizaciones la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 y la Tablas de amortización de 1993, normas que van a ser la plataforma sobre la que construiremos este trabajo, sin perjuicio de recurrir a otras legislaciones complementarias y de comparar con el régimen anterior.

Para terminar, podemos afirmar que se ha querido dejar constancia detallada de las múltiples definiciones y descripciones que del concepto de amortización se encuentran tanto en la doctrina como en las normas legales. Y estimamos que no es superflua dicha delimitación conceptual conforme ha ido evolucionando en el tiempo, pues dichos cambios van indicando los avances y perfeccionamientos del derecho fiscal positivo. No obstante, a la hora de establecer conceptos y definiciones de términos jurídicos-fiscales hay que recordar siempre la realidad que sustentan y como, para esa interpretación conceptual y real, la Ley General Tributaria dice: *«En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderá conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda»*¹⁴.

¹⁴ Ley General Tributaria, artículo 23,2.

CAPÍTULO II

PRINCIPIOS JURÍDICO-TRIBUTARIOS DEFINIDORES DE LA AMORTIZACIÓN

La configuración de la amortización de los bienes del inmovilizado como gasto fiscal deducible está presidida por unos principios generales que la caracterizan, considerándose éstos como los elementos definidores de su propia naturaleza. Al analizar los principios fiscales de amortización, observamos que recogen la totalidad de los principios contables establecidos en el Plan General de Contabilidad, si bien la normativa fiscal los perfila con más precisiones y limitaciones que la normativa contable.

El artículo 43 del RIS establece los dos principios básicos para la deducibilidad de las amortizaciones, la contabilización y la efectividad, pero junto a estos dos principios esenciales existen otros principios generales que han de cumplir las amortizaciones y que se recogen en los artículos 45, 46 y 47 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Antes de comenzar el análisis de los principios definidores de la amortización se ha de señalar un principio general, que si bien no está definido como tal, encontrará su reflejo en diversos artículos del Reglamento como son los que recogen el concepto de amortización mínima, el tratamiento de los saneamientos del activo, y la determinación de los incrementos y disminuciones de patrimonio. El principio al que nos estamos refiriendo se recoge en el artículo 43,2 del RIS y expresa que **el cómputo como gasto deducible de una depreciación económica será incompatible con su tratamiento como disminución de patrimonio**. Pero, ¿Qué quiere decir este principio?. Se recuerda que las disminuciones de patrimonio se ocupan de cuantificar las alteraciones de valor sufridas en el Patrimonio del sujeto pasivo. Si dejamos ahí la explicación, se puede pensar que ese mismo fin es el que persigue el cálculo de la amortización de un bien, en cuanto que es entendida como la cuantificación de la depreciación efectiva, y por tanto se trata de una alteración en la valoración de los bienes de inversión.

Sin embargo, ahí acaban las semejanzas. En primer lugar, el concepto fiscal de disminución de patrimonio se refiere siempre a los supuestos de transmisión de un elemento que lo compone, ya sea una transmisión onerosa o lucrativa, de forma que la contraprestación recibida a cambio de un bien es insuficiente para cubrir la parcela de patrimonio que se ha desplazado. En contraposición a ello, resaltaremos que la amortización se refiere siempre a elementos que **pertenezcan y permanezcan** en el patrimonio del sujeto pasivo, de forma que cuando salen de él por cualquier razón, ya sea por transmisión e incluso por destrucción, se pierde el derecho a amortizar la inversión que supuso su adquisición. Asimismo, el cálculo de la disminución de patrimonio se aplica a las transmisiones de todos los elementos patrimoniales, pero, como se verá más adelante, el procedimiento de amortización únicamente se podrá aplicar a aquellas clases de bienes previstos por la Ley.

Continuando en este tema, se ha señalado al comienzo del capítulo que en el ámbito fiscal la amortización es un gasto deducible, es decir, que minora los ingresos

que van a integrar la base imponible. La disminución de patrimonio viene a hacer lo mismo en cuanto que resulta ser una partida negativa que integra la base imponible. Aún así, si bien tienen en común esta característica, su naturaleza es totalmente distinta ya que el gasto deducible nace de ser un gasto necesario para la obtención de ingresos, y toda disminución de patrimonio, lejos de participar en la actividad productiva de la empresa, es consecuencia de «un mal negocio».

Una vez establecidas las diferencias entre ambas figuras se ha de hacer una última consideración, por un lado obvia, sobre la incompatibilidad de la doble consideración de disminución de patrimonio y de gasto deducible: Ambas figuras van a producir un efecto reductor de la base imponible por lo que con esta prohibición se evita que un mismo hecho, la depreciación, de lugar a una doble reducción.

Por último, sin perjuicio de lo establecido anteriormente, la amortización tiene un papel en el cálculo de los incrementos y disminuciones de patrimonio, en concreto en el cálculo del valor de adquisición del bien objeto de la transmisión, en el que participarán como una partida negativa ¹⁵.

El principio desarrollado es el que realmente confirma a la amortización en la categoría de gastos deducibles. Ahora se va a proceder al análisis de los demás principios.

1. PRINCIPIO DE EFECTIVIDAD.

1.1. LA CAUSA DE LA AMORTIZACIÓN: LA DEPRECIACIÓN.

Desde el punto de vista contable podríamos definir la amortización como la expresión contable de la depreciación. No hace falta decir que dicha definición se queda corta pero nos introduce dos elementos principales de la amortización, la contabilización y la depreciación, cuya importancia será desarrollada a lo largo de este capítulo.

El término esencial alrededor del cual gira la definición de amortización es la DEPRECIACIÓN. La depreciación es el hecho y la amortización es la medida, estimada o real, expresada en términos monetarios. En consecuencia, antes de continuar nuestro análisis de la amortización, debemos determinar el alcance del concepto de depreciación.

¹⁵ Para la determinación del incremento o disminución de patrimonio el artículo 131 del RIS señala que resultará de la diferencia entre el valor neto contable y el valor de enajenación del bien transmitido. El contenido del valor neto contable se define en el artículo 42 del mismo cuerpo legal, entendido como la suma algebraica de determinadas partidas, incluido el valor de adquisición de bien, entre las que se encuentra con signo negativo «las amortizaciones acumuladas, realizadas de acuerdo con la normativa de este Impuesto».

La depreciación en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua se define como la «*disminución del valor o precio de una cosa, ya con relación al que antes tenía, ya comparándola con otras de su clase*». Esta definición, aunque de apariencia sencilla, hace alusión a la existencia de distintas clases de depreciación, unas de origen interno, en las que el parámetro de comparación será el mismo bien, y otras de carácter externo, en cuyo caso se tomará en consideración elementos de similares características. Esto es consecuencia de que, aunque la depreciación es conatural a casi todos los bienes, no se produce de la misma manera ni al mismo ritmo.

Sin embargo, no consideramos correcto hablar de distintas clases de depreciación sino de distintas causas que la generan. Pero antes de entrar en el análisis de cada una de estas causas, se ha de hacer alusión a la importancia que reviste el hecho de que la depreciación tenga carácter constante o no en el bien, porque también es depreciación la pérdida de valor experimental en un elemento del inmovilizado en el transcurso del tiempo considerado.

La importancia de este dato radica en que será el definidor del tratamiento contable y fiscal de la depreciación del elemento amortizable, bien por vía de las amortizaciones, o bien por vía de las provisiones, si se trata de una depreciación eventual o esporádica. Así, frente a la depreciación continuada y permanente tratada por la amortización, las provisiones en el ámbito contable se ocupan de la depreciación entendida como pérdida de valor con carácter transitorio y posiblemente recuperable. Junto a estas dos modalidades se encuentran las pérdidas por envilecimiento o deterioro, caracterizadas por ser originadas por causas ocasionales con consecuencias irreversibles. Hay que destacar que existen diferencias entre el ámbito contable y fiscal en el tratamiento de la depreciación esporádica.

Tras esta introducción sobre la depreciación se va a proceder a analizar cada una de las técnicas previstas para cada caso concreto.

1.1.1. LA DEPRECIACIÓN CONTINUADA.

Tal y como ya se ha expuesto, la depreciación continuada es el objeto de la amortización propiamente dicha, por lo que nos detendremos en analizar las causas que la originan. Estas causas tendrán mayor o menor incidencia dependiendo de la naturaleza del elemento amortizable. Adentrándonos en su estudio, dentro de la modalidad de depreciación continuada se pueden distinguir cuatro causas principales:

A) **Depreciación funcional:** El desgaste físico es la primera causa de depreciación a tener en cuenta en todo bien. No hace falta explicar que el funcionamiento de la maquinaria o el uso de los elementos amortizables produce una disminución de su capacidad productiva, y como efecto inmediato, una pérdida de valor. En la vida física influyen el origen del inmovilizado, la marca, el horario de trabajo, el régimen de

utilización, el mantenimiento, tipo de trabajo y ambiente. Esta decadencia no se produce al mismo ritmo siempre, sino que dependiendo de la naturaleza de bien y de la función que desempeña, será más intensa al principio, durante o a final del período de amortización. Asimismo, la disminución de productividad o utilidad que justifica su inferior valor puede ser modificada por la realización de labores de conservación o reparación en el elemento.

El caos al que está sometida esta causa es el que produce la dificultad de cálculo de la depreciación del bien, y es una de las razones que obliga a establecer vía legal unos sistemas propios de cálculo de la depreciación.

B) Depreciación por el paso del tiempo: Pero para que se deprecie el bien no es necesario que se utilice en la empresa, aunque más adelante estudiaremos que es uno de los requisitos esenciales para que se considere amortizable ¹⁶, sino que el simple paso de tiempo se produce una pérdida de valor en el bien.

Son factores que afectan directamente a la depreciación el paso del tiempo, la inflación y la moda. Sin embargo, pese a la generalidad de esta causa, existen bienes que no se ven afectados por esta especial depreciación sino que al contrario se revalorizan: Es el caso de las antigüedades, elementos excluidos de la posibilidad de amortizar.

C) Depreciación económica: Junto a las dos causas anteriores encontramos otra, la obsolescencia o envejecimiento técnico, que también afecta a los bienes amortizables, si bien no siempre actúa, como ocurre con los dos casos estudiados en primer lugar.

Con carácter general, la vida tecnológica es más corta que la vida física, ya que la aparición de un nuevo mecanismo de producción puede causar el arrinconamiento de determinados elementos que cumplían correctamente su función. En la vida tecnológica influyen los cambios en los procesos, productos, diseño y materiales, y los cambios en la concepción del sistema.

Tampoco influye siempre en los bienes, al menos con igual intensidad, ya que depende de nuevos descubrimientos e innovaciones, a los que se exponen unos elementos más que otros.

D) Depreciación por agotamiento: Esta cuarta causa se podría incluir en la depreciación por uso ya que los elementos que se encuentran sometidos a esta moda-

¹⁶ La depreciación sufrida por el simple paso del tiempo por un elemento que no ha entrado en funcionamiento, tendrá el tratamiento de pérdida o disminución patrimonial, no de amortización.

lidad son elementos que por su propia naturaleza ven desaparecido el uso al que estaban destinados: minas, bosques....

1.1.2. DEPRECIACIÓN ESPORÁDICA.

La depreciación esporádica es aquella que no tiene una influencia constante durante la vida del bien, al contrario de la depreciación continuada, ya que se debe a causas de carácter ocasional.

En nuestra legislación fiscal se utilizan dos mecanismos para el cómputo de esta clase de depreciación:

A) PERDIDAS POR ENVILECIMIENTO Y DETERIORO.

Existen elementos del activo de una empresa, bienes o derechos que pueden sufrir pérdidas en su valor por razones ajenas al transcurso del tiempo, a su uso o a posibles innovaciones tecnológicas, si bien esta pérdida de valor tendrá carácter permanente. Se incluyen, por tanto, dentro de este concepto todos aquellos supuestos excepcionales no periódicos que suponen una depreciación del inmovilizado material o inmaterial, que no responde al concepto de amortización al no deberse de una forma directa a la contribución del elemento al proceso productivo desarrollado en la empresa, y de no limitarse a los elementos considerados amortizables.

Aunque siempre aparecía como un concepto distinto, y hasta antagónico, al de depreciación, que se asocia a la amortización, la Ley del Impuesto sobre Sociedades no recogía explícitamente el concepto de envilecimiento, si bien si se podría encontrar en las normas relativas a disminuciones de patrimonio. Más adelante, en el artículo 50 del RIS *17se regulan estas pérdidas, estableciendo que las pérdidas justificadas cualquiera que sea su causa, así como el envilecimiento en el mercado de los valores de activo, y en general, el deterioro de bienes o derechos no computados como amortización, serán gasto deducible o disminución patrimonial, según corresponda, en tanto se hayan producido en el período impositivo.*

¹⁷ Artículo 50 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Pérdidas por envilecimiento y deterioro:

«Las pérdidas justificadas, cualquiera que sea su causa, así como el envilecimiento en el mercado de los valores del activo y en general el deterioro de los bienes o derechos no computados como amortización, serán gasto deducible o disminución patrimonial, según corresponda, en tanto se hayan producido en el período impositivo.»

El único límite establecido por el RIS al cómputo fiscal de estas pérdidas extraordinarias, consiste en que su efectividad sea computable al ejercicio, es decir, el envilecimiento ha de ser imputable al período impositivo en que se contabilice, lo que no constituye más que un reflejo del principio general del devengo e independencia entre ejercicios. No obstante, en multiplicidad de ocasiones este envilecimiento de los valores del activo no se producirá en un único ejercicio, sino en forma sucesiva en varios, siendo computable como pérdida, la cantidad imputable a cada ejercicio.

Dentro de este concepto se recogen asimismo las pérdidas sufridas en elementos de inmovilizado por siniestros padecidos por la empresa. Pero, dado que en la mayoría de los casos esta contingencia se encuentra asegurada, el tratamiento de estas pérdidas por siniestros en elementos de activo se encuentra regulada dentro del art. 142 del RIS.

El artículo 50 omite el requisito de la contabilización del envilecimiento. Sin embargo, en el Impuesto sobre Sociedades toda disminución patrimonial por envilecimiento para ser deducible ha de estar contabilizada. Aquí se manifiesta una de las diferencias entre fiscalidad y contabilidad, ya que el envilecimiento no aparece como concepto contable, de forma que, para instrumentar contablemente el envilecimiento, el Plan General de Contabilidad recurre a la figura de Resultados Extraordinarios y a las provisiones, si bien estas últimas están también reconocidas en nuestro ámbito fiscal como se va a analizar en el siguiente punto de estudio.

Una vez conocido el alcance del envilecimiento podemos entrar a comentar sus diferencias con la amortización:

1º) Mientras que la amortización es consustancial al proceso de producción, y en consecuencia se pueden establecer métodos de amortización y formular planes, el envilecimiento depende de circunstancias exógenas a la unidad productiva y de la que son determinantes las condiciones de mercado.

2º) Si bien la amortización se presenta necesariamente y en todos los elementos, la existencia del envilecimiento es aleatorio, por lo que no se puede prever. Es un concepto que recoge todos los supuestos excepcionales no periódicos que contribuyen a la depreciación del inmovilizado material o inmaterial.

Sin embargo, pese a las diferencias es posible que se presente, y por tanto, es posible contabilizar en un mismo ejercicio, amortización y envilecimiento. La posibilidad de concurrir ambos cálculos de depreciación obliga a establecer la siguiente regla por la que la acumulación de las deducciones por amortización y envilecimiento no puedan exceder de la base de cálculo de la amortización, normalmente por el precio de adquisición. Por tanto, a la hora de calcular el envilecimiento se habrá de deducir

del valor del bien el total o porcentaje que le corresponda de amortización acumulada hasta el momento de la circunstancia que originó esta pérdida definitiva.

B) LAS PROVISIONES:

Dentro de la depreciación esporádica se estudian las provisiones. Las provisiones miden la depreciación ocasional de un bien, es decir, la pérdida de valor que no tiene carácter permanente. Esta última circunstancia es la que la diferencia del envilecimiento, al tiempo que es la que dificulta su consideración como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Existe un diferente tratamiento de las provisiones en el campo fiscal y en el contable. En éste último, el concepto que abarca las provisiones es más amplio, siendo restringido considerablemente en el ámbito fiscal, debido principalmente a que, por su carácter no permanente de la depreciación que calculan, consideran que no todos estos cálculos apriorísticos se deben considerar gastos deducibles.

Las discrepancias, pues, en materia de depreciación entre la legislación fiscal y la contable, comienzan cuando la Ley fiscal obliga a no tomar en consideración posibles depreciaciones duraderas pero reversibles. La Ley fiscal no admitirá como gasto la dotación a la indicada provisión, ya que ni corresponde a la depreciación normal ni a una pérdida definitiva de su valor. La Ley fiscal pues, es limitativa con las provisiones y sólo se admitirán como gasto deducible las provisiones previstas en el artículo 116 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Son las siguientes:

- a) Provisiones por depreciación de existencias.
- b) Provisión para insolvencias.
- c) Provisión por depreciación de la cartera de valores.
- d) Fondo extraordinario de reparaciones.
- e) Provisión para responsabilidades.
- f) Provisión para fondos editoriales depreciados.

Este análisis es todavía prematuro a las alturas de nuestro estudio, pero más adelante cuando se analicen los bienes susceptibles de amortización, se podrá observar que no pertenecen a ninguno de los grupos a los que es aplicable la provisión, lo que hace concluir que se consideran desde el punto de vista fiscal las provisiones un concepto diferente e independiente a la amortización.

1.2. LA EFECTIVIDAD DE LA DEPRECIACIÓN.

El artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece bien claro que tendrán la consideración de gasto deducible *«las cantidades destinadas a la amortización*

de los valores del inmovilizado,... siempre que respondan a depreciaciones efectivas y estén contabilizadas...». Este principio pone en relación directa dos términos que son una consecuencia del otro: la depreciación de un bien será la causa de la amortización de éste.

Se va a comenzar pues el estudio de los principios de amortización con el principio de efectividad de la depreciación. Siguiendo la línea de este trabajo es necesario precisar que es lo que se entiende por depreciación. En el epígrafe anterior ya nos ocupamos en determinar en que consiste la depreciación en general como elemento importante de la amortización. Ahora nos ocuparemos de analizar la depreciación entendida desde nuestra legislación fiscal. Para enlazar estos dos puntos de vista recordaremos algunas definiciones sobre depreciación.

Así, se parte de que Depreciación es ¹⁸ *«la pérdida de valor que sufre la inversión en bienes perecederos por causa de los años de servicio»*. También se puede definir ¹⁹ como *«lo que da la medida del desgaste, consumo y otra pérdida de valor de un elemento inmovilizado, tanto si deriva del uso o de transcurso del tiempo como si se debe a la obsolescencia por razones tecnológicas o de mercado»*. Ambas definiciones relacionan la depreciación con pérdida de valor, si bien una de ellas la considera como medida de este. Esta consideración la enlazamos más con el principio de efectividad de la depreciación que con el principio de depreciación por sí solo. El principio de efectividad puede ser interpretado en dos vertientes:

- Que la depreciación sea real, es decir, que exista.
- Que la depreciación pueda ser medida, es decir, que sea cuantificable.

Si bien la primera de las interpretaciones no ofrece ninguna duda puesto que no se admiten gastos ficticios, la segunda interpretación puede parecer que incluye una novedad, sin embargo, es lógico este requisito ya que lo que se pretende es cuantificar la pérdida de valor del bien.

La existencia de las distintas interpretaciones dependiendo del punto de vista desde donde se analiza no significa que se deba optar por uno de los dos, sino al contrario, se habrán de dar al mismo tiempo para que pueda considerarse cumplido el principio de efectividad. Y uno de los principios sigue al otro puesto que no puede ser medido un desgaste que no se ha producido.

Es posible que, de acuerdo con la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de

¹⁸ ROY B. KESTER: «Contabilidad. Teoría y práctica». Cita tomada de la Revista Técnica Contable, tomo 39, pág. 477, de BAYO LECUE, JOSE MARIA.

¹⁹ Manual de Auditoría de Coopers and Lybrand.

sociedades y de la publicación del nuevo Plan General de Contabilidad, sea necesario profundizar más en la determinación de la depreciación efectiva, como medio para dar cumplimiento al principio de prudencia valorativa, al de imagen fiel y a los demás que en dicho Plan se contemplan.

1.2.1. PRUEBA DE LA EFECTIVIDAD.

El principio de efectividad de la depreciación es uno de los principios básicos de la amortización, principio que, ante la duda de su existencia, exige la prueba de su cumplimiento por el contribuyente. Por esta razón, este requisito fue origen de controversias entre los contribuyentes y el fisco, dado que por su naturaleza podía influir en apreciaciones de carácter subjetivo, lo que motivó una regulación más completa. Así, en el ámbito fiscal, se estableció que la efectividad no se hace depender del desgaste estimado, ni de la obsolescencia ni de los criterios técnicos o económicos adoptados. Según el artículo 45 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el requisito de efectividad se entiende cumplido por la adaptación a los valores de las tablas oficialmente aprobadas, a las reglas propias del sistema de depreciación o al plan formulado por la empresa y aceptado por la Administración. En consecuencia, las dotaciones a la amortización, conforme a la el artículo 13 de la Ley 61/1.978 y el artículo 45,1 del RIS, cumplen el requisito de efectividad en cada uno de los siguientes supuestos:

a) Se apliquen las tablas de coeficientes de amortización aprobados por el Ministerio de Hacienda ²⁰. Dichas tablas constituyen una «prueba preconstituida», o mejor dicho, «preestablecida», tanto de la efectividad de la depreciación como del período máximo de amortización. No obstante, se admitirán que se apliquen coeficientes superiores cuando el sujeto pasivo justifique la efectividad de la depreciación.

b) Se realicen conforme a las reglas para el sistema de amortización de depreciación. El artículo 45 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades contiene una presunción de efectividad en el sistema de amortización de depreciación: la amortización de depreciación se adapta bien al principio de efectividad ya que existen cuotas amortizativas superiores al desgaste físico en los primeros años. Se puede entender como una amortización acelerada solapada, con la diferencia de que la amortización acelerada ha de ser aceptada expresamente por la Administración, bien mediante la aprobación de cada caso concreto o por la promulgación de una Ley de libertad de amortización o de amortización acelerada, y la

²⁰ En el momento de la redacción de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y de su reglamento, los coeficientes referidos eran los contenidos en las tablas de amortización aprobadas por la Orden Ministerial de 23 de Febrero de 1.965, modificada por la de 21 de Diciembre de 1.968 y complementada por la de 7 de junio de 1978. Con posterioridad dichas tablas han sido derogadas por la Orden de 12 de mayo de 1993 (BOE 20-5-93) donde se contienen y aprueban las nuevas tablas de coeficientes anuales de amortización vigentes.

amortización degresiva es admitida por si misma, no necesitando de aprobación particular. Pero el hecho de estar limitada la aplicación del sistema de amortización degresiva a determinados elementos del activo se debe a que estos por sus especiales características su amortización no es lineal, sino que es mayor en un primer momento y va disminuyendo después, por lo que se adapta al principio de efectividad.

c) Se ajusten a un Plan formulado por el titular de la actividad y aceptado por la Administración en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

d) Se pruebe por el contribuyente ejercicio a ejercicio la cuantía de la amortización correspondiente, es decir la depreciación del bien.

Con esta última opción se deja pues la vía abierta para el cálculo exacto de la depreciación efectiva y con ello entramos en el problema de **la prueba de la efectividad**. Este procedimiento tiene consecuencias ventajosas: Por parte del sujeto pasivo, resultará beneficioso puesto que así podrá calcular con exactitud la depreciación del bien en el ejercicio en cuestión, los gastos de conservación y deterioro, y en su caso, la obsolescencia sufrida. Al mismo tiempo, para la Administración supondrá no admitir como gasto unas amortizaciones que no corresponden a depreciaciones efectivas, y en consecuencia evitar las plusvalías resultantes en el momento de la enajenación del elemento.

Pero junto a estas ventajas, la Administración tendría el inconveniente de la imposibilidad de verificar las amortizaciones que el sujeto pasivo aportase, dejando una vía de escape para manipular las dotaciones según la conveniencia del sujeto pasivo en relación con la base imponible de cada ejercicio. Para evitar esto, se han impuesto determinadas condiciones para quien se acoja a esta posibilidad. De este modo, el art. 47,2 del RIS establece que el sujeto pasivo deberá señalar en el anexo del primer Balance cerrado a partir de la entrada en funcionamiento del bien de que se trate, el valor del mismo y de los criterios en que se proyecte fundamentar tal depreciación efectiva. La entidad deberá, en estos supuestos, formular su propio sistema de amortización, sistema al que deberá ajustarse en los ejercicios posteriores, siguiendo los principios generales de los restantes sistemas de amortización. A pesar de ello, estas medidas de control resultan insuficientes si no se pueden verificar por la Administración la realidad de los datos constatados, dado el volumen de sujetos pasivos que aplican la amortización.

Esta dificultad de comprobación que resulta negativa para la Administración está claro que puede beneficiar al sujeto pasivo. Al entrar a analizar las formas de prueba de la amortización no encontramos normas que la regulen. Por un lado, en el proceso contable la prueba de la amortización se realiza en base de un análisis de la evolución antiguos elementos similares, mediante estudios técnicos, etc.. Es decir, tienen principalmente carácter empírico. Sin embargo, los cálculos por estos procedimientos, en

concreto los basados en cálculos probabilísticos, no pueden admitirse desde el punto de vista fiscal, pues recordaremos que se ha de tratar de una «depreciación efectiva». Si se recurre a la regulación fiscal para poder determinar las formas de prueba, se encuentra la Ley General Tributaria cuyo artículo 115 se remite en esta materia al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil. De los métodos de prueba recogidos en el Código Civil (artículo 1215) interesa en concreto en materia de amortizaciones el realizado por los peritos (artículo 1242 y 1243), regulación que a su vez se remite a la LEC (artículo 610 y 632).

1.2.2. LA EFECTIVIDAD: NORMAS FISCALES Y CONTABLES.

Como se ha podido deducir, la efectividad es un requisito de la amortización fiscal que, si bien puede coincidir con la depreciación realmente sufrida por el bien, principalmente se cumple por la aplicación de los sistemas de amortización especialmente previstos para ello en la normativa fiscal. Estos sistemas, basados en presunciones, pueden entrar en contradicción con el principio de imagen fiel que preside la contabilidad. Por ello, el siguiente problema que se plantea está en relación con **la concordancia entre normas fiscales y normas contables en materia de efectividad.**

Sin entrar en exponer las complicadas relaciones entre fiscalidad y contabilidad, nos centraremos en el tratamiento del principio de efectividad en el nuevo Plan General de Contabilidad. La Disposición Final 7ª del P.G.C. de 1.990 observa que *«serán fiscalmente deducibles ... las cuotas de amortización... que exceptúan el requisito de efectividad.»*

Para valorar dicho mandato se ha de hacer un poco de historia. El Decreto 3359/ 1.967 exigía que la condición de efectividad la cumpliesen únicamente las amortizaciones calculadas según los coeficientes oficiales. La deducibilidad de las amortizaciones que no cumplían el requisito de efectividad se consideraba como un beneficio fiscal. Por ello, el Plan General de Contabilidad de 1.973 incluía la cuenta 123 «Por aceleración de amortizaciones», que recogía la diferencia entre la amortización acelerada y la depreciación efectiva. A partir de la Ley 61/1.978, Ley del Impuesto sobre Sociedades, todas las amortizaciones fiscalmente deducibles deben cumplir el requisito de efectividad, lo que plantea la duda sobre el sentido de la Disposición final 7ª del nuevo P.G.C.

Una corriente doctrinal en respuesta a dicho interrogante, afirma que la generalidad de las cuotas de amortización gozan del requisito de efectividad, lo que significa que no tiene sentido escindirlas según lo cumplan o no. Añade a su vez, dado que el P.G.C. no recoge normas que regulen la depreciación que sufren normalmente sus activos, la cuantía de la depreciación normal ha de ser igual al importe de la depreciación efectiva, es

decir, igual a la amortización fiscal. Por tanto, concluye, no existe diferencia entre la depreciación fiscalmente deducible y la depreciación normal. Sin embargo, si se analiza la depreciación real de un bien y la admitida como deducible es muy probable que no coincida, porque como ya sabemos la depreciación fiscal está preestablecida y no tiene en cuenta las circunstancias particulares que concurren en cada caso.

Sobre este mismo tema, COOPERS & LYBRAND ²¹ considera que se incluirían en la Disposición Final 7ª únicamente los supuestos de libertad de amortización. De mas dudosa aplicación son aquellos supuestos que según el artículo 45 del RIS se considera «*cumplen el requisito de efectividad*»: tablas de amortización aprobadas legalmente, amortización degresiva y planes especiales de amortización. Surgen, así, casos como cuando el Plan General de Contabilidad de 1990 no admite la amortización degresiva, sistema que la norma fiscal, por contra, admite con carácter general para ciertas categorías de activos materiales. La solución sobre amortización que se planteará será operar por ajuste extracontable en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pues tal supuesto cabría entenderlo amparado en la excepción del Real Decreto relativa a las amortizaciones.

La conclusión que se puede obtener en relación con este tema se centra en las diferencias existentes entre la contabilidad y la fiscalidad. Es cierto que las normas contables no establecen un concepto de efectividad de la depreciación. También es conocido que no tienen un idéntico trato las amortizaciones en el ámbito fiscal y contable. Por ambas razones considero que el concepto de efectividad de amortización es un concepto fiscal y a él es al que se refiere la Disposición Séptima. Al mismo tiempo dicha norma marca una vez más las diferencias entre la amortización contable y la fiscal para cuya armonización se utilizarán los ajustes extracontables correspondientes.

Por último, y en apoyo a la tesis que considera la amortización como cuantificación de coste empresarial, el principio de efectividad trata de evitar que la amortización anticipada pueda ser tomada en cuenta a la hora de consultar el beneficio de la empresa, puesto que no ha representado un consumo efectivo de dicho ejercicio.

2. CONTABILIZACIÓN. PRINCIPIOS CONTABLES.

El artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece, junto al requisito de efectividad, el segundo principio esencial y básico para que la amortización sea considerada gasto deducible: La contabilización de la misma.

²¹ COOPERS & LYBRAND. « Nuevo Plan General de Contabilidad. Aspectos contables». Circular informativa nº2/91. Enero 1991.

Este principio de contabilización no es más que la expresión en el ámbito de las amortizaciones del principio general, recogido en el artículo 38,1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, para la valoración de los gastos, según el cual éstos se recogerán por sus valores contables. La no contabilización del gasto, en este caso de la amortización, implica su valoración como cero y su consideración como partida fiscalmente no deducible para determinar la base imponible del Impuesto.

Antes de continuar fijando el alcance de la contabilización de las amortizaciones, se considera necesario comentar algunos aspectos de la función de la contabilidad en toda actividad económica, ya sea empresarial o profesional. La referida función del requisito contable desempeña un papel de garantía, tanto para el titular al que le permite conocer el valor de su situación patrimonial y de gestión, como para terceros, en cuanto que suministra información sobre el estado general de la empresa, y por supuesto, dentro de este segundo grupo se encuentra la Hacienda Pública, para la que supone una garantía en relación a la correcta aplicación de este gasto deducible.

Dentro de la contabilidad se pueden distinguir dos aspectos: el formal, aspecto que comprende los libros de registro contable obligatorios, y el aspecto material, entendido como los principios técnicos que presiden las aplicaciones de contabilización.

Si analizamos su **aspecto material**, cuando pensamos en la contabilización, nos referimos al Plan General de Contabilidad que es el que establece las normas a aplicar. Sin embargo, el Plan General de Contabilidad se limita a recoger criterios contables de general aceptación, así como un sistema de cuentas cuya denominación se ajusta a ellos. Tampoco tiene carácter fiscal, aunque su adopción aparece confirmada en el ámbito tributario²². Si se tiene que encuadrar la contabilidad desde el punto de vista jurídico, esta pertenece al ámbito mercantil, donde el Código de Comercio la establece como obligación común a todos los comerciantes, normativa que complementan otras leyes mercantiles, entre las cuales se encuentra la legislación sobre Sociedades.

Por tanto, la obligación de contabilizar la amortización reúne las normas fiscales y las contables, sin que ello signifique perder cada una su identidad sobre la materia. Ya se ha ensalzado la independencia como característica que marca las relaciones entre ambos campos, contable y fiscal, pero hay que adelantar que esta misma independencia dará origen a no pocos problemas en materia de amortización como consecuencia de la confluencia de criterios dispares.

²² El artículo 35 de la Ley General Tributaria instituye la obligación contable al enumerar entre las obligaciones del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria la accesoria «de hacer», consistente en llevar y conservar los libros de contabilidad.

Si analizamos la **forma de contabilización** de las amortizaciones se ha de hacer referencia a la evolución que ha sufrido, ya que se pueden utilizar dos métodos para contabilizar las amortizaciones, el método directo y el método indirecto. El **método indirecto** es el que adoptó el Plan General de Contabilidad de 1973 para practicar las amortizaciones, y es un método entendido como la creación y dotación comprobada e inequívoca de fondos de amortización en el pasivo (amortización acumulada). Entre las ventajas del método indirecto se encuentra que nos permite:

- a) Conocer el valor histórico de los bienes.
- b) Conocer el volumen de amortización acumulada.
- c) Conocer, por diferencias, el volumen del inmovilizado pendiente de amortizar.
- d) La proporcionalidad entre la masa de inmovilizado y el fondo de amortización.

Sin embargo, pese a las patentes ventajas de este método, el Real Decreto 3061/1979, en su artículo 31, partiendo de que la Orden del 23 de febrero de 1965 determinaba como método de amortización la posibilidad del método indirecto junto con el directo, adopta ambos sistemas. El **método directo** persigue que *«la contabilización de las amortizaciones deberá efectuarse mediante la reducción en las cuentas del activo de los valores correspondientes»*. Esta nueva opción frente al método indirecto no cumple el fin de ofrecer *«una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad»*²³. Por ello, tal vez, la contabilización de las amortizaciones quedaba configurada por el artículo 31 del citado Real Decreto de forma que se exigía, o bien la reducción en las cuentas del activo de los valores correspondientes, o la creación y dotación de fondos de amortización en el pasivo.

No obstante, el Real Decreto a que nos estamos refiriendo no tuvo en cuenta que el método directo estaba claramente en desuso y que la Cuarta Directiva de la CEE había establecido exclusivamente como método de contabilización el método indirecto. Esta situación contradictoria se solucionó con la publicación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en la que se armonizan las disciplinas fiscal y contable en este tema concreto: Se propugna la amortización indirecta para el Inmovilizado Material y para el Inmovilizado Inmaterial²⁴. *Aún así, esta nueva regulación no significó la*

²³ Mandato recogido en la IV DIRECTRIZ DE LA CEE, artículo 1.

²⁴ El artículo 52,3 del RIS señala refiriéndose al Inmovilizado Material:

« Las dotaciones anuales a la amortización... se recogerán en cuenta distinta de aquella en que se reflejen los bienes, debiendo lucir el saldo acumulado en el pasivo del balance o en el activo con carácter compensador».

En la misma línea para el Inmovilizado Inmaterial, el artículo 65, establece:

«...recogiéndose las correspondientes amortizaciones en una cuenta separada de carácter compensador».

desaparición del método de contabilización directa que se reserva expresamente para los Gastos Amortizables ²⁵.

Este criterio establecido por el RIS coincidía con el seguido en el Plan General de Contabilidad de 1973 y en el nuevo Plan de 1991, el cual mantiene el grupo de cuentas 28 dedicado a la amortización acumulada conectado directamente con el grupo 68 a las dotaciones para las amortizaciones.

Uno de los problemas que plantea la posibilidad de la dualidad de procedimientos de contabilización de la amortización son las consecuencias del cambio de contabilidad del sistema directo al indirecto: Desde el punto de vista contable, la amortización directa consiste en ir rebajando el saldo de la cuenta activa en el importe de la depreciación registrada o saneamiento acordado en cada período. En la amortización indirecta se deja invariable el saldo de la cuenta activa, y crea una cuenta de compensación en el pasivo que se nutre con las aportaciones anuales. El cambio de método de amortización del directo al indirecto suponía el problema de que el cargo a una cuenta de activo en el aspecto contable, podía ser interpretado como una plusvalía o revalorización desde el punto de vista fiscal, gravable como un incremento de patrimonio por el art. 126,2 del RIS. La contestación de la D.G.T. de 21 de octubre del 1985 aclara al respecto:

«.. no supone una revalorización de los elementos del inmovilizado de la Entidad al mantenerse invariable su valor neto contable, de acuerdo con lo definido en el artículo 42 del RIS, sino un cambio de presentación de los estados contables de la Empresa para ajustarse a las reglas de valoración contenidas en el artículo 52 del RIS».

Cuando se estudia el requisito de contabilidad de la amortización no se puede olvidar que dos campos distintos, la contabilidad y la fiscalidad, convergen en la realización de este principio. Sí, como ya se ha visto, la contabilidad en virtud de la Disposición Adicional Séptima del Real Decreto 1643/1990 es independiente de toda influencia fiscal. Asimismo, la amortización fiscal se apoya en la contabilización para poder ser considerada gasto deducible. Pero todo se complica porque la amortización contable no tiene que ir paralela a la amortización fiscal, sino tomar caminos distintos como consecuencia del principio de imagen fiel, principio que puede obligar a no aplicar los encorsetados procedimientos de cálculo propios de la amortización fiscal.

Por tanto, es frecuente encontrar que la amortización contabilizada no se corresponde con la amortización deducible en el ámbito fiscal, y más aún, y este tema se

²⁵ Nos estamos refiriendo al artículo 67,2 del RIS:

«Los gastos amortizables los serán ... y se rebajarán directamente de la cuenta representativa de la partida a amortizar».

estudiará en el capítulo dedicado a la valoración de bienes amortizables, puede ser que el valor por el que está contabilizado el elemento no coincida con la valoración fiscal que le corresponde, lo que significa que en ningún momento la amortización contable coincidirá con la amortización fiscal calculada según este elemento.

Toda esta situación afecta pues tanto a la contabilización del valor del bien, valor que podrá constituir la base de la amortización del bien, como a la contabilización de las cuotas anuales de amortización calculadas según dicho bien. Es decir, se plantea la duda de si se entenderá cumplido el requisito de contabilización cuando la valoración o cuota de amortización calculada desde el punto de vista fiscal no coincida con la registrada contablemente.

Todo este problema se resuelve si se considera que el requisito de contabilidad no persigue que se traten de valores y amortizaciones idénticos los que resultan de la amortización fiscal y contable, sino que es un principio que se ha dictado para proteger el ámbito fiscal de la siguiente forma:

- a) Se trata de evitar que se amorticen activos ocultos, es decir, elementos no dados de alta en la contabilidad de la empresa, de manera que lo importante es que figuren dichos elementos en el balance de la empresa, con independencia de que coincida la valoración contable con la valoración fiscal dada a dichos elementos.
- b) Se persigue también que para la aplicación del gasto deducible que es la amortización se haya dotado la correspondiente amortización en el plano contable, con independencia de que dicha cuota coincida o no con la amortización fiscal, porque lo que importa es el acto de voluntad del sujeto pasivo de aplicar este gasto deducible, aunque para ello sea necesario aplicar los correspondientes ajustes fiscales oportunos.

Sin embargo, la finalidad que persigue la contabilidad de la amortización no exige que se exijan ciertos requisitos de forma para la amortización.

Respecto de la necesidad de contabilizar las cuotas de amortización hay que decir que este sí es requisito indispensable, de forma que aunque las cuotas calculadas contablemente sean objeto de corrección fiscal mediante los oportunos ajustes positivos o negativos.

Para entenderse cumplido el requisito del registro contable de la cuota de amortización no es suficiente que se contabilice, sino que se debe de tratar de una **contabilización correcta**. Pues, las consecuencias de una no correcta contabilización son importantes: En ocasiones se contabilizan como gastos adquisiciones de elementos del inmovilizado, o como reparaciones cantidades que, por mejorar o ampliar dichos elementos, deben ser activadas, es decir incorporadas al activo fijo. En otra ocasiones se

aplican coeficientes anuales sin tener en cuenta la fecha de adquisición de los elementos correspondientes, y sin contar con los efectos del cálculo proporcional de período durante el cual han estado en funcionamiento.

Respecto de los defectos de forma en la contabilización podemos partir de la Resolución del TEAC de 19 de diciembre de 1975 que pronuncia:

«El defecto de forma del asiento, al no explicar el abono, no puede privar a la sociedad del derecho, reconocido en el texto legal, de realizar por vía directa la reducción del valor correspondiente en el activo».

Es frecuente que la amortización se practique a varios elementos, sin embargo es exigencia obligatoria la amortización individualizada²⁶ de cada elemento y como consecuencia de ello, no se considera que se cumple el requisito de contabilización cuando ésta se ha realizado de forma global sin especificación de los cargos individualizados por cada elemento amortizado²⁷. **Existe numerosa doctrina jurisprudencial**²⁸ sobre este punto concreto a la que vamos a recurrir para determinar la dimensión total del este requisito. Así, la sentencia de la Audiencia Territorial de Mallorca de 30 de mayo de 1985 aceptaba la anotación global de las amortizaciones del ejercicio en una sola cuenta de gastos y la aparición en el Balance en una única cuenta, sin necesidad de especificar en el libro de Inventarios y Balances los elementos del Activo que han de ser amortizados. Si acabamos nuestra exposición en este punto puede parecer que entran en contradicción los dos últimos párrafos, pero la citada sentencia no termina ahí, sino que continúa diciendo que la amortización acumulada o su valor neto contable se deberá deducir de los demás registros contables auxiliares. Refrendada esta tesis por el acuerdo del TEAC de 4 de octubre de 1985²⁹, se vuelve a hacer referencia a los registros

²⁶ El principio de individualidad se desarrollará posteriormente en este capítulo.

²⁷ El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades recoge en su artículo 46, apartado 1º:

«La amortización se aplicará sobre la totalidad de los bienes susceptibles de amortización que figuren en el balance de la Sociedad y se practicará por cada elemento. Cuando se trate de elementos de naturaleza análoga sometidos a un similar grado de utilización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, pero en todo momento deberá poderse conocer la parte de la amortización acumulada correspondiente a cada bien en función a su valor amortizable y del ejercicio de puesta en funcionamiento».

²⁸ Resolución del TEAC de 14 de noviembre de 1972.; Resolución del TEAC de 10 de enero de 1978; Sentencia de la Audiencia Territorial de Mallorca de 30 de mayo de 1985; Acuerdo del TEAC de 4 de octubre de 1985; Resolución del TEAC de 3 de febrero de 1987; Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 1989:

²⁹ La Resolución de 4 de octubre de 1985 ha sido tratada en las siguientes publicaciones: Revista de Derecho Financiero nº189. Mayo-Junio 1987. Pág. 669; Carta Tributaria nº24. 1 abril 1986. Pág. 43.

auxiliares de forma que se puede conocer en cada momento la cuota de amortización que corresponda a cada uno de los elementos del activo. Asimismo, los libros auxiliares que recojan estas anotaciones sobre la amortización han de estar legitimados al mismo tiempo y en el plazo previsto por la Ley para los Libros principales de contabilidad.

Este requisito de individualización de la anotación contable persigue cumplir la función informativa de la contabilidad, fin por el que se exige claridad y exactitud en los libros y cuentas de contabilidad, y la sintetización de la información sobre la amortización significa la violación de la eficacia exigida a los libros.

El requisito de contabilización no se refiere únicamente a la contabilización de las cuotas de amortización sino también a los bienes amortizables. De la anotación contable previa de los bienes amortizables se deduce principalmente:

- 1) En el requisito de efectividad se hace referencia directa al «valor contable» de los bienes, por lo que es necesario que los bienes se hayan contabilizado antes de comenzar a amortizar.
- 2) El procedimiento de contabilidad de las amortizaciones necesita estar bien contabilizado, para poder cumplir su función informativa.

Por último, destacar que los principios de amortización que a continuación vamos a proceder a estudiar son principios principalmente contables.

Para terminar el análisis del principio de contabilización se ha de hacer alusión a dos excepciones a esta regla general: La amortización de bienes inmuebles no afectos a una actividad empresarial en el IRPF y la participación de la amortización mínima en el cálculo de los incrementos y disminuciones de patrimonio. Ambas situaciones especiales se analizarán más adelante.

3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD E INDIVIDUALIDAD.

El siguiente principio a estudiar es el principio de generalidad e individualidad. De la forma que está enunciado puede parecer contradictorio en cuanto que se refiere a la aplicación primero de un criterio amplio y después a un criterio estricto, pero nada más allá de los objetivos perseguidos. La práctica de la amortización requiere que se efectúe sobre la totalidad de los elementos del activo que figuren en el inventario de la Entidad, sin que la paralización temporal de actividades proceda dejar sin amortizar algún elemento, y al mismo tiempo que se establece que la amortización será elemento por elemento, no admitiéndose la amortización en bloque. Así, se configura el principio de generalidad e individualidad.

Ya se ha citado el artículo 46 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en relación a la contabilización de las amortizaciones, y en concreto, con la obligación de un registro individualizado de cada amortización. Ahora se procede a analizar otra parte de este artículo, que si bien está en estrecha relación con el principio de contabilidad antes analizado, se ocupa de la concreción del principio de generalidad e individualidad en los siguientes términos:

*«La amortización se aplicará sobre la totalidad de los bienes susceptibles de amortización que figuren en el Balance de la sociedad y se **practicará por cada elemento**. Cuando se trate de elementos de naturaleza análoga o sometidos a un similar grado de utilización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, pero en todo momento deberá poderse conocer la parte de la amortización acumulada correspondiente a cada bien en función de su valor amortizable y del ejercicio de puesta en funcionamiento».*

Al contenido de este artículo pueden hacerse varias objeciones:

1. - No prevé que la existencia de causas que puedan determinar la no aplicación de amortización sobre algún bien o sobre todos los bienes de un ejercicio, como por ejemplo la no utilización del mismo.
- 2.- No se mantiene la referencia del artículo 19,1 del Real Decreto 3061/1979, relativa a la no aplicación de las amortizaciones en el período de prueba, por lo que se entiende que ha desaparecido como tal, hecho que se analizará en el principio de funcionalidad.
- 3.- No contempla situaciones de grupos homogéneos con respecto a los cuales debe permitirse su amortización como un todo, de igual forma que se halla regulada esta materia en las Leyes de Regularización de Balances, toda vez que la realidad empresarial pone de manifiesto la dificultad de diferenciar cada elemento.

3.1. PRINCIPIO DE GENERALIDAD: DISTINCIÓN ENTRE AMORTIZACIÓN GLOBAL Y CONTABILIDAD GLOBAL DE LA AMORTIZACIÓN.

En nuestro análisis hay que distinguir entre realizar la amortización de forma global y contabilizar de forma global dicha amortización. Dentro del principio de generalidad e individualidad, respecto de la contabilización, recordaremos la Sentencia de la AN de 21 de febrero de 1989 ³⁰ que estima que las amortizaciones deben registrarse individualmente, de tal forma que, tanto en la dotación del ejercicio como en la amortización acumulada se pueda identificar el activo a que se refiere. Mas si aquellos datos figuran globalizados en los Libros Diario y de Inventarios y Balances, es bastante con que aquella información se pueda deducir de otros registros. La necesidad de que se desprenda información individualizada de las amortizaciones desde el punto de vista contable exige que se realice esta amortización de forma individualizada para cada elemento. La razón de dicha exigencia tiene su origen en los distintos sistemas de amortización que determinan unos coeficientes y un tiempo de amortización particulares para cada elemento, lo que impide la aplicación de unos coeficientes generales para el montante de bienes amortizables del inmovilizado, ya que se faltaría al principio de efectividad ³¹.

Así se puede concluir que la razón de la no admisibilidad de la amortización en bloque está en que no se podrá obtener de la contabilidad la información necesaria para saber si un activo se ha amortizado más de su depreciación efectiva, si se ha agotado ya su vida útil, etc..., por lo que de adoptarse en Balance la rúbrica «amortización» en general, debían demostrarse en cuentas auxiliares los cargos

³⁰ Carta Tributaria N°110. Pág. 79. REF.2520

³¹ Existen resoluciones anteriores que defienden el principio de individualidad. La CCV número 31 de la Orden de 17 de junio de 1981 se pronuncia en los siguientes términos:

«(...) de esta oposición entre amortización en bloque y amortización elemento por elemento puede deducirse que la finalidad de la norma (el artículo 5º del RD 3061/1979, entonces vigente e idéntico en este punto al artículo 46,1 del RIS) es establecer un procedimiento de amortización que permita verificar la aplicación de los coeficientes máximos y períodos máximos de las tablas, planes de amortización o cualquier otro sistema de determinar la efectividad de la depreciación en los términos legales. La amortización en bloque no permite el control de la aplicación del principio de efectividad, por lo que a sensu contrario se debe aceptar que todo sistema que permita dicho control es válido».

individualizados por cada elemento amortizado. Junto a esto no se podrían aplicar correctamente los sistemas de amortización establecidos ³².

Por último, el principio de la generalidad va a encontrar su máximo concepto fiscal en la amortización mínima. Según tal principio, con independencia de la política de amortizaciones de la entidad, a efectos fiscales los bienes se entenderán al menos depreciados en esta amortización mínima, de tal forma que la amortización fiscal ha de alcanzar necesariamente a la totalidad de los elementos integrados en el patrimonio de la empresa. En el análisis de este principio de amortización mínima completaremos este aspecto.

3.2. EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE INDIVIDUALIDAD: INSTALACIONES COMPLEJAS Y ESPECIALIZADAS.

Los apartados 7 y 8 del artículo 46 del RIS, establecen una excepción al principio de individualidad para los casos de instalaciones complejas y especializadas que podrán constituir un sólo elemento susceptible de amortizar. A estos efectos, se consideran como instalaciones complejas y especializadas aquellas estructuras funcionales comprensivas de edificios, maquinaria, material, piezas o elementos que, aún siendo separables, están íntimamente ligados para su funcionamiento, con carácter irreversible y sometidas al mismo ritmo de amortización, sin que puedan incluirse los repuestos de estas instalaciones a efectos de su amortización, los cuales deberán seguir la normativa especial del artículo 64. Este sistema especial no puede aplicarse a aquel conjunto de elementos que formando parte de una unidad funcional son susceptibles de utilización de forma independiente. El requisito esencial es la existencia de una característica que lo una y determine un mismo ritmo de amortización.

La admisión e introducción del concepto de «instalación compleja especializada» se debe a la necesidad de adaptación a las nuevas situaciones surgidas de los avances

³² La resolución del TEAC de 4 de octubre de 1985 se pronuncia:

« (...) en cuanto al requisito de efectividad, para que éste pueda demostrarse es totalmente necesario que cada amortización se asigne especialmente al objeto o elemento del activo que se amortiza, el sistema de «amortizaciones globales» de elementos del activo ha sido tradicionalmente inaceptado por la Administración financiera (revalidado jurisdicción contencioso-administrativa) que siempre ha exigido, como condición imprescindible, la existencia de amortizaciones individuales que siguieran la vida de dichos elementos, por lo que de utilizarse en el Balance la rúbrica de «Amortizaciones» en general, debían demostrarse en cuentas auxiliares los cargos individualizados por cada elemento amortizado».

tecnológicos, caracterizados por la aparición de nuevas estructuras productivas. El artículo 46,7 del RIS ³³ establece la posibilidad de considerar en bloque la amortización del conjunto de la instalación.

La siguiente interrogante que se plantea es el modo de amortizar este grupo de elementos, es decir, ¿se prevé algún procedimiento especial para proceder a la amortización de las instalaciones complejas?. Ni en el artículo 46 ni en otro lugar del reglamento se establece un sistema especial para este tipo de bienes. Asimismo, la voluntad del legislador en este aspecto queda en entredicho en cuanto que resulta excluido del sistema de las tablas de forma indirecta ya que no se contiene ni en las antiguas tablas ni en las de 1993 ningún epígrafe dedicado a este conjunto de elementos como tal, y como consecuencia de ello, al no tener asignado un período de amortización, es difícil proceder a su amortización en bloque.

4. PRINCIPIO DE FUNCIONALIDAD.

El principio que se procede a estudiar responde una de las preguntas claves que se plantean a la hora de amortización de un elemento: ¿Cuándo se procederá a amortizar?. Existen distintos momentos en la vida de un bien en los cuales se puede plantear comenzar la amortización, como puede ser el momento de finalizar su fabricación, o el momento de la adquisición del bien por la empresa, etc, pero como señala el artículo 46,2 del RIS, los elementos del patrimonio de la entidad deberán amortizarse desde el momento en que se produce la integración del elemento en el proceso productivo de la empresa y ha desaparecido la mención al período de prueba como paréntesis previo a su amortización que existe en el Real Decreto 3061/1979³⁴.

Pero este concepto de entrada en funcionamiento en la empresa tiene trascendencia fiscalmente, no sólo para la práctica de las amortizaciones, sino además en otros supuestos entre los que destaca la aplicación de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos, al entenderse las inversiones realizadas en el momento de la entrada en funcionamiento del elemento. Normalmente la entrada en funcionamiento no coincidirá con la adquisición del mismo de ahí que la Dirección General de Tributos haya establecido las características para precisar este momento:

³³ Artículo 46,7 del RIS: «A los efectos de lo dispuesto en el apartado 1 anterior, las «instalaciones complejas especializadas», podrán constituir un único elemento susceptible de amortización».

³⁴ La Resolución del 12 de mayo de 1993 establece:

«A sensu contrario, significa (el artículo 46,2 del RIS) que los elementos que no han entrado en funcionamiento no son susceptibles de ser amortizados».

- Que el elemento productivo haya comenzado a generar ingresos en la entidad.
- Que el elemento haya alcanzado su plena capacidad productiva.

En nuestra legislación positiva, el artículo 46,2 del RIS se preocupa de determinar cuando se produce esta integración en el proceso productivo de la empresa:

- a) Para el inmovilizado inmaterial, a partir del momento de su adquisición por la entidad.
- b) Para el inmovilizado material, a partir del momento de la puesta en funcionamiento en la empresa. DELGADO GOMEZ considera que en este supuesto hubiese resultado más adecuada la expresión «puesta en uso», puesto que en esta clase también se incluyen bienes que no desarrollan ningún funcionamiento por sí solos sino que simplemente se utilizan. Considera la expresión «puesta en uso» *«cuando está en condiciones de participar en el proceso productivo, aunque, por ser un elemento de repuesto, tarde mucho tiempo en llegar a funcionar»*. Estamos de acuerdo con dicha objeción si bien no consideramos necesaria tanta precisión puesto que interpretamos «puesta en funcionamiento» no como automatismo sino como participación en la actividad productiva.

La determinación del momento de entrada en funcionamiento es demasiado genérica en lo referente al inmovilizado material, por lo que se debe determinar en cada caso. Así, los edificios y otras construcciones se podrán comenzar a amortizar cuando se conceda la cédula de habitabilidad o el permiso administrativo para su utilización. Otro medio de prueba serán los contratos de suministros, (electricidad...). La maquinaria e instalaciones entrarán en funcionamiento cuando hayan superado las pruebas correspondientes y obtenidos los permisos administrativos exigidos. Las herramientas y utillajes cuando se adquieran una vez recibidos. Los elementos de transporte si requieren autorización desde el momento de su matriculación; del contrario, desde el momento de su recepción.

Cuando se trate de elementos construidos por la propia empresa también se comenzarán a amortizar cuando se pongan en uso o entren en funcionamiento, de ahí que se excluyan de la amortización las inmovilizaciones en curso, porque no se han integrado en el proceso productivo de la empresa, si bien su depreciación se computará por la regla del envejecimiento.

Sin embargo, desde el punto de vista contable, el momento de entrada en funcionamiento se comienza a contar a partir de que el inmovilizado pueda producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, y por tanto puede no coincidir este momento con el fiscal. No obstante, el registro contable se producirá en el momento de su adquisición, no coincidiendo por tanto el momento de contabilización con el de amortización.

La consecuencia principal del principio de funcionamiento consiste en que el elemento únicamente puede amortizarse a partir de la entrada en funcionamiento del mismo, de tal forma que, como señala el artículo 46,2, tercera del RIS, cuando ésta se produzca en el ejercicio, la dotación a la amortización se referirá únicamente a la parte proporcional del período durante el cual el elemento ha permanecido en funcionamiento, es decir, la parte correspondiente a los días transcurridos desde la entrada en funcionamiento. De todas formas, este aspecto se desarrollará con más profundidad en el análisis del principio de independencia entre ejercicios.

Un supuesto que plantea problema es el caso de bienes que están transitoriamente en funcionamiento y luego vuelven a situación de reserva, o bien nunca han salido de ahí. DELGADO GOMEZ ³⁵ considera que la solución más indicada sería la de formular un Plan de Amortización ajustado a los coeficientes de las Tablas y en función de los períodos de utilización de los equipos en cada período impositivo, pero el RIS no prevé nada al respecto.

Para finalizar contaremos con la sentencia 20/1993, de 28 de enero, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha ³⁶, que en relación con el principio de funcionalidad de las amortizaciones dispone que ³⁷:

« (...) Si dichos elementos no comienzan a utilizarse no podrán ser amortizados, o si dejan de funcionar cesa su amortización, y que ésta deberá hacerse dentro del período de vida útil del bien.»

En definitiva, el principio de funcionalidad no sólo determina el momento del comienzo de la amortización, sino que, de manera indirecta, también el cese, ya que si se deja de funcionar, se habrá de abandonar la amortización, por el límite de inactividad que hace referencia el artículo 49,3 del RIS.

5. PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA ENTRE EJERCICIOS.

MORENO CEREZO³⁸ señala que *«muchos de los problemas que surgen en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pueden reconducirse*

³⁵ DELGADO GOMEZ, ANTONIO: «La amortización y el Impuesto de Sociedades». Carta Tributaria nº46. Monografías. Pág. 4.

³⁶ Sentencia 20/1993, de 28 de enero.

³⁷ Esta misma doctrina es mantenida por la sentencia 28/1993, de 2 de febrero del mismo Tribunal.

³⁸ MORENO CEREZO, FELIX: «El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General». Editorial Pirámide. Madrid 1981. Pág. 66.

a uno y principal que es la periodificación, tanto de los ingresos como de los gastos o partidas deducibles, y las amortizaciones son simplemente un problema de imputación periódica de gastos».

El principio de independencia entre ejercicios se declara en el artículo 46, apartado 4 del RIS. La justificación de la existencia de dicho ejercicio está estrechamente relacionada con el principio del devengo. Para entrar a valorar la definición de este principio se debe recurrir al artículo 88 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que establece el principio del devengo como: «*Los ingresos y gastos se imputarán al período en que se hubiesen devengado los unos y producidos los otros, con independencia del momento del cobro pago*». Aplicando este concepto de devengo al principio de independencia entre ejercicios se deduce que no se admite que las amortizaciones no practicadas en un período impositivo puedan imputarse a otro distinto, superando, de ese modo, el coeficiente máximo del ejercicio de que se trate, ni siquiera en el caso de que la ausencia de amortización hubiese sido acordada por causa de resultados negativos, en el ejercicio que no se practicó.

En general, el principio de independencia entre ejercicios significa que los ingresos y gastos no resultarán deducibles fiscalmente en un ejercicio distinto al que se imputen en la cuenta de resultados. La razón de ello está en evitar por un lado, una alteración del reflejo de la situación patrimonial de la empresa durante el ejercicio. Asimismo, se pretende evitar que se deduzca doblemente un mismo gasto. Este principio general también se aplica al gasto deducible que son las cuotas de amortización. Sin embargo, la independencia entre ejercicios adquiere mayor importancia puesto que está perfilada por los demás, y en concreto, por el principio de funcionalidad y el principio de vida útil.

En este punto nos interesa conectarlo con el principio del devengo. Hace un momento se ha referido a este principio de funcionalidad como aquel por el que la amortización de un bien comienza en el momento de la puesta en funcionamiento. Esto significa que, junto con la independencia entre ejercicios, si transcurre un ejercicio durante el cual el bien ya ha entrado en funcionamiento y no se ha deducido la cuota anual de amortización correspondiente, se perderá tal derecho a deducir y no se podrá recuperar en ejercicios posteriores. La relación con el principio del devengo pues comenzará por cuanto que, con independencia de que se haya pagado o no totalmente el bien amortizable, se comenzará a amortizar desde el momento de su entrada en funcionamiento. Esto no significa que el sujeto pasivo no pueda llevar un criterio de imputación de ingresos y gastos distinto del devengo, siempre que cumpla las exigencias del artículo 88, si bien, en concreto, en el cálculo de la amortización siempre juega el principio del devengo. Se ha de tener en cuenta que el artículo 88 del Reglamento establece unas normas específicas para aquellos supuestos en los que la entidad siga criterios de imputación contable distintos a los admitidos fiscalmente, normas que resultan plenamente

aplicables en el ámbito de las amortizaciones. Asimismo, se puede entender como una flexibilización en la aplicación del principio del devengo la posibilidad de «amortizar» los gastos amortizables y plurianuales, sistema que se estudiará más adelante.

Otra de las razones que justifican el principio de independencia es la efectividad. Como ya se ha expuesto, este principio persigue la deducción de la amortización efectiva sufrida cada año por lo que no tiene sentido la deducción de las cantidades que no se han generado en dicho ejercicio. Si se pudiera reunir las amortizaciones sufridas en varios ejercicios en uno sólo se eliminaría la diferencia de la amortización con la deducción directa del gasto que supone la adquisición de un bien amortizable, y el principio que lo justifica: la posibilidad de utilización del bien durante varios ejercicios. En cambio, si el resultado del ejercicio da pérdidas no se debe minorar éste trasladando la cuota de amortización a otro ejercicio posterior, sino que se habrá de calcular la cuota correspondiente a los ingresos y gastos y se aplicarán los mecanismos de compensación de pérdidas previstos en el artículo 156 del RIS.

En conclusión, la dotación de amortización es gasto deducible, pero si en el ejercicio hay un resultado negativo, ello no autoriza a acumular en el ejercicio siguiente la cuota amortizativa del anterior. El principio de independencia de ejercicios lo impide.

Por último, el principio de independencia entre ejercicios apoya también la posición fiscal de considerar la amortización como coste que influye en la determinación del resultado, y no como una aplicación del beneficio.

También hay que señalar que la imputación temporal contable de la amortización puede no ir al mismo ritmo que la fiscal. Ante dicha situación será en la Memoria Anual de la empresa donde se llevará el control de las diferencias entre la amortización contable y la fiscal, registrando los ajustes positivos y negativos y los saldos pendientes ³⁹.

6. PRINCIPIO DE RECUPERACIÓN DEL COSTE HISTÓRICO.

6.1. LOS FINES DE LA AMORTIZACIÓN.

Hasta este momento, nuestro estudio sobre la amortización se ha realizado desde el punto de vista causal, en cuanto que la depreciación es el origen y fundamento último de la amortización. No obstante, además del cómputo de la depre-

³⁹ Dirección General de Tributos, Consulta del 26 de octubre de 1992.

ciación, la amortización persigue otros objetivos, por lo que nuestro estudio del concepto de amortización no se tiene que limitar a la causa, sino que se ha de enfocar también hacia los fines que se le asignan dentro del campo económico y fiscal de la empresa.

En la amortización destacan dos fines fundamentales:

1. Imputar a los costes el demérito o depreciación de los activos productivos amortizables.
2. Crear o recomponer fondos necesarios para, en su día, reponer o reemplazar los activos depreciados.

A) IMPUTAR A LOS COSTES LA DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS PRODUCTIVOS AMORTIZABLES.

El Ministerio de Hacienda a través del Plan General de Contabilidad de 1973 dio una definición de las AMORTIZACIONES en los siguientes términos: «*Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización en el proceso productivo*»⁴⁰. Se puede considerar una buena definición ya que se contempla:

1. El término amortización como «expresión contable».
2. El fenómeno de distribución del coste en el tiempo.
3. El que se trate de inversiones en inmovilizado.
4. La necesidad de su utilización en el proceso de producción.

De todos estos elementos vamos a comentar el fenómeno de distribución del coste en el tiempo, fin al que se identifica la amortización.

La identificación de la amortización como parte de los costes de la empresa está presente en los distintos puntos de vista desde donde se analiza la amortización como instrumento, es decir, siempre está presente en el análisis de sus distintas funciones:

- a) **Función económica:** La amortización consiste en incorporar a los costes el valor de la depreciación sufrida por los elementos del activo fijo empleados en la actividad productiva de la empresa, garantizando así en su momento, la reposición de los mismos.

⁴⁰ «Plan General de Contabilidad». Ministerio de Hacienda. Dirección General de Impuestos. Madrid 1973, Pág. 57.

b) **Función financiera:** La amortización se ha definido como el proceso de desinmovilización de medios financieros invertidos en el activo fijo, que se transforman en activo circulante mediante el fenómeno de incorporación al proceso de formación de costes, venta y cobro de los productos comercializados y/ o fabricados por la unidad económica. Este proceso constituye un cambio de naturaleza de los activos lo que facilita una mayor disponibilidad de medios líquidos a la empresa. Trata de estudiar, pues, las implicaciones de los flujos en cuanto su posible reinversión, lo que supone un estudio dinámico sujeto a consideraciones que exceden de las exclusivamente técnicas.

c) **Función fiscal:** Se configura como un coste de la empresa y por tanto significa mayores gastos deducibles y menor recaudación tributaria y viceversa.

d) **Función de política económica:** Las amortizaciones constituyen un instrumento útil para incidir en la eficiencia marginal de las inversiones, fomentando o restringiendo las causas que la originan⁴¹.

Así pues, es reconocido por todos que la amortización es uno de los elementos más relevantes de cuantos intervienen en la formación del coste.

Dentro de la vida de la empresa se encuentran dos tipos de gastos diferenciados por su frecuencia: Los gastos cíclicos son aquellos que se agotan en un ejercicio económico y, por tanto, van a volver a producirse con toda probabilidad en el siguiente. Los gastos acíclicos son aquellos que su repercusión afecta a varios ejercicios posteriores. Pero, por esta misma característica, los gastos acíclicos no deben incidir como costes en el período en que se contraen porque esto conllevaría una carga desproporcionada para la empresa, ya que una inversión no significa un empobrecimiento, sino un cambio en la estructura del activo.

No obstante, la depreciación del activo sí supone un empobrecimiento de la empresa, y dicha pérdida sí se debe imputar a costes. En consecuencia, las amortizaciones se sitúan dentro de los gastos acíclicos que influyen en el coste de la empresa como medida que son de la depreciación.

El concepto de coste es un valor de gran trascendencia en el proceso liquidatorio de la imposición sobre la renta, y de ahí, que tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre las Sociedades, se tenga una especial

⁴¹ Como ejemplo de función de política económica de la amortización encontramos el Real Decreto 2/1985, de 30 de abril, dirigido a fomentar el crecimiento empresarial por medio de una libertad de amortización, y que se estudiará detenidamente en el capítulo dedicado a los sistemas de amortización.

consideración con la incorporación a los costes del ejercicio del importe de la depreciación sufrida por los elementos del inmovilizado. Por ello, es su naturaleza de coste la que justifica la consideración de la amortización como gasto deducible de la base imponible.

Pero la naturaleza de coste de la amortización presenta peculiaridades frente a los demás elementos deducibles, ya que es el único «gasto» que no es simultánea ni cercanamente pago, es decir, el cómputo del gasto deducible no es cercano al momento del pago. Esto es debido a que el gasto no se considera en el momento de salir el capital de la empresa para financiar la inversión, por que en tal caso no ha sufrido alteración el capital de la empresa, sino que se produce lentamente al ritmo de la depreciación del bien que produce la disminución del valor de los bienes. Y esta disminución de valor es consecuencia principalmente de la participación de los elementos amortizables en el proceso productivo. En definitiva, la disminución de valor debe participar en el cálculo de los costes de la generación de rendimientos de la empresa. Para el cálculo del coste, es decir, la depreciación sufrida desde el momento de su adquisición y puesta en funcionamiento, se partirá del valor histórico del bien.

Sin embargo, analizamos un concepto de amortización no solamente como un elemento componente del coste de la empresa, sino que también lo reconocemos como instrumento de política económica favorecedor de las inversiones, y como medio fundamental de financiación y expansión de la economía de la empresa.

Esta función de imputación de la depreciación a los costes de la empresa exige que las amortizaciones se calculen de forma exacta, conforme a la vida productiva del activo, y de tal manera que al final las cuotas de amortización hayan permitido recuperar la totalidad del coste del bien. La citada función tiene dos vertientes:

- Constituirse en fuente de financiación para la realización de inversiones, para el aumento de los activos productivos de la empresa.
- Permitir la recuperación y devolución del capital financiero.

Pero existen casos en que las funciones económica y financiera se disocian. Cuando la política de amortización es excesiva en relación con la depreciación del activo, una vez amortizado, éste conserva un valor residual. Aquí ha primado la función financiera sobre la económica. En este caso hay que distinguir:

- Amortización técnica o económica, que imputa al coste del ejercicio la depreciación.
- Amortización financiera, con el fin de recuperar el capital financiero invertido.

El exceso producido por la venta de un bien amortizado totalmente implica una repercusión de aquella parte de capital invertido que no se había recuperado mediante las amortizaciones técnicas, y por tanto consiste en una auténtica renta de inversión inicial. Además, el cálculo de los costes de la depreciación tienden a evitar que la empresa consuma todo el cash-flow, lo que significaría su descapitalización. Pero el coste de reposición calculado y ahorrado a lo largo de los años le permitiría sustituir el elemento del activo en condiciones de estabilidad monetaria y tecnológica, y en la vida real no existe dicha estabilidad.

La concepción de la amortización como coste tiene, pues, una raíz principalmente contable. No obstante, los objetivos perseguidos para adaptar el cómputo de la depreciación a la situación real de la empresa se encuentran con el problema de la imposibilidad de predecir las necesidades de financiación futura de ésta cuando sea necesario sustituir el bien. En base a este razonamiento, existe un sector de la doctrina que considera que el fin de la amortización va más allá del cómputo del coste de la depreciación, concretando este fin en el de recomponer los fondos necesarios para reponer los activos depreciados.

B) RECOMPONER LOS FONDOS NECESARIOS PARA REPONER LOS ACTIVOS DEPRECIADOS.

Existen un sector de la doctrina que no se conforma con que la amortización refleje el costo de la depreciación en la empresa, sino que consideran que debe perseguir la constitución de un fondo de reposición a precios actuales.

A lo largo de la vida útil del bien del activo se produce un empobrecimiento del empresario, puesto que el elemento se va depreciando y desgastando, de ahí la necesidad de ir proveyendo fondos para su reposición. Si el empresario se dedicase al consumo de la totalidad de su cash-flow, llegaría a su total descapitalización, es decir, mediante las correspondientes dotaciones a la amortización, el empresario únicamente podría reponer los equipos en condiciones de estabilidad tecnológica y monetaria, porque al problema de la depreciación de los activos vienen a unirse el de la renovación de equipos y el envejecimiento de la unidad monetaria.

La *autofinanciación* es definida como un flujo de capitales que no proceden ni de los propietarios de la empresa ni de terceros, sino que la explotación obtiene de ella misma para su funcionamiento, y este concepto contiene las amortizaciones como uno de sus capítulos más importantes. Esto nos lleva a un primer problema relativo a la valoración de la base de la amortización. Para su resolución se adoptan dos posiciones enfrentadas: Existe un sector de la doctrina que postula que el valor a tener en cuenta a la hora de hacer la correspondiente dotación sea el valor de reposición, frente al valor de adquisición que es el utilizado cuando se considera la amortización como cómputo

del coste. Otras opiniones niegan este criterio, alegando que sólo la renovación del valor histórico sería una carga mientras que la renovación del inmovilizado sería un problema de tesorería.

Asimismo, la reposición de los bienes del inmovilizado exige beneficios, circunstancia que no es requerida como necesaria para la aplicación de la amortización, puesto que su fin último es que se evite tributar por las cantidades que van a servir para reponer el inmovilizado, aunque realmente se refiere a cantidades ficticias, de ahí que no requiera una base imponible positiva para su aplicación.

Por otra parte, obsesionarse por la reposición del inmovilizado es absurdo, ya que no existe certeza en si la reposición se va a realizar realmente, o más aún, en si va a ser efectivamente una reposición la sustitución del bien antiguo amortizado. La exención por reinversión prevista en nuestro ordenamiento no exige que se destine el capital obtenido por la enajenación de un bien del activo en un elemento de la misma naturaleza del sustituido, sino que basta con adquirir cualquier otro elemento que vaya a integrarse también en el activo empresarial. En definitiva, no es necesario reinvertir en un mismo bien, sino que lo importante es reinvertir el capital recuperado por la inversión, y esta misma interpretación se podría aplicar a la amortización, desapareciendo así su finalidad de reposición del bien.

La problemática que encierra la reposición como fin último de la amortización va más allá todavía puesto que el origen del capital utilizado para la reposición no tiene porque proceder previamente de las dotaciones realizadas por la amortización, sino que la segunda reposición es independiente totalmente, y se pueden utilizar reservas destinadas en un principio a otros fines, o incluso, utilizar créditos. Pero, cuando los inmovilizados hayan sido financiados con fondos ajenos, la amortización no puede considerarse como un componente de la autofinanciación de la empresa, ya que dichos fondos no constituyen una asignación más o menos permanente de recursos para la financiación de la misma por cuanto deberán ser destinados al reembolso de los créditos.

Todo esto parece justificar la no necesidad de constitución de un fondo de reposición, y como consecuencia de ello, si la amortización es necesaria, no puede tener como fin último la constitución de tal fondo.

La admisión de la finalidad de reposición también tiene repercusión en el capital de la empresa. Si la amortización se entiende como reposición modificaría el capital de la empresa, ya que la cuenta del inmovilizado de la empresa sería sustituida por otra de mayor cantidad, lo que desequilibraría el balance de la empresa.

Otro punto importante al respecto sería el de los intereses devengados por la dotación a la amortización del activo: Estos intereses de amortización tienen mayor

importancia cuanto más larga sea la vida útil de la instalación, mayor el tipo de interés del mercado y mayores las amortizaciones en los primeros años de vida útil del elemento del activo. El efecto-aumento de capacidad (efecto Lochmann-Ruchti ⁴²) *tiene lugar cuando coinciden el proceso de depreciación y el de amortización y los fondos de amortización se reinvierten inmediatamente.*

En definitiva, hay que tener presente la necesidad de separar el significado contable de amortización, como componente de coste de la empresa, y su función financiera que se deriva de su materialización y que depende de que el bien haya sido financiado con recursos propios o ajenos y de la política seguida por la empresa. El proceso de amortización no va necesariamente unido a una acumulación efectiva de disponibilidades líquidas, sino que se concreta en el incumplimiento de potencial económico de la empresa, el cual puede crear bases previas para resolver los problemas de las disponibilidades líquidas. Así pues, la materialización de los fondos de amortización tiene una importancia trascendental en la política de financiación de la empresa:

- Si la materialización se realiza en un activo no inmerso en el ciclo de explotación, destinándolo exclusivamente a la sustitución de bienes depreciados, no podemos considerarlos una auténtica autofinanciación.
- Si estos fondos son automáticamente reinvertidos en el ciclo de explotación sí podemos considerarlos un fenómeno de auto financiación, y una vía de incremento del potencial económico de la empresa.

La materialización de fondos de amortización en el ciclo de explotación depende de la tesorería de la empresa y exige una planificación financiera que permite la reposición de los bienes en su momento sin la utilización del fondo creado al respecto.

6.2. EL PRINCIPIO DEL COSTE HISTÓRICO

El artículo 46,3 del RIS establece que mediante el proceso de amortización la suma de las amortizaciones efectuadas no podrá exceder del valor por el que figure contabilizado el bien que se amortiza.

El principio de recuperación del coste histórico nos recuerda la dualidad de interpretación del concepto de amortización que se relaciona bien con la recuperación de la inversión realizada, bien como un ahorro dirigido a la sustitución del bien de producción. Sin embargo, este principio no se inclina, aunque pudiera parecerlo, hacia

⁴² El efecto Lohman-Ruchti consiste en que « en una empresa en expansión, el sistema de amortización lineal permite detraer todos los años de los ingresos una masa de fondos constantemente superior a la necesaria para una reposición de activos que ha de efectuarse el mismo año».

la primera interpretación, sino que surge como un límite cuantitativo al proceso de amortización.

De esta forma se prohíben prácticas de amortización que permitan una recuperación superior a la cantidad invertida, incluyendo en ésta, según los art. 40,41 y 42 del RIS, tanto el precio de adquisición o coste de producción del bien, como las mejoras efectuadas en el mismo.

Se vuelve a hacer mención a la contabilización del bien amortizable, ya que valor contable del bien será el parámetro que marcará el límite a la amortización. Y se excluye por tanto la posibilidad de entender la amortización como una sustitución del bien de producción en cuanto que no se admite para el cálculo de la dotación a la amortización el cómputo de la inflación sufrida sobre el valor invertido, y como consecuencia de ello, en el proceso de amortización el acumulado será generalmente inferior al precio de mercado del mismo bien nuevo.

Como excepción al principio que ahora nos ocupa, tenemos los casos de actualización de valores para evitar los efectos de la inflación en la amortización, si bien no se pueden considerar generales puesto que su realización está sujeta a limitaciones.

Para finalizar, en este punto se han utilizado dos conceptos: coste histórico y valor contable. Con vistas a aclararlos en toda su dimensión e introducir otros conceptos relacionados con todos ellos y necesarios para comprender el objeto de este trabajo, la amortización, nos vamos a detener en ello, siguiendo y citando definiciones doctrinales:

Se conoce que el valor base amortizable, o base de la amortización, tanto de los bienes materiales como de los inmateriales, está constituida por el costo de adquisición del bien, nuevo o usado, comprendiendo todos los accesorios de directa imputación. Sin perjuicio de lo señalado en la definición no existe acuerdo sobre este término desde el punto de vista contable y fiscal. Desde una perspectiva contable, se considera como tal la diferencia entre el valor de adquisición y el valor residual que se asigne al elemento de que se trate. En el ámbito fiscal, la importancia del valor residual está reducida al mínimo, puesto que, como ya se estudiará en su capítulo correspondiente, debería ser cero o una cantidad simbólica.

Es costo amortizable aquello que, dando una utilidad que explica su efecto, por un período de tiempo superior a aquél ejercicio en el cual el costo es soportado.

Como valor amortizable se entiende tanto la cantidad que puede ser amortizable como la base del cálculo para determinar la cuota de amortización. Sin embargo, los dos conceptos que incluye la definición raramente coinciden.

Por costo de un bien debe en general entenderse como el gasto sostenido para realizarlo como el precio pagado por el fabricante.

El coste histórico es pues la base de amortización. La amortización se va a desarrollar a lo largo de bastantes años, y con frecuencia, este cómputo continuado de amortización va a superar el período de cinco años de prescripción de los períodos impositivos. Como consecuencia de ello, se plantea la duda de si la Administración posee facultades para comprobar este valor que se incluyó posiblemente en la autoliquidación correspondiente a un ejercicio ya prescrito. La Resolución del TEAC de 25 de noviembre de 1992 responde a este interrogante en los siguientes términos:

« A los efectos expuestos hay que tener presente que la amparo de lo dispuesto en el artículo 109 de la LGT, la Inspección de Hacienda puede y debe comprobar todas las partidas de ingresos y gastos determinantes de la base imponible en dicho ejercicio.(...) En una buena lógica y en aplicación de las normas citadas existen también el derecho de la Inspección a comprobar lo que es objeto de amortización y sin que para ello sea obstáculo la alegación de la recurrente en el sentido de que ni siquiera tenía obligación de conservar por mas de cinco años los libros y anotaciones contables correspondientes (...).Por cuanto que constituyen un principio general de contabilidad, que toda anotación contable debe tener el soporte documental que la ampare».

En consecuencia, si se consignan sucesivamente las dotaciones a la amortización de un bien adquirido en un ejercicio ya prescrito *«debe tener a disposición de la Administración los libros, anotaciones contables con fechas y justificantes que sirven de fundamento a su derecho».*

7. PRINCIPIO DE AJUSTE A LA VIDA ÚTIL.

Al igual que los demás principios estudiados, el principio de ajuste de vida útil nos declara uno de los aspectos definidores de la amortización. Pero la vida útil, sin perjuicio de las demás características, tiene una presencia constante puesto que es uno de los parámetros utilizados para el cálculo de la cuota de amortización de un bien.

Como primer paso en el análisis de este principio se debe definir que se entiende por vida útil de un bien amortizable. Tal como viene siendo habitual en el estudio de este tema, el concepto de vida útil tiene distintas acepciones dependiendo del ámbito desde el que se analice. Si partimos de una definición más amplia, desde el punto de vista económico, la vida útil es entendida como el período de tiempo durante el cual es susceptible de ser utilizado rentablemente un bien, es decir, mientras el rendimiento que proporciona es superior a sus coste. Pese al concepto general expuesto, en el ámbito fiscal se limita la vida útil a la duración de la amortización, es decir, lo que se

denomina período de amortización. Así, por las mismas razones expuestas anteriormente, existe una dualidad de concepción que se distingue de la siguiente forma:

- Si lo analizamos desde el **punto de vista mercantil**, la duración de la amortización es igual al consumo del bien material, o a la pérdida o disminuciones de valor de los bienes inmateriales.

La Resolución del ICAC ⁴³ de 30 de julio de 1991, donde se analizan los criterios de valoración del inmovilizado material, entiende por vida útil *«el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado va a producir rendimientos normalmente»*. Siguiendo la opinión de BUIREU GUARRO, por la forma en que se ha redactado se manifiesta que se trata de un cálculo apriorístico que se ha realizado teniendo en cuenta los factores que pueden incidir a lo largo de su vida productiva. Sin embargo, de estos límites han de ser excluidos los establecidos por la norma fiscal puesto que utilizan otro tipo de normas como puede ser las que se imponen por motivos de seguridad, de protección al consumidor.

- Desde el **punto de vista fiscal**, existe una presunción iuris tantum de la duración de la amortización pudiendo ser modificada por el contribuyente mediante prueba. Este principio se recoge en el art. 46.6 del RIS, según el cual cada elemento deberá amortizarse fiscalmente dentro del período de vida útil, y cualquier amortización realizada con posterioridad a este período, tendrá la consideración de saneamiento de activo no deducible para la determinación de la base imponible del impuesto. A efectos fiscales este principio de período de vida útil viene definido por el artículo 49 del RIS como *«el período en que, según el criterio de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido en su caso el valor residual»*.

Si bien se ha podido apreciar que se ha definido la vida útil de un bien como su vida productiva, es cierto que la vida económica suele ser mayor a la vida fiscal ya que un bien puede seguir siendo rentable una vez que resulte amortizado. La vida útil la estima y determina el contribuyente mediante la elección previa del procedimiento o sistema de amortización. Adicionalmente es necesario hacer las siguientes consideraciones:

- Si el contribuyente decide aplicar las tablas de amortización oficialmente es-

⁴³ Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas vino a sustituir en 1988 las funciones que desempeñaba el Instituto de Planificación Contable. Es un organismo autónomo de carácter administrativo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda. Entre sus funciones destacan la de formular propuestas para la adopción de Ordenes Ministeriales en materia contable, y potestad reglamentaria en las resoluciones dictadas en materia contable tendrán el carácter de obligado cumplimiento, estableciendo así criterios de valoración o calificación, lo que le confiere carácter de norma jurídica.

tablecidas, se considerará como vida útil el período o plazo máximo que en ellas figure.

- En los demás procedimientos de amortización, es el propio contribuyente quien en definitiva estima la vida útil. Si el contribuyente elige un procedimiento de probar la efectividad ejercicio a ejercicio, no tiene por qué determinar necesariamente de antemano la vida útil del bien, ni considerar como tal la que se desprenda de los coeficientes de amortización que viene aplicando en sucesivos ejercicios, de forma que se pueden originar consecuentemente variaciones en las vidas útiles teóricas de los bienes en cuestión.

En consecuencia, según el método de amortización por el que se opte, la vida útil de dos elementos iguales, desde el punto de vista fiscal podrá ser distinta. En el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no se matiza en función de que criterios se delimita el tiempo o período de vida útil, sino que define la vida útil en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades a través de la consecuencia.

Todas las anteriores consideraciones sobre el período de vida útil contenido en las tablas de amortización se hacen sobre un bien amortizable que se utiliza con normalidad. Sin embargo, ¿Qué ocurre si se interrumpe la utilización del bien por causas imprevistas o excepcionales?.

La vida útil de un bien puede prolongarse, entre otras razones, por existir períodos de inactividad. Si se producen paralizaciones temporales en la actividad de una empresa, la vida útil se entenderá excepcionalmente prorrogada en el plazo de tiempo que duren dichas paralizaciones. Se consideran circunstancias excepcionales que justifican la prórroga las siguientes: que la paralización afecte a una planta industrial completa o a una instalación compleja especializada y que tenga una duración superior a un año o a una campaña. El contribuyente que decida hacer uso de la posibilidad de prórroga deberá manifestarlo mediante nota marginal referida a las instalaciones o al período afectados por la paralización.

La vida útil, que excepcionalmente admite una prórroga de idéntica duración a un año o a una campaña, afecta a una planta industrial completa o a una instalación especializada. Para ello, el artículo 49,3 del RIS establece la formalidad de expresarlo mediante una nota marginal suficientemente ilustrativa de las instalaciones afectadas y del período de paralización.

La interrupción del período de vida útil por la razón señalada está unida al principio de continuidad, principio por el que se prohíbe cambiar de método de amortización una vez elegido, y se intenta evitar la situación que podría darse al dotar amortizaciones, es decir, gastos deducibles, en ausencia de ingresos por falta de actividad.

En definitiva, para salvar esta situación el art.49 del RIS entiende que puede ser «prorrogada» la vida útil por el período que dure la inactividad, cuando las paralizaciones reúnan las siguientes condiciones:

- a) Que afecten a una planta industrial completa o instalación compleja especializada.
- b) Que la paralización tenga una duración superior a un año o campaña.
- c) Que la empresa decida no practicar amortización durante el período de paralización, haciéndolo constar así mediante nota marginal, suficientemente ilustrativa de las instalaciones afectadas y del período de paralización.

Cuando hablamos de «prórroga» hay que entenderla no en el sentido de alargar el período de vida útil sino en el de «suspensión temporal del período». Únicamente en este supuesto puede entenderse que la Empresa no esté obligada a practicar la amortización mínima.

Otro supuesto de prórroga es el caso de reparación del elemento, por el que se podría entender que debe resultar prorrogado el «período de vida útil». Del análisis de los artículos 42, 67, 114 y 115 del RIS deduce lo siguiente DELGADO GOMEZ ⁴⁴:

«a) Si el elemento reparado no ha agotado su vida útil y la reparación supone una ampliación o mejora del mismo, su importe no se computará como gasto fiscalmente deducible, sino que aumentará el valor contable del elemento y se amortizará en los años que resten de vida útil, según el método de amortización que se viniese utilizando.

«b) Si, por el contrario, el elemento ha superado el período de vida útil, cualquier reparación o mejora que incremente su capacidad productiva habrá de ser considerada como gasto de proyección plurianual y en consecuencia amortizable, en un plazo máximo de cinco años».

Una de las principales consecuencias de este principio consiste en la aparición fiscal de la amortización mínima, que se estudiará a continuación.

⁴⁴ DELGADO GOMEZ, ANTONIO: «La amortización y el Impuesto de Sociedades». Carta Tributaria nº46. Monografías. Pág. 6.

8. PRINCIPIO DE AMORTIZACIÓN MÍNIMA.

8.1. INTRODUCCIÓN.

Se va a proceder a estudiar uno de los principios más sobresalientes de la amortización, el principio de amortización mínima, cuya importancia ha sido reconocida por el propio ordenamiento fiscal, el cual dedica el artículo 48 del RIS a su declaración.

Para definir amortización mínima vamos a seguir la definición de ANTONIO ORTEGA ⁴⁵ que la considera aquella amortización anual imprescindible que, de aplicarse con carácter constante, totalizaría el valor del bien una vez transcurrida su vida útil.

La razón de ser de la amortización mínima está en el hecho de que las causas de depreciación de un elemento del activo inmovilizado material son múltiples y aunque alguna de ellas no actúe, siempre habrá otras que estarán actuando.

Vamos a comenzar por estudiar el origen del concepto fiscal de amortización mínima. La posibilidad de fijar coeficientes mínimos de amortización se desprende del artículo 83 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario. La Orden de 23 de febrero de 1965 estableció en su norma 4:

«Los coeficientes mínimos se expresan en las tablas por el período máximo dentro del cual habrá de amortizarse totalmente cada elemento....»

Posteriormente, ni la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978 ni el R.D. 3061/1979, de 29 de diciembre hacen alguna referencia a la amortización mínima, y este es uno de los argumentos que utilizan los detractores de este principio. El citado Real Decreto deroga toda la normativa contenida en la Orden de 23 de febrero de 1965 excepto las tablas propiamente dichas, por lo que desaparece la Norma 4^o y, en consecuencia, un importante argumento a su favor. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades fue, pues, la primera norma que estableció expresamente, en su artículo 48 del RIS, la amortización mínima anual con carácter obligatorio y delimitó las consecuencias de su incumplimiento al tomar aquella en consideración para el cálculo del valor neto contable de los bienes a efectos de determinación de incrementos y disminuciones de patrimonio (art. 131,4 RIS).

⁴⁵ ORTEGA, ANTONIO. «Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y gastos». A.P.D. 1983. Pág. 100.

A) RETROACTIVIDAD EN LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE AMORTIZACIÓN MÍNIMA.

Como consecuencia de su declaración en el RIS se podría plantear la cuestión de si la obligatoriedad de la amortización mínima surgió a partir del ejercicio 1983, en que entra en vigor el RIS, o debería entenderse con efectos retroactivos y extenderse hasta 1979, fecha en que entró en vigor la LIS.

Este problema se planteó en la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990. En los considerandos de dicha sentencia se remite a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1983, Ley 9/1983, la cual intentó aclarar esta cuestión en cuanto que en su artículo 32.1 c), tercer párrafo vino a disponer que deberían tenerse en cuenta las amortizaciones mínimas para practicarse la actualización de valores prevista. Dicha actualización de valores partía de los valores netos contables inventariados al 1 de enero de 1980 y años siguientes, lo que supuso afirmar por un lado el carácter retroactivo de la amortización mínima, y por otro el carácter legal de ésta.

La citada sentencia es consecuencia del recurso contencioso administrativo presentado por la CEOE sobre la legalidad de 21 artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal Supremo examina la legalidad de estos artículos. Uno de los artículos objeto de examen es el artículo 48 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que se refiere a la amortización mínima. La CEOE impugnó dicho artículo 48 al entender que va contra lo establecido en el artículo 13,f) de la LIS. No obstante, el Tribunal Supremo consideró que se trataba de un artículo legal, y procedió al desarrollo del concepto de amortización mínima ⁴⁶ con los siguientes razonamientos:

a) Con el artículo 13, f de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el sentido de que nadie está obligado a amortizar, dice *«no es que la amortización mínima sea obligatoria, sino que quienes pretenden amortizar han de hacerlo, como mínimo en esa lógica proporción que resulta de dividir el valor del bien por el número de años de vida útil que le correspondan.»* Sin embargo, se puede entender de esta declaración que la amortización mínima no realizada en un ejercicio se pierde, en contra de la creencia de que siempre se tendrá en cuenta para la determinación del valor de enajenación la amortización mínima que se debió realizar. La Sentencia considera que es necesario establecer el mínimo puesto que, en otro caso, cuando llegue el momento de la enajenación del bien se aflorará una importante pérdida ficticia con el correspondiente fraude tributario.

⁴⁶ Tribuna fiscal nº7, Pág. 31. Sentencia de Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990.

b) El límite a que se refiere el artículo 13 de la Ley se refiere solamente al límite de efectividad de las amortizaciones no incluidas en los casos especiales que se citan, y no excluye la posibilidad de límite mínimo. El artículo 48, pues, no vulnera lo establecido en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Confirmada la legalidad del principio de amortización mínima y su respaldo por la LIS, es gratuito afirmar que sus efectos se retrotraen hasta el momento del comienzo de la amortización del bien, en el caso de calcular el incremento o disminución de patrimonio producido por su transmisión. Pero, considero que no se debe considerar retroactiva la amortización mínima en el cálculo de las cuotas de amortización deducibles con anterioridad al RIS, de forma que no deben corregirse por los efectos de este principio.

B) ACEPTACIÓN POR LA DOCTRINA DEL PRINCIPIO DE AMORTIZACIÓN MÍNIMA.

La implantación del principio de amortización mínima en nuestro ordenamiento planteó distintos problemas: La declaración de la amortización mínima por el RIS no significó la aceptación de este principio por la generalidad de la doctrina. Entre los argumentos en contra, destaca aquel que alega que la amortización mínima aparece recogida como principio en el RIS, pero no antes en la LIS por lo que en cuanto el principio de jerarquía no puede contradecir un reglamento a una ley. Pero se puede impugnar esta tesis con la razón de que el hecho de no estar contenida la amortización en la LIS, no significa que carezca de valor la aportación del RIS, aún en el caso de ser su finalidad desarrollar los principios contenidos en la Ley y no introducir otros nuevos. Se ha de tener en cuenta que la amortización mínima está dentro del espíritu de la ley en materia de amortizaciones, y no en contradicción.

En esta línea se pronuncia la reciente jurisprudencia. La sentencia de la AT de Valladolid, de 25 de noviembre de 1987 rechaza la impugnación de la figura de la amortización mínima apoyándose en su inclusión en el RIS, en cuanto que reconoce que dentro de las finalidades del Reglamento la de ampliar los supuestos de hecho, sin que ello signifique que se modifica el régimen de gastos deducibles establecido por la LIS sino que establece un sistema de cuantificación de éstos.

En la sentencia de 26 de abril y 3 de mayo de 1993 el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ⁴⁷ considera que el artículo 48 del RIS no sólo es legal sino que desarrolla el artículo 15 de la LIS cuando nos habla de que el valor de adquisición de

⁴⁷ Gaceta Fiscal nº112, Julio-Agosto de 1993.

un bien habrá de minorarse por la depreciación experimentada por dicho bien. Por tanto, el concepto de amortización mínima no cabe separarlo del de vida útil, y es un desarrollo reglamentario del artículo 15,5,c) de la LIS, precepto que desarrolla la depreciación de los bienes.

Asimismo, frente a aquellos que alegan como antecedente inmediato a la amortización mínima las tablas de amortización, otros le contraponen el hecho de que las tablas no establecen un límite inferior sino que lo hacen a modo de referencia, no de imposición a través del período máximo de amortización, e incluso la norma cuarta establecía la posibilidad de amortización una vez transcurrido el período máximo cuando el sujeto pasivo acreditase condiciones de utilización determinantes de una depreciación efectiva.

Sin embargo, las dudas planteadas por la doctrina sobre la amortización mínima no son tomadas en cuenta por el legislador que se encarga de confirmar este principio. La Ley 18/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, fundamentalmente a través de la Disposición Adicional Quinta, introduce diversas modificaciones en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. La principal novedad que presenta la nueva redacción del número cinco del artículo 15 del LIS es la obligación de computar, en todo caso, la amortización mínima de los activos en la fijación del valor de adquisición que debe contrastarse con el de transmisión para determinar el incremento o disminución patrimonial resultante. Esta modificación introduce importantes novedades ya que pone el principio de amortización mínima en relación con el artículo 131 del RIS⁴⁸, relativo a la determinación de los incrementos y disminuciones de patrimonio, y lo más importante, se recoge por una ley el concepto de amortización mínima, hasta este momento recogida en el artículo 48 del Reglamento y no expuesto expresamente por la Ley.

⁴⁸ SANZ GADEA, EDUARDO: «Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». Revista de Contabilidad y Tributación nº 13. Centro de Estudios Fiscales. Pág. 39.

El criterio de SANZ GADEA está en la línea de que para estudiar la amortización mínima hay que recordar el art.131,4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades: «El valor neto contable disminuirá en orden a la determinación del incremento o disminución patrimonial».

Si la depreciación no está contabilizada no es deducible como gasto la amortización mínima.

La aplicación estricta del principio de independencia de ejercicios obliga a una amortización teórica, que en el caso de las enajenaciones disminuyendo el valor contable, aumente el incremento y disminuye la pérdida, pero que no estar contabilizada no puede ser tomada en consideración. Se enfrenta el principio de independencia de ejercicios con el de contabilización. Este último principio no ha sido recogido entre los principios de amortización en el art.46 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La nueva redacción de los preceptos citados resulta aplicable a partir del 1 de enero de 1992, sin embargo no resuelve la cuestión de la dudosa legalidad de dichos artículos respecto a períodos impositivos anteriores a dicha fecha⁴⁹

Pero el concepto de amortización mínima no es exclusivo del Impuesto sobre Sociedades. El nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, R.D. 1841/1991, de 30 de diciembre, en su art. 8, último párrafo, relativo a la amortización de bienes inmuebles arrendados, define:

«En el caso de los bienes cedidos conjuntamente con el inmueble, se considerará como amortización mínima la cuota lineal necesaria para cubrir el valor de adquisición del elemento en el período máximo de amortización fijado conforme al apartado anterior.»

La declaración del principio de amortización mínima por el nuevo reglamento regulador del IRPF es una importante novedad puesto que la anterior normativa del Impuesto sobre la Renta no la recogía de forma expresa, lo que originó que cierto sector de la doctrina rechazase la aplicación de este principio en la amortización de los bienes de las personas físicas. Ahora con esta declaración ha quedado solucionada la controversia a favor del principio de amortización mínima.

Tras el análisis de su legalidad, retomamos el concepto de la amortización mínima que viene determinada de modo indirecto al consignarse el período máximo de vida útil. La razón de utilizar este procedimiento indirecto tiene su origen en las tablas de 1965 donde se estableció este sistema de cálculo para permitir una mayor flexibilidad al contribuyente, de forma que éste podía utilizar tipos de amortización inferiores a los mínimos que se desprenden de las tablas, siempre que la diferencia que se originase se compensase o recuperase dentro del margen autorizado, es decir, sin exceder del período máximo expresado en las propias tablas. Sin embargo, tras el establecimiento del principio de amortización mínima en el RIS no es posible aplicar coeficientes de amortización inferiores a los mínimos en el ámbito fiscal puesto que en tal caso serían objeto de un ajuste fiscal extracontable.

Esta interpretación amplia surgió para poder aplicar el principio de amortización mínima a aquellos elementos que ya estaban amortizándose en el momento de entrar en vigor el RIS, por lo que se consideraba amortización mínima el cociente de dividir

⁴⁹ COOPERS & LYBRAND. « Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». Circular informativa nº 10/91. Noviembre 1991.

el importe pendiente de amortizar por el número de años restantes para completar el plazo fijado por las tablas⁵⁰.

ANTONIO ORTEGA⁵¹ no estimó acertado este principio con la actual normativa en la mano. Consideró que si por razones económicas y de una adecuada periodificación de las amortizaciones se considera aconsejable su establecimiento, podría esperarse a un momento más oportuno, como podría ser el de la implantación de unas nuevas tablas oficiales de coeficientes. Obviamente esta opinión fue expuesta con anterioridad de la promulgación de las nuevas tablas de amortización. Ahora que ya han entrado en vigor para 1993 se ha de señalar que no se ha suprimido el principio de amortización mínima tal y como propugnaba Antonio Ortega sino que por el contrario ha mantenido la misma filosofía de las tablas anteriores.

8.2. RELACIÓN CON EL CONCEPTO DE AMORTIZACIÓN: EFECTIVIDAD Y CONTABILIZACIÓN.

Tras la introducción a la regulación fiscal que ampara el principio de amortización mínima, es necesario relacionarle con el concepto de amortización y sus dos requisitos esenciales. Así el principio de amortización mínima viene a fundamentar el concepto de amortización dado por la legislación fiscal. La depreciación es un coste necesario para la obtención de los ingresos, de ahí el establecimiento del principio de amortización mínima. Sobre la aplicación de la amortización mínima a esta finalidad existen distintas opiniones :

- a) Un sector de la doctrina opina que la amortización mínima es aplicable cuando la depreciación acumulada no cubre el importe que resulte de aplicar el coeficiente mínimo al valor base de la amortización durante el período de vida útil transcurrido.
- b) Otro sector considera que la amortización debe entenderse referida a cada ejercicio, a no ser que se pruebe la efectividad de la amortización practicada. Es decir, el principio de amortización mínima siempre es aplicable.

⁵⁰ La sentencia de 26 de abril de 1993 del Tribunal Superior de Cataluña mantiene que el artículo 48 del RIS concreta la norma reguladora del artículo 15,5,c) de la LIS, sobre la depreciación, mediante el concepto de amortización mínima, concepto que está íntimamente relacionado con el período de vida útil. Acerca de la aplicación retroactiva del principio de amortización mínima, lo que importa es el momento de la transmisión, que independientemente del momento de adquisición del bien, si se realizó como posterioridad al 1-1-1983 se aplicará este concepto.

⁵¹ ORTEGA, ANTONIO. «Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y gastos». A.P.D. 1983. Pág. 101.

A la última opinión nos unimos, estando apoyada también por la Dirección General de Tributos⁵².

La amortización mínima es un gasto deducible que viene a restar los ingresos de un período. El concepto de amortización mínima significa que, independientemente se haya amortizado fiscalmente o no, se considerará un mínimo a la hora de calcular el valor de adquisición a efectos de incremento o disminución de patrimonio en caso de transmisión. Al concepto así entendido se han de hacer algunas consideraciones importantes sobre la contabilización de la amortización.

a) Como ya se ha estudiado el principio de contabilización exige el registro contable de las amortizaciones para poder ser consideradas gasto deducible. Relacionándolo con la amortización mínima aparece ésta última rompiendo este principio ya que se presupone a la hora de enajenar que se ha cumplido la amortización con independencia de estar contabilizada o no, lo que se podría interpretar como que todo gasto deducible de amortización deberá estar contabilizado cuando supere la amortización mínima establecida.

b) Al computarse la amortización a la hora de calcular un incremento o disminución de patrimonio se están imputando gastos a un ejercicio que no se dedujeron en su día ya que de haber sido así se habrían disminuido los ingresos en dicha proporción.

Respecto de la pregunta de si se podrían corregir los ejercicios anteriores donde no se hubiese computado la amortización mínima la primera respuesta es que sí, siempre que no hubiesen transcurrido cinco años y mediante la correspondiente declaración

⁵² Dirección General de Tributos, CCV de 13 de diciembre de 1984:

«Asimismo se encuentra dotando, por criterios internos de gestión, amortizaciones superiores a la depreciación técnica sufrida por los elementos del Inmovilizado. Dichas dotaciones pueden superar o no los coeficientes máximos de depreciación recogidos en las tablas, en cuyo caso la entidad podrá, mediante el uso de cuentas de orden o subdivisionarias, trasladar este exceso de amortizaciones a otros ejercicios en los que no se doten amortizaciones en cuantía suficiente para cubrir la amortización mínima correspondiente al período que fue dotada con anterioridad.

En el caso de que las amortizaciones realizadas superen los máximos autorizados en las tablas, deberá procederse al oportuno ajuste, con el fin de trasladar el gasto fiscalmente deducible al ejercicio que corresponda.

Este Centro Directivo entiende que la no realización de las dotaciones mínimas correspondientes a algún ejercicio económico, conduce a la pérdida de la posibilidad de su consideración posterior como partida deducible.»

complementaria. Sin embargo, se ha olvidado un requisito muy importante para poder deducir dichas cantidades: La contabilización de dichas cantidades, cuya ausencia podría imposibilitar tal consideración. En el apartado a) se ha hecho a modo de conclusión el corolario de que la contabilización sólo es obligatoria cuando se supere la amortización mínima establecida. Pero, si bien se puede llegar a dicha conclusión a partir del análisis de la intervención de la amortización mínima en el cálculo de los incrementos y disminuciones de patrimonio, consideramos que va en contra del principio esencial de contabilización y los fines perseguidos con ello.

Pero, no debemos de confundirnos a la hora de analizar el problema de la contabilización de la amortización mínima. El principio de amortización mínima es un requisito exclusivamente fiscal que no está presente en las normas contables. Por ello, resulta absurdo exigirles su cumplimiento, máxime cuando hemos proclamado las relaciones de independencia entre la contabilidad y la fiscalidad. De este modo, puede ocurrir que en el plano contable se estime producida una depreciación inferior a la que se considera mínima en el plano fiscal, pero lo importante es que se ha plasmado la intención de amortizar dicho bien. Además, las divergencias con la contabilidad no tendrán repercusión sobre la amortización mínima, que se calculará en el plano extracontable.

En definitiva, las normas fiscales exigen que se contabilice la amortización del bien para poder considerarle gasto deducible, sin establecer un mínimo o un máximo. Pero, al margen del requisito de contabilización, y sin intentar modificar las normas que lo rigen, consideran que todo bien sufre un mínimo de depreciación que ha de deducirse, y si no se hace uso de este derecho, el sujeto pasivo sufrirá las consecuencias en el momento de la transmisión del bien.

8.3. LA AMORTIZACIÓN MÍNIMA EN LOS DISTINTOS SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN.

Por último, interesa analizar su existencia dentro de los distintos sistemas de amortización: La amortización mínima suele recordar siempre a las tablas de amortización. La existencia de la amortización mínima está presente en todos los sistemas de amortización si bien su cálculo tendrá distintas características dependiendo del método. En el sistema de tablas está perfectamente claro el concepto de amortización mínima.

Sin embargo, en el sistema regresivo se plantean algunas dudas sobre su procedencia:

- No se puede hablar de amortización mínima en general ni máxima en el sistema degresivo, por que la cuota que corresponde aplicar en cada ejercicio es única en cada uno de los métodos.

- Según el principio de prudencia valorativa, se obliga que en cada ejercicio se amortice por lo menos la cuota equivalente a la lineal en cada período de vida útil, pero esto no tiene sentido en la amortización degresiva puesto que lo que persigue es que se acelere la amortización en los primeros años de vida útil del bien, reduciéndose en los últimos, lo que no implica una deficiente amortización si la cuota anual es inferior a la lineal.

-En este sistema no se puede hablar de amortización mínima más que en el sentido de amortizar el valor residual cuando es inferior a una cuota lineal, y eso en el sistema de coeficientes constantes, porque en el de suma de dígitos no caben más cuotas que las que para cada año resultan, por tanto no podemos hablar de amortización mínima.⁵³

Asimismo, si se considerase como amortización mínima la cuota resultante del sistema degresivo se produciría un tratamiento fiscal desigual según del sistema utilizado, por lo que a opinión de GONZALEZ POVEDA⁵⁴, un tratamiento equitativo sería considerar amortización mínima, también en estos supuestos la que se deduzca del período máximo de amortización que consta en las tablas del Ministerio de Hacienda.

Pero frente a las opiniones contrarias a la existencia de amortización mínima en el sistema degresivo se debe recordar que se trata de un supuesto de presunción de la efectividad, por lo que la amortización estará dentro de los límites que se establezcan para cada caso, siendo el límite inferior el que se considerará mínimo. Es decir, si se toma el período máximo de amortización, se obtiene el coeficiente de amortización mínima aplicándole el correspondiente coeficiente multiplicador que corresponda, resultando el porcentaje mínimo de amortización que se puede tomar de dicho sistema. Por tanto, y en base a lo expuesto en este párrafo, si se puede considerar la existencia de amortización mínima en el sistema degresivo.

En los Planes de amortización y casos de libertad de amortización, en cuanto que la efectividad está pactada con la Administración la amortización mínima estará definida en los términos en que se haya formulado el plan o libertad de amortización.

En opinión de DELGADO GOMEZ⁵⁵ el concepto de amortización mínima no tiene aplicación en el caso de los Planes en cuanto que en ellos se sustituye la presunción de efectividad de amortización por un convenio, que a efectos fiscales, la hace igualmente efectiva. Únicamente tendría sentido la amortización mínima cuando se

⁵³ DELGADO GOMEZ, ANTONIO. «Amortizaciones, provisiones y previsiones en el Impuesto de Sociedades». Ed. Deusto. Pág. 59 y 88.

⁵⁴ GONZALEZ POVEDA, VICTORIANO. «Impuesto sobre Sociedades». Editorial Pirámide. 1988. Pág. 148.

⁵⁵ DELGADO GOMEZ, ANTONIO: «La amortización y el Impuesto sobre Sociedades». Carta Tributaria. Monografías. N°46. Pág. 6. 1987.

incumpliesen los términos del Plan de Amortización, amortizándose por cantidades inferiores a las estipuladas. Por tanto las amortizaciones no practicadas no podrán ser recuperadas en ejercicios sucesivos, sin perjuicio de su cómputo a los efectos previstos en el art.131.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Por el contrario, para otros autores⁵⁶ el concepto de amortización perdura en el supuesto de elevación de los coeficientes de amortización a través de un plan de amortización , *«dado que las circunstancias técnicas y económicas que justifican su elaboración dan lugar a la existencia de unas nuevas condiciones de depreciación tanto máximas como mínimas»*.

9. PRINCIPIO DE CONTINUIDAD.

El principio de continuidad se encuentra recogido en el artículo 47 del RIS, donde se configura como aquel principio por el que para un mismo elemento de activo amortizable no podrán aplicarse, ni simultánea ni sucesivamente, distintos sistemas de amortización. También se puede definir como aquel principio por el que el sujeto pasivo se encuentra obligado a aplicar el sistema adoptado o aceptado para el elemento de que se trate desde el momento de su puesta en funcionamiento hasta su amortización total, enajenación o pérdida.

Una de las razones de la continuidad encuentra su reflejo en el concepto de amortización mínima que asegura la aplicación de un sistema de amortización de una forma continuada en el tiempo sin que sea posible realizar interrupciones en su aplicación.

La influencia del principio de continuidad se extiende inclusive aplicable según los apartados 9 y 10 del artículo 46 del RIS a los supuestos de fusión, absorción y escisión de empresas, en los que deberá seguirse aplicando para cada elemento, el mismo régimen de amortización que se encontraba aplicando con anterioridad al proceso de fusión o escisión.

Sin embargo, pese a lo claro que está expresado este principio, existen opiniones contrarias a su rigidez. ANTONIO ORTEGA⁵⁷ considera que no parece lógico establecer con rigidez la incompatibilidad en el tiempo entre los distintos procedimientos oficiales. Por el contrario, la única incompatibilidad que podría defenderse claramente es la de existir entre la aplicación del procedimiento degresivo, procedimiento al que considera el auténtico sistema de amortización, y cualquiera de los restantes procedimientos de prueba. En consecuencia, concluye que en determinados supuestos es ad-

⁵⁶ HORNILLOS URQUIZA,F; GONZALEZ CAYUELA,C. «Enfoque del nuevo concepto de planes de amortización». Gaceta Fiscal nº11/ Mayo 1984. Pág. 96.

⁵⁷ ORTEGA, ANTONIO. «Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y gastos». A.P.D. 1983. Pág. 99

misible pasar de un sistema de amortización a otro para un mismo bien de activo, cuando exista una razón o motivo técnico que lo justifique.

A la opinión antes citada se le puede criticar que olvida uno de los fundamentos que justifica el principio de continuidad: Se persigue evitar que mediante el paso de un sistema de amortización a otro se eviten los controles propios de la amortización, de forma que se juegue a obtener resultados favorables para la empresa, en lugar de reflejar la depreciación efectiva del bien. Insisto que lo que pretende impedir la continuidad es que se cambie dependiendo de los ejercicios a un sistema más o menos rápido de amortización.

Pese a la opinión contraria que se ha expuesto, se comparte con Antonio Ortega que este principio está concebido con carácter flexible y por tanto, con carácter excepcional puede que no se aplique, aunque en este último caso la exclusión ha de ser expresa. Para justificar esta interpretación recurrimos a determinados casos del Reglamento que la fundamentan: Así, encontramos que el artículo 47, que define el principio de continuidad de las amortizaciones, comienza con la frase : «*Por regla general (...)* », lo que significa que admite excepciones, es decir, que cuando la empresa, por razones técnicas o económicas considere necesario modificar su régimen de amortización pueda hacerlo. En esta misma línea están el artículo 46,9, referido a la amortización en caso de fusión, y el artículo 57, con la posibilidad de rectificar un Plan de amortización.

Pero con independencia de estas opiniones doctrinales, el principio de continuidad se impone por la propia naturaleza de los sistemas de amortización que al exigir unos requisitos concretos evitan el cambio de sistema de forma arbitraria. En este sentido, respecto del cambio del sistema de tablas al sistema degresivo la DGT en consulta de 6 de marzo de 1989 responde negativamente alegando los siguientes motivos:

- a) El artículo 47 del RIS establece que una vez elegido el sistema de amortización este debe continuar hasta su amortización total, enajenación o pérdida.
- b) Elegido el sistema de tablas únicamente podrá alejarse de éste cuando la amortización del ejercicio sea superior a los límites de las tablas, y sea además probada por el sujeto pasivo según el art. 45,2, del RIS.
- c) Uno de los requisitos necesarios para poder acogerse al sistema degresivo es que se trate de bienes nuevos, y un bien parcialmente amortizado, cualquiera que sea el sistema utilizado, no es un bien nuevo por lo que no se podrá utilizar este sistema de amortización degresiva.

CAPÍTULO III

BIENES AMORTIZABLES

Este capítulo, en el que nos encontramos, se ocupa de los bienes amortizables, ya que el estudio sobre las amortizaciones no debe continuar sin detenerse en conocer cuales son aquellos elementos sobre los que recae todo proyecto de amortización.

En una primera aproximación al estudio de los bienes amortizables este conjunto de bienes se nos presenta como elementos del inmovilizado. La doctrina contable define el concepto de **inmovilizado** como aquel conjunto de bienes y derechos que, formando parte de ese activo con vocación de permanencia, intervienen de algún modo en el proceso productivo, sin incorporarse a él de forma directa e inmediata. De esta definición primera podemos extraer la conclusión de que la característica de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo es lo que le da carácter de inmovilizado, pues de otro modo no estarían inventariados. Al mismo tiempo, esta característica de permanencia es una de las definitorias de la amortización, en cuanto que justifica su no deducción directa como gasto del ejercicio de adquisición, sino a lo largo de los años que dure su vida útil como elemento productivo.

Si continuamos nuestro análisis en la legislación mercantil, el artículo 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989, sitúa el inmovilizado entre los bienes de activo, subdividiéndolo a su vez en: gastos de establecimiento, inmovilizaciones materiales, inmateriales y financieras. Sin embargo, esta clasificación no es del todo exacta, puesto que existen elementos susceptibles de ser encasillados en más de un grupo de los señalados por reunir caracteres comunes a varios de ellos, por lo que muchas veces no es la naturaleza sino el destino lo que determina su lugar en la clasificación del inmovilizado.

Así, concretando, para decidir la adscripción de un bien en alguno de los grupos se tendrán en cuenta principalmente dos circunstancias:

- 1ª. La naturaleza del propio bien.
- 2ª. El destino a que se aplique dentro de la actividad que la empresa desarrolle.

Ya, centrándonos en el estudio de su aspecto puramente fiscal, y siguiendo el artículo 44 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en el que se delimitan los elementos del inmovilizado susceptibles de amortización, se encuentran:

a) El **Inmovilizado material** está constituido por elementos tangibles, muebles o inmuebles, siempre que:

- Su utilización exceda del ejercicio social, es decir, que sean plurianuales en su consumo;
- Estén incorporados efectivamente al patrimonio del sujeto pasivo y directamente relacionados con su actividad empresarial, profesional o artística;

- Se deprecien, necesariamente, bien por su utilización física, bien por la acción de progreso técnico, o por el simple paso del tiempo.

b) El *Inmovilizado inmaterial*, que lo componen aquellos elementos patrimoniales intangibles, constituidos por derechos susceptibles de valoración económica, adquiridos por el sujeto pasivo mediante contraprestación, siempre que figuren contabilizados como tales en el activo del balance del sujeto pasivo, y que sean depreciables.

Incluye las inversiones en programas de investigación o de desarrollo de nuevos productos, calificadas como propiedad industrial, y compensables, imputables, cancelables, según el régimen indicado para el inmovilizado inmaterial.

c) Los *Gastos diferidos o de distribución plurianual* están referidos a aquellos gastos incurridos, que tienen proyección económica futura, en cuyo supuesto son aplicables las normas contenidas en el número 2 del artículo 22, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y no las correspondientes a la amortización, ya que se trata de imputación de gastos, de cancelación de los mismos, pero no de amortización en sentido técnico de este término.

Por último, hay que notar que la mera pertenencia a un grupo de bienes del inmovilizado que se señalan no significa que sean amortizables, ya que para ello habrán de reunir las características que se van a especificar en cada caso.

Tras esta introducción se va a proceder al análisis de cada uno de estos grupos de bienes amortizables.

1. INMOVILIZADO MATERIAL.

El análisis de los bienes amortizables se va a comenzar por el estudio de aquellos bienes que integran el inmovilizado material. La consideración de ciertos bienes del inmovilizado material como susceptibles de ser amortizados viene dada por el artículo 44 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

« Serán susceptibles de amortización los elementos integrados en el inmovilizado material que se deprecien necesariamente por su utilización física, por acción del progreso técnico o por el simple paso del tiempo».

El contenido de este artículo y su análisis marcan el desarrollo de los bienes materiales como elementos amortizables de la empresa.

1.1. CONCEPTO.

La primera cuestión que debemos responder es qué se entiende por **inmovilizado material**. Ya hemos definido en la introducción a este capítulo lo que constituye el inmovilizado de una empresa, por ello sólo nos resta concretar que constituye el carácter material.

Pero para entrar a definir el inmovilizado material de la empresa es necesario determinar cuales son los elementos que lo componen, es decir, cuales son los bienes materiales. Nuestro Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 52,1, define el inmovilizado material en los siguientes términos:

«Se consideran elementos del inmovilizado material todos aquellos bienes tangibles, muebles, inmuebles o semovientes que estén incorporados de forma efectiva al patrimonio del sujeto pasivo y que se utilicen para la obtención de rendimientos gravados por este impuesto, salvo los elementos que tengan la consideración de existencias.»

De la redacción del artículo 52,1 se puede extraer la definición de que **bien material** son todos aquellos bienes tangibles, muebles, inmuebles o semovientes que participen en el proceso productivo de la empresa. Esta definición está redactada en la misma línea de la anterior, lo que nos permite concluir manifestando que el inmovilizado material es aquella parte del inmovilizado de la empresa que reúne los bienes materiales. Sin embargo, esta simplicidad no significa que sea un concepto vacío de contenido, sino al contrario, posee unas características propias que se han de tener en cuenta. Por esta razón pasamos a estudiar los requisitos que han de cumplir los bienes del inmovilizado material para ser amortizables.

1.2. REQUISITOS.

La primera precisión que debemos hacer sobre inmovilizado material es que no todo bien que pueda ser clasificado como tal ha de tener carácter de amortizable. Afirmación que se extrae de la definición del artículo 52,1 en conjunción con el artículo 44, donde encontramos dos condiciones para poder amortizar, además de los requisitos generales de la amortización:

1ª.) La primera es *la incorporación efectiva al patrimonio del sujeto pasivo*. Supone la plena titularidad de derechos sobre los bienes, no admitiéndose la inclusión de aquellos sobre los que todavía no se ha ejercitado la opción de compra. Nos estamos refiriendo al supuesto de los bienes adquiridos mediante contrato de leasing: Esta particularidad produce un enfrentamiento entre el Plan General de Contabilidad, que sí admite la total amortización de estos elementos antes de ejercitar la opción de compra,

y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que en este caso del arrendamiento financiero únicamente admite la amortización de la cuota del precio de rescate del bien por el arrendatario.

El requisito de la incorporación total al patrimonio del sujeto pasivo se relaciona directamente con el requisito de la contabilización de los bienes para poder ser amortizados, y con la característica de permanencia, que a su vez tiene relación con la depreciación y con la exclusión de las existencias como elemento susceptible de amortización.

Asimismo, ha de destacarse que únicamente tiene cabida dentro del inmovilizado material la propiedad de estos elementos tangibles, pero en ningún caso la titularidad de derechos reales, los cuales deberán integrarse dentro del inmovilizado inmaterial.

2ª.) La segunda condición es *que se utilicen para obtener rendimientos gravados por el Impuesto sobre Sociedades*. Es decir, que estén directamente relacionados con la actividad empresarial, profesional o artística del sujeto pasivo. Esta condición da a entender que cualquier elemento adquirido con fines especulativos, si no se utiliza para la obtención de rendimientos gravados por el impuesto no puede ser objeto de un proceso de amortización. Sin embargo, no queda esto del todo claro. Es cierto que una operación especulativa da lugar a una renta gravada por el Impuesto sobre Sociedades, es decir, un incremento de patrimonio. Pero éste no es el tipo de renta que exige el requisito estudiado, sino que se está refiriendo a la obtención de ingresos en la actividad productiva propia de la empresa. Volviendo al caso de que la actividad de la empresa fuese la propia especulación del mercado, en este supuesto el bien material no tendría tampoco la consideración de amortizable, ya que no sería un elemento del inmovilizado de la empresa sino un elemento de mercadería.⁵⁸ Por ello, debemos concluir que para cumplir el requisito de obtención de renta es necesario que sea un instrumento de producción y no el elemento de intercambio.

Lo que acabamos de señalar conecta con la conceptualización de la existencia de una **relación de producción**. El espíritu de la norma persigue que el elemento sea necesario para desarrollar la actividad económica principal de la empresa, y no que constituyan elementos generadores de rendimientos por circunstancias esporádicas y sin consistencia por no existir en dicho momento mejor destino.

Debemos tener presente que el Impuesto sobre Sociedades grava la renta de las personas jurídicas con independencia de la actividad que desarrollen, ya que los rendimientos obtenidos serán considerados como una de las posibles fuentes de renta de dicha

⁵⁸ Ver más adelante el comentario realizado sobre las EXISTENCIAS.

empresa. En base a este argumento afirmamos que puede admitirse la amortización de un inmueble que la empresa arrienda, aún cuando no sea ésta la actividad principal de la empresa, ya que sus rendimientos se considerarán ingresos positivos de la empresa.

Por último, se ha dado por supuesto que los elementos del inmovilizado deberán sufrir depreciación por cualquiera de las causas antes estudiadas. Este hecho es importante y se manifiesta en concreto con un tipo de bienes pertenecientes al inmovilizado material, las obras de arte y antigüedades, que pese a poder cumplir todas las características señaladas para su amortización están excluidas de este proceso, ya que lejos de depreciarse se revalorizan con el paso del tiempo.

1.3. SUPUESTOS PARTICULARES.

Una vez que se conocen los dos requisitos de patrimonialización y de relación de producción necesarios para la amortización del inmovilizado material, vamos a pasar a analizar algunos supuestos particulares de bienes materiales que tanto desde el punto de vista teórico, como desde una visión práctica presentan una especial problemática para poder determinar si son aptos para ser amortizados o no.

A) LAS EXISTENCIAS:

Se clasifican como existencias aquellos elementos producidos por la propia empresa o adquiridos al efecto que se van destinar a la venta, mientras que el inmovilizado material se va a integrar en el proceso productivo. Existen otros casos en los que los fabricantes pueden utilizar los elementos producidos como elementos productivos siendo problemático el deslinde, por lo que su destino será un elemento esencial para determinarlo. Así, dos bienes de la misma naturaleza y distinto destino van a tener un diferente tratamiento, como consecuencia de la actividad u objeto social de su propietario.

El fundamento de la exclusión de las existencias del proceso de amortización está basado en dos razones: Por un lado las existencias se incluyen en el Activo Circulante de la empresa; al mismo tiempo, el destino de las existencias es no entrar en el proceso productivo de la empresa, sino el ser directamente enajenadas en el mercado, de forma que el coste soportado por su adquisición o producción se compensará con los ingresos obtenidos en su enajenación, diferencia de la que resultará el beneficio de la empresa.

B) REPUESTOS PARA EL INMOVILIZADO:

Otro grupo de bienes importante a analizar es el de los repuestos para el inmovilizado. Primeramente definiremos repuestos del inmovilizado como aquellas piezas

con destino a ser acopladas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes, cuando tengan un ciclo de almacenamiento superior al año.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 introdujo una nueva orientación en el tratamiento de los repuestos en su artículo 64, donde recoge la posibilidad de su amortización siempre que se contabilice como activo fijo y no como activo circulante. Esta interpretación tendrá carácter restrictivo, y se cumplirá siempre que se den las siguientes características:

- a) Que se trate de piezas y componentes fácilmente identificables.
- b) Se tratará de aquellas piezas incorporables a bienes de inmovilizado material con carácter amortizable.
- c) Para no tener consideración de gasto, sino de inmovilizado material deben cumplir el requisito de permanencia de más de un año en el patrimonio del sujeto pasivo, es decir, que su utilización sea superior al tiempo de duración del ejercicio social. Lo que se persigue con esta norma es que la vida útil del repuesto sea superior a un año. Si tuviera una vida inferior a un año se consideraría que carece del requisito de permanencia y sería tratado como un bien consumible, por tanto como gasto.
- d) Que estén contabilizados en la cuenta correspondiente del inmovilizado.
- e) Que se deprecien. La depreciación puede venir producida por las tres clásicas causas: Por su utilización física, por el paso del tiempo o por obsolescencia. La inclusión del proceso técnico u obsolescencia como causa de depreciación resuelve la duda que podría plantearse por el hecho de que este supuesto de depreciación desapareció del Impuesto sobre Sociedades, al desaparecer la normativa de las amortizaciones aceleradas. La importancia de esta nota radica en que podrá alegarse esta causa de depreciación a la hora de presentación de un plan de amortización.

Los sistemas de amortización aplicables a estas piezas de repuesto serán los mismos que podrían ser aplicados al elemento al que pertenezcan, incluidos criterios y coeficientes. Asimismo, cuando un repuesto no completamente amortizado sea incorporado a un elemento del inmovilizado, la cantidad pendiente de amortizar podrá ser considerada como gasto del ejercicio.

Tras conocer su régimen legal pasamos a profundizar en la problemática que encierra la clasificación de las piezas de repuesto y que tiene su origen en la función que desempeñan en su incorporación en los elementos amortizables.

Se ha de partir de la distinción entre gastos de conservación y reparación y gastos de ampliación y mejora, que se encuentran regulados en el artículo 114 del RIS. Los gastos de conservación y reparación son gastos deducibles en cuanto que la función que realizan consiste en aliviar los efectos de la depreciación sufrida por los bienes,

pero en ningún caso aumentan su capacidad productiva originaria. Al mismo tiempo, los gastos de ampliación y mejora van a modificar la configuración del elemento objeto de su actuación en relación a sus características iniciales de forma que aumentará su valor, debiéndose amortizar el exceso incorporado.

Pero el problema es mas complejo ya que tanto los gastos de mejora como de reparación pueden necesitar de la utilización de elementos de repuesto. En el caso de las reparaciones que necesiten de la utilización de elementos de repuesto, se considerarán en todo caso gasto deducible, aplicándole al elemento de repuesto lo previsto en el artículo 64 del RIS y que ya hemos analizado. Al definir los elementos de repuesto hicimos hincapié en su finalidad de sustituir otras piezas semejantes integradas en dicho objeto, y esta es la función que realiza en las reparaciones.

En cambio, en el supuesto de las mejoras, para exponerlo debemos distinguir dos casos:

a) Aquellas mejoras que no incorporan elementos nuevos, en cuyo caso en principio no es amortizable el aumento de valor, salvo que se incorpore a la contabilidad mediante una revalorización voluntaria, lo que significará para la amortización todas las consecuencias especiales que se analizarán en su capítulo correspondiente.

b) En el caso de las mejoras que necesitan de elementos nuevos se tratará de un gasto amortizable. La deducción de este gasto por vía de la amortización estará limitada por la situación en que se encuentre el bien mejorado. Así, si se trata de un elemento totalmente amortizado, se podrá proceder a la amortización del incremento de valor por medio del sistema de elementos usados, ya que esta es la cualidad que tiene todo elemento mejorado ⁵⁹. Por otra parte, si el bien mejorado no se ha terminado de amortizar cabe, o bien amortizar el incremento de valor por medio del sistema de amortización que se está aplicando, o bien, en el supuesto de que no se pueda deducir todo el nuevo valor por medio del sistema aplicado, dar de baja en la amortización el elemento y comenzar a amortizar el valor residual que resulte mas el valor de la mejora utilizando para ello el sistema de bienes usados.

Sin embargo, el analizar la posibilidad de amortización en el incremento de valor que supone la mejora de un bien utilizando elementos nuevos, nos remite al inicio de este planteamiento, es decir, al tratamiento de los elementos de repuesto.

⁵⁹ Dirección General de Tributos. Consulta de 2 de septiembre de 1991.

Al estudiar estos elementos, expusimos que serán amortizables siempre que cumplieren determinadas características y mientras tuviesen vida autónoma respecto del bien al que están destinados, de forma que una vez incorporados se deduciría directamente como gasto del ejercicio el valor residual pendiente de amortizar en dicho momento. Lo anterior es aplicable en su totalidad en el caso de que el elemento de repuesto fuese destinado a una reparación. En cambio, en el supuesto de mejoras puede ser diferente ya que algunos autores defienden también su amortización, siempre y cuando el valor introducido por la mejora sea desproporcionado respecto del elemento mejorado y el sistema que se utilizará será el mismo que se esté aplicando a dicho elemento. Sin embargo, debemos objetar a esta opinión que se han confundido dos conceptos, las piezas de repuesto y los elementos nuevos que pueden integrar a una mejora. Las piezas de repuesto cumplen la función de sustituir otras defectuosas del propio bien, pero los elementos nuevos que constituyen una mejora pueden no formar parte del antiguo bien, sino ser una nueva incorporación, de forma que no serán entonces piezas de repuesto y no le será aplicable su régimen, y podrán ser amortizadas una vez incorporadas en el bien mejorado.

C) ENVASES RETORNABLES:

Dentro de la problemática señalada en torno a la clasificación como amortizables de determinados elementos se deben comentar las tres Resoluciones del TEAC de 19 de abril de 1990, pues, en dichos recursos se planteaba la cuestión sobre la amortización o no de determinados envases retornables, de productos tales como las botellas de vidrio, las cajas de plástico, los palets y los barriles de aluminio. De estos envases se consideraron amortizables unos si y otros no.

Dentro del grupo de envases retornables que las resoluciones no creyeron amortizables se encuentran las botellas de cerveza. Su exclusión del régimen de amortización viene fundamentada por dos motivos: Por un lado se encuentra el hecho de que su retorno se presta a la libre voluntad del adquirente del producto, acto de devolución que se verá recompensado por la devolución de la parte satisfecha por este concepto en el precio de adquisición del producto, por todo lo cual no se considera como parte del inmovilizado material de la empresa.⁶⁰ *El otro argumento alegado es su no inclusión en las tablas de amortización ni la posibilidad de asimi-*

⁶⁰ La Resolución de 19 de abril de 1990 se pronuncia en los siguientes términos:

«Que la omisión de las botellas de vidrio, obviamente intencionada, es claramente comprensible, por cuanto que las mismas cumplen en la vida económica una función que se aleja claramente de la condición de inmovilizado, y que la realidad mercantil muestra que las botellas de vidrio, junto con el líquido que contienen, se transmiten a través de múltiples modalidades de venta: En mostrador, autoservicio, supermercado o pequeño comerciante minorista y que el adquirente hace uso de los mismos a su libre albedrío, pudiendo usarlos, destruirlos o incluso devolverlos recuperando, en su caso, la fianza.»

larlo a ningún caso previsto ⁶¹, por lo que se interpreta como la voluntad del legislador excluirlas de la amortización. En las nuevas tablas del año 1993, la Agrupación 41, bajo el título de industrias de productos alimenticios y bebidas, contiene el Grupo 411 dedicado a industrias de productos alimenticios. En concreto, dentro del citado grupo, se encuentra el punto 5 bajo el nombre de «Envases y embalajes para la distribución». Tal y como se ha denominado, con tanta generalidad, puede hacernos dudar sobre la inclusión o no de las botellas de vidrio en la clasificación. Sin embargo, consideramos que, dada la proximidad en el tiempo de la Resolución analizada, los argumentos utilizados tienen total vigencia, por lo que se debe mantener su consideración de no amortizables.

Los demás tipos de envases, los barriles, las cajas de plástico y palets son considerados amortizables. Estos envases, considerados envases de distribución, no figuran en las tablas de amortización, pero pueden ser asimilados a otros previstos. La resolución a la que nos estamos refiriendo realiza la asimilación en los siguientes términos: « Que no menciona los envases fabricados de plástico porque en la fecha de publicación de las Tablas, año 1965, no se utilizaban envases de esta naturaleza; que evidentemente no existe ninguna diferencia ni objetiva ni subjetiva entre los envases utilizados por los fabricantes de jarabes y bebidas no alcohólicas y los utilizados por los fabricantes de cerveza para los mismos menesteres, lo que implica que unos y otros deben gozar de idéntico trato fiscal».

D) EL SUELO:

Pasando a otro bien del inmovilizado material, recordamos que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades considera el suelo como una excepción del inmovilizado material que no puede ser susceptible de amortización. El argumento utilizado se debe a que normalmente el suelo no pierde valor. Sin embargo, se puede contraargumentar que puede darse el caso excepcional de una pérdida de valor por causas económicas. En estos casos, la pérdida de valor sería un gasto deducible, pero no por la vía de la amortización sino por el concepto de disminución de patrimonio por motivo de envilecimiento. Por tanto, cuando se trate de edificaciones se deberá excluir el valor del suelo para poder hacer el cálculo de la depreciación sufrida, y en consecuencia de su amortización.

⁶¹ La Resolución de 19 de abril de 1990 se pronuncia en los siguientes términos:

«Que las botellas de vidrio no figuran en las Tablas de amortización que se contienen en la Orden de 23 de febrero de 1965, no ya solamente en la Sección Tercera de la Rama XXIII (Fabricación de Cervezas, malta y subproductos) sino tampoco en cualquier otra que pudiera aplicárseles por asimilación, que si bien es cierto que en la Sección Sexta Rama III se incluyen entre los bienes amortizables los envases para la distribución, en madera y en metal, no se incluyen los envases de vidrio, en materia que a diferencia de otros, como el plástico, ya era de uso corriente en el sector al tiempo de la publicación de las tablas».

Si analizamos nuestras tablas de amortización de 1965 no encontramos ningún supuesto dedicado a la amortización del suelo, ni siquiera en el apartado dedicado a las actividades agrarias, por lo que nos encontramos con un criterio más de exclusión del inmovilizado material amortizable el suelo. En las tablas de 1993 se deja aún más clara esta cuestión: Entre los elementos clasificados comunes se encuentran los edificios y otras construcciones, pero antes de señalar los coeficientes y periodo aplicables se expresa que quedan «EXCLUIDOS LOS TERRENOS».

La razón aducida por la doctrina española a la hora de defender la exclusión del suelo como elemento amortizable se basa en la ausencia de depreciación permanente del suelo. Está clara la falta de depreciación del terreno rústico en cuanto que la disminución de su productividad tienen carácter temporal ya que puede volver a recuperarse mediante el tratamiento oportuno. Pese a ser esta la condición general, pueden existir depreciaciones funcionales de carácter excepcional que inutilicen el terreno rústico, y la Dirección General de Tributos ha tenido conciencia de ello como en la Consulta de 7 de enero de 1984. Sin embargo, en cualquier caso no se podrá amortizar el bien, sino que se compensará la pérdida por vía del envilecimiento y deterioro, ya que las circunstancias que le dieron origen son ocasionales.

Junto con los terrenos rústicos se deben analizar los terrenos edificables. Es cierto que el valor que puede tener en un determinado momento un terreno calificado como edificable puede verse alterado a lo largo del tiempo. Pero al analizar las causas de depreciación que le afectan se observa claramente que no se tratan de causas permanentes sino, tal y como ya hemos expuesto, son causas económicas basadas en planes de urbanismo, modas..., ajenas a su naturaleza, y que pueden verse modificadas posteriormente.

E) EL GANADO DE LABOR.

El ganado de labor pertenece al inmovilizado material dado que se utiliza para la obtención de rendimientos gravados y no son existencias, porque no son el objeto de comercio del negocio, sino lo que se obtiene de ellos.

El derogado Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas admitía expresamente en su artículo 62,2,f) entre los elementos susceptibles de amortización, el ganado de labor. Dicho elemento planteaba el problema de no estar recogido como tal en las tablas de amortización de 1965, por lo que para el cálculo de la amortización se optó por el cálculo de la vida media de los animales en concreto en cada explotación ganadera, aún siendo un cálculo particularizado.

En la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991 no se mantiene esta referencia expresa aunque sigue siendo deducible su amortización, circunstancia extrapolable al Impuesto sobre Sociedades. Respecto de su in-

clusión en las nuevas tablas de amortización de 1993, aunque la División 0 está destinada a los elementos que conforman toda explotación agrícola, ganadera o de pesca no se hace ninguna mención a los animales de labor, y en consecuencia se mantienen los criterios de cálculo anteriormente expuestos.

No podemos olvidar que para poder amortizar el ganado de labor se ha de contabilizar. Se puede plantear la interrogante de donde clasificarlo ya que en el nuevo Plan General de Contabilidad no aparece recogido expresamente el grupo de los semovientes, dentro del cual se sitúan estos elementos. La solución a este problema viene dada por su inclusión dentro del grupo destinado a «otro inmovilizado material».

1.4. CONCLUSIONES.

Se ha de afirmar en estas conclusiones, que los bienes del inmovilizado material son los elementos amortizables por excelencia. Es cierto que también están previstos como amortizables otro tipo de bienes que vamos a estudiar a continuación, pero por la propia naturaleza que revisten se han debido de rodear de unas características muy especiales para poder ser amortizables. En cambio, los bienes del inmovilizado material conllevan por el hecho de serlo las características principales de la amortización, ya que experimentan la depreciación en todas sus modalidades, depreciación que se manifiesta de forma constatable. Al mismo tiempo, no presentan ningún problema para su contabilización.

2. INMOVILIZADO INMATERIAL.

2.1. CONCEPTO.

Los bienes inmateriales los podemos definir como realidades que carecen de entidad corporal, que son creación intelectual de la inteligencia y que pueden ser objeto de derechos reales.

Dentro de la rama fiscal del derecho el inmovilizado inmaterial se define en el artículo 65, apartado 1, del RIS:

« Inmovilizado inmaterial. -1. Tendrán esta consideración los elementos patrimoniales intangibles, constituidos por bienes y derechos susceptibles de valoración económica, adquiridos mediante contraprestación y que se contabilicen como tales en el activo del balance».

Esta definición ha sido realizada desde el punto de vista de la consideración de los bienes del inmovilizado inmaterial como elementos amortizables, por lo que

adolesce de parcialidad. De la lectura detenida de su contenido se pueden resaltar dos conclusiones principales:

- La calificación de un activo como inmaterial depende de su naturaleza intrínseca y no de la forma de adquisición. El hecho de que no sean fruto de una transacción onerosa, y por tanto no amortizables, no significa que no se trate de bienes inmateriales.
- La consideración de un activo como inmaterial tampoco depende de la forma de su contabilización, que nunca podrá cambiar la naturaleza de las cosas.

2.2. REQUISITOS.

El artículo 44 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades admite expresamente entre los elementos susceptibles de amortización, y siempre que reúnan los requisitos exigidos, los elementos del inmovilizado inmaterial. Estos requisitos son los recogidos en el artículo 65 apartados 1 y 3, del RIS, que contiene tanto las características para ser considerado elemento inmaterial, como aquellas exigidas especialmente para ser amortizables. Se incluyen, por tanto, en el concepto de bienes inmateriales amortizables todos aquellos bienes intangibles y derechos que cumplan los siguientes requisitos ⁶²:

1º.- Ser susceptibles de valoración económica. En materia de valoración y amortización de los bienes del inmovilizado inmaterial se establecen criterios diferentes en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y en Plan General de Contabilidad. En el estudio individualizado de cada uno de los elementos estas diferencias se pondrán de manifiesto.

El requisito de valoración económica viene fundamentado por la necesidad de determinar el valor del bien para poder ser aplicado cualquier método

⁶² Para completar el estudio de los requisitos del inmovilizado inmaterial amortizable recordaremos el artículo 63,3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que completa al apartado 1 antes reproducido:

«Los elementos del inmovilizado inmaterial se amortizarán cuando sufran una depreciación continuada o tengan una vigencia temporal limitada sin posibilidad de prórrogas sucesivas, recogándose las correspondientes amortizaciones en una cuenta separada de carácter compensador.

A los elementos que no sean amortizables les serán de aplicación, en su caso, lo dispuesto en el artículo 50 sobre pérdidas de envilecimiento y deterioro».

amortizativo. Por la naturaleza de algunos bienes inmateriales y su manera de entrar a formar parte de la vida y desarrollo de la empresa se presentan rodeados de características subjetivas difíciles de cuantificar y que hacen imposible el cumplimiento de éste requisito, y por tanto, su amortización.

2°.- *Adquiridos mediante contraprestación.* Por este requisito queda excluida la autogeneración del inmovilizado inmaterial, y en consecuencia, no puede contabilizarse la creación de un bien inmaterial, salvo que este procediera de una forma de adquisición a cambio de un precio. Como ejemplo de ello, tenemos que de ningún modo podría amortizarse un fondo de comercio constituido por decisión unilateral de la empresa con abono a las cuentas de reservas.

Asimismo, la existencia de contraprestación será la que determine la base de amortización sobre la que aplicar los distintos sistemas. Este parámetro, pues, será el precio o valor de adquisición.

3°.- *Registrados contablemente* como tales elementos patrimoniales intangibles en el activo del balance. La existencia en la empresa de bienes que no tuvieran ni precio ni valor de adquisición imposibilitan la contabilización de éstos, y en cuanto que falta un requisito fundamental para su amortización, se excluye ésta posibilidad. El que se haga una cuenta de orden ⁶³ o anotación marginal al balance no significa que estén contabilizados, y no son válidas a efectos de amortización.

4°.- *Que se deprecien con el paso del tiempo o que tengan una duración temporal limitada.* Los elementos inmateriales se amortizarán cuando sufran una depreciación continuada por el paso del tiempo o tengan una vigencia temporal limitada sin posibilidad de prórrogas sucesivas.

De las tres causas de depreciación, el uso, la obsolescencia y el paso del tiempo, prácticamente quedan reducidas a una sola, el paso del tiempo, y, excepcionalmente, la propiedad industrial puede verse afectada por la obsolescencia. Por el contrario, algunos elementos, como las marcas y nombres comerciales, pueden verse revalorizados.

La depreciación continuada, aunque posible, no es frecuente ya que la depreciación de los intangibles no se suele dar por razón a su utilización y desgaste, sino por causas económicas, extrínsecas a la actividad de la empresa, y por tanto, difíciles de

⁶³ Hemos de tener en cuenta que las cuentas de orden desaparecieron el Plan General de Contabilidad de 1990.

valorar en la mayor parte de los casos, por ello se hace un símil con la exigencia de una vigencia temporal.

La amortización de los activos inmateriales con vigencia temporal limitada trata de distribuir en el tiempo la pérdida que se producirá en el momento de la caducidad del derecho, sin responder a un proceso mas o menos lógico de depreciación. La depreciación de estos bienes se caracteriza por su irregularidad, por lo que se intentará amortizar los elementos lo mas rápidamente posible.

La referencia que se hace al plazo de la depreciación nos podría recordar el concepto de vida útil, pero este concepto aplicado a los elementos del inmovilizado inmaterial sólo tiene sentido en relación con los elementos que sufran una depreciación continuada o tengan una vigencia temporal limitada, puesto que por el paso del tiempo se agota su vida útil. Cualquier otra pérdida de valor, eventual o definitiva, tendrá su tratamiento en las provisiones o en las disminuciones patrimoniales.

2.3. BIENES INMATERIALES AMORTIZABLES

Analizando la clasificación del inmovilizado inmaterial dada por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades observamos que incluye los mismos conceptos que enumera el Plan General de Contabilidad, salvo los derechos reales de disfrute. En base pues al requisito de la depreciación, el artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades delimita que elementos son amortizables y cuales no.

2.3.1. LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

La concesión administrativa es la forma más típica de gestión indirecta de los servicios públicos. De esta forma, por concesiones administrativas se entiende aquel otorgamiento gubernamental a favor de particulares o empresas, bien sea para apropiaciones, disfrutes o aprovechamientos privados en el dominio público, según acontece en minas, aguas o montes, o bien para construir o explotar obras públicas, o bien para ordenar, sustentar o aprovechar servicios de la Administración. Sintentizando, las concesiones administrativas son aquellos actos por los que una entidad de Derecho Público transfiere a un particular la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público.

Aún teniendo presentes estas definiciones generales, hemos de tener en cuenta los requisitos que establece el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para admitir la amortización de las concesiones administrativas. Estos requisitos son los que se derivan de su carácter de inmovilizado inmaterial, requisitos que se cum-

plen y entre los que debemos hacer especial mención a su carácter oneroso. Por ello, el Reglamento ha dado por supuestas estas características resaltando expresamente sólo una de ellas ⁶⁴: *Que estén concedidas por un periodo limitado de tiempo, o bien que estén sujetas a prórrogas con contraprestación. Hace referencia a este requisito por un lado a uno de los principios fundamentales para la amortización del inmovilizado inmaterial: Que tengan una duración limitada en el tiempo. Con este requisito se intenta hacer referencia al principio de la efectividad de la depreciación. Conforme se va transcurriendo el tiempo se va reduciendo la posibilidad de sacar rendimiento al bien, ya que resta menos tiempo para su explotación económica. En base a este fundamento se admiten también las prórrogas en el tiempo, pero mediante pago de un canon, porque ello significa, que transcurriendo dicho período, se deberá volver a pagar otra cuota, por lo que habrá perdido su valor la anteriormente satisfecha.*

Al margen de lo dispuesto en el Reglamento, se debe añadir otro requisito importante que recae en la prohibición de que no constituya actividad de la concesión la transmisión de bienes o derechos que sean objeto de la concesión.

Existe una excepción al carácter temporal de las concesiones administrativas. Se trata de las concesiones mineras o de aprovechamiento de aguas públicas que tienen carácter perpetuo, por lo que en ningún caso podrán ser amortizadas.

2.3.2. LOS DERECHOS REALES DE USO Y DISFRUTE

Los derechos de uso y disfrute son aquellos por los que se atribuye a su titular un señorío, pleno o limitado, sobre un bien. Cuando el derecho se ejercita en toda su extensión sobre la cosa sujeta al poder de la persona da lugar al derecho de propiedad, que es el

⁶⁴ El artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece:

«1. Se considerarán, en todo caso, como elementos de inmovilizado inmaterial amortizables los siguientes :

a) *Las condiciones administrativas, cuando se hubieren concedido por periodo limitado de tiempo.*

Se entenderán concedidas por periodo limitado de tiempo cuando su prórroga se halle sujeta al pago de una nueva tasa o contraprestación.

3. *Tampoco se considerarán amortizables las concesiones administrativas cuando dentro de la actividad del sujeto pasivo figure la de transmisión de los bienes o derechos amparados por dicha concesión, sin perjuicio de la imputación de costes que corresponda».*

derecho real más completo. En otras ocasiones, el señorío es menos pleno ejercitándose de modo limitado sobre alguna utilidad económica del bien, en cuyo caso da lugar a derechos reales menores o sobre cosa ajena. Los elementos, pues, que definen a estos derechos son: El poder del sujeto sobre la cosa y la relación del sujeto con terceros.

Dentro del inmovilizado inmaterial amortizable ⁶⁵ *se incluyen los derechos reales de uso y disfrute de carácter restringido, es decir, aquellos que otorgan un señorío menos pleno y limitan al derecho real más completo, la propiedad.*

La normativa fiscal establece dos requisitos limitativos para la amortización de los derechos reales de disfrute, requisitos de una parte no originales sino de aplicación a todo el inmovilizado inmaterial ⁶⁶:

1°. Deben ser limitados estos derechos en el tiempo, es decir, no estar constituidos a perpetuidad. En base a este requisito se plantean muchas dudas por lo que se pone de manifiesto la necesidad de determinar su alcance. Se ha de tener en cuenta que muchos derechos de disfrute se constituyen a favor de una persona física a título vitalicio, o sea, con una condición resolutoria dependiente del momento de fallecimiento del receptor del derecho real, por lo que el inconveniente que se plantea a la hora de amortizar es el de la indeterminación del periodo de vida útil, un elemento fundamental para todo procedimiento de valoración. Sin embargo, se encuentran en nuestra legislación fiscal normas para concretar esta situación especial.

2°. La necesidad de contraprestación a cambio del derecho real, requisito que excluye a todos los derechos reales de disfrute constituidos a título lucrativo.

Al proceder los derechos de disfrute del Derecho Privado están dirigidos principalmente a las personas físicas, pero también podrán ser constituidos a favor de per-

⁶⁵ El artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece:

«1. Se considerarán, en todo caso, como elementos de inmovilizado inmaterial amortizables los siguientes :

(.....)

*b) Los derechos reales de uso y disfrute, exclusivo o no, **convenidos por plazo limitado y mediante contraprestación.***

⁶⁶ Entre otras resoluciones sobre la materia, recogemos la Resolución del TEAC de 21 de julio de 1992. Aranzadi. Jurisprudencia Tributaria nº5. Enero 1993. Pág. 611.

sonas jurídicas. En el caso de recaer sobre personas físicas su amortización se determinará por la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El problema que a continuación se plantea se ciñe alrededor de la relación existente entre los derechos reales y el derecho de propiedad, ya que ambos se constituyen sobre un mismo bien. La propiedad es la plena titularidad de un bien, pero en algunos casos puede resultar limitada por un derecho real. En este supuesto, el valor de la propiedad disminuye en la proporción en que queda afectada por el derecho real.

Es cierto que los derechos reales recaen sobre cosas, ya sean bienes muebles o inmuebles. Sin embargo, no se ha de tener en cuenta a la hora de amortizar estos derechos la naturaleza de estos bienes materiales sobre los que están constituidos, ya que la amortización de dichos bienes la realizará el propietario de la cosa; y la amortización de los bienes inmateriales que estamos estudiando no se realiza sobre los mismos elementos materiales sino sobre el contenido de los derechos limitativos de la propiedad, por el titular de dichos derechos. Pero ¿qué ocurre con la amortización del elemento material cuando se constituye sobre él un derecho real?. Existen distintas situaciones:

1.- Si el bien se había amortizado totalmente cuando se constituyó sobre él el derecho real no se presenta ningún problema: El propietario del bien amortizó su inversión de inmovilizado material, y el titular del derecho real amortizará su inmovilizado inmaterial sobre el precio de la contraprestación necesaria para la obtención de dicho derecho.

2.- Pero, si no ha sido amortizado en el momento de la cesión del derecho ¿qué ocurre?. Una de las soluciones posibles consiste en que cada sujeto amortice en la proporción de la titularidad del bien que se posea. Así el propietario vería disminuido el valor del bien, y debería amortizar sobre esta nueva base de amortización disminuida; y el titular del derecho real amortizará sobre el valor que le corresponda al disfrute concedido.

Sin embargo, este sistema no es aplicable en el caso de que la constitución del derecho real sobre el bien se realice con carácter temporal limitado, por otra parte, requisito indispensable para la amortización del derecho, ya que en este caso no ha supuesto la salida definitiva del bien del patrimonio del sujeto pasivo, y por tanto, no se ha producido una disminución del mismo.

En base a lo anteriormente expuesto, debemos decir que todo este problema se plantea porque se están confundiendo dos objetos y causas de amortización: La amortización se está realizando sobre la base de dos elementos amortizables, uno de carácter material, el bien amortizable sobre el que recae la propiedad y el derecho de disfrute, y

otro inmaterial, el derecho real mismo. Asimismo, concurren dos modalidades distintas de depreciación. Por un lado, el propietario del bien amortiza a éste fundamentándose en su depreciación por obsolescencia o pérdida de productividad. En cambio, el titular del derecho real no amortiza el bien, sino la pérdida de valor del derecho adquirido como consecuencia del paso del tiempo que se aproxima a su extinción. De ahí, que en base a las consideraciones anteriores concluimos que el propietario del bien amortizará la totalidad del valor del bien amortizable por su precio de adquisición, y el titular del derecho real amortizará el disfrute de su derecho tomando como base de amortización lo realmente satisfecho como contraprestación al propietario de la cosa, con sistemas, períodos y coeficientes distintos, como figuras amortizables distintas que son.

A continuación, se van a analizar uno por uno los derechos de disfrute. Este análisis se habrá de hacer partiendo de la legislación civil reguladora de estos derechos, para posteriormente, al conocer sus características propias, determinar si son amortizables o no.

A) EL USUFRUCTO.

Dentro de los derechos reales nos encontramos con el derecho de usufructo: Es un derecho real de disfrute sobre bienes inmuebles, temporal y transmisible. El derecho de usufructo reúne las características necesarias para ser considerado bien inmaterial amortizable en base a las siguientes consideraciones:

a) Tiene carácter temporal. Es cierto que existe la figura del usufructo vitalicio, pero también aquí existe la temporalidad en cuanto que tiene como límite la vida del sujeto. Cuando el usufructuario es una persona jurídica también se establece un límite máximo de treinta años para el caso de que no se hubiese establecido expresamente en el momento de la constitución del usufructo.

b) Son susceptibles de valoración. Los usufructos se valorarán en relación al valor total del bien. Este requisito tan importante volverá a analizarse en el capítulo dedicado a la valoración. Solo destacaremos ahora que en relación directa con este requisito está su obligado carácter oneroso, por lo que se valorará a la hora de amortizar por el montante de la contraprestación. Asimismo, ya se ha notado la dificultad que encierra el usufructo vitalicio, para cuya valoración recurriremos al artículo 26,a) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Dentro de este punto se ha de destacar que la forma más popular de adquisición de usufructo es la donación y la herencia, pero al tratarse de una transmisión de carácter lucrativo no tendrán carácter amortizable. Sin embargo, lo anterior no impide que se adquieran usufructos por transmisiones onerosas. Nos podemos encontrar, pues, con un derecho de usufructo adquirido a título lucrativo, y por tanto no amortizable.

B) EL DERECHO DE USO Y HABITACIÓN.

El siguiente derecho real de disfrute que se procede a estudiar ahora es el derecho de uso y habitación. Realmente se trata de dos derechos distintos pero que por estar bajo la misma regulación se enuncian conjuntamente. Así el contenido del derecho de uso es el *«derecho de aprovechamiento y disfrute de una cosa ajena, en la amplitud bastante para las necesidades del usuario y de su familia, aunque esta aumente⁶⁷.»* El derecho de habitación se concreta en aquel *«derecho real a ocupar en una casa ajena las piezas necesarias para sí o para las personas de su familia»*.

Ambos derechos recaen sobre bienes inmuebles y tienen carácter personalísimo e intransferible. Su carácter personal no parece evitar que los titulares sean de personas físicas o jurídicas, así como tampoco parece estar prohibida su adquisición a título oneroso. Esta última característica junto con una de las cualidades esenciales de los mismos, su temporalidad, hacen posible su amortización.

C) LAS SERVIDUMBRES.

Las servidumbres se pueden definir como aquel *«poder real que una persona tiene sobre un predio ajeno, para servirse de él parcialmente en algún aspecto»*.

El primer problema que se ha de salvar en el supuesto de la amortización de las servidumbres se encuentra su temporalidad. Tradicionalmente se caracterizaban por su perpetuidad, sin embargo, la doctrina de hoy defiende su carácter temporal: La servidumbre puede estar limitada en el tiempo.

Las servidumbres pueden someterse a distintas clasificaciones según diferentes criterios. Uno de ellos es el origen de su constitución, de forma que se distinguen entre servidumbres legales, es decir, establecidas según ley, y las servidumbres voluntarias, constituidas por la voluntad de sus propietarios. Estas últimas tienen su origen muchas veces en un negocio jurídico de carácter oneroso, cumpliendo por tanto, junto con la temporalidad, el requisito necesario para su amortización. También las servidumbres legales pueden tener carácter oneroso ya que puede mediar en algunos casos el pago de una indemnización por la limitación del derecho de propiedad.

En conclusión, con independencia de la naturaleza de la servidumbre, este derecho real podrá ser amortizable siempre que concurren los requisitos de onerosidad y temporalidad.

⁶⁷ Artículo 524 del Código Civil.

D) EL CENSO.

El siguiente derecho real a estudiar es el censo. Es una difícil figura jurídica que se define en líneas generales como « *aquel derecho real en el que su titular tiene, sobre la finca (propiedad del censatario) que constituye su objeto, el poder de percibir un canon o pensión* ». Entrar en el estudio detallado de sus distintas figuras se alejaría del objetivo de éste trabajo por lo que nos vamos a limitar a desestimar su posibilidad de amortización en base a una característica general y fundamental: Su constitución a perpetuidad. Dicha característica está prevista en el artículo 1608 de Código Civil, e incluso en lugar de su limitación temporal establece la posibilidad de limitar su redención en el tiempo, por lo que se priva a esta figura de uno de los requisitos para poder amortizar.

E) DERECHO DE SUPERFICIE.

El último derecho real a estudiar es el derecho de superficie entendido como aquel derecho real que confiere a su titular el poder de edificar o plantar y mantener la edificación o plantación de su propiedad, en el suelo, subsuelo o vuelo propiedad de otra persona. Se puede presentar como un derecho de carácter oneroso y constituido por un plazo determinado por lo que reúne los requisitos para ser amortizable.

Sin embargo, presenta un problema importante ya que el objeto sobre el que recae este derecho es el suelo, y se ha dejado claro al estudiar el inmovilizado material que por sus características particulares, el suelo no es un elemento amortizable. También se ha dicho que los derechos reales son una parte del inmovilizado inmaterial, limitativos del derecho de propiedad, y que se amortizan con independencia del bien sobre el que recaigan, por lo que, en mi opinión, el derecho de superficie deberá poder ser amortizado ya que la inversión realizada sufrirá una depreciación por el simple paso del tiempo. Lo dispuesto aquí es extrapolable a los demás derechos reales estudiados que recaigan sobre fincas rústicas, y sobre bienes inmuebles edificados. En definitiva, no habrá que sustraer el valor del derecho para el cálculo de la amortización.

En conclusión, todos los derechos reales de disfrute, excepto el censo por estar constituido a perpetuidad, pueden ser susceptibles de amortización siempre que cumplan las características de temporalidad y onerosidad. De todos ellos, el caso más frecuente de amortización es el derecho de usufructo.

2.3.3. PROPIEDAD INDUSTRIAL.

La Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Propiedad Industrial, regula todo lo relativo a la naturaleza de estos derechos. Se entiende por propiedad industrial la que adquiere por sí mismo el inventor o descubridor, con la creación o descubrimiento de cualquier

invento relacionado con la industria, y el productor, fabricante o comerciante, con la creación de signos especiales con los que aspira a distinguir de los similares los resultados de su trabajo.

El artículo 66 del RIS establece las siguientes y alternativas condiciones para la amortización de elementos de la Propiedad Industrial ⁶⁸:

1º) Que hayan sido adquiridas mediante contraprestación y estén debidamente contabilizadas.

El requisito de onerosidad en relación con la propiedad industrial reviste gran importancia. Por un lado, este requisito excluye de la amortización los elementos de la propiedad industrial autogenerados por la propia empresa, lo que significa que ha de haber existido una primera transmisión para poder amortizar dicho elemento. Asimismo, la existencia de una transmisión onerosa facilita a valoración del mismo, ya que se tomará como base de amortización el valor de la contraprestación.

Continuando el análisis del requisito 1º de las condiciones de amortización de la Propiedad Industrial, además del requisito de contraprestación es necesario que se cumpla el **requisito de contabilización**. Al respecto la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante de 4 de junio de 1.980 se pronuncia: « (...) *las marcas adquiridas mediante contraprestación y contabilizadas como partidas del activo reúnen los requisitos para ser amortizables, siempre que, además, se deprecien y las cuotas de amortización se contabilicen adecuadamente.*»

Asimismo, en otra consulta la Dirección General de Tributos ⁶⁹ establece que «*una sociedad no debe hacer surgir en contabilidad el valor estimado de sus marcas de fábrica si no es por el precio o valor real que las mismas le hayan ocasionado*», lo que nos remite al requisito de contraprestación onerosa, ya que

⁶⁸ El artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece:

«1. Se considerarán, en todo caso, como elementos de inmovilizado inmaterial amortizables los siguientes : (.....)

« c) Los elementos de la propiedad industrial, como patentes, marcas y nombres comerciales, procedimientos de fabricación, modelos y dibujos, obtenidos mediante contraprestación y cuya utilización exclusiva figure reconocida legalmente **por un plazo determinado e improrrogable**».

⁶⁹ Consulta de 11 de noviembre de 1.980.

como se ha explicado, para poder aparecer contabilizadas como tales han de ser transmitidas, puesto que de otra forma, los gastos ocasionados como consecuencia de su creación aparecerán contabilizados como gastos I+D.

b) Que tengan una vigencia temporal definida.

No están incluidos en este supuesto los elementos cuya utilización exclusiva pueda realizarse de forma ilimitada, mediante prórrogas sucesivas, tal y como sucede normalmente con los nombres comerciales. No se puede amortizar porque este proceso conlleva la necesidad de recuperar una inversión cuyo valor va a desaparecer por el transcurso del tiempo u otras razones y tendrá que ser reinvertido. Sin embargo, si tiene carácter ilimitado, la inversión no va a sufrir dicha pérdida.

c) Que sean objeto de depreciación continuada.

El requisito de depreciación continuada persigue la exclusión de la amortización de aquellas pérdidas de valor ocasionadas y ocasionales por causas ajenas al elemento.

La Dirección General de Tributos, en su consulta de 4 de junio de 1980, establece el siguiente requisito: « (...) *Por tanto, la amortización será la que corresponda a la depreciación efectiva que se produzca en cada ejercicio, depreciación que deberá probarse ante la Administración tributaria.*»

El sistema de amortización utilizado estará determinado por la naturaleza del bien a amortizar. Vamos a referirnos a continuación a cada una de las modalidades de la Propiedad Industrial:

El artículo 2 de la Ley de Propiedad Industrial dice que este derecho «puede adquirirse por virtud de registro de:

- a) las patentes de invención, de introducción y certificados de adicción.
- b) las marcas o signos distintivos de producción o comercio.
- c) los modelos de utilidad, los modelos y dibujos industriales o artísticos.
- d) los nombres comerciales y los rótulos de establecimientos.
- e) las películas cinematográficas.»⁷⁰

Se procede a estudiar algunos de estos casos en particular:

⁷⁰ Artículo 2 de la Ley de la Propiedad Industrial.

A) PATENTES:

El Derecho de Patente, regulado en la Ley 11/1986, de 20 de Marzo, es aquella protección que otorga el Estado a las invenciones nuevas que impliquen una actividad inventiva, sean de aplicación industrial y se encuentren inscritas en el Registro de la Propiedad Industrial.

La protección concedida es muy amplia y va desde el derecho exclusivo a fabricar el objeto de la patente hasta su utilización o venta. Dicha protección que da sentido a la patente tiene un plazo improrrogable de caducidad de 20 años, transcurridos los cuales el objeto de la patente pasará a formar parte del dominio público. El artículo 49 de la Ley establece que el plazo de caducidad del derecho comienza a contar desde el momento en que se haya presentado la solicitud. El mero hecho de solicitar la patente no significa que sea concedida, por lo que para proceder a su amortización se habrá de tener reconocido este derecho, de esta forma si bien la fecha del comienzo del derecho se retrotrae a momento de la solicitud, la patente únicamente se podrá amortizar desde el día en que haya sido publicada. Realmente el derecho de patente tiene un carácter de caducidad anual renovable mediante el pago de la oportuna cuota, con el límite máximo temporal señalado anteriormente, pero si la cuota no es satisfecha en su oportuno tiempo caducará el derecho ⁷¹. En resumen, su naturaleza temporal hace que sea susceptible de amortización, al mismo tiempo que tenemos ocasión de reconocer su transmisibilidad a título oneroso ⁷².

B) MARCAS COMERCIALES

Desde el punto de vista jurídico, las marcas comerciales está reguladas en la Ley 32/1988, de 10 de noviembre, de Marcas. Se pueden definir *Marcas comerciales* como aquellos signos o medios materiales ideados para señalar o distinguir un producto, contribuyendo así a crear una clientela que adquiere los productos en virtud de la garantía de calidad.

Las marcas comerciales no son amortizables. Su exclusión del grupo de bienes amortizables se basa en la propia redacción de las normas aplicables en nuestro derecho positivo, y en concreto, en el artículo 5 de la citada Ley reguladora, en el cual se establece el carácter indefinido del Derecho de Marca en cuanto que podrá renovarse indefinidamente por periodos de diez años, con lo que se dice expresamente que las marcas comerciales carecen del requisito de la temporalidad.

⁷¹ Veanse los artículos 49, 116 y 117 de la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes.

⁷² Veanse los artículos 74 y 77 de la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes.

Por el contrario, las marcas comerciales si son amortizables en el derecho italiano. En la legislación italiana únicamente pueden ser objeto de amortización cuando se adquieran de modo individualizado en el contrato de adquisición de un negocio⁷³.

C) MODELOS DE UTILIDAD.

En la propia Ley reguladora de las Patentes se recogen los modelos de utilidad, entendidos ellos como *«las invenciones que, siendo nuevas e implicando una actividad inventiva, consisten en dar a un objeto una configuración, estructura o constitución de la que resulte una ventaja prácticamente apreciable para su uso o aplicación»*⁷⁴. Su regulación se remite a lo dispuesto para el Derecho de Patentes con la única diferencia del plazo improrrogable de duración que se determina en diez años, contados a partir de la fecha de solicitud⁷⁵

D) NOMBRES Y RÓTULOS COMERCIALES.

La Ley 32/1988, de 10 de noviembre de 1988, de Marcas, también prevé la regulación de los nombres comerciales y de los rótulos. Se entiende por nombre comercial *«el signo o denominación que sirven para identificar a una persona física o jurídica en el ejercicio de su actividad empresarial y que distinguen su actividad de las actividades idénticas o similares»*⁷⁶. Asimismo, rótulo de establecimiento es *«aquel signo o denominación que sirve para dar a conocer al público un establecimiento y para distinguirlo de otros destinados a actividades idénticas o similares»*.

La Ley no dice expresamente nada al respecto de la caducidad de éste derecho sino que se remite a lo dispuesto para las marcas. Dada la naturaleza identificativa de éstos derechos se entienden con carácter indefinido, al menos mientras cumplan su papel distintivo, por lo cual, al igual de las marcas comerciales, no son amortizables.

En el caso de los títulos y cabeceras de periódicos y revistas debidamente inscritos en el Registro de la Propiedad Industrial, el derecho a su utilización no tiene fecha de caducidad, por lo que la utilización puede prolongarse indefinidamente, y en consecuencia, no cabe hablar en este caso de depreciación, tanto en sentido técnico como en sentido económico. Asimismo, hay que tener presente en todo momento el requisito de transmisión con contraprestación, por lo que los gastos ocasionados por la creación e inscripción de títulos y cabeceras de periódicos o revistas no tienen carácter amortizable como tales.

⁷³ DONNAMARIA - ROSSI RAGAZZI- SUCCI. «Disciplina fiscale degli ammortamenti». Pág. 104.

⁷⁴ Artículo 143 de la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes.

⁷⁵ Artículo 152 de la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes.

⁷⁶ Artículo 76 de la Ley 32/1988, de 10 de noviembre de 1988.

En conclusión, en el análisis de los nombres y rótulos comerciales como elementos amortizables, resultan excluidos inmediatamente por no cumplir el requisito de la temporalidad, lo que no evita el análisis de otros requisitos como son el de onerosidad de la contraprestación, que excluye toda creación original.

E) PELÍCULAS CINEMATOGRAFICAS

El análisis de las películas cinematográficas como elemento del inmovilizado inmaterial plantea el problema de determinar su clasificación bien dentro de la Propiedad Industrial, bien dentro de la Propiedad Intelectual. Esta discusión que se plantea por la posibilidad de adscripción de este elemento en las dos opciones termina pronto si se distingue por un lado la producción cinematográfica, en la que se incluiría en la propiedad industrial, y por otro la película, como propiedad intelectual de los autores.

El artículo 87 de la Ley de Propiedad Intelectual, Ley 22/1987, de 11 de noviembre, considera autor de una obra cinematográfica al director-realizador, a los autores del argumento, guión y diálogos, y a los autores de composiciones musicales creadas especialmente para esta obra. Pero por el contrato de producción se presumirán cedidos al productor, es decir, a la persona física o jurídica que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de la fijación de un plano o secuencia de imágenes, con o sin sonido (artículo 112 de la Ley de Propiedad Intelectual), los derechos de reproducción, distribución y comunicación pública, así como los de doblaje o subtítulo de la obra, a cambio de una remuneración que podrá revestir en distintas formas.

Desde el punto de vista de la amortización de un bien, consideramos que se ha de tomar únicamente en cuenta la producción cinematográfica, es decir, como propiedad industrial. Situadas, pues, por naturaleza dentro de la propiedad industrial, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades le dedica una regla particular, al igual que la legislación italiana ⁷⁷, dentro de los métodos de amortización deprecia (art. 54.5.d) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Lo mas difícil que se plantea a la hora de amortizar es fijar a priori la vida útil de una película. La Dirección General de Tributos se pronuncia al respecto:

«En principio, el coste de una producción cinematográfica debe ser objeto de periodificación a lo largo de los ejercicios en que se realice la explotación de la película, atendiendo a criterios racionales y continuados. Si se transmite en pleno dominio, la diferencia entre el precio de venta y el coste será un resultado del

⁷⁷ DONNAMARIA - ROSSI RAGAZZI- SUCCI. «Disciplina fiscale degli ammortamenti». Pág. 117.

ejercicio. Cuando la producción cinematográfica no llegue a realizarse completamente o a ponerse en explotación, el coste habido podrán tratarse como gasto amortizable en plazo no superior a cinco años, salvo que decida imputarlo como pérdida del ejercicio.»

Por último, para finalizar y centrándonos en aquellos elementos de la Propiedad Industrial que no son amortizables, hay que hacer alusión al pronunciamiento de la Dirección General de Tributos ⁷⁸, que si bien está dedicado al tema de los nombres comerciales, es extensible a todo el caso general de elementos no susceptibles de amortización: «*Dentro de las correcciones valorativas (entendidas en el sentido en que éstas se definen en la Cuarta Directriz de la Comunidad Económica Europea), deben distinguirse dos tipos diferentes: las amortizaciones, que tratan de recoger la depreciación continuada, por su utilización en la actividad empresarial, del inmovilizado, y las provisiones y demás rectificaciones de valor, ocasionado por el envejecimiento y deterioro*». De esta forma, la no admisibilidad de la amortización de estos bienes no es obstáculo para que pueda permitirse su depreciación por envejecimiento o deterioro, posibilidad recogida en el artículo 50 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, bien por la vía del incremento o disminución patrimonial, bien por la imputación a costes cuando corresponda.

A modo de recopilación para terminar el estudio de la Propiedad Industrial, como elemento amortizable se debe tener presente que no todos los bienes catalogados dentro de esta parte del inmovilizado inmaterial reúnen los requisitos necesarios para proceder a su amortización como gasto deducible. Así, se encuentran por un lado las patentes y los modelos de utilidad que son susceptibles de amortización, frente a las marcas, rótulos y nombres comerciales que por las características de su propia naturaleza no lo son.

2.3.4. PROPIEDAD INTELECTUAL.

La propiedad intelectual, o también denominada derechos de autor, regulada en la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual derecho absoluto de señorío que tiene el autor sobre su obra intelectual, ya sea literaria, artística o científica. El objeto de la propiedad intelectual son las creaciones originarles literarias, artísticas o científicas expresadas en cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro.

Como finalidad esencial de nuestro trabajo procedemos a determinar si este elemento del inmovilizado inmaterial cumple los requisitos para su amortización:

⁷⁸ Resolución de 18 de marzo de 1.982 de la Dirección General de Tributos.

1º) Es un derecho limitado. En principio, la propiedad intelectual no está sometida a plazo alguno por lo que se refiere a su vertiente «moral o personal mínima». Únicamente estará sometida a plazo en su vertiente patrimonial o de explotación, que durará la vida del autor y 60 años más. Será, pues:

- a) 60 años desde la divulgación de la obra, efectuada dentro de los 60 años siguientes a la muerte del autor.
- b) Las obras anónimas o seudónimas tendrán una duración de 60 años desde la divulgación.

Así, tras la extinción de los derechos de explotación se determinará su paso al dominio público, de forma que podrán ser utilizadas por cualquiera, siempre que se respete la autoría e integridad de la obra.

2º) Es un derecho transmisible. El autor o sus causabientes pueden disponer de ella a su voluntad en lo que se refiere a los derechos de explotación. En consecuencia, pueden transmitir el derecho por un período de tiempo definido o indefinido. En este último caso, sabemos que se extingue el derecho en el plazo señalado el párrafo anterior.

Por tanto, se puede concluir que el derecho de propiedad intelectual, en concreto el derecho de explotación, puede ser susceptible de amortización por aquel sujeto pasivo que lo haya adquirido mediante contraprestación a su autor o autores.

Pero pese a cumplir los requisitos necesarios para su amortización puede plantearse la duda de si se pueden amortizar, ya que no aparece recogida en la relación de bienes inmateriales amortizables que contiene el artículo 66 del RIS. Sin embargo, hay que decir que la relación prevista en dicho artículo no es una relación cerrada. Además, existen resoluciones de la Administración donde se admite expresamente la amortización. Puede explicar muy bien el contenido de la propiedad intelectual el criterio del Ministerio Economía y Hacienda en contestación a consultas planteadas por el contribuyente:

« No forma parte del equipo informático (inmovilizado material), el programa necesario para su utilización. Los programas de ordenador están regulados expresamente en el título VII de la Ley 22/87 de la Propiedad intelectual como uno de los derechos de autor. Cuando los adquirentes de los derechos de uso de los programas abonan una remuneración a tanto alzado al autor, adquieren un elemento patrimonial intangible (inmovilizado inmaterial), que pueden reflejar en el activo de su balance por su precio o valor de adquisición y amortizarlo

cuando sufra una depreciación continuada o se adquiera por un tiempo limitado, sin posibilidad de prórrogas sucesivas, siempre que se produzca una depreciación efectiva y se halle contabilizada». 79

El contenido de esta contestación, aunque puede ser extrapolable como regla general a toda la amortización de la propiedad intelectual, se refiere a un supuesto concreto de la misma: Los programas de ordenador. Estos derechos tienen un tratamiento especial en la propia Ley 80 en relación con la duración de su explotación, que será de cincuenta años desde el primero de enero de año siguiente al de su publicación o creación.

En cualquier caso, para poder ser amortizado necesita que medie contraprestación, es decir, que sea objeto de adquisición onerosa. Así, el propio autor del elemento de propiedad intelectual no podrá amortizarlo, pero sí si ha sido cedido tal derecho mediante transmisión onerosa a una empresa que se dedique a la distribución y explotación del mismo, en cuanto que tal empresa tiene limitada su exclusividad en la utilización de la obra al tiempo que marca el acuerdo o en su defecto, el límite que marca la ley. Al mismo tiempo, en el supuesto de que se adquiriese el derecho de uso no para su distribución sino para su utilización como elemento productivo, únicamente podrá amortizarse si su utilización está limitada en el tiempo.

En definitiva, la propiedad intelectual podrá considerarse como elemento amortizable dependiendo de las circunstancias:

- a) No podrá ser amortizada por su autor, porque se trata de autogeneración y es necesario que medie una transmisión onerosa.
- b) Podrá ser amortizada por el sujeto pasivo que adquiera los derechos de distribución y explotación, ya que su exclusividad en todo caso está limitada por la Ley.
- c) Podrá ser amortizada por el sujeto pasivo que adquiera su derecho de uso, cuando este esté limitado en el tiempo.

Por último, hemos estado resaltando la necesidad de una adquisición onerosa, pero debemos hacer hincapié de que no toda transmisión onerosa es admitida sino que es necesaria el establecimiento de un tanto alzado, de forma que cualquier otra forma de cesión o alquiler no tendrá la consideración de amortizable⁸¹.

⁷⁹ Normativa: Artículo 65 Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y Resolución de 9 de marzo de 1990 de la Dirección General de Tributos.

⁸⁰ Artículo 97 de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual.

⁸¹ Dirección General de Tributos. Resolución de 9 de marzo de 1993.

2.4. BIENES INMATERIALES NO AMORTIZABLES

El art. 66 del RIS continua de la siguiente forma:

- « (...) 2. *Por el contrario, no se considerarán amortizables, sin perjuicio del tratamiento de las pérdidas producidas por su envilecimiento y deterioro:*
- a) Fondo de Comercio.*
 - b) Derechos de traspaso.*
 - c) Los elementos citados en el apartado anterior, cuando no se den las circunstancias que en cada caso se indican.*

2.4.1. FONDO DE COMERCIO.

El fondo de comercio es un concepto típicamente mercantil por el que se designa un activo inmaterial que nace del hecho de que la empresa es una cosa distinta de la diversidad de elementos que la integran. De la organización de medios humanos que es la empresa surgen dos situaciones de hecho: la clientela y las expectativas de beneficios, en base a los cuales la empresa tiene un valor superior a la simple suma de los elementos que la componen, y es lo que denominamos fondo de comercio. A su vez, el fondo de comercio no tiene vida fuera de la empresa, puesto que está ligado a la actividad de la misma, y se justifica por la capacidad potencial de la empresa para generar beneficios superiores a los normales. Su clasificación se sitúa dentro de los bienes que se deprecian esporádicamente, puesto que si bien puede sufrir depreciación, esta no es continuada, sino que depende de los factores que afecten a la actividad de la empresa.

En el artículo 66 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se deja claro que desde el punto de vista fiscal, el fondo de comercio no es susceptible de amortización. El fundamento de esta decisión se basa en la duración indeterminada de los bienes que integran el fondo de comercio, puesto que en su conjunto considerados no tienen una duración concreta o limitada.

Nos encontramos aquí con uno de los supuesto de contradicción existente entre el Plan General de Contabilidad y el Impuesto sobre Sociedades sobre la amortización de los bienes inmateriales. Este desfase entre ambos ámbitos se superará por medio de los ajustes contables positivos o negativos permitidos a la hora de calcular el Impuesto sobre Sociedades.

Desde el punto de vista contable⁸², la amortización del fondo de comercio se realizará de acuerdo con un plan sistemático, durante el periodo en el cual dicho fondo

⁸² Resolución de 21 de enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por las que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

contribuya a la obtención de ingresos y siempre que no exceda del plazo de cinco años, si bien se permite ampliar el plazo de amortización hasta un máximo de diez años, debiendo este último caso justificarse con una ampliación en la memoria.

Sin embargo, el Decreto Ley 5/1990, de 20 de diciembre ha dado una nueva redacción al apartado h) del artículo 14 de la LIS, por el que no tendrán consideración de partida deducible *«las dotaciones a la amortización o depreciación del fondo de comercio, salvo que esta última sea irreversible, efectiva y probada»*. Pero, pese a que esta nueva redacción parece ofrecer una posibilidad de amortización, su objetivo es todo lo contrario, ya que persigue que no se pueda deducir su amortización por la vía del artículo 14 de la LIS y la deducibilidad de las disminuciones contables efectuadas de acuerdo con lo previsto en la LSA, y en este caso concreto por su artículo 194. Para ello la nueva redacción de la LIS reduce la posibilidad de deducir la amortización del fondo de comercio únicamente al supuesto de que sea irrecuperable, corresponda a una pérdida real y todo ello dependiendo de la prueba a cargo del sujeto pasivo. Además de todos estos requisitos, el último introduce una dificultad de prueba que hace que el sujeto pasivo se abstenga a deducirlo como consecuencia de la inseguridad jurídica ante la Administración.

2.4.2. LOS DERECHOS DE TRASPASO:

El artículo 29 de la LAU⁸³ define el Derecho de Traspaso como el derecho del arrendatario de un local de negocio, en virtud del cual puede ceder mediante precio el local, sin existencias, a otro sujeto de la misma actividad, quién quedará subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato de arrendamiento. El derecho de traspaso está regulado por la LAU y está limitado por los requisitos de ésta, y que entre otros establece que debe estar limitado a los arrendamientos de locales de negocio.

Clasificando el derecho de traspaso desde la perspectiva de su depreciación se puede incluir dentro de los bienes que se deprecian esporádicamente.

⁸³ Ley de Arrendamientos Urbanos de 1965 define el derecho de traspaso en su artículo 29 en los siguientes términos:

«Derecho de traspaso es la cesión mediante precio de un local de negocio, sin existencias, hecha por el arrendatario a un tercero, el cual quedará subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato de arrendamiento.»

La Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos viene a introducir una nueva regulación sobre la materia, si bien no implica la derogación de la anterior legislación sino que coexistirá cada una regulando un campo concreto. En materia de derecho de traspaso hay que notar que no desaparece en la nueva Ley, aunque sí tiene un reconocimiento más restringido.

La razón por la que se excluye su amortización es su duración indefinida, en cuanto que el arrendamiento de locales de negocio estaban sometidos a prórroga forzosa a voluntad del arrendatario. Como consecuencia de esta característica se incumplía una de las exigencias fundamentales para la amortización de bienes inmateriales: tener una duración limitada en el tiempo sin posibilidad de prórrogas. Surge la pregunta sobre el tratamiento que se le da al derecho de traspaso dada su naturaleza de gasto, ya que al ser excluida su amortización, debe ser tomada en cuenta en algún momento de la vida de la empresa. La solución aplicada consiste en su cómputo como disminución de patrimonio a la hora de volver a traspasar el local de negocio.

En el supuesto de la amortización del derecho de traspaso nos encontramos con otro caso de contradicción entre la normativa fiscal y la contable. Mientras en el plano fiscal se prohíbe expresamente la amortización de los derechos de traspaso, en el plano contable no sólo está permitido sino que se le da carácter obligatorio a este supuesto de amortización. Para proceder a su amortización en el plano contable ⁸⁴, la empresa ha de activar primeramente el importe de estos derechos y para la activación de estos derechos es necesario que se pongan de manifiesto mediante una contraprestación onerosa ⁸⁵. Tal requisito no tiene relevancia puesto que una de las notas que definen el derecho de traspaso es su carácter oneroso ya que sino sería una simple cesión. Este primer requisito de activación de derechos nos remite directamente al principio de contabilización que preside toda amortización en el plano fiscal, que lleva unido el requisito de la adquisición mediante contraprestación para poder amortizar los elementos del inmovilizado inmaterial.

Una vez superado este paso se puede proceder en el plano contable a amortizar en el plazo mínimo posible según un plan sistemático, sin que dicho plazo pueda superar el periodo de tiempo en que contribuya a generar ingresos. En cualquier caso el plazo de amortización será no superior al establecido por el fondo de comercio, es decir, diez años. En conclusión, la norma contable permite amortizar en un periodo máximo de diez años, salvo que la duración del contrato de arrendamiento fuese inferior a este periodo.

⁸⁴ Resolución de 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por las que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

⁸⁵ La Norma de Valoración Sexta de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas establece que «la contraprestación derivada de dicha operación constituye el derecho de traspaso, que sólo podrá figurar en el activo de la empresa cuando se ponga de manifiesto en virtud de una contraprestación onerosa».

Sin embargo, el Real Decreto-Ley 2/1985 de 30 de abril de 1985, modifica de una manera importante el contenido del derecho de traspaso: Establece en su artículo 9⁸⁶ para los contratos celebrados a partir de la entrada en vigor de dicha norma la desaparición de la prórroga forzosa, y en consecuencia la desaparición del fundamento de la exclusión de la amortización del derecho de traspaso. Asimismo, en la Ley 24/1994 se imponen límites a los contratos de locales de negocios realizados con anterioridad al 9 de mayo de 1985, y en consecuencia, se pone límite temporal al derecho de traspaso.

A partir de esta nueva normativa surge una controversia relativa a determinar el alcance de la limitación de prórroga forzosa. Ahora se podría plantear la posibilidad de amortización del derecho de traspaso. Esta tesis está defendida por CALBACHO LOSADA⁸⁷ sobre la base de dos argumentos fundamentales:

- El concepto de prórroga a que se refiere el artículo 65 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades: Considera que se refiere únicamente a la prórroga de carácter obligatorio, ya sea la prórroga prevista en el artículo 57 de la LAU, o bien porque se haya reconocido al arrendatario la facultad de prórroga unilateral.
- La interpretación del artículo 9 del Real Decreto-Ley de 2/1985 como anulador de la posibilidad de prórroga forzosa, aún cuando esto no se hubiese pactado entre las partes, llegando incluso a defender una nulidad del artículo 66,2,b) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La situación planteada tiene dificultades para prosperar puesto que se trata de ir contra una norma expresa de nuestro ordenamiento fiscal aunque es posible que la jurisprudencia se pronuncie al respecto. Lo más importante de este argumento es la influencia que puede tener en la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

2.5. CONCLUSIONES.

A modo de conclusiones y observaciones se deben hacer constar ahora las siguientes:

⁸⁶ Artículo 9 del Real Decreto-Ley 2/1985:

«Los contratos de arrendamiento de viviendas o locales de negocio que se celebren a partir de la entrada en vigor del presente Real Decreto Ley tendrán la duración que libremente estipulen las partes contratantes, sin que les sea aplicable forzosamente el régimen de prórroga establecido por el artículo 57 de la Ley de Arrendamientos Urbanos... y sin perjuicio de la tácita reconducción prevista en el artículo 1566 del Código Civil».

⁸⁷ CALBACHO LOSADA, FERNANDO: «Consideraciones en torno a la amortización del derecho de traspaso». Impuestos nº15-16. 1992. Página 172.

Se permite por el Derecho Tributario la amortización de los bienes inmateriales cuando cumplen los requisitos expuestos a lo largo de nuestro análisis.

Más adelante nos referiremos con detalle y profundidad a los sistemas de amortización recomendables para cada tipo de los elementos amortizables; avanzamos que los bienes inmateriales son excluidos de la aplicación del sistema degresivo. Asimismo, no se encuentran reflejados en las tablas de amortización por las razones que expondremos en el estudio de dicho sistema de amortización lineal. Sin embargo, el sistema más común será el aplicar el período de vida útil a su valor, y así obtener linealmente las cuotas amortizables. Por último, notar que no existe ningún problema para su amortización por el sistema de Planes.

Para terminar, hay que destacar que un grupo de bienes del inmovilizado inmaterial, los FONDOS EDITORIALES, han sido excluidos como elementos amortizables. El Real Decreto 3061/1979 establecía en su artículo 29 la amortización de los fondos editoriales en base a la depreciación sufrida en el mercado. Sin embargo, esta clasificación no se reprodujo en el RIS de 1982, sino que a los fondos editoriales se situaron como provisiones reguladas en el artículo 78 del RIS. Esta nueva clasificación se puede considerar a primera vista menos acertada que la primera porque, como ya introducimos en el Capítulo dedicado al estudio del concepto de amortización, las provisiones se encargan en cuantificar las depreciaciones esporádicas no permanentes, y consideramos que la depreciación de los fondos editoriales tiene carácter permanente, siendo difícil su recuperación, y más aún, esta pérdida de valor suele tener carácter constante a partir de determinada fecha, ya que difícilmente volverá a alcanzar otra vez su carácter novedoso. No obstante, está justificada la exclusión de la amortización por su clasificación dentro de las existencias, es decir, de mercaderías sujetas a la actividad comercial de la empresa, que tal y como se estudió para el inmovilizado material no se consideran elementos amortizables.

3. GASTOS DE PROYECCIÓN PLURIANUAL. AMORTIZACIONES IM-PROPIAS.

Examinados en los anteriores apartados los bienes amortizables materiales e inmateriales, vamos a estudiar a continuación otros elementos que tienen como aquellos la posibilidad de ser deducidos como gastos amortizables, por lo que se estima que se han de incluir completando este capítulo.

En la vida de la empresa existen unos gastos cuya utilidad no se agota en el ejercicio en el que se realiza sino que van a tener una trascendencia o una repercusión en la obtención de ingresos que excede del ejercicio en que se computan.

La admisión de los gastos de carácter plurianual como bien amortizable viene recogida en el artículo 44 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades⁸⁸ donde se le aplica el mismo régimen que al inmovilizado inmaterial. El artículo 67 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades⁸⁹ incluye como GASTOS AMORTIZABLES aquellos gastos diferidos cuya finalidad o proyección económica está orientada hacia el futuro. Estos gastos se caracterizan porque se trata en todo caso de gastos intangibles, que no representan derechos contra terceros, que son fruto de una transacción económica y son intransferibles.

La primera nota a destacar dentro del tratamiento de estos gastos es la disconformidad existente en cierto sector de la doctrina en lo relativo a la denominación de este tipo de gastos como amortizables. La opinión de POVEDA BLANCO⁹⁰ considera que es adecuada la denominación de «gastos diferidos o de distribución plurianual» al no tratarse de una amortización en sentido técnico, puesto que no tienen una depreciación medible, sino de una distribución del coste en el tiempo. Otro sector de la doctrina, en el que se encuentra RIVERO⁹¹, se inclinan por la denominación «saneamiento de activo» alegando las razones anteriores.

Ha sido también tradicional en la doctrina utilizar la denominación de «amortizaciones impropias» para reconocer a este grupo de gastos amortizables. Dicha deno-

⁸⁸ Artículo 44 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

«3. Serán también susceptibles de amortización (...) así como los gastos de proyección plurianual».

⁸⁹ La redacción del art.67 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se expresa de la siguiente forma:

« Se considerarán gastos amortizables aquellos gastos diferidos o de distribución plurianual, bien por tener proyección económica futura, bien por exceder utilidad del ejercicio económico en que se contraen.

En particular, se considerarán incluidos dentro de los gastos amortizables:

a) Gastos de constitución y modificación de sociedades y de ampliación de capital, así como los del primer establecimiento y de puesta en marcha de instalaciones, en tanto no sean acumulables al valor del inmovilizado material.

b) Gastos financieros anticipados o diferidos, por razón de empréstitos, préstamos y operaciones de pago aplazado, salvo que se computen en su totalidad como gasto del ejercicio en que se hayan producido.

c) Investigaciones, estudios y proyectos a amortizar por no haberse alcanzado en ellos resultados positivos.

d) Gastos de modificación de la estructura de la empresa y los originados por expedientes de crisis debidamente autorizados.»

⁹⁰ POVEDA BLANCO, FRANCISCO: «Tratamiento fiscal de las amortizaciones». Crónica Tributaria nº42/1946. Pág. 153.

⁹¹ RIVERO ROMERO, JOSE: «Contabilidad financiera». Editorial I.C.E. Madrid, 1978. Pág. 276.

minación tiene su origen en la consideración atípica de esta amortización puesto que no se basa en la depreciación de los bienes, sino en la recuperación del gasto ocasionado por determinados estadios necesarios en la vida de la empresa mediante su prorrateo en los ejercicios siguientes en los que va a mantener latente su repercusión, no de forma directa por vía de la compensación de ingresos.

Es interesante pasar ahora a estudiar los casos de Gastos de Proyección Plurianual previstos en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

3.1. GASTOS DE CONSTITUCIÓN O AMPLIACIÓN DE CAPITAL:

Los gastos objeto de estudio en este apartado vienen referidos a aquellos gastos **necesarios** para el nacimiento de la empresa o para la formalización de otras operaciones societarias. En todo caso, son gastos que no se encuentran directamente vinculados a la producción de bienes y servicios, sino a la formación y crecimiento de la empresa en la que se van a desarrollar éstos últimos.

El artículo 68 del RIS define este tipo de gastos amortizables en los siguientes términos:

«Se considerarán gastos de constitución y modificación de sociedades y de ampliación de capital, los necesarios para la realización de tales operaciones societarias, entendiéndose por tales los de otorgamiento de escritura, impuestos e inscripción en el Registro Mercantil, y los inherentes a la emisión e inscripción de los títulos representativos de capital y, en su caso, los precisos para obtener la cotización en Bolsa.»

En la definición se incluyen conceptos distintos que se pueden agrupar en:

a) Los **gastos de otorgamiento de la escritura** que incluyen los honorarios del notario y los de los demás profesionales que puedan haber colaborado o asesorado en lo relativo a los estatutos sociales, así como los gastos de gestoría, que normalmente se harán efectivos junto con los del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, operaciones societarias, constitución o ampliación de capital o cualquier otra modificación estatutaria sujeta.

b) Los **gastos de emisión de títulos** comprenden la confección de los mismos, salvo que la sociedad esté acogida al sistema de anotaciones en cuenta, y los precisos para obtener la cotización en Bolsa incluyen, además de los de gestoría, en su caso, las tasas y derechos a percibir por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Esta definición viene a coincidir con la del Plan General de Contabilidad y se refiere a gastos incluidos en el activo del Balance por ser aplicables a ejercicios futuros, sin embargo se trata de un activo ficticio puesto que no tiene valor de realización alguno.

3.2. GASTOS DE PRIMER ESTABLECIMIENTO O ASIMILADOS:

El nacimiento de toda empresa exige un estudio en todo lo relativo a su proyección futura y establecimiento. Estos estudios y análisis previos constituyen unos gastos susceptibles de ser contabilizados y, por disposición del Impuesto sobre Sociedades, considerados como gastos deducibles por virtud de un proceso amortizativo. Son gastos resultantes por o de estructuración técnica. El artículo 69 del Reglamento los define de la siguiente forma:

«Se entenderá como gastos de primer establecimiento los gastos necesarios hasta que la empresa inicie su actividad, entre los que se incluirán los honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica, publicidad de lanzamiento y captación, adiestramiento y distribución del personal hasta el inicio de la actividad.»

Esta definición ha sido copiada al pie de la letra por el nuevo Plan General de Contabilidad, excepto en la frase *«hasta el inicio de la actividad»* que sustituye la expresión *«hasta la puesta en marcha»* recogida en la normativa contable. Pero dentro de este grupo no se incluyen únicamente los gastos definidos, sino que también el art. 69,3 asimila a estos gastos los siguientes:

«Lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación a los gastos de modificación de estructura derivados de planes de reconversión industrial debidamente autorizados o de alteraciones tecnológicas significativas del proceso productivo.»

El alcance de los gastos de primer establecimiento y asimilados ha tratado de delimitarse por la Administración a través de la consulta nº 89 de la Orden 17 de junio de 1981, y en la consulta nº2 de 2 de septiembre de 1982. En definitiva, estas consultas establecen que las actuaciones de la empresa no sólo deben limitarse al cierre de las instalaciones, sino también coincidir con la puesta en marcha de la actividad, de tal forma que estos cambios no supongan únicamente una diferente intensidad en la utilización de factores de producción.

La consulta de la D.G.T. de 8 de octubre de 1992 se ocupa también de la delimitación de este concepto considerando que la relación prevista en el artículo 67 y 69 del RIS no es una relación cerrada, sino orientativa y descriptiva, por lo que podemos entender por gastos de establecimiento todos aquellos vinculados al hecho de la conformación de una unidad empresarial hasta que la misma inicia su actividad, es decir, en tanto se devenguen antes del inicio de la actividad.

La Resolución del TEAC de 25 de noviembre de 1992 también delimita el concepto de gastos de primer establecimiento y de gastos de puesta en marcha. Se hacen dos precisiones:

a) El precio de los intereses aplicados a los demás supuestos no recogidos en los números 1 y 2 del artículo 53 del RIS, y que por tanto no integren el valor de adquisición, pueden ser incluidos como gasto de puesta en marcha de una actividad industrial compleja, como un partida de gastos financieros.

b) Las diferencias de cambio de moneda extranjera *«cuando se trate de diferencias de cambio producidas en operaciones destinadas a la financiación de inmovilizados materiales amortizables, dichas diferencias podrán periodificarse a efectos fiscales en forma lineal o degresiva, y dentro del plazo máximo de vida útil que, para su amortización, corresponda a la inversión realizada»*. Por tanto, tendrán la misma consideración de gastos financieros, tal y como se ha expresado en el párrafo anterior.

En cuanto al plazo de amortización, el contenido del artículo 69 del RIS significa la clasificación como gastos de establecimiento de determinados gastos pertenecientes al grupo definido en el artículo 67,1,d) del RIS. Esta inclusión como gasto de establecimiento tuvo importancia en su día puesto que dicho tipo de gastos se amortizaban en 10 años, frente al plazo general de cinco. Sin embargo, tras la reforma mercantil de 1990, el plazo de amortización de estos gastos se reduce a cinco años, por lo que queda sin contenido la justificación de esta clasificación especial.

3.3. GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.

El desarrollo de la actividad empresarial supone la realización de determinados gastos, denominados gastos de investigación y desarrollo⁹². Estos gastos comprenden las cantidades invertidas en programas de investigación o desarrollo de productos ⁹³ o procedimientos industriales, el importe de las inversiones que realicen las Empresas exportadoras, y las cantidades invertidas en los activos de carácter inmaterial por las Empresa editoriales.

El estudio de los gastos de investigación y desarrollo como elemento amortizable reviste de complejidad en cuanto a la dualidad existente en la clasificación y regulación de estos gastos, que dependiendo de las circunstancias que les rodean pueden tener la consideración de elementos del inmovilizado inmaterial o de gastos plurianuales. En consecuencia, el tratamiento fiscal de los Gastos I+D como parte integrante de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades reviste de complejidad, en cuanto que tienen un doble tratamiento:

⁹² En adelante, Gastos I+D.

⁹³ Los Gastos I+D no son exclusivos de la propiedad industrial sino que pueden tener su origen en maquinaria, productos..., pero hemos considerado conveniente su estudio en este lugar del trabajo.

Así, en el supuesto de *no* alcanzar *un resultado positivo*, los I+D tendrán la consideración de gasto plurianual amortizable según determine el artículo 67,1 del RIS⁹⁴, y no un elemento del inmovilizado inmaterial.

Al mismo tiempo, el artículo 65,2 del RIS⁹⁵ clasifica también los Gastos I+D con *resultados positivos* como elemento integrante del inmovilizado inmaterial, pero no precisa la forma de amortizarse.

Pero esta doble situación plantea tres problemas principales:

a) Los gastos amortizables persiguen la obtención de ingresos futuros, objetivo que no puede cumplir un I+D fallido. Asimismo, ¿Cuándo se puede considerar fallido?.

Dentro de los gastos de investigación, hay que destacar es el relativo a aquellas investigaciones o estudios fallidos. Estos gastos en sentido estricto no son amortizables, puesto que su proyección económica es nula, por lo que deberían considerarse gastos corrientes del ejercicio. Sin embargo, el Impuesto sobre Sociedades en concordancia con el Plan General de Contabilidad los incluye dentro de los gastos amortizables.

La norma internacional IASC ⁹⁶ n°9 establece las siguientes condiciones para que estos gastos figuren en el Activo del Balance, requisito indispensable para poder ser amortizables:

- El producto o procedimiento a que se refieren los gastos de investigación o desarrollo debe estar claramente identificado y los costes imputables al producto o al procedimiento pueden individualizarse con precisión.

- La posibilidad técnica de fabricar el producto o de realizar el procedimiento ha sido demostrada.

⁹⁴ El análisis de dicho artículo se realizará en el apartado siguiente de este capítulo dedicado a los «gastos de proyección plurianual».

⁹⁵ El artículo 65,2 del RIS establece respecto de los gastos de investigación y desarrollo:

« En los casos de inversión en programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procesos industriales a que se refiere el artículo 233 y siguientes de este Reglamento la valoración comprenderá los gastos efectuados con tal finalidad directamente por la Empresa y los que provengan de los trabajos y suministros realizados por otras entidades.»

El artículo 233 del RIS ha sido derogado por el Reglamento 1622/1992, 29 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Actividades de Investigación y Desarrollo.

⁹⁶ Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad.

- La dirección de la empresa ha indicado su intención de producir y vender o utilizar el nuevo producto o procedimiento.
- Existe un mercado potencial para el producto.
- Existen recursos suficientes o se pueden reunir para completar el proyecto o comercializar el producto.

Por tanto, tendrá la consideración de gastos I+D fallidos cuando quede patente la imposibilidad de aplicar dicha técnica para fabricar el producto, y que se traduzca en el rechazo de la empresa de utilizar dicho producto o procedimiento.

En otro caso, cuando cumplan los requisitos anteriormente indicados tendrán la consideración de gastos I+D positivos, y se activarán como inmovilizado inmaterial.

b) La activación de los Gastos I+D para entrar a formar parte del inmovilizado inmaterial.

Se plantea el problema de si por los Gastos I+D forman parte de la propiedad industrial como elemento del inmovilizado inmaterial, es decir, la existencia de dichos gastos como elemento del inmovilizado inmaterial plantea la duda de si se pueden amortizar los elementos de la propiedad industrial autogenerados por la empresa por el valor que costó su desarrollo. Mi opinión al respecto es negativa: Los Gastos I+D aparecerán como un elemento amortizable del inmovilizado inmaterial con carácter independiente, pero no como un elemento amortizable de la propiedad industrial, categoría que también se sitúa dentro del inmovilizado inmaterial. Además, el concepto de Gastos I+D abarca no sólo a los trabajos realizados en relación con el inmovilizado inmaterial sino también los realizados para el inmovilizado material, es decir, es un concepto mucho más amplio que supera el contenido de la propiedad industrial⁹⁷. El anterior razonamiento confirma el requisito de que para que haya sido amortizable la propiedad industrial ha de haber mediado contraprestación y estar contabilizada.

c) ¿Cómo se calcula la cuota de amortización de los proyectos positivos?.

El Impuesto sobre Sociedades no dice nada respecto de la valoración de este tipo de bienes por lo que hemos recurrido al plano contable para analizar que solución le da: Se valorarán por el total de gastos que hayan incurrido para su generación. Dentro

⁹⁷ El Reglamento 1622/1992, de 29 de diciembre, del Régimen fiscal de las actividades de Investigación y Desarrollo, establece en su artículo 1º dos definiciones de la actividad de Investigación y Desarrollo, definición que es completada mediante la exclusión de determinadas actividades empresariales del concepto de actividad I+D.

del tema de la amortización de estos gastos, la Resolución de 21 de enero de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, establece que *«teniendo en cuenta que la forma de determinar dichas circunstancias provocará que se activen importes de gastos de investigación para los cuales no pueda conocerse la terminación del proyecto al cual contribuyen y que, consecuentemente, no se pueda fijar una fecha de terminación del mismo, se establece como criterio general que su amortización se realizará en el plazo máximo de cinco años para la totalidad de gastos de investigación que se activen como inmovilizado inmaterial en cada ejercicio»*.

3.4. GASTOS FINANCIEROS PLURIANUALES.

En este tipo de gastos habría que hacer una distinción entre los mismos agrupándolos de la siguiente forma:

1. Aquellos relativos a lo que podríamos denominar operaciones financieras puras, que se refieren a los gastos necesarios para la emisión de empréstitos y relacionados.
2. Aquellas cargas financieras derivadas de operaciones comerciales con precio aplazado.

Al respecto, el artículo 70.2 del Reglamento establece:

« Se entenderán por gastos financieros plurianuales o diferidos aquellos que correspondan a la utilización de medios financieros ajenos, por un periodo superior a un año y en particular:

- a) Los gastos necesarios para la emisión del empréstito.*
- b) Los gastos necesarios para la concesión y formalización del préstamo.*
- c) Las primas de emisión y reembolso de obligaciones, bonos de caja y títulos similares expresamente fijados en la escritura de emisión.»*

Estos gastos pueden darse como consecuencia de la emisión de un empréstito, o la obtención de un préstamo a largo plazo, o la adquisición de un bien con pago aplazado a largo plazo. Dado que la disposición de capitales ajenos supone la producción de unos costes necesarios, es normal que estos sean distribuidos entre los distintos ejercicios en que los fondos obtenidos son utilizados y no en el que sean satisfechos o devengados. Antes de emitir un empréstito hay que conocer las condiciones del mercado financiero, asegurar su colocación y conocer el coste de su operación, en base a lo cual se tomarán las oportunas decisiones. Una vez decidido el empréstito hay que formalizarlo en la consiguiente escritura, emitir los títulos, contratar su colocación con entidades financieras y asegurar el servicio de pago de intereses y de amortización de títulos.

Todos estos conceptos que configuran la carga financiera del empréstito y se generan de forma irregular configuran el coste de la misma y se han de distribuir a lo largo del tiempo.

Para terminar, es preciso realizar algunas precisiones en torno a conceptos que abarcan los gastos financieros. Así, se ha de distinguir entre los intereses nominales y el coste real del empréstito. Los intereses nominales se habrá de imputar al ejercicio en que se devenguen, mientras que la diferencia hasta el coste real del empréstito, en la parte no imputable al ejercicio se habrá de periodificar entre los ejercicios en que los mismos son utilizados por la entidad emisora.

3.5. OTROS GASTOS AMORTIZABLES.

El siguiente punto importante a destacar es la enumeración de los gastos amortizables. El artículo 67 del RIS no recoge una enumeración con «*numerus clausus*» sino que es de carácter enunciativo, por lo que deja abierta la vía para incluir otros supuestos no recogidos expresamente. Como ejemplos de la existencia de gastos amortizables en otros lugares del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se encuentran:

El carácter plurianual de otros gastos determina el hecho de que se recojan dentro de las cuentas de gastos amortizables. Como ejemplo de este caso tenemos los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para el lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados y los de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, que estén directamente relacionadas con la actividad exportadora desarrollada por la empresa. Este tipo de gastos específicos están recogidos en el artículo 234,1 (d) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En esta línea se prevé en el artículo 119 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades el caso de que las pérdidas producidas en valores de la explotación, cuando éstos tengan especial importancia y carácter extraordinario, podrán recibir el tratamiento correspondiente a los gastos amortizables.

En otro lugar del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 53, se concede a la empresa la posibilidad de considerar los intereses intercalarios, es decir, aquellos que son devengados durante el periodo de construcción de elementos del inmovilizado que a su vez no puedan incorporarse al valor de los elementos del inmovilizado como gastos corrientes del ejercicio, o bien como gastos financieros diferidos o gastos de puesta en marcha, es decir, como gastos amortizables.

Otro caso de gasto amortizable lo recoge el artículo 51.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y el artículo 18 de la Ley 5/1983 de 30 de junio, al regular el tratamiento fiscal aplicable a las diferencias de cambio productivas, como

consecuencia de operaciones en divisas y saldos en moneda extranjera con plazo de vencimiento superior a un año. Este supuesto concreto prevé el caso de que la entidad aplique el sistema de ajuste anual, cuando la diferencia de cambio resulte superior a un 5% del anterior valor contable, y se permite a opción de la entidad su periodificación temporal en el plazo que reste hasta el vencimiento de la operación, o linealmente en un período no superior a cinco años, o inclusive cuando estas diferencias se deriven de la financiación de operaciones destinadas a la financiación de elementos de inmovilizado material amortizables dentro del plazo máximo de vida útil que para su amortización corresponda a estas operaciones. Este tratamiento de las diferencias de cambio es el correspondiente al de los gastos amortizables, si bien utilizando un criterio de amortización diferente al establecido con carácter general para los gastos amortizables.

La Doctrina administrativa, en concreto la Dirección General de Tributos, ha señalado otros diversos supuestos en la contestación de 23 de mayo de 1984 a una consulta en la que se señala que los pagos de indemnizaciones a los arrendatarios de viviendas propiedad de la entidad para proceder a su posterior enajenación, constituyen un gasto necesario para la entidad de carácter plurianual, dado que su utilidad revertirá en la empresa, entre el momento de su pago y aquel en el que se produzca la enajenación, debiendo tratarse por tanto como un gasto amortizable, que deberá ser objeto de amortización en un plazo que no exceda de cinco años, salvo que con anterioridad se proceda a la amortización de las partidas pendientes de amortizar.

Se puede plantear la duda de si se incluirían dentro de los gastos amortizables las indemnizaciones satisfechas por la rescisión antes de plazo de un contrato de arrendamiento de negocio. El origen de dichas indemnizaciones se encuentra en la imposibilidad de obtener unos rendimientos futuros, es decir, la ruptura de unas expectativas de ingresos. Sin embargo, por su propia naturaleza no son un elemento del inmovilizado de la empresa sino una compensación por unas expectativas de beneficios futuros que en ningún caso se podrán considerar gastos de proyección plurianual.

3.6. CONCLUSIONES.

Nuestra legislación fiscal establece como elementos amortizables, junto con el inmovilizado material e inmaterial, unos determinados gastos de proyección plurianual.

Estos gastos se diferencian de los demás elementos amortizables por múltiples razones:

a) Por su naturaleza, ya que no son elementos del activo empresarial, sino determinados gastos que se ha «activado» para asimilarlos, como consecuencia de su proyección plurianual, a los bienes del inmovilizado.

b) Por su especial procedimiento de amortización, que se estudiará en el Capítulo dedicado a los sistemas de amortización.

c) Por su plazo de amortización. Por regla general es de cinco años, salvo que los gastos tengan señalado un período diferente.

CAPÍTULO IV

VALORACIÓN DE LOS BIENES AMORTIZABLES

1. INTRODUCCIÓN: VALORACIÓN DE LOS BIENES.

Una vez que conocemos que bienes de la empresa son susceptibles de amortización, es necesario proceder a determinar su valor. Es obvio que las amortizaciones tienen una importante base en la valoración de los bienes objeto de este proceso. Se ha de tener presente que la amortización incide en la determinación del beneficio fiscal que deriva de una explotación económica, beneficio fiscal sobre el que se va a calcular la deuda tributaria. De ahí la importancia de la valoración, puesto que a partir de ahí se va a calcular la amortización que incidirá en la base imponible. El valor es el dato inicial, imprescindible y básico para el posterior cálculo de la cuantía de la amortización, dicho lo cual no hay que abundar en razonamientos sobre su importancia.

Existen dos tributos que adoptan la modalidad de la amortización como gasto deducible, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las normas de valoración de ambos tributos tienen muchos rasgos comunes sobretodo como consecuencia de la Disposición Adicional Tercera del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que declara aplicables sus normas a las actividades empresariales sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, disposición que aparece respaldada por la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991, en su artículo 42, por lo que únicamente nos encontramos con diferencias valorativas en relación a los bienes inmuebles cuando están sujetos a rendimientos de capital inmobiliario. En base a estas razones se van a tomar como punto de partida y eje principal de este estudio las normas de valoración del Impuesto sobre Sociedades, haciéndose posteriormente hincapié en las peculiaridades valorativas que se desprenden de la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Asimismo, en la valoración de los bienes objeto de amortización se aplica el método de estimación directa. El régimen de estimación directa como sistema de determinación de bases imponibles viene definido en el artículo 48 de la Ley General Tributaria⁹⁸: *se tomarán los valores consignados en libros y registros. Este procedimiento tiene su origen en la obligación de contabilización, que como hemos visto, es requisito principal de las amortizaciones, pero que al mismo tiempo es objeto de excepciones.*

Entrando a analizar las normas de valoración de nuestro sistema tributario, encontramos que los criterios de valoración existentes en nuestra legislación están carac-

⁹⁸ Artículo 48 de la Ley General Tributaria, Ley de 28 de diciembre de 1963 (BOE 31-12-63 nº313):
 «La determinación de la bases tributarias en régimen de estimación directa corresponderá a la Administración y se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente.»

terizados por una desconexión no justificada: de hecho, los criterios establecidos por la ley mercantil difieren frecuentemente de los criterios fiscales, por lo que su campo de operación está reducido al ámbito privado. Sin embargo, el problema no se limita a la disyuntiva derecho privado - derecho público, sino que dentro del propio sistema tributario existen criterios dispares según el impuesto de que se trate.

En consecuencia, no podemos prescindir de la valoración contable puesto que la referencia directa a la contabilización nos remite también a la legislación mercantil que la regula. El Código de Comercio (art.39) se refiere a la valoración según criterios objetivos, aunque no contiene principios de valoración. Estos principios están recogidos por el Plan General de Contabilidad y la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada. De esta forma, la coexistencia entre normas mercantiles y fiscales puede hacer surgir conflictos entre ellas. Pero hay que tener en cuenta que en el cálculo de la amortización como gasto fiscal deducible se aplicará en todo caso la valoración fiscal.

El Plan General de Contabilidad establece los principios que presiden toda valoración: El principio de igualdad, el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica. Estos tres principios están íntimamente interconexiónados. De este modo el principio de seguridad jurídica, por el que los criterios de valoración deben ser claros y estables, aparece como una premisa necesaria para el principio de igualdad, ambos enmarcados por el principio supremo de nuestro ordenamiento jurídico, el principio de legalidad.

Al mismo tiempo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece los principios valorativos generales que coinciden con las normas contables. Estos principios son el de prudencia valorativa, el de gestión continuada, coexistencia, devengos, precio de adquisición, valor de reposición y actualización contable⁹⁹. Pero el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades apela al «carácter fiscal» de la norma para que los principios valorativos no sean susceptibles de marginación por virtud de normas extratributarias: *«Cuando las normas de este Impuesto o bien un precepto legal de carácter fiscal lo autorice expresamente»*¹⁰⁰.

Por tanto, el análisis de las divergencias de valoración entre las normas fiscales y las contables tiene gran importancia ya que no debemos olvidar que el planteamiento global de la amortización consiste en determinar el montante o alícuota del valor del activo que ha de incorporarse cada año al coste de los bienes o servicios producidos en tal periodo. Este montante puede modificarse bien aumentando la base de la amor-

⁹⁹ Artículos 37,3; 37,6; 38 y 40 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰⁰ Artículo 37,6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

tización sobre la que se gira un tipo determinado, o bien aumentando el tipo de amortización sobre una base dada. Este segundo procedimiento es el más imperfecto ya que puede suceder, sobretudo en épocas de inflación y obsolescencia, que se hayan imputado a costes todo el valor del activo y será necesario reconstruir un fondo de amortización complementario que sea suficiente para adquirir el equipo de reemplazo. Por tanto, resulta más adecuado calcular directamente la amortización, modificando la base de amortización del inmovilizado.

Todo ello es debido a que la amortización constituye una pérdida que es preciso constatar, no pudiendo ser una medida exacta sino una estimación aproximada. Pero también hay que tener en cuenta a la hora de hacer las correspondientes dotaciones a la amortización el problema de la depreciación de la moneda, por lo que la amortización contable puede conllevar el peligro de que no se puedan reponer los bienes amortizados con el fondo previsto al efecto, quedando así sin cumplir uno de los fines principales que persigue la amortización. La depreciación monetaria no sólo influye en la consecución del fin de la amortización sino también en la valoración del bien en cuestión, sobre el cual se calcula la amortización. Para solventar este problema se han dictado normas para regular la actualización de valor de los bienes y la revalorización de las amortizaciones efectuadas sobre ellos.

A continuación, en esta introducción sobre la incidencia de la valoración de los bienes en el proceso de amortización resulta interesante hacer una aproximación simplificada de algunos conceptos que, relacionados con la valoración, entrarán a formar parte de la base de la amortización. Este conjunto se compone de las siguientes partidas que se señalan: Precio de compra, gastos accesorios, intereses y revalorizaciones.

a) *Precio de compra*, es decir, el importe facturado por el proveedor. Cuando se trate de activos de fabricación propia, se valorarán al precio de coste de fabricación con inclusión de todos los costes directos o indirectos.

En los programas de investigación o desarrollo, la valoración comprenderá los gastos efectuados directamente por la empresa y los que provengan de trabajos y suministros aportados por otras.

El Plan General de Contabilidad de 1990 establece en su Disposición Transitoria 1º como norma de valoración de los distintos elementos patrimoniales el *precio de adquisición*. Las empresas podrán mantener los criterios de valoración vigentes en los ejercicios anteriores a 1.990, naturalmente para los hechos económicos y transacciones correspondientes a dicha época, pues las valoraciones así mantenidas se considerarán equivalentes al precio de adquisición, a los efectos previstos en la Ley mercantil. Pero podrán optar por adaptar las valoraciones, a los principios y normas establecidas en la Ley de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil, «en las cuentas

anuales correspondientes al primer ejercicio en que sea de aplicación el Plan General de Contabilidad... teniendo como contrapartida las cuentas de reservas o la cuenta de capital en el caso de empresarios individuales».

b) **Los gastos accesorios** que se produzcan hasta la puesta en funcionamiento del bien. Se enumeran los gastos de transporte, de seguro, de carga y descarga, de instalación y montaje, de ensayos y pruebas y las tasas e impuestos que recaigan sobre la operación o que supongan un mayor valor.

c) **Los intereses** de los capitales ajenos directamente empleados en la financiación de la inversión y durante su periodo de realización, siempre que se den dos circunstancias: que se trate de inversiones en activos fijos realizadas o construida en base a un proyecto específico individualizado, y que su proceso de construcción dure más de dos años ininterrumpidos.

En principio, esta posibilidad excepcional de incluir los intereses en el valor de adquisición de un bien se diseñó para el caso concreto de las empresas eléctricas, y más en concreto para sus plantas de carácter industrial. El texto definitivo del Reglamento generaliza a todos los sectores esta posibilidad al hacerla extensiva a todo tipo de inversiones en activos fijos, si bien siempre que se den las circunstancias antes apuntadas.

d) **Las revalorizaciones** efectuadas al amparo de leyes especiales o exclusivamente por voluntad del contribuyente. En este caso, si se ha procedido a regularizar el valor del elemento del activo, las amortizaciones deberán practicarse respetando ciertas condiciones especiales.

En el supuesto concreto de las edificaciones, cabe reseñar que la base de amortización vendrá integrada exclusivamente por el valor de la construcción.

En este estudio de la valoración de los bienes amortizables vamos a tratar a continuación CUESTIONES GENERALES sobre la valoración de bienes, deteniéndonos luego por separado en la problemática de la valoración del INMOVILIZADO MATERIAL y de la valoración del INMOVILIZADO INMATERIAL.

2. CUESTIONES GENERALES DE VALORACIÓN.

Antes de entrar en concreto en el estudio de los problemas de valoración del inmovilizado material e inmaterial se ha creído conveniente abordar determinados problemas generales de valoración comunes a todos. Estos problemas importantes los hemos concretado en tres supuestos:

1. La inclusión o no en el valor de adquisición de un bien de los intereses por capitales recibidos en concepto de préstamo o por compra de pago aplazado gravada con intereses.

2. La problemática de imputación de ingresos y gastos que surge alrededor de las adquisiciones con pago aplazado.
3. La inclusión del IVA no deducible en el precio de adquisición del bien.

2.1. INTERESES DEVENGADOS POR CAPITALS RECIBIDOS EN CONCEPTO DE PRÉSTAMO.

Hay que partir de que la utilización de capitales ajenos a cambio del pago de unos intereses para la adquisición de bienes era y es práctica común y necesaria para el desarrollo de su actividad, por lo que el precio de adquisición del bien realmente se veía incrementado, desde el punto de vista del empresario, por los intereses a que estaban obligados a satisfacer. Y hay que destacar que recurrir a préstamos bancarios se ha hecho una práctica necesaria en la vida de la empresa. De esta forma el incluirlos en la base de amortización se convirtió en un objetivo de todos ellos, al considerarlos como un gasto que disminuiría los ingresos.

El tema de los intereses devengados se recoge en el artículo 53 ¹⁰¹ de este Reglamento y su regulación, por un lado continúa siendo tajante en la no inclusión de los intereses desde la fecha de entrega, aunque, por otro, no intenta perjudicar al contribuyente, ya que permite la inclusión de tales intereses como gastos del ejercicio, gastos financieros diferidos o de puesta en marcha. La defensa de esta postura se realizaba alegando que, según la forma de adquisición del bien, esta tendrá un precio de adquisición u otro, por lo que se falsearía la imagen de la empresa.

Sin embargo, a este criterio se le puede acusar de no ser exacto por distintos motivos: Primero, si una empresa necesita recurrir a préstamos para poder financiar una inversión, que quede constancia de ello no significa dar una imagen distinta de la empresa sino todo lo contrario, reflejar sus necesidades en dicho momento. La segunda observación se hace desde la perspectiva de las amortizaciones, partiendo de que lo que se persigue es la recuperación del precio de la contraprestación para evitar que a la hora de sustituir el bien no se tenga capacidad financiera de reinversión, y en cuanto que los intereses forman parte de la carga onerosa, también tomarse en consideración.

¹⁰¹ Artículo 53 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

«1. En ningún caso se incluirán en el valor de adquisición los intereses devengados por los capitales recibidos bajo cualquier forma de préstamo, incluso mediante operaciones de compra con pago aplazado o en régimen de arrendamiento financiero y que correspondan al periodo de aplazamiento en el pago, al contar desde la fecha de entrega del elemento patrimonial de que se trate».

No obstante, la postura que marca el RIS no es del todo cerrada puesto que permite la posibilidad de que se incluyan dentro del precio de adquisición los intereses devengados antes de la entrega del bien. Pero el período de tiempo que se señala es un margen demasiado corto, además de que se establece un desfase respecto del momento del comienzo de la amortización del bien. Recordamos que un bien se empieza a amortizar desde el momento de su puesta en funcionamiento, y en el supuesto de que en la adquisición del bien se hubiesen satisfecho intereses no coincidirá la cantidad realmente satisfecha con la cantidad que se puede amortizar.

Intentando dar soluciones al problema de los intereses devengados en concepto de préstamo, encontramos la posibilidad de activar las cargas financieras. Así, frente al criterio de que no se deben cargar a los costes de explotación conceptos derivados de bienes que no han empezado a obtener rendimientos para la empresa, sólo caben dos opciones:

- A) Activar estos conceptos, considerarlos como un mayor valor de los activos que los generan,
- B) Agruparlos dentro de los gastos amortizables, en terminología contable, para sanearlos en los próximos ejercicios.

Como se ha podido observar, la solución que se ofrece no cambia de una forma sustancial la admisión o no de los intereses como parte del valor de adquisición sino que persigue hacer coincidir el límite de la admisión de los intereses con el comienzo de la amortización del bien. Sin embargo, la solución de la activación de cargas también tiene sus detractores porque origina una doble problemática: Distorsiona los balances de la Unidad Económica y la financiación de la empresa, es decir, perjudica la imagen fiel de la empresa, objetivo principal perseguido por la contabilidad.

Se ha señalado en la introducción general a este capítulo que en el tema de la valoración de un bien hay que tener presente que existe una diferencia importante respecto de su tratamiento en la legislación mercantil y en la fiscal, y en concreto, esta discrepancia se manifiesta respecto de la inclusión o no de los intereses en el costo del bien: La legislación mercantil incluye los intereses de capitales en el valor del bien, mientras que en la fiscal no está permitido, pues los considera gasto deducible pero no parte del precio de adquisición.

Esta disyuntiva plantea el problema de sobre qué valor se va a calcular la amortización, ya que entrará en conflicto el valor contabilizado según la normativa del Plan General de Contabilidad y el valor admitido desde el punto de vista fiscal. Asimismo, sus consecuencias van más lejos desde el punto de vista fiscal puesto que una postura u otra significará la consideración de los intereses como gasto directamente deducible o bien como parte del gasto deducible vía amortización.

Siguiendo en el análisis del tratamiento de los intereses en el cálculo del precio de adquisición hay que recordar que el Plan General de Contabilidad de 1990 sí ha introducido cambios en sus normas de valoración dentro de la tendencia favorecedora para los intereses adoptando la misma postura de ordenamientos anteriormente citados:

*«Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición o el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición, fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria».*¹⁰²

Sobre dicha norma se puede comentar que los gastos financieros susceptibles de capitalización desde el punto de vista contable son los intereses y las comisiones devengados como consecuencia de utilización de fuentes ajenas de financiación destinadas a la adquisición o construcción del inmovilizado material. Considera pues, fuentes de financiación ajenas, las deudas generadas por los proveedores del inmovilizado y aquellas otras que se hayan obtenido específicamente para la financiación de la adquisición del inmovilizado o al proceso de construcción del mismo.

En el análisis de dicha norma se observa que dentro de su posición de admisión de los intereses se impone el límite temporal: Se podrá capitalizar *«antes de que el inmovilizado esté en condiciones de entrar en funcionamiento»*. Y se entiende que el inmovilizado está en condiciones de entrar en funcionamiento cuando el bien es capaz de producir rendimientos con regularidad, una vez superado el periodo de prueba, es decir, cuando esté disponible su utilización.

Y junto al límite temporal, se impone otro requisito, la capitalización de los gastos financieros tendrá su tope máximo el valor de mercado del inmovilizado material en el que se integran como mayor valor.

A modo de conclusión, como se ha podido observar, existe una tendencia en la práctica contable y en la doctrina de admitir los intereses, dentro de unos límites, como incremento del precio de adquisición.

Pero también se ha de destacar que si bien el artículo 53 del RIS excluye la inclusión de los intereses en el precio de adquisición desde el momento de la puesta a disposición del bien, establece un caso particular donde sí se admiten. El segundo

¹⁰² Plan General de Contabilidad, Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. Quinta Parte: Normas de valoración. Cálculo del precio de adquisición del inmovilizado material.

párrafo del artículo 53 del Reglamento se refiere a la adquisición de activos consecuencia de un proyecto individualizado. A diferencia del supuesto anterior, aquí si se admite la capitalización de intereses invertidos pero hasta la finalización del proyecto. Se establecen pues dos requisitos dirigidos a un caso concreto. Estos requisitos son:

- Que la inversiones de los activos se deban a un proyecto individualizado.
- Que el proyecto dure más de dos años consecutivos.

Por último, hay que señalar que los intereses satisfechos a partir de la entrega del bien son gastos financieros y se deducirán en el ejercicio en que se devenguen salvo que tengan la consideración del gastos diferidos o de puesta en marcha. Estos últimos se considerarán dentro de los gastos plurianuales susceptibles de amortización.

También hay que hacer alusión al tratamiento ventajoso que, desde el punto de vista de la amortización, puede resultar la no inclusión de los intereses en el precio de adquisición. Los intereses no incluidos en el precio del bien podrán tener la consideración de gastos plurianuales, y por tanto, ser amortizables. Pero como más tarde analizaremos, el ritmo de amortización de estas cantidades es más rápido que si se amortiza junto con el bien. Con todo esto, pretendo concluir que podría resultar beneficioso para el sujeto pasivo que la mayor parte de la contraprestación tuviese la consideración de intereses, para deducirlos de la base imponible en un período de tiempo más corto, y evitar las consecuencias de una larga amortización consecuencia del bien adquirido. En definitiva, se podría fomentar el cálculo fraudulento del precio de adquisición.

EJEMPLO

La empresa X adquiere una maquinaria por un precio de adquisición de 1.000.000 ptas. Por haberse aplazado el pago en cuatro cuotas semestrales se acuerdan unos intereses del 10% anuales. La máquina es puesta a disposición de la empresa el 1 de julio de 1995, y tras su instalación comienza a entrar en funcionamiento el 1 de enero de 1996.

Del enunciado extraemos los siguientes datos:

- *Precio de adquisición: 1.000.000 ptas.*
- *Intereses devengados hasta la puesta a disposición: 50.000 ptas.*
- *Intereses devengados hasta la puesta en funcionamiento: 100.000 ptas.*
- *Total de intereses devengados hasta el pago total de la contraprestación: 200.000*

Desde el punto de vista fiscal, el bien tendrá el siguiente valor:

Precio de adquisición + intereses devengados hasta la puesta a disposición
 $1.000.000 + 50.000 = 1.050.000$ ptas.

El bien comenzará a amortizarse en el momento de su puesta en funcionamiento, es decir, el 1 de enero de 1996. El valor sobre el que se amortiza fiscalmente será 1.050.000 ptas., aunque el valor contable en el momento de la entrada en funcionamiento del bien sea 1.100.000 ptas.. Esto significa que no coincidirá la amortización contable con la fiscal.

El resto de los intereses, 150.000 ptas. podrán ser deducidos como gasto de los ejercicios 1995 y 1996.

Sin embargo, la inclusión de los intereses en el valor de adquisición es aconsejable cuando por el mecanismo de compensación de pérdidas no pueda compensarlas en su totalidad en los 5 años preceptivos.

EJEMPLO

La adquisición de un avión el 1 de enero de 1995 por la compañía IBERIA ha generado los siguientes intereses:

1992	10 mill
1993	20 mill
1994	30 mill

Los beneficios previstos para los ejercicios siguientes son:

1995	5 mill
1996-97-98-99	7 mill

La compensación se realiza al siguiente ritmo

1995	5 mill (compensar)	Resta a compensar 55 mill
1996	7 mill (compensar)	Resta a compensar 48 mill
1997	7 mill (compensar)	Resta a compensar 41 mill
1998	7 mill (compensar)	Resta a compensar 34 mill
1999	7 mill (compensar)	Resta a compensar 27 mill

No se ha podido compensar todos los intereses generados, sin embargo, si sería posible si se incluyese dentro del valor de adquisición de la sociedad, aunque suponga una elevación del activo de la misma.

2.2. PAGO APLAZADO.

Dentro de la práctica mercantil continúa en uso la más simple modalidad de diferimiento del pago a la hora de adquirir un bien: el pago aplazado.

El problema que se plantea a la hora de determinar el precio de adquisición de un bien se manifiesta en la línea de la imputación de ingresos y gastos a un ejercicio u otro. Para que la imputación temporal de ingresos y gastos se vea afectada por esta forma de pago debe transcurrir al menos un año entre la entrega del bien y el vencimiento del último plazo.

La diferencia entre una adquisición con interés y un pago aplazado radica en que en el segundo caso el precio de adquisición no se ve alterado por el diferimiento del pago sino que es el mismo, con la peculiaridad que está prorrateado en varias cuotas. Sin embargo, también existe la modalidad de una adquisición con diferimiento de pago gravado con intereses, que significa que el precio de adquisición se mantiene invariable pero la contraprestación satisfecha por el adquirente se ve aumentada por el tanto por ciento de interés correspondiente de manera que incrementa la contraprestación directamente proporcional al tiempo tardado para extinguir totalmente la deuda.

Así, el precio de adquisición satisfecho mediante pago aplazado puede ir gravado con intereses o bien no verse alterado. Cuando el precio es incrementado por los intereses se le sumarán los problemas existentes propios del pago aplazado los descritos en el apartado anterior relativos a las adquisiciones con intereses. Para simplificar la comprensión de este estudio nos centraremos en el análisis de pago aplazado sin intereses.

El pago aplazado consiste, pues, en el pago por cuotas de la satisfacción de la deuda, de tal forma que el contenido obligacional en que consiste la prestación no queda extinguido hasta que esté cubierta totalmente la misma, pero si reduce la cuantía.

En nuestra legislación tributaria siempre ha estado regulado este sistema de pago por la adquisición de bienes. De esta forma, la Ley del IRPF de 1978¹⁰³ establece el supuesto en el que por el incremento de patrimonio originado por la enajenación de un bien, cuya contraprestación se recibirá con pago aplazado, se cuantificará el importe efectivamente satisfecho.

El artículo 88,2 ¹⁰⁴ del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece un criterio de imputación temporal especial para las operaciones con pago aplazado por el cual se considerarán obtenidos los rendimientos o incrementos de patrimonio en la medida que se realizan los cobros correspondientes, salvo que se decida imputarlos según el criterio general de devengo.

¹⁰³ Artículo 26,4 de la Ley del IRPF de 1978, y el artículo 109,4 de su Reglamento de 1982.

Artículo 56,4 de la Ley del IRPF de 1991, y el artículo 14,4 de su Reglamento de 1991.

¹⁰⁴ Artículo 88,2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dispone:

«En el caso de operaciones a plazo con precio aplazado, tanto los rendimientos como los incrementos o disminuciones de patrimonio se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la sociedad decida imputarlos al momento del nacimiento del derecho».

En el plano contable también se cuantificaba el diferimiento del pago registrándose en la cuenta del inmovilizado lo realmente satisfecho. Siempre hemos de tener presente que para la amortización de un bien es requisito esencial que esté contabilizado. En relación con este caso concreto se planteaba el problema de si al no estar totalmente contabilizado el bien, sino únicamente de forma parcial, se podría amortizar en el momento de su puesta en funcionamiento. La raíz del problema se encontraba en la dificultad de elección de la base de amortización: Si se tomaba el valor contabilizado como base, resultaba imposible el cálculo de la amortización puesto que cambiaba de forma periódica. La otra alternativa consistía en esperar el total pago de la contraprestación, lo que resultaba absurdo puesto que entonces la amortización no se correspondería con su depreciación, incluso podría transcurrir el periodo permitido realizarla. Además, se incumpliría el principio de que el comienzo de la amortización debe coincidir con la puesta en funcionamiento del bien.

Por ello, la única posibilidad racional, y de hecho la utilizada, consistía en proceder a su amortización sobre la base del precio de adquisición acordado en la transmisión. El inconveniente que encerraba dicha elección consistía en que se podría dar el caso de que el proceso de amortización del bien fuese más corto que el tiempo acordado para el pago del mismo, dando lugar al reflejo del desfase en la contabilidad.

Hoy, todos los problemas anteriormente descritos han quedado solucionados como consecuencia de la Disposición Final 7ª del Plan General de Contabilidad de 1990,¹⁰⁵ por la que ya no será necesario el diferimiento contable para que, a efectos tributarios, se integren en la base imponible del Impuesto personal únicamente los rendimientos proporcionales a los cobros efectuados, con sujeción a los requisitos antes señalados y los demás específicos que respecto de tales operaciones se contienen en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. La innovación introducida por el nuevo Plan contable tiene un reflejo muy importante en el tema de la amortización de los bienes cuya adquisición reúna tales características. En el nuevo Plan General de Contabilidad, en las operaciones a plazos, la totalidad del resultado se computará en el momento de realizarse la operación, es decir, en el momento del devengo, con independencia de que la totalidad del pago quede satisfecho o aplazado.

¹⁰⁵ La Disposición Final 7ª del Plan General de Contabilidad de 1990 dispone en su número cuatro que:

«(...) En particular, en los casos previstos en el artículo 22,4 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se integrarán en la base imponible únicamente los rendimientos proporcionales a los cobros efectuados, con tal que el sujeto pasivo cumpla la norma de valoración establecida por el Plan General de Contabilidad respecto del Impuesto sobre Sociedades y efectúe mención en la memoria.»

Concluyendo, en la actual legislación vigente los bienes adquiridos mediante contraprestación con pago aplazado se amortizarán desde el momento de su puesta en funcionamiento tomando como base de amortización la del total del precio de adquisición acordado, independientemente que se hubiese o no satisfecho en su totalidad.

2.3. EL IVA NO DEDUCIBLE.

2.3.1. INTRODUCCIÓN.

El caso especial de valoración que se plantea es la inclusión o no en la base de amortización de las cantidades de IVA no deducibles afectas al precio de adquisición del bien.

Ante todo, debemos recordar que el IVA es un impuesto de tipo indirecto y de acuerdo con el artículo 110 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, «los impuestos indirectos que recaigan sobre operaciones cuyos importes tengan la consideración de gastos o ingresos» son deducibles de los ingresos. Pero la citada disposición tiene una excepción: El IVA es considerado como un impuesto indirecto de carácter neutral y dicha característica se regula mediante un procedimiento de compensaciones entre las cuotas soportadas y las devengadas. En virtud de esta singularidad se excluye este caso de los supuestos de la imposición directa a los que si le son aplicables lo dispuesto en el artículo 110 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, en determinadas ocasiones la neutralidad del IVA desaparece al existir unas circunstancias reguladas por su específica normativa, en virtud de la cual no podrán deducirse las cuotas soportadas del impuesto. Es decir, en principio, todo el IVA soportado es deducible, sin embargo la regulación legal establece ciertas limitaciones y restricciones al derecho a deducir, contenidas en el artículo 96 de la Ley del IVA de 1992, tanto para entregas de bienes y prestaciones de servicios.

La cuestión de la determinación de la base de la amortización asume unas características muy particulares cuando un bien se adquiere y su precio está incrementado por el IVA no deducible. El problema está en determinar si este gasto debe ser calificado como un elemento del costo o como un gasto accesorio de directa imputación.

Hay que comenzar este análisis recordando el artículo 40 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en el que se dispone que al precio de adquisición se le incluirán «*las tasas e impuestos que recaigan sobre la operación*». Este artículo nos abre la vía para defender la inclusión del IVA no deducible en el precio de adquisición.

Pero la pertenencia o no al precio de adquisición depende también de la naturaleza del IVA no deducible, por lo que se hace necesario analizar este tema en relación directa con los supuestos del IVA no deducible.

2.3.2. ANÁLISIS DE LA VALORACIÓN DE BIENES GRAVADOS CON IVA NO DEDUCIBLE.

Ante el problema de la valoración de los bienes gravados por IVA no deducible, debemos estudiar tres casos:

A) El IVA es no deducible por efecto de la misma ley referida a la operación de adquisición. Este tipo de IVA está integrado en el costo originario y debe ser patrimonializado y por tanto concurrir en la base de amortización.

B) El caso en que el contribuyente haya renunciado a la deducción del IVA, por tanto no puede éste integrarse en el coste originario, y en consecuencia, no es amortizable.

C) El caso de la PRORRATA.

Se va a proceder a estudiar detenidamente cada uno de estos casos y su influencia en la valoración de los bienes amortizables.

A) EL IVA NO DEDUCIBLE POR IMPERATIVO LEGAL:

El primer caso a estudiar tiene su origen en una indeducibilidad institucional, total o parcial por efecto de la Ley misma, referida a la específica operación de adquisición, y por tanto debe integrarse en el costo originario, con la consecuencia, en base a la naturaleza del objeto de la operación, que:

- será patrimonializado como parte del precio de adquisición del bien instrumental.
- influirá en la valoración de la mercancía.
- será deducible íntegramente o en medida proporcional al costo general.

La interpretación adoptada para este supuesto concreto es la de nuestro sistema fiscal, que en opinión del Ministerio de Economía y Hacienda el IVA soportado en la adquisición de bienes del inmovilizado, tanto correspondientes a una actividad empresarial como profesional o artística, que no tenga a consideración de deducible conforme a la normativa específica de aquel tributo, se incorpora al precio de adquisición de bien, siendo este precio de adquisición el que servirá de base para practicar las amortizaciones que correspondan.

En ésta misma línea, el Instituto de Planificación Contable ¹⁰⁶ se expresa con las siguientes palabras: «El IVA soportado que, de acuerdo con el art.33¹⁰⁷ del Texto legal, tenga la condición de no deducible y afecte a bienes de inversión se considerará que forma parte del precio de adquisición de dichos bienes».

En resumen, la incorporación del IVA soportado no deducible al precio de adquisición del bien no presenta ningún problema dado que la naturaleza de la indeducibilidad del impuesto viene dada por la propia Ley y por tanto se podrá incluir en el supuesto recogido por el artículo 40 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

B) IVA NO DEDUCIBLE POR DECISIÓN DEL SUJETO PASIVO:

El caso que nos ocupa ahora estudiar versa sobre la no deducibilidad del IVA soportado como consecuencia de la renuncia por el contribuyente de este derecho: Frente a la originaria naturaleza de la no deducibilidad del punto A), basada en imperativo legal, hay que reconocer que estamos ante un caso de accesoriedad, sobre la base de la voluntad del individuo.

Ya se ha señalado que el IVA es un impuesto neutral basado en la compensación entre las cargas soportadas y las devengadas. El ejercicio del derecho de deducción tiene carácter potestativo, lo que significa que el sujeto pasivo puede ejercitarlo o no según su voluntad. Pero dicho derecho a deducir debe realizarse en unos plazos de caducidad establecidos al respecto para cada ejercicio¹⁰⁸, y fuera de dichos plazos se perdería el derecho a compensar.

Podría darse el caso de que el sujeto pasivo no compensase el impuesto en los plazos preceptivos, y en tanto que perdió su derecho de deducir estas cargas vía del

¹⁰⁶ Resolución de 15 de Noviembre de 1985 del Instituto de Planificación Contable (desaparecido y sustituido en la actualidad por el IACC). Esta Resolución tuvo su origen en explicar la contabilización del IVA.

¹⁰⁷ La redacción del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido ha sido sustituida por la contenida en el artículo 6 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, nueva Ley del IVA publicada con motivo de la entrada en vigor del Mercado Unico europeo.

¹⁰⁸ Artículo 36,3 de la Ley 30/1985:

«3. El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de un año contado a partir del mencionado derecho».

La nueva Ley 37/1992, del IVA, modifica la redacción de dicho artículo y la recoge en el artículo 99,3 donde aumenta el plazo de caducidad a los cinco ejercicios siguientes a que se produjo el gasto deducible.

IVA, decidiese recuperar su importe mediante la amortización. Aquí se estaría ante un caso de imputación de gastos a un ejercicio que no le corresponde. Para evitar este fraude se deberían tomar las medidas que se manifiesten oportunas, y entre otras, las de que la decisión de incluirlo se tomase antes de que transcurriese el plazo.

También se podría proceder de la misma forma en el caso de que existiese una base imponible negativa de IVA soportado con perspectivas de no poderse compensar en los cinco ejercicios preceptivos y, por tanto, se persiguiese no perder el derecho a deducción incorporándolo a la base imponible de otro impuesto, por vía de la amortización.

Otro caso posible sería el supuesto de que le interesase incrementar el precio de adquisición del bien por tener intención de jugar especulativamente, lo que le beneficiaría al calcular los incrementos de patrimonio generados por la transmisión cuando se contase con un precio de adquisición mayor.

La no admisión de este supuesto IVA no deducido como parte del precio de adquisición queda justificada por la propia deducibilidad de éste impuesto a la luz de su regulación, derecho no ejercitado voluntariamente por el sujeto pasivo, y que por tanto, no necesita de otras recompensas. La propia naturaleza del IVA impide que la cuota no deducida se convierta en un coste para el empresario que repercute en los productos.

C) LA REGLA DE LA PRORRATA:

Nos ocuparemos ahora del tercer supuesto de IVA no deducible: En el desarrollo de la actividad de la empresa puede ocurrir que se realicen operaciones que dan derecho a deducción y otras que no dan este derecho. Para calcular el IVA a compensar con el IVA repercutido por la empresa nuestro ordenamiento fiscal prevé un sistema de cálculo especial denominado regla de la prorrata. Este sistema tiene dos modalidades: la prorrata general y la prorrata especial.

Sin embargo, las normas de aplicación de la prorrata no acaban ahí puesto que se dictan unas normas especiales para la **REGULARIZACIÓN DE LAS DEDUCCIONES POR BIENES DE INVERSIÓN**. Estas reglas especiales las podemos sintetizar en:

- El periodo de regularización será de cuatro años naturales a partir de la adquisición del bien.
- La condición para proceder a la regularización es que exista una diferencia superior a 10 puntos porcentuales de la prorrata definitiva aplicada el año de adquisición del bien con respecto a la prorrata definitiva del año presente.

- El método de regularización consiste en ingresar o deducir de la liquidación de cada año según la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{deducción del año de adquisición} - \text{deducción del año de regularización}}{5 \ 6 \ 10}$$

El fundamento de esta norma de regularización tiene su origen en el hecho de que o debe afectar la actividad de la empresa a la hora de decidir la realización de inversiones de bienes de equipos.

EJEMPLOS

- La Sociedad X S.A. adquiere un vehículo automóvil para el desplazamiento de su personal. El vehículo está valorado en 1.000.000 ptas. y ha soportado un IVA del 16%.

El artículo 96 de la Ley del IVA establece expresamente entre las cuotas no deducibles del IVA soportado en la adquisición de automóviles. Por ello, el valor amortizable incluirá el IVA soportado no deducible: 1.160.000 ptas.

- La Sociedad X S.A. adquiere una máquina embotelladora para aumentar su producción. La nueva maquinaria tiene un precio de adquisición de 1.000.000 ptas. y ha soportado un IVA del 16%.

La Sociedad por razones de política interna decide no deducir el IVA de la maquinaria. En tal caso, el IVA tendrá la consideración de gasto del ejercicio pero no incrementará el valor amortizable del bien.

- La Sociedad X S.A. adquiere una máquina embotelladora para aumentar su producción. La nueva maquinaria tiene un precio de adquisición de 1.000.000 ptas. y ha soportado un IVA del 16%. Sin embargo, realiza actividades sujetas y exentas de manera que está sujeto a la regla de la prorrata para deducir el IVA soportado. En el ejercicio de adquisición del bien se tuvo una prorrata definitiva del 71'42%. Por tanto el IVA deducido en relación con el bien de inversión que estamos analizando fue de 114.270 ptas., en lugar de 160.000 ptas. que fue la cuota soportada. La diferencia fue a incrementar el precio de adquisición.

Al tratarse de un bien de inversión es necesario aplicar la regularización de la deducción de los bienes de inversión. Si aplicamos la REGLA DE REGULARIZACION al ejemplo que vamos desarrollando, suponemos que la prorrata general es la siguiente:

1987	71,42%
1988	48%

$$\frac{214.269 - 144.000}{5} = 14.054$$

1989	85%	
		$\frac{214.269 - 255.000}{5} = - 8.146 (5)$
1990	65%	<i>No disminuye los 10 ptos</i>
1991	75%	<i>No supera los 10 ptos</i>
1992	70%	<i>No supera los 10 pts</i>

El IVA no deducido tras aplicar la regla de regularización será:

$$\text{IVA} = 160.000 - 114.270 - 7.490 + 4.350 = 48.870$$

El nuevo problema que se plantea es si el valor del bien es de 1.048.870 ptas., pues en tal caso plantea problemas en la amortización. La regularización de bienes de inversión se realiza transcurridos 5 años desde la adquisición del bien y lo normal es que se haya comenzado a amortizar el bien durante este tiempo, sobre un valor que no es el definitivo. ¿Qué ocurre entonces?.

El fundamento de estas especiales reglas de regularización se encuentra en la voluntad del legislador de evitar el fraude del IVA mediante la utilización de la regla de la prorrata en el caso de la adquisición de bienes de inversión.

La reconocida naturaleza de elemento del costo del bien adquirido con IVA no deducible conecta con el problema de la variabilidad de la base de la amortización del bien amortizable. La regulación de la regla de la prorrata, cuando el cuatrienio sucesivo a la adquisición de la porcentual de detracción se modifica más de 10 puntos, puede afectar a la amortización ya que el valor del bien puede ser afectado por la corrección del IVA no deducible. En tal caso, como sabemos, se rectifica la cantidad de IVA detraído en el año de adquisición y la base de amortización puede aumentar y disminuir.

Frente a tales variaciones se debe operar con el mismo criterio de los supuestos de incrementos o disminuciones del valor producidos como consecuencia del efecto del devenir del tiempo y no comportar ciertamente la modificación de la cuota de amortización considerada en el pasado. Ninguna hipótesis puede suponer la rectificación cuando el bien ha sido totalmente amortizado, como puede acontecer por efecto de la amortización acelerada, y en el sentido de aumentar la base de la amortización, considerando que el proceso de amortización debe ser finalizado como si el costo no ha sido modificado. Esta consideración puede aplicarse a otros costos.

La solución a este problema en la legislación española se ha concretado indirectamente en la Resolución de 15 de noviembre de 1985 del Instituto de Planificación Contable, por la que se aprueba la contabilización del IVA. En ella se considera como mayor coste del bien sólo la parte del IVA soportado no deducible en función de la

prorrata provisional, calculada según los datos del ejercicio anterior, aplicándose posteriormente a Resultados del Ejercicio las diferencias positivas o negativas que pudieran producirse como consecuencia de los sucesivos porcentajes de prorrata. Esta solución viene dada desde la perspectiva de la problemática que surge en relación con la posibilidad de que un mismo activo luzca un valor diferente en balance como consecuencia de la influencia del volumen de las actividades exentas, según sea la entidad adquirente, lo que podría dar lugar a contabilización por encima del valor de mercado, y por tanto manifestándose necesarios los consiguientes ajustes fiscales. Así, se introduce un factor de seguridad y permite el cálculo de las amortizaciones sobre valores fijados desde el momento de la adquisición del bien.

Dentro de las normas de valoración recogidas en el Plan General de Contabilidad de 1990, la regla 15ª también recoge el problema del IVA no deducible. La postura adoptada es la de inclusión dentro del precio de adquisición, apartado referido a los gastos de autoconsumo. Respecto del caso especial de prorrata se define en los siguientes términos: *« No alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el importe del IVA soportado no deducible consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión».*

Volviendo al ejemplo anterior, el valor amortizable del bien será pues 1.114.270 ptas., que corresponde con la prorrata provisional del primer año.

3. VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL.

Cuando antes estudiamos los bienes susceptibles de amortización fiscal, se delimitó el concepto del inmovilizado material. Ahora, debemos proceder a estudiar otro aspecto importante a tener en cuenta en el caso de las amortizaciones: Se trata de la valoración de estos bienes, y en concreto, lo que nos interesa, el valor sobre el cual se van a calcular las oportunas amortizaciones.

En efecto, el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y los artículos 37 y 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se ocupan de este tema de la valoración cuando disponen:

«Los ingresos y los gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la sociedad, con las especialidades y excepciones previstas en la presente Ley y demás de naturaleza tributaria.»

La primera consecuencia que se extrae del análisis de dicho artículo es que la valoración en el Impuesto sobre Sociedades se remite de manera directa a la contabilización de los bienes. Como el objeto de nuestro estudio son las amortizacio-

nes, el problema que suscitaría que el valor de un bien no estuviese registrado contablemente, y hubiese de ser valorado por el propio sujeto pasivo para proceder al cálculo de su depreciación, no va a surgir, dado que el requisito de la contabilización del bien es indispensable. Lo que se pretende aclarar en las líneas anteriores es que cuando se adquiere un bien se va a proceder a su registro contablemente, y de esta tarea se van a encargar los especialistas en contabilidad, mientras que la labor del jurista fiscal al calcular la amortización del bien va a comenzar después, sobre los valores ya señalados y registrados. Este comentario es extensible a los criterios de valoración de todos los elementos susceptibles de amortización: Como regla general, nos limitamos a tomar el valor sobre el que se ha contabilizado.

Sin embargo, esta ventaja que nos da la contabilización respecto de la determinación del valor, no nos resta el interés de conocer sobre qué valor realmente estamos calculando la amortización. Se ha de tener en cuenta que existen excepciones fiscales sobre valoración frente a la valoración contable y, por tanto, para que pueda considerarse fiscalmente deducible la amortización calculada sobre un valor contable que difiere del fiscal ha de ser objeto de ajustes fiscales. En consecuencia, la determinación del valor correcto sobre el que se amortiza es fundamental para analizar si un bien está o no amortizado: Debemos, en primer lugar, partir del análisis del valor sobre el que se amortiza, si es el que admite la legislación fiscal como correcto, pues, si no se cumplen los requisitos exigidos, todo lo calculado estará mal, y después, en segundo lugar, analizar si se aplicó bien el proceso amortizativo.

Para comenzar nuestro estudio partiremos el art. 52,2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

«2. Los bienes del inmovilizado material se registrarán inicialmente por su precio de adquisición o coste de producción, salvo que, siendo distinto su valor de adquisición, se haga uso de lo dispuesto en el artículo 41,3 de este Reglamento».

De este artículo se desprende la existencia de un principio general de valoración, el precio de adquisición. Al mismo tiempo, se desprende del tono imperativo de este mandato la posibilidad de existir excepciones a este principio general de valoración. Sobre esta base partimos para realizar nuestro análisis. Lo dividiremos en dos grandes grupos que se centrarán en:

1. Estudio de principio del precio de adquisición como principio general de valoración en el Impuesto sobre Sociedades.
2. Estudio de los casos de ruptura del principio del precio de adquisición.

3.1. EL PRINCIPIO DEL PRECIO DE ADQUISICIÓN.

En la introducción al estudio de la valoración del inmovilizado material se ha puesto de manifiesto la institucionalización legal del precio de adquisición como principio general de valoración.

La primera nota a destacar es que el precio es el valor de referencia que tomamos cuando se adquiere un bien a título oneroso, lo que implica la exclusión de este parámetro de valoración respecto de toda adquisición a título lucrativo. Asimismo, dentro de toda adquisición onerosa, se pueden clasificar distintos modos de transmisión, de los cuales se van a tomar en consideración en este estudio la compraventa y el autoconsumo, por ser donde se presenta el precio de adquisición como norma de valoración del bien adquirido.

A) ADQUISICIONES ONEROSAS POR COMPRAVENTA:

El paradigma de una transmisión onerosa es la **compraventa**, por ello vamos a partir de este modo de transmisión para el estudio del principio del precio de adquisición.

El principio del precio de adquisición no es por supuesto original de nuestra legislación financiera, sino que también está presente en el Plan General de Contabilidad y en la Ley de Sociedades Anónimas, y con seguridad, la decisión de instituir este criterio por el ordenamiento fiscal se influyó por el contenido de estas normativas¹⁰⁹. El encuentro entre la norma fiscal y contable en torno al principio de adquisición se encuentra en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

«Dos. En ningún caso las valoraciones de las partidas deducibles podrán considerarse a efectos fiscales por un importe superior al precio efectivo de adquisición o al coste de producción en los términos definidos reglamentariamente o, en su caso, su valor regularizado conforme a lo dispuesto por Ley de naturaleza tributaria».

¹⁰⁹ El artículo 38 número 1, letra f) del Código de Comercio, en la redacción que le dio la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de Sociedades establece:

«Los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, por el precio de adquisición, o por el coste de producción».

El Plan General de Contabilidad de 1990 proclama entre sus principios de aplicación general:

«.... Principio del precio de adquisición. Como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción.

El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo; en este caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria».

De la configuración del precio de adquisición como principio general de valoración ya se ha hablado, pero, sin embargo, no conocemos exactamente de que se trata. Su conceptualización no es difícil ya que el propio Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 40,2 se encarga de determinar el contenido del **precio de adquisición**:

«2. El precio de adquisición se obtendrá añadiendo al precio de compra los gastos accesorios hasta la efectiva puesta en funcionamiento».

De todas formas esta definición se queda corta, en cuanto que la única conclusión que se extrae es que el precio de adquisición tiene dos componentes: El precio de compra y los gastos accesorios. Por tanto, se hace necesario determinar el contenido de estos dos elementos, pues, de otra forma, seguiremos desconociendo realmente a que nos referimos cuando hablamos de precio de adquisición.

El primer elemento, el **precio de compra**, no viene definido en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, pero podemos considerarlo como aquella prestación de carácter numerario, o en valores de inmediata o fácil realización, que un contratante da o promete por la compra de la cosa. Es decir, es lo que efectivamente se satisface en concepto de contraprestación en las transmisiones onerosas, y por tanto su determinación no ofrece ninguna duda.

Sin embargo, tal y como establece el artículo citado, al precio de compra se le adicionan los gastos accesorios. Lo que se entiende por **gastos accesorios** viene recogido en el artículo 40,2 del RIS en forma de relación cerrada:

« Se considerarán gastos accesorios los de transporte, seguro de transporte, carga y descarga, instalación y montaje, ensayos y pruebas y las tasas e impuestos que recaigan sobre la operación o que supongan un mayor valor.»

Pero, para la inclusión de los gastos accesorios en el precio de adquisición se impone un límite temporal que a su vez nos define la naturaleza de estos gastos: Son gastos dirigidos a la puesta en funcionamiento del bien. Por ello, se puede decir que se denominan gastos accesorios porque no son propios de la operación de compraventa pero se le debería añadir a la hora de calificarlos el adjetivo de «necesarios», ya que esta característica es la que los define como parte del precio de adquisición: Son necesarios para la total incorporación del bien al patrimonio de la empresa y comenzar a ser productivos.

Para entrar a analizar cada uno de estos gastos se pueden agrupar según afinidad:

En el primer grupo englobaremos los impuestos que graven la adquisición, así como los impuestos de aduanas y los ajustes fiscales en frontera. No existe discusión sobre su consideración como gastos ya que su fundamento se encuentra en que son

inherentes al hecho mismo de la transmisión y por tanto, no se pueden evitar ni desligar del acto mismo de la adquisición.

En un segundo grupo se pueden incluir los gastos de transporte y de instalación y montaje. La empresa sufre estos gastos cuando ya se ha finalizado la transmisión misma y se procede a su entrada en funcionamiento del bien. Son los gastos de transporte para su traslado al lugar de trabajo y los gastos necesarios para su puesta en marcha. No hay duda de la necesidad de estos gastos.

Sobre el tema de los gastos de conservación y reparación, en cuanto pueden aumentar la capacidad de producción del bien manteniendo su vida útil, o aumentar únicamente la vida útil o ambas cosas.

Asimismo, aunque hemos defendido los gastos de conservación y reparación como partidas deducibles, estamos de acuerdo en su tratamiento como gastos accesorios del precio de adquisición, cuando estos gastos se realicen antes de la entrada en funcionamiento del bien. Esto se fundamenta también en que se comienza a amortizar el bien partiendo de su estado actual y no se puede discutir que los gastos de reparación y conservación realizados en el momento de su adquisición lo definen en gran medida.

El último grupo estará formado por los seguros y las licencias de carácter obligatorio, carácter que lo define como gasto necesario, para poder poner en funcionamiento el bien.

Hasta ahora nos hemos referido a los gastos accesorios que admite expresamente nuestro sistema tributario. En este punto se plantea la problemática centrada en la consideración o no de los intereses satisfechos a capitales ajenos por adquisición del bien como gasto adicional.

Por último, para acabar de determinar los gastos accesorios que podrán integrar el precio de adquisición, se ha de recordar el art. 40,2, último párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que prohíbe:

« No se entenderá que forman parte del precio las indemnizaciones y sanciones derivadas de la operación».

La primera observación que se puede hacer a la redacción de este artículo es que ha reunido en la misma prohibición dos figuras de distinta naturaleza: un ingreso y un gasto.

Por un lado se ocupa de las **sanciones**. Toda sanción, entendida como aquella pena que establece la Ley para el que la infringe, es consecuencia de la mala la gestión de la sociedad y, en cuanto que están rodeadas de culpa o negligencia, está clara su no

consideración de gasto representativo de la operación por su carácter excepcional y punitivo, ya que de otra forma se vaciaría el sentido de éste último. También las sanciones se habían considerado «partidas no deducibles» en el artículo 14, e) de la LIS, de ahí que se excluyan del precio de adquisición, ya que de otra forma se podría abrir una vía para su deducción por medio de la amortización del bien.

La siguiente exclusión del precio de adquisición trata de un ingreso, las **indemnizaciones**. De las múltiples definiciones que se pueden dar sobre las indemnizaciones, se ha elegido la que se extrae de nuestra legislación civil¹¹⁰: La indemnización de daños y perjuicios es el resarcimiento del menoscabo producido al perjudicado. Comprende, no sólo el valor de la pérdida que haya sufrido, sino también el de la ganancia que haya dejado de obtener el acreedor, es decir, lo que se denomina «lucro cesante».

Las indemnizaciones se han excluido de forma global de los gastos accesorios, pero se debería haber excluido de una forma más casuística las indemnizaciones, puesto que no todas tienen la misma naturaleza.

Sin embargo, la Administración¹¹¹ ha admitido algunas veces a las indemnizaciones como parte del precio de adquisición: Se trata de aquellas compensaciones que el comprador toma a su cargo y que sirven para reducir el precio pagado (ejemplo, indemnización a inquilinos). Realmente son una asunción de cargas de la propiedad y gastos necesarios para su obtención, y por tanto si forman parte del precio de adquisición. Sin embargo, la no inclusión de las indemnizaciones dentro del precio de adquisición de los bienes no conlleva que no se pueda amortizar con la consideración de un gasto plurianual.

La segunda posibilidad de indemnizaciones, la correspondiente al lucro cesante, no tiene una correspondencia directa con la naturaleza de la adquisición de los bienes, y en concreto con su precio, sino con los rendimientos de la empresa, por lo que carece de sentido incluirla en este estudio sobre amortizaciones.

¹¹⁰ Cfr. Artículos 1101 y 1106 del Código Civil.

¹¹¹ Dirección General de Tributos. Resolución de 10 de abril de 1985:

« No puede entenderse que la cuantía que se ha pagado al cultivador sera una indemnización, porque no es consecuencia del incumplimiento total o parcial de obligaciones contraídas pro la consultante».

EJEMPLO

La sociedad XX adquiere el 5 de febrero de 1995 una máquina por la cual desembolsa las siguientes cantidades:

- precio de adquisición	43.019	ptas.
- IVA	7.163	ptas.
- portes SEUR	1.750	ptas.
- seguros	430	ptas.

En el transporte se le da un golpe por el que resulta dañada la carcasa de la máquina a su puesta en disposición el 15 de febrero de 1995. La compañía de transporte SEUR le indemniza por importe de 10.000 ptas. Los gastos de reparación ascienden a 7.000 ptas., y dado que no afectan al funcionamiento de la máquina se aplazan para el mes de abril.

La máquina entró en funcionamiento el 1 de marzo de 1995.

La duda se plantea principalmente en relación con los gastos de reparación. Estos gastos se realizan después de la puesta en funcionamiento del bien. En cualquier caso, no forman parte del precio de adquisición, al igual que la indemnización recibida por los desperfectos.

La cuota de IVA no forma parte del precio de adquisición, ya que salvo información contraria, es deducible por vía del IVA.

El precio de adquisición del bien asciende a 45.199 ptas.

B) AUTOCONSUMO DE BIENES:

Hasta este momento nos hemos referido al precio de adquisición cuando la transmisión es fruto de una compraventa. El tema que nos ocupa ahora es que valor se toma cuando el origen de la adquisición del bien es el autoconsumo: No es extraño que una empresa destine para su uso y consumo bienes que han sido producidos por ella misma en el desempeño de su actividad industrial. Por el hecho de que no exista transmisión para la adquisición de estos bienes no podemos pensar que se trata de una transacción lucrativa puesto que la fabricación de estos bienes constituyó un gasto para la empresa. De ahí surge el problema de la determinación de su valor.

Al efecto se ha creado el concepto de coste de fabricación que no es otra cosa que una derivación del principio de valor de adquisición. No debemos considerarlo un supuesto de ruptura del principio del precio de adquisición ya que este está presente en su contenido. El concepto coste de fabricación o construcción se encuentra definido en el art. 40.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

«3. El coste de producción se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras auxiliares los costes directamente imputables al producto considerado, así como la fracción correspondiente de los costes indirectos habidos en el periodo de elaboración o fabricación».

La dificultad que encierra este método se centra en su valoración, es decir, qué es lo que realmente ha costado a la empresa la fabricación de este bien. La IV Directiva ¹¹² entra a discutir este tema y deja claro que el coste industrial puede ser calculado de dos formas:

- a) Atendiendo al método del *Direct Costing*, que incluye sólo los costes directos de fabricación.
- b) Atendiendo al coste completo, es decir, tanto a los costes directos como a los indirectos. Al mismo tiempo, se excluyen los gastos de distribución.

De las dos formas de cálculo del coste industrial, la práctica empresarial ha puesto de manifiesto que el **método indirecto** aparece como el método más idóneo para ser aplicado. El fundamento de la opción por el método indirecto tiene carácter de exclusión puesto que se basa en la dificultad que encierra la aplicación del método que recoge el apartado a): El método de los costes directos obliga a la distinción entre los costes directos e indirectos que han recaído sobre el producto lo que entraña numerosos problemas y muchas veces hace prácticamente imposible su distinción, y por tanto, inviable su cálculo.

Nuestro ordenamiento adopta expresamente método indirecto, y en consecuencia, todos los costes directos e indirectos habidos en el periodo de fabricación conformarán el coste industrial. Es decir, resumiendo, nos encontramos con un coste completo limitado por las fases de aprovisionamiento y transformación.

Creo que al coste de fabricación definido en el artículo 40,3 se le deberían añadir los costes accesorios a los que nos referimos cuando hablamos del precio de adquisición ¹¹³, hasta la puesta en funcionamiento del bien. Las razones que apporto se fundamentan en que el coste de fabricación es una modalidad para un caso concreto del principio de adquisición, y por tanto debe reunir todas sus características, y también porque dichos gastos accesorios se tomarán en cuenta en caso de enajenación, por lo que también podrán ser incluidos para la amortización del bien.

La cuestión se centra en dos interrogantes: Hay que determinar si están incluidos en los costes directos o en los indirectos, y que alcance tiene en el tiempo periodo de

¹¹² Artículo 35,3,b de la IV Directiva de la Comunidad Europea.

¹¹³ Se trata de los gastos accesorios recogidos en el 40,2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y que hemos analizado en páginas anteriores a este capítulo.

elaboración o fabricación: Los gastos de instalación y montaje pertenecen un periodo posterior a su periodo de fabricación o elaboración. Lo mismo ocurren con los seguros, licencias e impuestos. Respecto del primer interrogante considero que los costes accesorios están incluidos en los costes indirectos. Y el periodo de elaboración o fabricación termina justo en el momento de su instalación o montaje, ya que aquí comienza a tomar parte el adquirente del bien. Es el punto de partida para el cálculo del precio de adquisición.

Pero, en este caso, la figura del adquirente la desempeña la propia empresa. Debemos tener presente cuales son gastos necesarios para la puesta en funcionamiento del bien, para que resulte productivo, por lo que debemos hacer una ficción por la que el fabricante se convierte en adquirente, así el coste de fabricación constituirá el precio, y junto a los gastos necesarios y accesorios se formará el precio de adquisición.

C) CONCLUSIONES

Una vez conocido el contenido y alcance del precio de adquisición debemos concluir afirmando que, como se ha expuesto, la consideración del precio de adquisición como criterio general de valoración presenta sus ventajas y desventajas, sin que haya sido posible encontrar una posición mayoritaria o convincente a la que adherirse.

Por un lado se presenta el inconveniente de dar una información del coste histórico sin tener en cuenta la oscilación de los precios. Este problema dará lugar a una de las causas de ruptura del principio general por la revalorización de los bienes.

En cambio, tiene la ventaja de ser un criterio objetivo en el que no caben determinaciones subjetivas, cumpliendo su papel respaldando el principio de seguridad jurídica: protege la expectativa de los terceros que se relacionan con la empresa y sirve como límite inferior para evitar que se reduzca la base imponible en detrimento de la Hacienda Pública.

Por último, se ha de hacer una mención especial a la valoración de bienes inmuebles. La valoración se hará según su precio de adquisición o de construcción dependiendo de los casos, pero desde el punto de vista de la amortización, la consecuencia inmediata de la exclusión del suelo de las edificaciones para proceder al cálculo de la cuota de amortización de éstas últimas, supone la necesidad de determinar con exactitud la valoración del suelo respecto de la construcción. Con tal fin se encuentra el artículo 44 del RIS que se expresa en los siguientes términos: «Cuando no se conozca el valor atribuible al suelo, se calculará atendiendo a la proporción en que éste se encuentre en relación con el valor total, tomando como base los valores catastrales».

Entonces, para determinar el valor del suelo se pueden utilizar varios procedimientos:

- Puede ocurrir que se conozca con exactitud el valor del solar, en cuyo caso bastará con minorar el valor total de inmueble en dicha cantidad.
- Se puede partir del valor catastral a efectos del IBI, donde se diferencia entre el valor de la construcción y el valor del suelo. Para conocer el porcentaje en relación en que se encuentran cada uno de ellos, se puede utilizar la fórmula de realizar el cociente entre el valor del solar y el valor total de inmueble, porcentaje que se podrá aplicar a otras valoraciones del mismo inmueble para determinar el valor del solar.
- Sin o se tiene el valor catastral por tratarse de un inmueble nuevo, se puede ir a consultar a los valores medios de mercado fiscales, utilizados para la comprobación de valores a efectos del ITP y AJD y que se pueden solicitar en las Delegaciones de Hacienda de las Comunidades Autónomas, al tratarse de un tributo cedido al efecto.

Ahora bien, hay que hacer una consideración en este tema concreto: Se ha introducido que la proporción existente entre el valor de la construcción y el valor total del bien será la determinada en el valor catastral. Pero hay que entender que *«la proporción entre valores catastrales aplicables es la del ejercicio en que el edificio entró en funcionamiento y comenzó a amortizar y no la de cada uno de los ejercicios siguientes»*. A efectos de este cálculo deberán descontarse del valor del edificio todas las mejoras, elementos y maquinaria susceptibles de amortización independiente, sin perjuicio de que el valor de estos elementos sea también deducible en la medida en que se envilezcan.

3.2. SUPUESTOS DE RUPTURA DEL PRINCIPIO DEL PRECIO DE ADQUISICIÓN.

3.2.1. OPERACIONES VINCULADAS.

3.2.1.1. INTRODUCCIÓN.

Uno de los supuestos claves de ruptura del principio del precio de adquisición es el de la valoración de las transmisiones de bienes entre sociedades vinculadas.

Las operaciones vinculadas vienen definidas por los lazos subjetivos que caracterizan a determinados supuestos de relaciones societarias. En torno a estas características se establecen los casos siguientes ¹¹⁴:

¹¹⁴ Artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

1.- Las realizadas entre sociedades en las que los mismos socios o personas de sus unidades familiares se encuentran en algunas de las dos situaciones siguientes:

- a) Posean al menos el 25% de sus capitales.
- b) Ejercen en ambas sociedades funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión.

2.- Las realizadas entre una sociedad y sus socios, consejeros o personas que formen parte de sus respectivas unidades familiares.

3.- Las realizadas con sociedades no residentes cuando se da entre ellas la vinculación señalada en los casos anteriores.

Como consecuencia de los especiales lazos de unión entre estas sociedades se pueden prever el desarrollo de actividades fraudulentas dirigidas a la existencia de una transferencia encubierta de rentas o patrimonio. De esta forma, el legislador pretende:

- a) Evitar un desplazamiento de beneficios de una sociedad a otras que arrojen pérdidas y, de esta manera, neutralizar la incidencia del impuesto.
- b) Evitar la traslación de la base imponible al exterior mediante la utilización de precios de transferencia.
- c) Evitar el desplazamiento de beneficios a los socios de forma que se evite el control de los impuestos.

El fin previsor de nuestra normativa con relación a las operaciones vinculadas lo deja claro el legislador en la Memoria del Proyecto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, donde se refería a las operaciones vinculadas de la siguiente forma: *«con animo de evitar las evasiones de beneficios, mediante la utilización de los precios de transferencia, el Proyecto de Ley establece diversas excepciones a este principio general de valoración»*. Aquí se manifiestan dos aspectos muy importantes: la existencia de los llamados precios de transferencia en la operaciones vinculadas y, como consecuencia, la ruptura del principio del precio de adquisición con fines cautelares.

De esta forma, los precios de transferencia se nos presentan como primer elemento característico de las operaciones vinculadas. Podemos decir que existen precios de transferencia cuando en la relación económica existente entre dos entidades vinculadas se fija un precio distinto, superior o inferior, a aquel que sería acordado entre dos entidades independientes. La finalidad primordial de los precios de transferencia consiste en trasladar los beneficios de una empresa a otra, lo que puede suponer, si se trata de dos entidades sujetas a una misma soberanía fiscal, la elusión del pago del Impuesto sobre Sociedades, dado que los beneficios se tenderán a situar

en aquella sociedad o sociedades del grupo con una situación cuasi-permanente de pérdidas, de manera que éstas absorban la totalidad o la mayor parte de aquéllas.

3.2.1.2. ANÁLISIS DE LA REGLA ESPECIAL DE VALORACIÓN.

A modo de introducción de las operaciones vinculadas, y siempre teniendo presente la dirección de este estudio hacia la problemática de su amortización, hemos analizado las características subjetivas que las definen, las razones que obligan a rodear estas transmisiones de una mayor protección por la ley, y como consecuencia de ello, la ruptura del principio del precio de adquisición por el establecimiento de una regla especial de valoración para este caso concreto.

Ahora nos centraremos en el análisis de la citada regla especial de valoración. El aspecto que se presenta más urgente en este análisis es determinar la naturaleza de la citada excepción en la valoración de los bienes. Como en otros aspectos de este tema, la concreción de la naturaleza de esta regla de valoración no es gratuita ya que existe una doble opción que ronda alrededor de su concepción como presunción, o como regla de valoración propiamente dicha.

Si analizamos la redacción de la norma no quedan dudas de que se está ante una regla de valoración: «*No obstante lo dispuesto en números anteriores, su valoración a efectos de este impuesto se realizará....*». Tal y como está redactado este artículo 16 no cabe la presunción, sino que aparece como una regla imperativa excepcional respecto de la norma general.

En esta misma línea, se considera que para proceder a la aplicación de la regla especial del valoración primero hay que probar la existencia de vinculación entre dos sociedades y después probar que la operación ha sido realizada por un precio inferior al de mercado, «*dado que la vinculación entre dos o más entidades no implica automáticamente la presunción de que las transacciones están utilizando precios diferentes a los de mercado*». ¹¹⁵

Lo anteriormente expuesto puede dar lugar a confusión en el sentido de hacer pensar que a los bienes y derechos transmitidos en operaciones vinculadas **únicamente** les será objeto de aplicación la regla especial de valoración cuando se demuestre que han sido valorados con precios distintos a los de mercado. Esto es en mi opinión un grave error. Las operaciones vinculadas se someterán **en todo caso** a las reglas espe-

¹¹⁵ Resolución del TEAC de 30 de marzo de 1989.

ciales de valoración establecidas al respecto a la hora de determinar el valor de la transmisión para calcular la base imponible del impuesto. Así, si el precio determinado entre las partes fuese el de mercado, tal operación no sufrirá alteración alguna. Pero si el precio de la transmisión fuese distinto, superior o inferior, al concertado entre partes independientes, deberá tomar en consideración a efectos fiscales el precio real de mercado, y en consecuencia realizar los ajustes fiscales pertinentes, sin perjuicio de lo establecido en la contabilidad de la empresa.

Lo expresado en el párrafo anterior ha de ser aplicado aún en el caso de que el precio distinto de mercado resultante de la transmisión fuese el realmente pactado o en el caso de la inexistencia de precio alguno, puesto que de otra forma se rompería la medida cautelar que da sentido al artículo 16,3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹¹⁶.

En resumen, la existencia de una regla especial de valoración para las operaciones vinculadas no significa la presunción de la existencia de un precio distinto al de mercado. Se concibe como una regla de carácter cautelar que de cualquier modo se ha de aplicar sobre las operaciones vinculadas.

3.2.1.3. SUPUESTOS DE OPERACIONES VINCULADAS: APLICACIÓN DE LA REGLA ESPECIAL DE VALORACIÓN.

El ámbito de aplicación de la regla de la valoración de las operaciones vinculadas por el Impuesto sobre Sociedades recoge los siguientes supuestos:

1. Enajenación de activos fijos (artículo 131 del RIS)
2. Disolución de sociedades (artículo 136 del RIS)
3. Aportaciones no dinerarias a la sociedad (artículo 135 del RIS; artículo 15,7 de la LIS)
4. Operaciones de sociedades cooperativas con sus socios

Comenzaremos por estudiar los casos 1 y 2, es decir, **la enajenación de activos fijos y la disolución de sociedades**, en cuanto que tienen en común que para su valoración se aplicará el artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

¹¹⁶ Resolución del TEAC de 29 de enero de 1992 (Voc. 2ª. R.G. 6477/89):

«... aún admitiendo la veracidad del precio pactado o la inexistencia de precio alguno que impida la aplicación de la presunción de onerosidad a que se refiere el artículo 3,3 LIS, ello no es obstáculo par que tratándose una operación entre sociedades vinculadas el valor de la misma se fije de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes.»

Los dos casos anteriores hacen referencia a la valoración *«de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes»*. Es decir, la regla especial de valoración objeto de estudio hace referencia únicamente al precio de mercado pero no determina qué métodos se podrán utilizar para el cálculo de dicho valor.

La aplicación de la norma del precio de mercado puede plantear distintos problemas de valoración. La remisión a las condiciones normales de mercado puede ser objeto de distintas interpretaciones subjetivas, de ahí que se puedan encontrar las siguientes situaciones, a las que damos su solución, para su valoración:

- A) Si el objeto de la venta se realiza con productos que normalmente están gravados con precios superiores al de dicha transmisión, bastará con ajustar la venta vinculada al precio habitual.
- B) Si se trata de operaciones no habituales pero el bien tiene un valor definido en el mercado, tampoco existirán problemas de valoración.
- C) Las dificultades surgen cuando no se encuentran términos de comparación porque no existan operaciones habituales sobre dicho tipo de bienes o porque las empresas vinculadas se hallen en régimen de monopolio de oferta o demanda.

La situación C) es la que entraña mayor problema. La jurisprudencia ha señalado el modo más apropiado de análisis del mercado para el cálculo del precio. El método consta de los siguientes pasos y es aplicable también a los dos primeros supuestos¹¹⁷ :

- 1º. Se toma como referencia el mismo mercado en términos geográficos.
- 2º. Las operaciones se comparan con mercancía igual o similar.
- 3º. Las transacciones se compararán con mercancías de volumen equivalente.
- 4º. El tramo en el que se realicen las operaciones comparadas ha de ser el mismo.
- 5º. Las operaciones comparadas han de ser realizadas en el mismo periodo de tiempo.

No ha sido únicamente la Jurisprudencia quien se ha preocupado de buscar un método de cálculo del precio de mercado. La O.C.D.E. en su Informe del Comité de Asuntos Fiscales de 1979 establece dos métodos alternativos para fijar el precio de mercado:

¹¹⁷ Resolución de TEAC de 30 de marzo de 1989.

1.«- El precio de reventa es el precio al que el comprador de las mercancías vende ésta a la clientela independiente, de este precio de reventa se deduce un margen adecuado y la diferencia será el precio de plena concurrencia del vendedor inicial».

2.« En este sistema se parte del precio de coste de la mercancía para el vendedor y se le añade un margen de beneficio idóneo, siendo la suma resultante el precio de plena concurrencia. Estos métodos, como puede apreciarse, trasladan el problema a establecer un precio de mercado que sirva de referencia al problema de calcular un margen de beneficio adecuado».118

Sin embargo, no siempre se habrá de utilizar el precio de mercado. El artículo 169,1º 119 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades recoge una enumeración enunciativa de métodos de valoración, lo que posibilita utilizar otros métodos siempre que tomen como referencia el mercado.

Para el estudio del punto nº 3 sobre **aportaciones no dinerarias a la sociedad**, el artículo 135 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades recoge un criterio distinto de valoración para las aportaciones no dinerarias. Los bienes aportados se valorarán por la mayor de las cantidades siguientes:

- a) El valor nominal de la aportación.
- b) El valor de cotización en Bolsa de los títulos recibidos.
- c) La valoración del bien aportado según los criterios del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio.

Como podemos observar el artículo 135 establece unos criterios de valoración distintos al del valor de mercado de los bienes. Surge el problema el dilema de deter-

118 Continuamos exponiendo el contenido de la Resolución del TEAC de 30 de marzo de 1989.

119 Artículo 169,1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

«En los casos a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 de artículo precedente, serán de aplicación, entre otros, a elección de la Administración, alguno o varios de los siguientes métodos:

- a) Cotizaciones en mercados oficiales regulares a la fecha a que debe referirse la valoración.
- b) Precios aplicados en operaciones similares en la misma época o aproximada, teniendo en cuenta la relación comercial entre empresas o personas no vinculadas.
- c) Precios, tarifas o condiciones autorizadas administrativamente, publicadas en algún «Boletín Oficial» o dados a conocer a través de un medio de difusión.
- d) Valor asignado a efectos de otro tributo.
- e) Precios, tarifas o condiciones expresadas por el sujeto pasivo en expedientes de carácter administrativo o que figuren en sus catálogos y listas de precios.
- f) Valores consignados en el mismo contrato o en otros de características similares.
- g) Margen comercial habitual en operaciones similares».

minar cual de los criterios de valoración prevalece en este caso. La opinión general es que aquí prevalece la regla del artículo 135 sobre la regla general del artículo 39, pues sino el artículo 135 recogería un regla que no se aplicaría nunca.

Por último, estudiaremos las **operaciones de sociedades cooperativas con sus socios**, para las que existe una regla de valoración especial en el artículo 16,7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En este caso hemos de distinguir entre las cooperativas y las cooperativas de consumo¹²⁰. Para las cooperativas de régimen general se mantiene la regla del valor de mercado. Sin embargo para las cooperativas de consumo se establece la excepción a la excepción reconociendo como valora a tener en cuenta el *«precio de las correspondientes operaciones aquel por el que efectivamente se hubieran realizado»*.

3.2.1.4. CONSECUENCIAS DE LA REGLA ESPECIAL DE VALORACIÓN EN LA AMORTIZACIÓN.

La aplicación de la regla especial de valoración de las operaciones vinculadas tiene influencia a la hora de la amortización de los bienes sobre los que se aplica.

Primeramente recordaremos que toda norma de valoración tiene gran influencia en la amortización de los bienes en cuanto que es la que establece el cálculo de la base de amortización sobre la que va a ser calculada la depreciación. También va a establecer el valor con el que se contabilizará el elemento. De esta forma, va a tener influencia en los dos requisitos esenciales de la amortización para ser considerada gastos deducible a efectos fiscales.

Las consecuencias que se derivan a la hora de la amortización de los bienes adquiridos mediante operaciones vinculadas son importantes. Una de las finalidades de la regla especial de valoración es evitar que se pacte un precio distinto del de mercado para valorar la operación. Uno de los objetivos de la amortización es recuperar la inversión realizada. Así puede ocurrir que en el caso de la valoración resultante de la regla especial prevista para las operaciones vinculadas no coincida con el precio de transferencia contabilizado se estará calculando una amortización sobre un precio que no es el realmente satisfecho, lo que podría suponer a la sociedad estar recuperando más o menos valor de lo invertido.

¹²⁰ Las cooperativas de consumo son aquellas en las que su finalidad consiste en producir para el consumo de sus propios socios. Por asimilación también se incluyen en este supuesto aquellas cooperativas cuya finalidad consista en la realización de suministros o prestaciones de servicios a sus socios.

En toda operación vinculada existen dos partes implicadas, la sociedad adquirente y la transmitente, sobre las que se le va a aplicar la regla de valoración. Para este estudio concreto sobre su incidencia de la amortización nos interesará centrarnos únicamente en la sociedad adquirente que va a amortizar el bien.

Supongamos que la sociedad adquirente ha comprado el bien a un precio real de 80 unidades pero su valor de mercado es de 100 unidades. A efectos contables registrará la adquisición a 80. Sin embargo, a efectos fiscales se habrá de tomar el valor de 100, que sería el verdadero valor de adquisición. El problema que se plantea es sobre que valor se amortizará el bien, contabilizado sobre 80 o sobre 100.

Sin embargo, dicha posición encierra un problema: Fiscalmente se amortizará sobre 100, pero contablemente sólo se amortizará sobre 80, por lo que nos preguntamos si se cumple el requisito de contabilización de las amortizaciones. Las amortizaciones fiscalmente no coincidirán con lo registrado por la contabilidad.

Al analizar las consecuencias que se derivan al amortizar un bien adquirido en una operación vinculada se ha planteado el problema de si la existencia de una norma de valoración que se aplica a la misma, hace posible el cumplimiento del principio de contabilidad que preside a este gasto deducible que es la amortización. Sin embargo, todo es más sencillo si se parte de la Disposición Adicional Séptima del Real Decreto 1643/1990 por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad de 1990. Mediante esta polémica norma se elimina toda posible interferencia entre el campo fiscal y contable, estableciendo su independencia entre ambos. Las consecuencias que se desprenden de todo ello son importantes, ya que si bien en muchas ocasiones van a seguir un ritmo paralelo, en otras, como es el caso de las operaciones vinculadas van a tomar caminos diferentes. De esta forma, encontramos la norma de valoración contable que se basará en el precio real de la transmisión, y la norma de valoración fiscal, que prescindiendo de la contraprestación realmente satisfecha, va a recurrir al valor de mercado para la valoración del bien objeto de la operación vinculada, valor que constituirá la base de la amortización fiscal.

Por tanto, nos encontramos con un valor contable sobre el que se va a determinar la amortización contable, y un valor fiscal, sobre el que se va a calcular la amortización que tendrá la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, aunque pueden no coincidir, si es preciso señalar que la amortización fiscal necesita de la contable.

Sí, en virtud del principio de contabilización de la amortización, es obligatoria que para que tenga la consideración de gasto deducible está contabilizada, lo que no significa que la valoración y la cuota de amortización sean exactas sino que:

- No se trata de un activo oculto, sino que está registrado en el Balance de la Sociedad.
- Existe la voluntad por parte del contribuyente de amortizar dicho bien.

Y como consecuencia de todo ello, se han de realizar los necesarios ajustes fiscales para determinar la base imponible, en correspondencia con al cuenta de Pérdidas y Ganancias calculada.

En conclusión, la existencia de una norma de valoración fiscal distinta de la contable no afecta al cumplimiento del requisito de contabilidad para considerar la amortización fiscal como gasto deducible.

Este mismo planteamiento se aplica a los supuestos de permuta y valoración de adquisiciones a título lucrativo que se van a estudiar a continuación.

3.2.2. LA PERMUTA.

La ruptura del principio del precio de adquisición viene determinada en este caso por una clase concreta de transacción onerosa: La permuta. La permuta es el contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.

La permuta se diferencia de la compraventa por no mediar precio en dinero, sino que la contraprestación consiste en otro bien o derecho. Esta característica especial que la distingue de otras figuras es la que dificulta la valoración del bien objeto de la transacción, puesto que su valor estará determinado por el del bien que se entregó a cambio, y en consecuencia, la valoración habrá de ser doble.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades da solución a este problema de la siguiente manera: Las transmisiones por permutas se valorarán según el valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

La fórmula anterior nos muestra una forma distinta de calcular el valor del bien puesto que no se puede hablar de precio ya que en la contraprestación no ha participado el dinero, sino otra dimensión distinta adaptada a las circunstancias de este tipo especial de transacción. Nos introduce pues dos elementos de valoración: El valor de mercado y el valor neto contable.

Del valor de mercado ya hemos hablado referido a otros supuestos de valoración. Lo único que procede destacar es que participará como un límite inferior a la valoración realizada por el valor neto contable.

El valor neto contable podría definirse en términos generales como «*la expresión contable del valor de adquisición*», si bien con una utilización mucho más generalizada y con ciertas limitaciones.

El artículo 42 del RIS define este criterio como la suma algebraica de las siguientes partidas positivas y negativas:

Con signo positivo nos encontramos con el valor de adquisición originario del bien objeto de valoración; las mejoras y ampliaciones; y las revalorizaciones o desvalorizaciones efectuadas.

Con signo negativo, las amortizaciones acumuladas, siempre que hayan cumplido los requisitos exigidos, pues sino se aplicará la amortización mínima; las provisiones fiscalmente autorizadas afectadas al elemento de que se trate; y las pérdidas por siniestro u otra causa.

El importe de las renovaciones efectuadas se capitalizarán de acuerdo con el precio de adquisición o en su caso coste de producción. Si la renovación se afecta a una parte del inmovilizado en el que la amortización no se realiza separadamente, o no pueden identificarse claramente las correcciones, tendrá tratamiento contable de reparación.¹²¹

Para finalizar, recurriremos a la Resolución del TEAC de 11 de diciembre de 1990, que aunque se refiere al ámbito del IRPF consideramos su contenido de carácter general, en relación al valor de adquisición de bienes adquiridos en permuta «*el valor de adquisición de los derechos transmitidos, ha de ser el de mercado en la fecha de la permuta que traen de origen*».

EJEMPLO

Determinar el valor neto contable de un bien cuyo valor de adquisición es de 15.000.000 ptas. En las tabla de amortización se establece un PMA de 15 años y un CMA del 10 %. Entró en funcionamiento el 1 de enero de 1980, si bien no se contabilizaron amortizaciones hasta 1985, de lo que se desprende en contabilidad en 1990 una amortización de acumulada de 7.500.000 ptas. En 1991 se enajena por 20.000.000 ptas. Determinar el valor neto contable del bien.

Amortización mínima = 15.000.000 /15 años: 1.000.000 ptas.

Amortización mínima acumulada 1980-85: 5.000.000 ptas.

¹²¹ Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.

Amortización acumulada 1986-1990: 7.500.000 ptas.

Total amortización acumulada: 12.500.000 ptas.

VALOR NETO CONTABLE= Valor de adquisición -amort, acumuladas

VNC = 15.000.000 ptas. - 12.500.000 ptas.= 2.500.000 ptas.

3.2.3. TRANSMISIONES DE CARÁCTER LUCRATIVO.

Las mayoría de las sociedades tienen una finalidad mercantil mediante la cual persiguen la obtención de beneficios como consecuencia de actuar en el mercado de bienes y capitales, de ahí que, por regla general, las operaciones realizadas sean a título oneroso, es decir, mediante contraprestación. Sin embargo, casi a modo de excepción dado su carácter infrecuente, es posible la producción de un incremento de patrimonio de carácter lucrativo.

Las transmisiones de carácter lucrativo a Sociedades, entendidas como aquellas obtenidas mediante herencia o donación en las que no media contraprestación, no están reguladas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ¹²² como ocurre en el caso de las personas físicas, sino que el incremento producido será gravado por el Impuesto sobre Sociedades.

En el Impuesto sobre Sociedades la regulación de las transmisiones a título lucrativo se encuentra en el artículo 131,2,a) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades¹²³:

« Se tomará como valor de adquisición integrante del valor neto contable, (...) según proceda:

a) En las transmisiones a título lucrativo, el valor que se haya determinado o se determine a efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones».

¹²² En la Exposición de Motivos de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se dice:

«En orden a la delimitación del tributo se destaca que con el mismo se configura como un gravamen cuyo sujeto es la persona física; de ahí que los incrementos gratuitos obtenidos por sociedades y entidades jurídicas se sometan al Impuesto sobre Sociedades,.....»

¹²³ El artículo 15,6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dice:

«Cuando la adquisición o la transmisión hubiese sido a título lucrativo constituirán los valores respectivos aquellos que corresponderían o que se determinen por aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones».

Pero, relacionando este artículo con lo dispuesto en el párrafo anterior, observamos que se ha quedado desfasado, ya que las normas de dicho impuesto no le son de aplicación. Sin embargo, no porque quede excluido del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones significa que no se tribute por la adquisición de dicho elemento. Los sujetos pasivos personas jurídicas tributarán en el Impuesto sobre Sociedades por los incrementos de patrimonio consecuencia de la adquisición de un bien a título lucrativo. Como consecuencia de ello, aparece solucionada la valoración de estos bienes ya que se remite a las normas del incremento de patrimonio, que establecen para este caso que se tributará por el valor venal del bien. Este término nuevo no introduce un nuevo concepto sino que viene a significar valor de mercado. De esta forma, lo podemos definir como *«el precio que se presume que se estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien, apreciándose el valor en función de la situación de la empresa, y generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien»* ¹²⁴ .

Consideramos necesario hacer un inciso para estudiar el tema de las aportaciones no dinerarias de los socios a la Sociedad. Las situamos en el capítulo dispuesto para las adquisiciones a título oneroso por considerar que al no existir contraprestación reúnen características comunes a la hora de la valoración.

La diferencia respecto del caso anterior es que no tendremos el valor venal como referencia, pero si existirá contraprestación al aportante por lo que éste se preocupará de no permitir que se reciba en acciones menos de lo aportado.

En cuanto que nos interesa la amortización, únicamente nos detendremos en la valoración de bienes. En este caso la valoración ¹²⁵ se remite al Impuesto sobre el Patrimonio.

Y se plantea qué ocurre en el caso de que la valoración contabilizada de la contraprestación no coincida con la que se desprende del Impuesto sobre el Patrimonio:

- a) La legislación contable no recoge la infravaloración de la aportación puesto que no produce ningún perjuicio para los demás socios, por lo que no existe solución al respecto.
- b) En el caso de que la valoración de bien aportado fuese en alza, no puede hacerse la rectificación contable en base a lo dispuesto en el artículo 41,3 del RIS al quedar sin sentido después de la Disposición Final Séptima del P.G.C.

¹²⁴ PITA ANDREU, JOSE: «Corrección fiscal del precio de adquisición de activos empresariales». Gaceta Fiscal nº98, Abril 1992. Página 193.

¹²⁵ Artículo 15,2,c) del Impuesto sobre Sociedades según nueva redacción de la Ley 18/1991.

4. VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO INMATERIAL.

La valoración del inmovilizado inmaterial es importante por las mismas razones señaladas en el caso del inmovilizado material, con el agravante de que se cita *expressamente* como requisito para su amortización la posibilidad de ser susceptibles de valoración.

Puede parecer exagerada la importancia que se le otorga al requisito de valoración pero hemos de tener presente que algunos elementos del inmovilizado inmaterial son generados dentro de la propia empresa y están rodeados de características influidas por una gran carga de subjetividad, por lo que su valoración, entendida como comparación de magnitudes, resulta difícil.

En general, para la valoración del inmovilizado inmaterial, se adoptan los mismos criterios que para el inmovilizado material. Así, cuando la adquisición de un bien se realiza a título oneroso se tomará como valor el precio de adquisición, o en su caso, sus derivaciones o sus excepciones, ya que el artículo 40 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades es de aplicación a todo tipo de bienes ya sean materiales o inmateriales, y nos remitimos al estudio realizado sobre el inmovilizado material.

Cuando la adquisición del bien inmaterial es a título lucrativo sabemos que no es susceptible de amortización porque no cumple uno de los requisitos principales para este tipo de bienes, por lo que no vamos a detenernos en su estudio.

Por las particularidades que rodean a estos elementos, se cree conveniente e interesante pasar a estudiar en concreto algunos casos especiales del inmovilizado inmaterial, pero, dado que el objeto de este trabajo es el estudio de las amortizaciones, nos vamos a limitar a valorar aquellos elementos inmateriales que son amortizables.

4.1. VALORACIÓN DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS.

Las concesiones administrativas se valorarán por el importe total de los gastos incurridos en su obtención, de forma que el primer concesionario valorará la concesión administrativa por los gastos que haya sufragado; y el siguiente concesionario que le sustituya, por los gastos que haya incurrido además del precio del traspaso satisfecho al anterior concesionario; y así sucesivamente. El precio del traspaso dependerá del número de años que resten de concesión, de los beneficios obtenidos y de las perspectivas futuras.

El hecho de que entre a formar parte de la valoración criterios no objetivos como es el caso de cálculos sobre posibles beneficios futuros, hace que en muchas ocasiones se diferencie la tasación realizada por el concesionario de la dada por la

Administración, ya que ésta, en aras a la seguridad jurídica, prescinde de apreciaciones subjetivas, realizando la valoración en base a métodos objetivos.

En el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE 20 de octubre) la Administración establece una norma general para determinar la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales cuando sea objeto de este impuesto una concesión administrativa, norma de valoración que podemos considerarla aplicable al Impuesto sobre Sociedades. Así, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por las siguientes reglas:

A) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, se considerará su valor por el importe de la misma.

B) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente, y la duración de la concesión fuese inferior o igual al año, se tomará como valor la suma total de las contraprestaciones periódicas.

C) Si la contraprestación también tuviese carácter periódico y la duración de la concesión fuese superior al año, se capitalizará al 10% la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

D) Cuando en los casos B) y C) el canon o contraprestación periódica tuviesen carácter variable se procederá de la siguiente forma:

1) Si para la revisión de las mismas se toman índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año.

2) Si la variación depende de otras circunstancias que se pueden formular matemáticamente y sean conocidas en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de todas las contraprestaciones.

E) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor del Fondo de Reversión que aquél deba de contribuir en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, o norma que lo sustituya.

Las reglas anteriores tienen carácter general, pero el citado Real Decreto Legislativo 1/1993 es consciente de las dificultades que encierra la valoración de las concesiones administrativas y prevé unas reglas especiales para aquellos supuestos en los que no se pueda valorar por las reglas anteriores. Estas reglas especiales son las siguientes:

A) Partiendo del valor de los activos fijos afectos a la explotación, se aplicará el porcentaje del 2% por cada año de duración de la concesión, y se establecen los siguientes límites:

1) Como límite mínimo se encuentra el 10% del valor de los activos, así que se entenderá, en cualquier caso, que la duración de la concesión como mínimo es de 5 años.

2) Como límite máximo se tomará el valor de los activos, es decir, en este procedimiento de valoración se tomará, en cualquier caso, una duración máxima de la concesión de 50 años.

B) Si no se puede aplicar el procedimiento anterior, se tomará el valor señalado por la Administración Pública.

C) En defecto de las dos reglas anteriores, se recurrirá a su comprobación por los medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria.

Centrándonos en su amortización, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades clasifica a las concesiones administrativas dentro de los bienes inmateriales que se deprecian continuamente, si bien con la limitación de que su plazo de amortización no podrá superar el periodo concesional. Este requisito de la depreciación continuada se cumple salvo que, por la naturaleza de la concesión, el servicio genere rendimientos crecientes. El aumento de valor de la concesión se pondrá de manifiesto cuando la concesión se transmita, pues en otro caso, para su titular, la depreciación siempre será lineal, y por tanto, el hecho de la revalorización únicamente afectará al nuevo adquirente que verá aumentar la base de amortización.

4.2. VALORACIÓN PROPIEDAD INDUSTRIAL:

La valoración de la propiedad industrial se manifiesta en dos vertientes: Cuando la propiedad industrial se adquiere a título derivativo, se utilizará el precio de adquisición, si la transmisión tiene carácter oneroso, o bien, las reglas propias de las transmisiones lucrativas es este segundo caso. En cambio, también puede darse el caso de que la adquisición sea a título originario. En tal situación será difícil determinar el costo que supuso a la empresa la obtención de dicho elemento del inmovilizado inmaterial. Sin embargo, por virtud de los mandatos de la IV Directiva de la Comunidad Europea, incorporada a nuestro Plan General de Contabilidad, se niega la posibilidad de inscripción contable de toda propiedad industrial obtenida a título lucrativo. Esta tesis conecta con la exclusión de la posibilidad de amortización de este tipo de bienes, que entre otros no cumple el requisito de contabilización.

Incluso en muchos casos la valoración se complica ya que en algunas cláusulas contractuales no se determina exactamente el valor con el que inscribir el bien, sino que se establece una suma mínima de adquisición de la propiedad industrial a la cual se les irá añadiendo en ejercicios sucesivos primas determinadas sobre el producto vendido o fabricado en la base de dicha Propiedad Industrial. En tal caso, el resultado es que es prácticamente imposible de valorar el bien adquirido, y en consecuencia, se verá modificada la base de la amortización. Considero que en presencia de este supuesto se podrían dar dos soluciones:

a) Por un lado considerar tal bien no susceptible de amortización puesto que como se refleja en la contabilidad, frente a la posibilidad de depreciarse se revaloriza. Asimismo, las primas a la sociedad vendedora se podrán deducir como gasto.

b) Se podría aplicar la amortización de los bienes revalorizados, pero sería complicado porque la actualización del valor no se hace una vez, sino que se repite todos los ejercicios. Habría que esperar que transcurriesen el número de ejercicios determinados en el contrato para entonces realizar la revalorización y aplicar su sistema de amortización. Sin embargo, nos podríamos topar con un caso en que el número de años en el que se va a determinar el verdadero precio de adquisición supere los años de vida útil del bien y entonces, para cuando se conociese el valor total del bien, sería imposible amortizarlo por haber transcurrido el período de amortización previsto para dicho bien.

La facilidad, pues, de valoración de los elementos de la Propiedad Industrial dependerá de la concurrencia de componentes objetivos y subjetivos en la determinación de valor. Así, en elementos de la propiedad industrial como patentes, marcas, etc., predominan componentes objetivos como pueden ser los años de vigencia, el volumen de ventas y el ámbito territorial de aplicación, por lo que será más fácil su valoración. De igual forma, existen elementos como las marcas comerciales, los rótulos y los nombres que están cargados de elementos subjetivos que favorecen la multitud de apreciaciones al respecto.

Por ello, podemos concluir que el precio de mercado es un valor relativo puesto que la propiedad industrial es difícilmente valorizable, y en consecuencia, la inscripción contable de la propiedad industrial al precio de costo no refleja la efectiva situación patrimonial de la empresa.

4.3. VALORACIÓN DE LOS DERECHOS REALES:

Los derechos reales presentan dificultades de valoración ya que en muchas ocasiones no se manifiestan de una forma clara las restricciones a la titularidad de la cosa.

El Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre regula para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la valoración de los derechos reales. El artículo 10,2,d) del citado Real Decreto-Legislativo establece que los demás derechos reales se valorarán por el importe de la contraprestación. Así, las servidumbres figurarán contabilizadas en su caso por el importe de la indemnización satisfecha al predio sirviente; y en derecho de superficie, por el importe acordado con el propietario del solar a cambio del cual se cede para construir en él. No obstante, puede ocurrir que el precio de la contraprestación no se fije de una vez, sino que se prorratee en diversos pagos periódicos que imposibilitan conocer de antemano el importe total de la contraprestación. Para ello se establecen las siguientes condiciones:

- a) Si el capital, precio o valor pactado por las partes fuese igual o mayor al que resulta de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, se imputará como valor la cantidad pactada.
- b) Por el contrario, si la cantidad pactada como contraprestación fuere menor a la resultante de la aplicación del parámetro descrito en el párrafo anterior, se tomará en cuenta el importe de la citada capitalización.

5. LA COMPROBACIÓN DE VALORES.

5.1. INTRODUCCIÓN

En este último apartado dentro del estudio de la valoración de los bienes amortizables se ha estimado necesario entrar a analizar la comprobación de valores y sus consecuencias en el proceso amortizativo de un bien.

En una definición rápida de comprobación de valores, a modo de introducción, se puede decir que consiste en comprobar la exactitud de la valoración de los diferentes elementos del hecho imponible ¹²⁶. El primer interrogante que se plantea al mencionar

¹²⁶ Se puede definir **comprobación de valor** como «aquella actividad administrativa que se produce generalmente en la fase de la liquidación tributaria, correspondiente a la cuantificación económica de la base imponible, tanto en el normal procedimiento de gestión tributaria, como en el procedimiento de Inspección de los Tributos». LINARES MARTIN DE ROSALES, JUAN: «La comprobación de valor en los tributos cedidos a las C.C.A.A.: Base legal». Jornadas Técnicas de Valoración Tributaria. Junta de Andalucía. Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria. Consejería de Hacienda. 1988. Página 15.

la posibilidad de una comprobación de valores por parte de la Administración es el alcance de las normas de valoración hasta ahora estudiadas. La respuesta a ello se encuentra en el hecho de que la existencia de normas de valoración no presupone su correcta aplicación por parte del sujeto pasivo. Sin embargo, el verdadero problema que ronda la comprobación de valores se basa en que, en la mayoría de los casos, se hace referencia al valor de mercado como norma de valoración común, incluso en la determinación del valor catastral. El concepto de valor de mercado se ha estudiado a lo largo de este Capítulo en múltiples referencias por los que evitamos entrar otra vez en el estudio de los problemas que suscita. Pasamos pues a introducir el tema de la comprobación de valores para después analizar su implicación con la amortización.

De la definición se extrae que la comprobación de valores puede venir dos distintas vías: Se ha de recordar que el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se presentan mediante autoliquidación y que la Administración puede comprobar mediante una Actuación Inspectoral si lo declarado se ajusta a lo dispuesto en la Ley. Pero la intervención de la Administración en la comprobación de valores puede suceder independientemente de la autoliquidación anual del impuesto.

5.2. LA COMPROBACIÓN DE VALORES Y SU REPERCUSIÓN EN LAS AMORTIZACIONES.

Tras la introducción general realizada sobre el procedimiento de comprobación de valores se va a proceder a su enlace con el tema concreto de las amortizaciones.

5.2.1. CONCLUSIONES SOBRE LA REPERCUSIÓN DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES EN LA AMORTIZACIÓN.

De lo estudiado hasta ahora se extraen las siguientes conclusiones: Las valoraciones realizadas por el sujeto pasivo pueden ser objeto de comprobación de valores, bien por actuación inspectora, bien por la propia Administración. En cada supuesto se aplicará la normativa correspondiente al Impuesto al que esté sujeto el hecho imponible.

Cuando por efecto de una comprobación de valores del Impuesto sobre Transmisiones resulte un valor del bien amortizable superior al declarado, esta nueva situación tiene importantes consecuencias en el Impuesto sobre Sociedades, situación en la que se deben distinguir dos partes implicadas:

- a) *El transmitente.* Deberá admitir como valor de enajenación el resultante de la comprobación con las correspondientes consecuencias fiscales respecto del valor de enajenación primeramente declarado.

b) *El adquirente*. Se pueden dar dos situaciones con consecuencias distintas:

1º. Si el adquirente había contabilizado el bien por el precio declarado originariamente en el Impuesto sobre Transmisiones, y queda justificado que fue el verdaderamente satisfecho, no se generará un incremento de patrimonio ¹²⁷. Lo dispuesto se fundamenta en principio importante dentro de esta materia y es que la *discrepancia en la valoración de un bien no da lugar a sanción*. Esta máxima está respaldada por la reciente jurisprudencia, en concreto por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de septiembre de 1990 ¹²⁸ que se pronuncia en los siguientes términos: «*Si la materia sancionadora se rige por los principios penales es obvio que las discrepancias de valor de los bienes, existentes entre la Administración y administrados, no pueden servir de base, por sí solas, para una sanción. Para que ésta sea procedente es necesario, que además de la diferente valoración del bien, la Administración demuestre que la diferencia se ha producido por una conducta dolosa, o culpósamente infractora del sujeto pasivo. Otro modo de entender las cosas nos llevaría a unas infracciones tributarias objetivas, objetividad que se tiende a hacer desaparecer del ámbito penal, y, que, es la obiedad misma, no puede ser introducida clandestinamente en el campo de la tributación*».

Pero si bien no se producen consecuencias sancionadoras, sí se estará obligado a corregir el valor por el que está contabilizado el bien.

2º. Si no es posible justificar el precio de adquisición contabilizado, además de corregir el valor contabilizado, deberá tributar por un incremento de patrimonio no justificado, según el artículo 143 del Reglamento del Impuesto sobre Socie-

¹²⁷ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de febrero de 1991.

« (...) no se da en el presente caso ninguno de los presupuestos que determinan la existencia de un incremento de patrimonio tal como se define en el artículo 15,1 de la Ley; que no da lugar a la existencia de un incremento de patrimonio no justificado por cuanto que el importe del precio de adquisición contabilizado se justifica por vía de la adquisición propia y ajena (...) La Sociedad contabilizó y declaró el bien en cuestión, si bien por un valor distinto de aquel que le asignó la Administración en la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones; que en cuanto a esta última y por lo que se refiere al comprador no tendrá otro efecto en el ejercicio examinado que incrementar el valor de adquisición de la unidad monetaria; (...)»

¹²⁸ Esta sentencia se enmarca dentro de la jurisprudencia del Tribunal Supremo junto con otras sentencias, entre ellas, las de 6 de febrero de 1989 y 20 de febrero de 1989. En el derecho administrativo rige el principio de culpabilidad, que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado sin atender a la conducta diligente del contribuyente. En esta línea es importante la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990. (Tribuna Fiscal nº4. Febrero 1991. Página 43).

dades, «puesto que si bien de su redacción literal parece desprenderse solamente su aplicación en los casos de ocultación o no contabilización de activos, y no en el caso de contabilización parcial del precio de adquisición, la interpretación lógica permite inferir su plena aplicabilidad tanto si hay ocultación total como si se trata de ocultación de parte del precio pues de lo contrario bastará una contabilización del activo por un precio simbólico para eludir la aplicación de la norma» ¹²⁹

Teniendo en cuenta que lo que nos interesa son las consecuencias de la comprobación de valores en la amortización de los bienes, se va a evitar entrar a estudiar detenidamente las consecuencias sufridas por el transmitente, ya que no tienen repercusión en nuestro tema, y se centrará en la figura del comprador o adquirente que será el que podrá comenzar a amortizar el bien.

De estas conclusiones sobre la naturaleza y efectos de la comprobación de valores se extraen las siguientes consecuencias:

El principio de unicidad de valoración es el aceptado por la más actual jurisprudencia y significa que la valoración de un bien en relación a un impuesto, y aceptada por la Administración, será válida para todos los demás impuestos que recaigan sobre dicho bien.

Pero la repercusión del nuevo valor no acaba ahí ya que se modificará el valor fiscal del bien por el resultante de la comprobación, de forma que el nuevo valor a efectos del ITPYAJD o del Impuesto sobre Sucesiones, será a todos los efectos el valor que se tendrá en cuenta por el sujeto pasivo que adquirió el bien amortizable en el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con efectos retroactivos desde la adquisición del bien. Esto mismo será aplicable para los valores que resulten de una actuación de inspección parcial.

No hace falta hacer referencia al requisito esencial que es la contabilización de la amortización, no se afecta por la modificación de la valoración fiscal. Pero la repercusión que se deriva ,pues, es muy importante porque se ha modificado la base sobre la que se había de amortizar fiscalmente, y como consecuencia de ello las decisiones en torno al método y periodo de amortización han quedado sin sentido.

Lo aquí dispuesto lo podemos ilustrar con algunos ejemplos:

¹²⁹ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de septiembre de 1990.

SUPUESTO Nº 1: Una Sra. viuda, pensionista, sin actividad empresarial, vende un piso a una Empresa S.A., que se dedica entre otras actividades al alquiler de inmuebles. El piso se vende en escritura pública donde el precio es de 5.000.000 pts, en fecha de 20 de noviembre de 1993.

La empresa autoliquida Transmisiones Patrimoniales al 6% e ingresa 300.000 ptas. correspondientes. Hay gastos de la operación de 50.000 ptas. y la Empresa S.A. contabiliza la compra de la siguiente forma: Da al inmueble adquirido el valor de 5.350.000 ptas.

Más adelante, la Administración comprueba el valor y acuerda una nueva valoración por importe de 7.100.000 ptas. Sobre dicha valoración se practica liquidación complementaria y se notifica el hecho de que es de aplicación la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas, por darse la circunstancia prevista de la misma de una infravaloración por debajo de 2.000.000 ptas. y mas del 20% de diferencia entre ambos valores. ¿Debe la empresa modificar el valor contabilizado?

La comprobación de valores con aplicación de la Disposición Adicional Cuarta no es una revalorización sino únicamente la aplicación de una norma fiscal, y por tanto no se modificará el valor contabilizado originariamente, con independencia de las consecuencias que se derivan de la comprobación. Sin embargo, el valor resultante de la comprobación de valores es el que opera desde el punto de vista fiscal, por lo que habrá de amortizar contablemente sobre el valor contabilizado y fiscalmente por el valor resultante de la comprobación de valores, con independencia de la realización de los correspondientes ajustes fiscales en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

SUPUESTO Nº2: Si en el desarrollo de una actuación inspectora se descubre que el precio de adquisición contabilizado (2.000.000 ptas.) de una máquina no es el de mercado en el momento de su compra (5.000.000 ptas.). ¿Se procede a modificar el valor contable originariamente?.

Únicamente se modifica el valor contabilizado en el caso de que se ponga de manifiesto error contable, puesto que podría darse el caso de que estuviese justificado el precio de adquisición como el realmente satisfecho, en cuyo caso no se modificaría.

SUPUESTO Nº3: Una empresa practica por error voluntario la contabilización sobre un precio superior (5.000.000) al efectivamente satisfecho (2.000.000), y lo detecta la inspección que regulariza la situación minorando el importe de la amortización fiscal practicada sobre el valor contabilizado, con lo que aumentará en consecuencia el beneficio o base del impuesto. Sin embargo, frente a que el aumento fraudulento del precio de adquisición da lugar a una infracción, el exceso de amortización practicado en base a tal valor no implica sanción ni infracción, en cuanto que se partió de una base de amortización

correcta y se aplicaron sobre ella correctamente las reglas de amortización, por lo que no ha habido ningún error en la aplicación de este gasto deducible.

No obstante, las consecuencias que se derivan de la actuación inspectora son la rectificación de las cuotas de amortización en base al nuevo valor fiscal, con la aplicación de los correspondientes ajustes negativos.

SUPUESTO N°4: La empresa practica por error involuntario la contabilización sobre un precio inferior (2.000.000) al efectivamente satisfecho (5.000.000), y lo detecta la inspección que lo regulariza. En tal caso se ha producido una situación ventajosa que deberá aprovechar el sujeto pasivo, y que se traducirá en la corrección de las autoliquidaciones afectadas en base al nuevo valor.

Existe jurisprudencia en la que se establece que aunque hayan prescrito los 5 ejercicios en los que se debe conservar la documentación y contabilidad preceptiva, se deben guardar para poder comprobar todo lo relativo a la amortización de los bienes de activo.

5.2.2. POSIBLES SOLUCIONES AL PROBLEMA DE LAS AMORTIZACIONES: SOLUCIÓN POR DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS.¹³⁰

Las soluciones a los problemas derivados de la comprobación de valores no son fáciles, y más aún si afectan directamente a la base amortizable de los bienes del activo empresarial. En cuanto que se comienza a amortizar desde el momento de la puesta en funcionamiento del bien, es fácil que cuando se resuelva la comprobación de valores y resulte un nuevo valor base de amortización ya se haya comenzado a amortizar sobre el valor antiguo y se hayan imputado al correspondiente ejercicio las cuotas correspondientes de amortización. Por todo ello, en el análisis de la influencia que ejerce la comprobación de valores sobre la amortización realizada sobre el valor comprobado, se ha demostrado que la base de la amortización ha sido modificada y esto es muy importante puesto que nos remite al principio de amortización mínima.

Lo primero a tener en cuenta en la búsqueda de una solución es la presunción de amortización mínima prevista en nuestro ordenamiento que nos hace plantear la necesidad de modificar la cuota amortizada. Se recuerda que este principio se aplicará sobre el valor del bien en el momento de su enajenación. Este valor será el resultante de la comprobación por la Administración y la amortización mínima garantizará un

¹³⁰ VILLEGAS MORENO, ALICIA: «La devolución de ingresos indebidos y la rectificación de facturas». Tribuna Fiscal nº 3. Enero 1991. Pág. 60.

LOZANO SERRANO, CARMELO: «Notas al Decreto regulador de la devolución de ingresos tributarios indebidos». Tribuna Fiscal nº2. Diciembre 1990. Pág. 37.

«mínimo de amortización» en el momento de su enajenación, con independencia de la dotación que realmente se hubiera realizado, siempre que ésta fuera inferior. Pero puede ocurrir que el periodo de vida útil elegido en un principio para amortizar fuese insuficiente para amortizar la totalidad del bien siguiendo el procedimiento de la amortización mínima, por lo que surge el interrogante de si se puede modificar el periodo de vida útil establecido en relación con el primitivo valor.

Para dar solución al problema de la amortización calculada sobre un valor inferior al determinado por la Administración, ya sea en comprobación de valores o en una actuación inspectora parcial, y que a partir de dicho momento es el que se va a computar a efectos de cualquier tributo, interesa calificar la naturaleza de la disparidad existente en el cálculo de la amortización. Lo que nos interesa primeramente determinar versa sobre el carácter de las dotaciones a la amortización realizadas antes del momento de la comprobación de valores, es decir, se intenta determinar si se trata de un error al realizar el cálculo de la amortización.

Consideramos que ha existido un error y no una actitud premeditada porque, en el cálculo de la amortización se ha tomado un valor que existía anteriormente contabilizado y no se ha cuestionado o modificado desde la amortización su validez, sino que simplemente se ha aplicado. No podríamos hablar de error si las diferencias existentes en las cuotas de amortización se debieron a una maquinación fraudulenta de los sistemas legales de amortización para obtener unos resultados beneficiosos para la empresa.

Se debe analizar pues, que clase de error ha incurrido el sujeto pasivo. En nuestro ordenamiento tributario los errores están clasificados en error de derecho y en error de hecho. Para introducir el significado de estos dos tipos de errores seguiremos a LOPEZ ESPADAFOR¹³¹, que establece que el **error de derecho** es aquel que se produce como consecuencia de una equivocada calificación jurídica o por una errónea interpretación de las normas jurídicas aplicables para cada caso, y **error de hecho** es aquel que se presenta como independiente de las operaciones de calificación e interpretación jurídicas referido a la simple toma en consideración de los fenómenos fácticos sobre los que habrá de aplicarse la norma tributaria.

Así, en esta primera aproximación a la figura del error, rechazamos absolutamente la posibilidad de que se tratase de un error de derecho, puesto que no se ha incurrido en una falsa interpretación de una norma jurídica¹³², sino en tomar un valor equivo-

¹³¹ LOPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARIA: «La rectificación de los errores de hecho de la Administración Tributaria». Impuestos nº I. Enero 1993. Página 87.

¹³² En el supuesto de las amortizaciones un error de derecho consistiría en la opción sobre un sistema de amortización concreto, o sobre la amortización de un determinado elemento no previsto como tal en nuestra normativa.

cado para el cálculo de la amortización. Partimos del hecho de que se toma inicialmente para el cálculo de la amortización un valor que es posteriormente corregido, y por tanto, la cuota de amortización resultante de la aplicación del correspondiente sistema, no coincide con la que le correspondería al nuevo valor establecido. En consecuencia se puede apreciar que ha existido un error en la percepción y constatación de la realidad fáctica sobre la que opera el tributo, puesto que se ha partido de un presupuesto de hecho erróneo que nos conduce a una conclusión equivocada, es decir, a un gasto deducible no correcto.

El error de hecho incluye a su vez las figuras de error material y error aritmético, y por tanto debemos determinar a que figura corresponde el tipo de error analizado. Si intentamos definir estas figuras podemos decir que **error de material** es el falso conocimiento de un hecho, de una situación jurídica y que el **error aritmético** es aquella consecuencia de la aplicación incorrecta de reglas matemáticas. Así, en una primera y rápida conclusión, deducimos que no se trata de un error aritmético puesto que la cuota de amortización resultante corresponde de la correcta aplicación del sistema de amortización elegido. En cambio consideramos que se trata de un error de material, es decir, se parte de un valor equivocado, que si bien es posible que la equivocación por parte del sujeto pasivo fuese dolosa, se ha sancionado por ello en el procedimiento adecuado, y este hecho no afecta al proceso amortizativo, sino en cuanto a su cálculo correcto que es lo que tratamos de corregir.

Pero para fundamentar la afirmación anterior se hace necesario profundizar más en el contenido del concepto del error de hecho. Así, la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1991¹³³ establece que para poder aplicar el mecanismo procedimental de rectificación de errores materiales o de hecho, se requiere que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias¹³⁴:

- «1. Que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos.*
- 2. Que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte.*
- 3. Que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de norma jurídicas aplicables.*

¹³³ En esta misma línea se ha pronunciado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en las Sentencias, entre otras, de 30 de mayo de 1985, 18 de septiembre de 1985, 31 de enero de 1989, 13 de marzo de 1989, 29 de marzo de 1989, 9 de octubre de 1989, 26 de octubre de 1989, 20 de diciembre de 1989, 27 de febrero de 1990 y 9 de febrero de 1991.

El Tribunal Económico Administrativo ha recogido también esta doctrina en las Resoluciones de 21 de noviembre de 1989 y de 16 de octubre de 1990.

¹³⁴ Tribuna Fiscal nº 18. Abril 1992. Página 26.

4. *Que no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos.*
5. *Que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica).*
6. *Que no padezca la subsistencia de un acto administrativo, es decir, que no se genere la anulación o revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión, porque por ello entrañaría un frau legis constitutivo de desviación de poder.*
7. *Que se aplique con un hondo criterio restrictivo.»*

Si procedemos a analizar si se cumplen las características exigidas, se observa que para la detección del error no es necesario acudir a interpretaciones jurídicas; ni proceder de oficio a la revisión de actos administrativos firmes porque la comprobación de valores fue referida a otro impuesto o a una inspección parcial; ni se altera el sentido de la amortización, sino que al contrario la reafirma.

También se ha señalado que se pueden encontrar opiniones en contra de la consideración de error de hecho y por tanto, de la posibilidad de corrección de la amortización, basadas en que el desfase existente se debe por haber tomado el sujeto pasivo un falso valor para obtener determinados beneficios, y que por tanto debe formar parte de la sanción el haber amortizado con unas cuotas inferiores. Sin embargo, nuestra tesis parte del hecho de que la amortización es un acto independiente de la valoración, aunque íntimamente influenciada por ella. De una parte recordaremos que la equivocación radica no en la valoración del bien, que es un paso anterior a su amortización, sino al tomar la base de la amortización. En la amortización fiscal normalmente se parte del valor contabilizado, que coincide con el precio de adquisición por lo que se trata de la constatación de un valor ya registrado, y el error se aprecia al constatar el valor tomado en un principio para amortizar con el valor comprobado, sin que la rectificación implique un nuevo acto jurídico de liquidación tributaria y sea ajena cualquier opinión o juicio y, desde luego, al criterio de aplicación de la norma.

Una vez calificado el error de amortización como error de hecho material se va a estudiar la solución a este supuesto. Las autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo tendrán carácter provisional mientras que dentro del plazo de prescripción, la Administración no practique la liquidación definitiva o se conviertan en definitivas al transcurrir los cinco años desde su presentación. Así, mientras las autoliquidaciones

tengan carácter de provisional se reservará al sujeto pasivo el derecho de presentar un declaración complementaria ¹³⁵, entendida como aquella liquidación provisional llevada a cabo por el sujeto pasivo para rectificar, modificar o incluir hechos imposables en una liquidación ya presentada.

Al ser inferior la base imponible rectificada por contar con un gasto amortizable mayor, la nueva amortización acumulada sobre el valor comprobado, resultará una cuota tributaria también inferior a la declarada e ingresada. El procedimiento de devolución de ingresos indebidos está regulado por el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre ¹³⁶. La solución por vía de devolución de ingresos indebidos en el supuesto de rectificación por parte de la Administración de una valoración realizada por el sujeto pasivo no es nueva. Entre las distintas novedades de importancia conocidas en este Real Decreto, se da una solución a la vía de la devolución de los ingresos indebidos por autoliquidaciones ¹³⁷ aún no comprobadas por la Administración, ya sea por errores de hecho o de derecho. Un supuesto similar se lo expone NAVAS ¹³⁸ pero en lugar de calcular la amortización se calculan las retenciones sobre una base en relación a la cual surgen diferencias entre la cuantía sobre la que se calcula y la que se integra en el correspondiente impuesto. Así, «cuando el importe efectivamente satisfecho es superior a los que se deduciría de aplicar las mencionadas reglas de valoración (...) con lo cual nada impide que se llegase a deducir, y eventualmente obtuviere la devolución (...)».

Este supuesto viene reconocido el artículo 7,2 del Real Decreto:

«Asimismo, cuando la Administración rectifique, de oficio o a instancia del interesado, cualquier error material, de hecho o aritmético padecido en una liquidación u otro acto de gestión tributaria y el acto objeto de rectificación

¹³⁵ Artículo 294,1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

«Las liquidaciones complementarias realizadas espontáneamente por el sujeto pasivo serán aceptadas por la Administración Tributaria en cualquier momento que se presenten, cuando se acompañen de una nueva declaración correspondiente al ejercicio a que se refiera la liquidación, que se deberá incorporar las variaciones introducidas por el sujeto pasivo».

¹³⁶ Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. (B.O.E. nº 230 de 25 de septiembre).

¹³⁷ El artículo 8 del Real Decreto 1163/1990 se pronuncia en los siguientes términos:

«1. Cuando un obligado tributario entienda que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar la restitución de lo indebidamente ingresado del órgano competente de la Administración tributaria.»

¹³⁸ NAVAS VAZQUEZ, RAFAEL: «La devolución de los ingresos tributarios». Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Civitas. 1992. Página 160.

hubiese motivado un ingreso indebido, serán de aplicación las disposiciones recogidas en este capítulo, si bien corresponderá en todo caso al mismo órgano que dictó el acto instruir el procedimiento y acordar la resolución que proceda, reconociendo, en su caso, el derecho a la devolución».

Y la posibilidad de promover este procedimiento por el sujeto pasivo está prevista en el artículo 8,1 de la misma norma:

«Cuando un obligado tributario entienda que una declaración liquidación o autoliquidación formulada por él ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la restitución de lo indebidamente ingresado del órgano competente de la Administración tributaria».

La rectificación puede hacerse de oficio o a instancia de parte y corresponde la instrucción del procedimiento y resolución al órgano que dictó el acto de rectificación, aunque no coincida con aquel en el que se efectuó el ingreso indebido. Se trata de una rectificación del error y no un cauce para declarar su nulidad. Esta posición es importante. Las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1988 y de 31 de enero de 1989 consideraban que *«ya que el error material o de hecho supone la conservación del acto inicial del que se rectifican los errores, puramente accidentales», no son admisibles la modificación de sus elementos esenciales, cuales son la base imponible y la deuda tributaria».*

Esta interpretación podría echar abajo toda nuestra solución por vía de devolución de ingresos indebidos, pero a juicio de CASANA¹³⁹, la rectificación de un error material o de hecho puede afectar a los elementos esenciales de un tributo, como son la base o tipo impositivo, sin que ello suponga la anulación del acto, ya que el efecto de la rectificación es la subsistencia del acto con la rectificación acordada con independencia de que se conceda o no la devolución.

Se ha dado solución al problema de un defecto de amortización sobre un bien, es decir, hasta este momento nos hemos preocupado del hecho de que la corrección de la amortización practicada como gasto deducible diera lugar a una devolución de ingresos indebidos. En cambio, puede ocurrir que dicha rectificación no diera un resultado a favor del sujeto pasivo, pero en cualquier caso fuese interesante su denuncia.

La razón de ello enlaza con la cuestión que se dejó al aire al principio del planteamiento de nuestra solución. Me estoy refiriendo a si por modificar la base

¹³⁹ CASANA MERINO, FERNANDO:» La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria». La Ley. 1992. Página 120.

imponible se modificará el período de amortización elegido en un principio. Esto es debido a que si no se considerase la nueva base de amortización desde la entrada en funcionamiento del bien, es decir, desde el comienzo de la amortización, sino que se aplicase a partir de un determinado momento, las cuotas primeras calculadas sobre el valor originario serán insuficientes para cubrir la totalidad del valor en el período de amortización preestablecido. Por todo ello, aún en el caso de que la rectificación no diese lugar a la devolución de ingresos indebidos, procede denunciarla para evitar el resultado de un valor residual al final de período como consecuencia de una deficiente amortización, ya que este procedimiento es más correcto desde el punto de vista de la amortización que la solución de modificar el período elegido en un principio.

Como base jurídico-normativa para este modo de proceder nos encontramos con la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1163/1990, la cual dispone:

«1. Cuando un obligado tributario considere que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha perjudicado sus intereses legítimos, sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar su rectificación del órgano competente de la Administración tributaria.»

El procedimiento a seguir es similar al de la solicitud de ingresos indebidos con la importante salvedad de que si transcurridos tres meses desde la solicitud sin notificación de la decisión por parte de la Administración, podrá *«considerar confirmada por silencio administrativo su declaración liquidación o autoliquidación inicial, al efecto de deducir, frente a esta resolución presunta, el correspondiente recurso o reclamación»*.

La solución de la corrección de la amortización por medio de declaraciones complementarias y del procedimiento de devolución de ingresos indebidos no resuelve todos los problemas planteados sobre la corrección de la base de amortización. La solución recae sobre la cuota calculada sobre el nuevo valor, pero no se dice nada en relación al método de amortización elegido originariamente, entendido como coeficiente y periodo de amortización. Los problemas que se derivan son:

1. Se han practicado ya algunas anualidades de amortizaciones que se han corregido sobre el nuevo valor. Sin embargo, por el sistema elegido se podría haber optado por amortizar en un periodo de tiempo o con un coeficiente determinado de forma que no fuese posible la total amortización si se aplicase sobre el nuevo valor, generándose un valor residual.
2. Podría haber solicitado un Plan de amortización sobre el valor originariamente contabilizado.

El primer caso enlaza directamente con el principio de continuidad, entendido como la elección de un sistema de amortización sin que sea posible realizar interrupciones en su aplicación. El problema surge en cuanto que no se ha planteado la posibilidad de la modificación del sistema de amortización sino los periodos de vida útil establecidos en un primer momento. En este mismo sentido, recordaremos que este principio tiene un carácter flexible y puede ser que no se aplique mediante exclusión expresa cuando exista una razón o motivo técnico que lo justifique ¹⁴⁰. Y aún más, la rectificación de la amortización calculada alcanzará desde el momento de su puesta en funcionamiento ¹⁴¹, por lo que en este caso no coexistirán dos cuotas calculadas sobre parámetros distintos, sino una rectificada desde el principio. En base a estos razonamientos me permito afirmar que podrán ser alterados los periodos y coeficientes elegidos en un principio al haber sufrido un cambio esencial en la decisión, aunque no será necesario para la correcta amortización, pero quizás sí desde el punto de vista de la planificación económica de la empresa.

En el segundo supuesto nos remitimos al estudio de los Planes de amortización, y en concreto al artículo 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades donde se recoge la posibilidad de modificación del Plan cuando variasen las circunstancias que le rodearon, pero debe solicitarse para bienes nuevos, y en este caso los bienes ya han entrado en funcionamiento, luego no es admisible la posibilidad de solicitar un plan de amortización en este caso.

¹⁴⁰ Nos remitimos a lo dispuesto en el Capítulo sobre los Principios Generales de la Amortización.

¹⁴¹ Recordaremos que se comenzará a amortizar un bien desde el momento de su puesta en funcionamiento. Al mismo tiempo el plazo de prescripción para comprobar un valor es de cinco años, por lo que coincide el plazo de prescripción con el de corrección de la amortización por vía de declaración complementaria y el procedimiento de ingresos indebidos.

CAPÍTULO V

SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN

Dentro de las posibles definiciones que se pueden dar de sistema de amortización, desde el punto de vista contable, los sistemas de amortización son el procedimiento (contable) establecido para registrar las amortizaciones.

Pero ante la perspectiva fiscal de nuestro estudio no podemos obviar una definición de sistema de amortización desde este punto de vista. De este modo, se considera sistema de amortización a aquellos procedimientos de cálculo de la amortización de un bien, admitidos expresamente como tales en la legislación fiscal y regulados por ella, de forma que se presume probada la efectividad de la depreciación sufrida por el bien en dicho período de tiempo.

Así, ateniéndonos a la normativa fiscal vigente, en base a esta definición podremos clasificar estos sistemas en tres categorías según la forma en que se considere probada la efectividad de la depreciación:

1. La depreciación se presume legalmente cuando la amortización cumple los requisitos legalmente establecidos: sistema de tablas, degresiva y casos especiales.
2. La depreciación se aprueba por la Administración: planes y libertad de amortización.
3. La depreciación se prueba por el sujeto pasivo ejercicio a ejercicio.

Para concluir, pues, adelantaremos que con el estudio de los sistemas de amortización legalmente admitidos se va a finalizar el análisis de la amortización en el Impuesto sobre Sociedades, análisis que hemos venido haciendo a lo largo de estas páginas, de forma que, si bien ya se han determinado que bienes son susceptibles de amortización, a partir de ahora se va a determinar que sistemas son de aplicación a cada tipo de bienes. Y también, aunque en el capítulo dedicado a la valoración de los bienes amortizables se concretó cual sería la base de amortización en cada caso, aquí se va a estudiar el modo de determinar sobre dicha base las cuotas de amortización anuales.

También intentaremos ayudar a elegir el tipo de sistema de amortización que se adapta mejor para cada tipo de bien, si bien debemos adelantar que existen determinados bienes excluidos de la aplicación de determinados sistemas, y que la elección de un sistema u otro no depende únicamente de su procedimiento de aplicación sino que hay que conjugarlo con las circunstancias económicas de la empresa.

Procedemos pues, al estudio de cada sistema de amortización.

Se va a comenzar el estudio de los sistemas de amortización por el que se podría llamar sistema legal por excelencia.

1. SISTEMA DE COEFICIENTES. AMORTIZACIÓN SEGUN TABLAS.

1.1. INTRODUCCIÓN.

Excelencia, el sistema de coeficientes o amortización según tablas ¹⁴². Le hemos añadido el atributo de «legal» por cuanto:

- a) Su procedimiento de aplicación se basa en unos parámetros establecidos por el Estado, contenidos en unas tablas de coeficientes de amortización.
- b) Se presume su aplicación, si no se ha optado por algún otro de los sistemas previstos por la Ley.

El sistema de amortización según tablas es de cálculo sencillo y consiste en la aplicación sobre el valor amortizable del bien de un coeficiente de amortización determinado especialmente al efecto en las Tablas oficiales para cada elemento amortizable, dentro de un periodo de tiempo también determinado. Toda cuota de amortización que exceda de la resultante de aplicar este coeficiente será considerada como saneamiento del activo y para poder considerarse el exceso gasto amortizable se deberá justificar por el sujeto pasivo la depreciación sufrida en su totalidad.

Así, pues, el sistema de amortización según tablas se incluye dentro de aquellos sistemas que llevan implícito el cumplimiento del principio de efectividad, en cuanto que se basa en coeficientes oficiales, no siendo necesaria prueba alguna al respecto. En relación con el requisito de contabilidad, las cuotas de amortización deberán estar perfectamente contabilizadas mediante la creación o dotación de Fondos de Amortización en el pasivo. Si bien, en tanto que las cuotas de amortización se calculan sobre el cálculo apriorístico de la depreciación que supone la aplicación de los coeficientes de amortización, normalmente no coincidirá la amortización recogida en contabilidad, con la amortización fiscal que tiene la consideración de gasto deducible.

Al explicar el procedimiento del cálculo de la amortización por medio del sistema de coeficientes se ha hecho alusión a la existencia de unas tablas oficiales de amortización. Tras esta introducción pasamos a analizar las tablas de amortización.

1.2. ANÁLISIS DE LAS TABLAS DE AMORTIZACIÓN.

El sistema de amortización según tablas surgió tal y como está hoy concebido tras la aprobación de los coeficientes anuales de amortización por la Orden Ministerial de

¹⁴² Para denominar a este sistema se utilizan muchas formas. Así, además de sistema de coeficientes o amortización según tablas o sistema legal, se utilizan los términos de amortización lineal o sistema lineal.

23 de febrero de 1965, norma con la que se daba cumplimiento al mandato contenido en el artículo 83 de la Ley 4/1965 de Reforma del Sistema Tributario. Mucho más adelante, tras ser denunciadas en numerosas ocasiones la necesidad de reforma de dichas tablas de coeficientes, se aprueba una nueva tabla de coeficientes anuales de amortización por Orden del 12 de mayo de 1993 (BOE 20 mayo 1993).

Las tablas contenidas en la OM de 23 de febrero de 1965, se acompañaron de unas normas para su aplicación que fueron derogadas por la Disposición final Cuarta del RD 3061/79, de 29 de diciembre; no obstante, dichas las tablas de coeficientes se mantuvieron en vigor en virtud de la Disposición Transitoria Primera del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades ¹⁴³.

La estructura de los coeficientes de amortización se ha mantenido desde la instauración de las tablas contenidas en la OM de 23 de Febrero de 1.965. Esta estructura se define en determinar un coeficiente máximo de amortización, concretado en un porcentaje, y un período máximo amortización, expresado en años, por cada elemento. Pero, además de los coeficientes máximos, existen unos coeficientes mínimos aplicables, expresados de modo indirecto al consignar el periodo máximo de amortización en el que habrán de quedar totalmente cancelados los valores originarios de los elementos de activo. Por tanto, el coeficiente mínimo de cada elemento viene dado por el cociente resultante de dividir 100 entre el número de años del periodo máximo. A su vez se puede calcular el periodo mínimo de amortización que resulta de dividir 100 entre el coeficiente máximo. En consecuencia, el cálculo de la depreciación del bien por el

¹⁴³ Entrando a estudiar su estructura observamos que las tablas de 1965 se configuraban en 23 ramas que se dividían cada una de ellas en un número variable de secciones con denominación específica, incluyendo a su vez un número, también variable, de elementos amortizables. Al final de la rama XXIII se incluían cuatro anexos destinados a recoger elementos utilizables en actividades generales o comunes a las 23 ramas. El anexo I se refería a las explotaciones agrarias; el II al comercio al por mayor y menor; el III a oficinas administrativas, técnicas y servicios médicos; y el IV a inmuebles no especificados en otras secciones o anexos. Los coeficientes de la rama XXII, relativa a transportes y comunicaciones, fueron establecidos por OM de 21 de diciembre de 1968, modificando los originariamente señalados en las tablas. Las OM de 23 de febrero de 1965 y de 21 de diciembre de 1968 fueron salvadas expresamente por la derogación por la Disposición Transitoria Primera del Reglamento del Impuesto de Sociedades. Del mismo modo, la OM de 7 de junio de 1978 modificó los coeficientes aplicables a los «equipos electrónicos para el tratamiento de la información», contenidos en la sección única de la rama V: banca, ahorro y crédito, y la sección única del anexo III. Respecto la derogación de dicha norma por el RIS existen opiniones contrarias, ya que no se salvaba expresamente de la derogación como si ocurrió con las citadas disposiciones anteriores. Sin embargo, la OM de 31 de mayo de 1991 (BOE del 13 de Junio), aprueba nuevos coeficiente anuales de referencia en sustitución de los indicados en la OM de 7 de junio de 1978, derogando esta última, actuación que puso de manifiesto que no había sido derogada por el RIS.

sistema de tablas de amortización viene determinado por los coeficientes máximo y mínimo, o lo que es lo mismo, los periodos máximo y mínimos, lo que significa una cierta flexibilidad en el cálculo de las amortizaciones anuales, siempre que se adecúen a estos márgenes.¹⁴⁴

Tras ponerse de manifiesto en numerosas ocasiones, tanto por la crítica como por manifestaciones de deficiencias en su aplicación, que las tablas habían quedado obsoletas, se aprobó por Orden de 12 de mayo de 1993 la nueva tabla de coeficientes anuales de amortización.

Una de las críticas realizadas a las antiguas tablas era su excesivo sectorismo. Esta opinión no se ha tomado en cuenta por completo en las nuevas tablas. Así, entrando en el análisis de la estructura de las nuevas tablas de 1993, ésta se ajusta a la clasificación de los sectores económicos se efectúa en el Impuesto de Actividades Económicas.

Asimismo, otra reforma que se consideraba precisa es que las nuevas Tablas señalasen el grado de utilización de los distintos elementos, en función del cual se fijan los coeficientes, para que resulte totalmente operativo el apartado 3 del artículo 58 RIS, según el cual, cuando un elemento se utiliza diariamente en más de un turno normal de trabajo se haría distinción en las tablas. Sin embargo, las nuevas tablas dejan patente que en la instrucción cuarta que regula su aplicación que *« a los efectos de lo previsto en el artículo 58.3 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se entenderá que los coeficientes han sido establecidos tomando en consideración que los elementos se utilizan durante un turno de trabajo, excepto que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada»*.

Uno de los puntos a señalar, y que se ha dado por supuesto, es que las nuevas tablas derogan totalmente a las anteriores en su aplicación a partir del ejercicio de 1993. Como consecuencia de ello, uno de los interrogantes que se plantearon es el paso de aplicación de las antiguas tablas a las nuevas. De entre las distintas posibilidades de adaptación se encuentra la posibilidad de mantener la aplicación de los coeficientes de las antiguas tablas hasta la terminación de las amortizaciones iniciadas con ellos, de forma que a los elementos que se comenzasen a amortizar en 1993 se aplicarían los coeficientes de las nuevas tablas. Sin embargo, la regulación de las nuevas tablas evita

¹⁴⁴ En las Tablas de 1965, los coeficiente máximo y mínimo se encontraban en todo caso en la proporción de 3 a 2, si bien no dejaba de ser chocante que el coeficiente máximo fuese menos que proporcional al mínimo.

el sistema de adaptación señalado, que podría ser acusado de injusto, puesto que se seguiría amortizando por unos coeficientes que habían sido sustituidos por no ser capaces de realizar correctamente su función.

Las nuevas tablas no han dejado este importante punto sin regular. El primer problema que se encuentra al cambiar de tablas es que al haber sido modificada la estructura de las tablas no se sabría que agrupación le corresponde a cada elemento. Para solucionarlo, en las nuevas tablas se ha previsto un sistema de claves de relación entre las tablas actualmente vigentes y la anterior de forma que a cada sección de la tabla derogada se le ha asignado su grupo correspondiente en la vigente. La solución prevista en la Orden de 12 de mayo de 1993 es:

«Segundo.- En cuanto a los elementos de activo que se encuentren en período de amortización en el momento de la entrada en vigor de los nuevos coeficientes, se procederá como sigue:

.....

b) La amortización acumulada realizada para cada elemento del activo se dividirá por el resultado de aplicar el coeficiente máximo al valor base amortizable del mismo. El coeficiente entero por defecto obtenido representará los años teóricos de utilización anterior, que restado del nuevo período máximo expresado en las tablas, determinará el período en que se admitirá su amortización.»

El comentario a este artículo se completará con un ejemplo mas adelante, ya que puede ser de utilidad a la hora de realizar una declaración complementaria.

Hasta este momento se han analizado las tablas de 1965, sus críticas y el paso a las nuevas tablas de 1993. Ahora, y para terminar este tema, debemos analizar más en profundidad las tablas contenidas en la Orden de 12 de mayo de 1993.

Entrando a analizar su estructura interna, ya se ha hecho alusión que esta estructura ajusta a la clasificación de los sectores económicos que se efectúa en el Impuesto sobre Actividades Económicas. Así, los elementos se estructuran en diez divisiones:

- 0: agricultura, ganadería y pesca;
- 1: Energía y agua;
- 2: Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados de la industria química;
- 3: industrias transformadoras de los metales;
- 4: Otras industrias manufactureras;
- 5: Construcción;
- 6: Comercio, hostelería y restaurante. Reparaciones;
- 7: Transportes y comunicaciones;

8: Instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres;

9: Otros servicios;

Y otra división no numerada bajo la rúbrica de elementos comunes.

Dentro de cada división se distribuyen los elementos a su vez en agrupaciones, y estas en su caso, en grupos, atendiendo las materias afines.

Hay que señalar respecto de los elementos contenidos en las tablas que están muy actualizados a los cambios producidos en los últimos años, así como hay que destacar que las subdivisiones permiten una relación más exhaustiva de cada actividad.

Si estudiamos de un modo general los coeficientes y períodos establecidos para cada elemento, y los comparamos con los contenidos en las tablas derogadas, se observa una ampliación de los períodos y coeficientes máximos, lo que significa una mayor posibilidad de elección para la empresa de las cuotas de amortización. La proporción entre los períodos máximos y coeficientes máximos pasa, tras el incremento sufrido por las nuevas tablas, a ser de 2 frente el 1,5% anterior, caracterizándose el incremento sufrido por las tablas por ser en menor medida para los coeficientes máximos en relación con los períodos máximos. Sobre este tema se pronuncian COOPERS & LYBRAND ¹⁴⁵: «*Debe significarse que el alargamiento de la vida útil de los bienes puede tener su impacto en las cuotas de amortización que se venían determinando en función al período máximo*». Como ejemplo de esta situación cita los bienes actualizados al amparo de la anterior Ley de Fusiones, Ley 79/1980, pero nosotros consideramos que existen otros supuestos que plantean la duda de si el cambio de tablas afecta a aquellos sistemas que se basaron en las tablas antiguas para determinar sus propios coeficientes de actualización. Nos referimos al sistema de bienes usados y sistema degresivo.

Veremos a lo largo del estudio de los distintos sistemas de amortización que la aplicación de las tablas no se limita al sistema que nos ocupa, sino que se configuran como un lugar de continua referencia para la creación de los demás coeficientes de amortización, debido principalmente a su aprobación legal.

Quizás sea adelantarnos porque todavía no hemos estudiado el procedimiento de cálculo de estos sistemas, pero consideramos, basándonos en el principio de continuidad de la amortización, que si estos sistemas partieron de unos parámetros para establecer su propia cuota de amortización, y estos parámetros han sido modificados con

¹⁴⁵ COOPERS & LYBRAND: «La nueva tabla de coeficientes anuales de amortización». Notas Fiscales. Circular Informativa n°9/93. Agosto 1993. Pág. 2.

posterioridad, esta nueva circunstancia no les afecta puesto que los parámetros perdieron su singularidad en el momento que fueron utilizados para hallar otros nuevos, los utilizados en el sistema de amortización en cuestión, y los que permanecen son estos últimos en virtud del principio de continuidad. Además, cuando se elige un sistema de amortización se realiza conforme a las expectativas de depreciación previstas para los años siguientes, por lo que un cambio de los coeficientes modificarán las previsiones realizadas y la efectividad de los mismos.

Sin embargo, las nuevas tablas establecen de un modo explícito que sustituyen los coeficientes anteriores y que en todo caso se aplicará la regla de actualización a los nuevos coeficientes, de forma que nos podemos considerar obligados a aplicar esta regla.¹⁴⁶

Pero las consecuencias de la obligada adaptación a las nuevas tablas no siempre son favorables como es el caso de los bienes que han sido objeto de una actualización de balances. El cálculo del nuevo período amortizable en todos los casos se ve aumentado y reducida la amortización mínima, lo que perjudica a los elementos de elevada vida útil que han sido revalorizados, ya que puede producirse una disminución del coeficiente aplicable respecto del resultante de la última actualización, por lo que se debería haber permitido mantener la aplicación de los anteriores coeficientes utilizados cuando estos resulten superiores.

Para terminar, se recuerda que el cambio sufrido en las tablas oficiales de amortización no afecta al sistema lineal de amortización entendido como procedimiento de cálculo, si bien sí afectará a las cuotas resultantes puesto que se han modificado los parámetros aplicables. Procedemos ahora al estudio de la regulación legal de la amortización según tablas.

1.3. REGULACIÓN LEGAL DE LA AMORTIZACIÓN SEGUN TABLAS.

La regulación de la amortización según tablas se contempla en el artículo 58 del RIS de la siguiente forma:

«1. Cuando el sujeto pasivo no hubiese optado por aplicación de otro sistema, la dotación a las amortizaciones se ajustará a la aplicación de coeficientes de amortización que en ningún caso podrán superar los máximos fijados en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, sin perjuicio de los establecido respecto a la amortización mínima en el artículo 48 de este reglamento, así como en el apartado tres de este artículo».

¹⁴⁶ Esta tesis también está mantenida por José Antonio Sánchez Galiana, Rosario Pallarés Rodríguez y Miguel Crespo Miegimolle, en el libro «Impuesto sobre Sociedades. Supuestos Prácticos Comentados. Consultas. Jurisprudencia». Editorial Comares. Granada Noviembre 1993.

Este artículo 58,1 sigue la línea de la legislación anterior pero, como ya se ha señalado, suprime el último párrafo del citado artículo 18, el cual permitía sobrepasar los períodos máximos cuando se producía una depreciación mínima inferior a la prevista fiscalmente. En consecuencia, el plazo máximo queda configurado con absoluta rigidez y los artículos 48 y 49 del RIS, referidos a la amortización mínima y al concepto de vida útil respectivamente, así lo confirman.

Siguiendo la técnica analítica nos disponemos a estudiar el significado de la terminología utilizada en este artículo. En el artículo 58,1 se dice que «*en ningún caso*» la dotación de las amortizaciones podrán superar los coeficientes máximos fijados en las tablas aprobadas, es decir, remarca la existencia de una cuota máxima de amortización anual que no debe superar cada elemento para poder cumplir el requisito de efectividad en este sistema.

Pero ¿Qué quiere decir «*sin perjuicio de lo establecido respecto de la amortización mínima en el art. 48 de este Reglamento*»? Esta cuestión puede ser respondida desde dos interpretaciones distintas, que en ningún momento son excluyentes sino, al contrario, pueden coexistir.

- a) La primera de ellas es que esta forma frente a la existencia del límite superior que es el coeficiente máximo, se reconoce la existencia de un límite de amortización inferior que es la amortización mínima, por lo que se obra también en reconocimiento de este concepto.
- b) La segunda interpretación requiere una exposición mas compleja, pues arranca de la determinación del coeficiente mínimo de amortización a partir del período máximo establecido en las tablas.

La importancia del periodo máximo en la amortización queda expresada por la Administración que considera que no pueden admitirse como gastos deducibles las amortizaciones realizadas después de transcurridos los plazos fijados en las tablas aprobadas por Orden Ministerial de 23 de febrero de 1965, pues tales amortizaciones tienen consideración de saneamiento de activo. El problema se plantea para las Empresas que por haber amortizado en pequeña cuantía antes de 1983, les restaba un alto porcentaje por amortizar y unos pocos años de vida útil. Estos sujetos habrían actuado de acuerdo con la ley vigente en cada momento, pero no podrían amortizar en la actual normativa sobrepasando los coeficientes máximos de forma que resultarían perjudicados.

CAMPO SENTIS ¹⁴⁷ entiende que no tiene por qué aceptarse que la amortización mínima es simplemente el resultado de dividir 100 por el número de años de

¹⁴⁷ CAMPO SENTIS. «Amortizaciones de inmovilizado material. Plazos máximos y coeficientes mínimos. Normas de derecho transitorio del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades». Revista de Derecho Financiero n°195/196. Mayo 1988. Pág. 761.

vida útil de un elemento. Esto será cierto sólo para aquellos que entren en servicio después de la entrada en vigor del Reglamento. Para los que ya lo estaban en aquel momento, la amortización mínima resultará ser el cociente de dividir el importe pendiente de amortizar en aquel momento por el número de años que contemporáneamente quedasen para completar el plazo máximo fijado en las tablas. En conclusión, para los elementos que vinieran amortizándose o fueran susceptibles de amortizar antes de la promulgación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el período máximo de amortización será el que reste según el artículo 49, descontando el ya transcurrido, y que al valor pendiente de amortización le es aplicable el artículo 48.

Toda esta tesis conecta directamente con la amortización de bienes usados que está prevista en el artículo 61, donde se prevén unos coeficientes aumentados para aquellos bienes adquiridos en estado de uso y no nuevos, y por tanto, con un período de vida útil inferior al normal previsto en las tablas. La dimensión del problema se centra en si se pueden considerar bienes usados aquellos que fueron inferiormente amortizados antes del 1 de enero de 1983, es decir, cuando entra en vigor el Reglamento. En esta línea, CAMPO SENTIS considera que la diferencia entre estimar aplicable la norma con interpretación literal del artículo 48 o con interpretación analógica del artículo 61, reside en que esta última podría aplicarse incluso para los elementos que por calendario hubieran visto ya caducada totalmente su vida útil antes de la promulgación del Reglamento, con lo que entonces la disposición del artículo 48 no resultaría nada fácil de aplicar, porque el coeficiente constituido por el período máximo de amortización sería negativo.

Así, restando todavía un período de vida útil, aunque sea corto, en el momento de entrada en vigor el Reglamento debe ser aplicado el artículo 48 por cuanto la interpretación literal debería prevalecer sobre la analógica de acuerdo con lo previsto a estos efectos en la Ley General Tributaria de 1963.

Retomando el análisis del artículo 58 del RIS debemos recordar que las tablas de amortización recogen en general todos los elementos del activo del inmovilizado, pero dado que son de aplicación general a todo tipo de elementos puede darse el caso de elementos que no se encuentran específicamente. En previsión de estos nuevos elementos el apartado 2 del artículo 58 del RIS dispone:

*«Cuando un elemento amortizable no tuviese fijado de manera específica su coeficiente de amortización o su plazo máximo de vida útil en tanto el Ministerio de Hacienda no lo fije con carácter definitivo, el sujeto pasivo podrá aplicar **provisionalmente** el que juzgue apropiado por asimilación a los previamente aprobados».*

Si nos detenemos en la expresión «*provisionalmente*» vemos que puede ser objeto de distintas interpretaciones:

a) Puede querer significar que, fijado el coeficiente por el sujeto pasivo, la Administración podrá rectificarlo al practicar la oportuna comprobación de la declaración.

b) Que el coeficiente adoptado será aplicable, confiriendo efectividad a la amortización, hasta que la Administración fije un coeficiente definitivo, momento en que se practicarán los oportunos ajustes con las amortizaciones futuras pero sin afectar a las pasadas.

c) Que el coeficiente adoptado es provisional a todos los efectos, procediéndose a la rectificación de todas las amortizaciones hasta el momento practicadas con la consiguiente liquidación del impuesto por las diferencias resultantes, cuando la Administración apruebe el coeficiente definitivo.

d) Que hecha la elección del coeficiente provisional con buena fe y de acuerdo a una adecuada asimilación, el coeficiente elegido se aplicará hasta la total amortización, aun cuando hubiese sido aprobado el coeficiente definitivo.

Sin embargo, y sin desestimar las restantes opiniones, y a la vista de la actuación de la Administración en materia de dictar nuevos coeficientes, me inclino más por la opción A): Cuando un elemento amortizable no tenga fijado de manera específica el coeficiente de amortización y periodo máximo en las tablas aprobadas por el Ministerio, ni pueda asimilarse a otro que conste en ellas, el procedimiento a seguir por el propio sujeto pasivo será el de decidir, en base a los principios básicos en materia de amortización, es decir, los principios de la efectividad de la depreciación y la contabilización de la misma, la forma de amortización del bien y pruebe la efectividad de la depreciación. Si el coeficiente fue calculado teniendo en cuenta la depreciación real del bien no tendrá que preocuparse el sujeto pasivo por la posibilidad de que la Administración modifique el coeficiente. Al mismo tiempo, el Ministerio de Economía y Hacienda en relación al problema de la efectividad de la amortización, considera que el requisito de efectividad se entenderá cumplido si se formula un plan ante la Administración tributaria y es aceptado en la forma prevista en la normativa indicada ¹⁴⁸. Si se analiza dicha normativa se descubre que nos está remitiendo a la amortización

¹⁴⁸ La normativa a la que remite es la siguiente: Artículos 45,2; 47,2; 55; 56; 57; 58,2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la Contestación de la Dirección General de Tributos de 10 de julio de 1989. Sobre la inexistencia de un coeficiente en las tablas se manifiesta la Dirección General de Tributos en Consultas de 24 de septiembre de 1990 y de 10 de enero de 1991.

según Planes, sin embargo, no significa que la inexistencia de coeficientes en las tablas de amortización obligue al contribuyente a la remisión al sistema de Planes de amortización, sino que para evitar tener que demostrar la efectividad de la amortización en el caso de que sea requerida, se puede formular un Plan de amortización ante la Administración, aunque para ello se han de cumplir los requisitos previstos en dicho sistema de amortización.

En la práctica real las empresas, para su seguridad jurídica y ante la imposibilidad de hacer asimilaciones correctas, han seguido el procedimiento de las consultas a la DGT en las que plantean el coeficiente aplicable a los nuevos activos. Así, por ejemplo, el 7 de noviembre de 1984 decide la DGT que, con arreglo a los criterios establecidos en el artículo 58 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se fija un coeficiente de amortización del 20% para las máquinas recreativas de tipo C, con una amortización mínima anual de los 2/3 de este coeficiente máximo. Todo lo expuesto son opiniones dadas antes de la entrada en vigor de las tablas de 1993. Estas nuevas tablas parecen solucionar el problema: Existen unos elementos clasificados como comunes, a los que les corresponden unos coeficientes establecidos para todo tipo de actividad, salvo que figuren específicamente en su correspondiente grupo; cuando un elemento no pueda ser calificado entre los comunes, y no exista un grupo o agrupación de actividad específica donde encajarlo, se aplicará el coeficiente que más se asimile a aquel elemento. Si aún no es posible situarlo en ninguno de los supuestos previstos, las nuevas tablas establecen un coeficiente máximo general del 10% y un periodo máximo de 20 años para estos casos no previstos. Por la nueva regulación de las tablas, pues consideramos que se ha quedado sin sentido el señalado párrafo del artículo 58,2 del RIS. Aún así no se puede considerar derogado ya que la disposición contenida en las tablas pertenece a una norma de rango inferior al RIS, una Orden, dato que plantea hasta que punto lo vincula, pero consideramos que entrar en tal polémica carece de sentido.

Al hablar de los elementos previstos en las nuevas tablas de 1993 debemos detenemos en analizar el caso especial de los elementos inmateriales. En las tablas de amortización, tanto en las antiguas de 1965, como en las nuevas, no se incluyen elementos del inmovilizado inmaterial. Esta ausencia está justificada porque los activos inmateriales se caracterizan porque su depreciación no se produce por aplicación al proceso productivo ni por el simple paso del tiempo, sino por otras causas, y como consecuencia de ello, no se puede establecer un sistema de amortización consistente en aplicar un coeficiente anual preestablecido sobre su valor contable, sino el correspondiente a las pérdidas patrimoniales a través de su imputación a resultados. Esta tesis es compartida por la Dirección General de Tributos que en su consulta vinculante de 4 de junio de 1.980 se pronuncia: « (...) las marcas (...). Estos elementos no están comprendidos en las tablas de coeficientes de amortización ni podrán estarlo en las que se confeccionen en el futuro, ya que su depreciación efectiva dependerá de las

circunstancias económicas de cada empresa, sin que sea posible fijar coeficientes máximos ni plazos máximos de amortización.»

Otra característica a destacar recae sobre el mandato por el cual, cuando al calcular los coeficientes mínimos estos vengan dados por un número entero, debe redondearse por exceso, puesto que en caso contrario no quedaría totalmente amortizado el elemento en el período de vida útil y se incumpliría la norma relativa al valor residual¹⁴⁹.

Una vez expuesto el mecanismo de aplicación del sistema según tablas se procede a establecer un EJEMPLO DE AMORTIZACIÓN LINEAL. El planteamiento es el siguiente: Una empresa de venta al por menor tiene instalada una oficina donde se realizan las operaciones. Para proceder a la amortización del mobiliario, por ejemplo una mesa valorada en 100.000 ptas., se recurre a las tablas de amortización, en concreto al Anexo II, Sección II de las mismas. Para dichos elementos se tienen señalados un coeficiente máximo de 10% y un periodo máximo de 15 años. La amortización mínima que resulta es de 6,66%.

Pero tales coeficientes corresponden a las tablas 1965. Se debe proceder a asimilar el ejemplo a las nuevas tablas. El ejemplo tomaba los coeficientes del Anexo II, sección segunda de las antiguas tablas. Para determinar los coeficientes en las nuevas recurrimos a las claves de relación previstas en las tablas de 1993. En este supuesto concreto, se les asigna el grupo 61. Ya en las propias tablas de amortización, el grupo 61 está dedicado al COMERCIO y de entre los distintos grupos que se relacionan se encuentra excluido expresamente el mobiliario. En el comentario realizado sobre las tablas se ha hecho alusión a la existencia de una agrupación independiente denominada ELEMENTOS COMUNES, que tal y como su nombre indica son aplicables a todo tipo de actividades. En concreto, referido al mobiliario de oficina se asigna en el subgrupo 4, letra a) los coeficiente máximos del 10% y un periodo máximo de 20 años. Si se compara con los coeficientes anteriores se observa que el coeficiente máximo (10%) es el mismo y en consecuencia se mantiene inalterado el periodo mínimo (20 años). Sin embargo, respecto del periodo máximo (20 años) supone un cambio puesto que el coeficiente mínimo resulta del 5%, porcentaje evidentemente menor del 6,66% de amortización mínima anterior.

Se van a actualizar ambos casos al mismo tiempo para ver las diferencias. Nos podemos encontrar con cuatro opciones para amortizar:

¹⁴⁹ Este punto se desarrollará con más amplitud en el apartado dedicado al valor residual.

CASO PRIMERO.- Tomando el coeficiente máximo se amortizará en un periodo de 10 años (periodo mínimo de amortización). Al ser el coeficiente máximo coincidente en ambas tablas, la amortización será coincidente:

Año	Amortiz.anual	Amortiz.acumulada
1	10.000	10.000
2	10.000	20.000
3	10.000	30.000
4	10.000	40.000
.....		
9	10.000	90.000
10	10.000	100.000

CASO SEGUNDO.- El periodo máximo de amortización ha sido modificado en las nuevas tablas respecto de las anteriores. Así,

a) Tomando el periodo máximo se amortizará en un periodo de 15 años con un coeficiente de amortización del 6,66% (amortización mínima):

Año	Amortiz.anual	Amortiz.acumulada
1	6.666	6.666
2	6.666	13.330
3	6.666	20.000
4	6.666	26.660
.....		
9	6.666	60.000
10	6.666	66.666
.....		
14	6.666	93.333
15	6.666	100.000

b) Tomando el periodo máximo se amortizará en un periodo de 20 años con un coeficiente de amortización del 5% (amortización mínima):

Año	Amortiz.anual	Amortiz.acumulada
1	5%	5.000
2	5%	10.000
3	5%	15.000
4	5%	20.000
.....		
9	5%	45.000
10	5%	50.000

14	5%	70.000
15	5%	75.000
.....		
20	5%	100.000

Las consecuencias de la modificación del periodo máximo de amortización son a primera vista grandes puesto que se ha ralentizado la amortización y por tanto, se tardará más tiempo en recuperar la cantidad invertida. Pero, aparte de esta apreciación, no se puede extraer otra conclusión general, aunque si se encontrarán muchas pero referidas a casos concretos y siempre relacionados con la marcha interna de la empresa.

CASO TERCERO.- La tercera posible opción consiste en elegir el periodo máximo de amortización durante el cual se querrá amortizar. Para este caso concreto elegiremos 12 años puesto que dicho periodo respeta los periodos máximo y mínimos permitidos. Se determina el coeficiente de amortización en base a dicho periodo que resulta del 8,33%, superior al coeficiente de amortización mínima. El proceso de amortización quedará configurado de la siguiente forma:

Año	Amortiz.anual	Amortiz.acumulada
1	8.333	8.333
2	8.333	16.666
3	8.333	24.999
4	8.333	33.332
.....		
10	8.333	83.330
11	8.333	91.663
12	8.333	100.000

La diferencia con la nueva tabla es que se podría amortizar eligiendo un periodo superior a los 15 años e inferior a los 20, circunstancia imposible en la antigua tabla ya que el periodo máximo de amortización estaba en los 15 años.

CASO CUARTO.- La última opción es la que resulta más interesante desde el punto de vista del estudio. En la amortización lineal se establecen unos límites, periodos y coeficientes máximos y mínimos, dentro de los cuales se puede uno mover en total libertad. En los ejemplos que hemos expuesto en los casos anteriores existe un denominador común: se utilizaba un coeficiente constante en todo el periodo amortizativo. Sin embargo, esta característica no es obligatoria en nuestro orden fiscal, aunque sí la más frecuente. A lo que trato de llegar es que es posible amortizar por el método lineal utilizando coeficientes distintos siempre que se respeten los límites antes expuestos. Así, se podría amortizar en un periodo de 12 años con los siguientes coeficientes:

Año	Coefficiente	Amortiz.anual	Amortiz.acumulada
1	6.66%	6.660	6.660
2	10%	10.000	16.660
3	8%	8.000	24.660
4	7.5%	7.500	32.160
5	10%	10.000	42.160
6	9.33%	9.330	51.490
7	7%	7.000	58.490
8	8%	8.000	66.490
9	7.33%	7.330	73.820
10	10%	10.000	83.820
11	6.66%	6.660	90.480
12	9.52%	9.520	100.000

En una primera aproximación podríamos creer que se trata de un sistema que recoge la amortización efectiva del bien. Sin embargo nada más alejado de la realidad. La existencia de los límites máximos y mínimos lo condiciona de tal forma que, sin la existencia de un plan previo, podría ocurrir que las últimas amortizaciones no se pudiesen realizar como consecuencia de estar por debajo de la amortización mínima o por encima de la máxima.

Esta posibilidad de amortización con coeficientes oscilando entre el máximo y el mínimo contenidos en las tablas está reconocida por la Dirección General de Tributos en su contestación de 21 de septiembre de 1990 en los siguientes términos:

« Es decir, cuando el criterio de amortización adoptado sea el de las tablas de amortización, (...), se presume la efectividad de la depreciación siempre que la amortización correspondiente esté comprendida entre el coeficiente máximo y mínimo (derivado del periodo máximo o vida útil del elemento) que figure asignado al elemento en las referidas tablas, pudiendo la empresa modificar libremente el coeficiente de amortización dentro de dichos límites sin necesidad de autorización administrativa alguna».

Resaltamos para terminar que el cambio de coeficientes no atenta contra el principio de continuidad puesto que este principio se ocupa de la prohibición de la aplicación de distintos sistemas de amortización de forma sucesiva o simultánea, y el caso que estamos analizando no implica cambiar de sistema, sino actuar dentro de los márgenes establecidos por el mismo.

Una vez examinadas estas cuatro posibilidades de amortización conforme al sistema lineal, desde el punto de vista práctico no acaba aquí la incidencia del cambio de tablas de amortización. Suponemos que llevamos amortizando durante cuatro años el

elemento citado en el ejemplo de forma que resulta acumulada una cuota de amortización. Las nuevas tablas establecen un sistema para la adaptación de las amortizaciones en curso a los nuevos coeficientes, que se hace en los siguientes pasos:

PRIMERO: Se dividirá la amortización acumulada por el resultado de aplicar el coeficiente máximo al valor base de amortización del mismo.

No se especifica a cual coeficiente se refiere, es decir, si se trata del coeficiente máximo perteneciente a la antigua tabla o a la nueva. Sin embargo, si se tratase del perteneciente a los antiguos coeficientes nos daría el número de años elegidos para amortizar por lo que no nos daría una nueva información, lo que nos hace inclinarnos por exclusión, a la otra opción: Se aplicará el coeficiente máximo de las nuevas tablas al valor base de amortización. De ello resulta:

$$100.000 \text{ s/ } 10\% = 10.000$$

SEGUNDO: Dicha cifra dividirá a la amortización acumulada hasta entonces. Tomaremos los distintos ejemplos comentados anteriormente. El coeficiente entero por defecto obtenido representará los años teóricos de amortización, de donde se extrae:

Caso 1,	$40.000 : 10.000 = 4$ años
Caso 2,	$26.660 : 10.000 = 2$ años
Caso 3,	$33.332 : 10.000 = 3$ años

TERCERO: Los años teóricos de utilización se restarán al periodo máximo utilizado en las tablas resultando así el periodo en que se permita continuar la amortización. Aplicándolo al ejemplo se procede de la siguiente forma:

Caso 1,	periodo máximo: $20 - 4 = 16$
Caso 2,	periodo máximo: $20 - 2 = 18$
Caso 3,	periodo máximo: $20 - 3 = 17$

Pero tampoco acaba aquí el procedimiento de adaptación a las nuevas tablas. Tal y como está redactada la norma analizada, el sujeto pasivo puede elegir un nuevo periodo de amortización dentro del límite marcado, y en consecuencia, un nuevo coeficiente. Al tener libertad de elección se vuelven a dar las tres posibilidades señaladas en la amortización según tablas.

Hasta este momento se ha demostrado que, salvo en los casos en que coincidan los coeficientes aplicados y aplicables con exactitud, no ha resultado un amortización exacta, ya sea por exceso o por defecto. La solución que se deduce más adecuada de todo ello es la siguiente: Tomar el periodo máximo resultante de las normas de aplicación y dividirlo por el capital resultante. La cifra obtenida serán la que se amortizará

cada año hasta finalizar el periodo de forma que se amortizará en su totalidad y correctamente.

La aplicación de esta regla de adaptación tuvo su origen en el cambio de tablas de amortización establecido para 1993, pero esto no significa que debamos olvidarnos de este procedimiento puesto que mantiene su vigencia a la hora de calcular la amortización mínima de la vida amortizable de un elemento, así como para la comprobación de la correcta amortización de un bien.

1.4. EL PROBLEMA DE LOS TURNOS DE TRABAJO

Los coeficientes que contemplan las tablas de amortización están calculados sobre una utilización normal del elemento amortizable, pero existen casos en los que, ya por la naturaleza de la actividad industrial que se realiza, ya por la necesidad económica de utilizar los equipos en toda su intensidad para que no queden superados por las típicas obsolescencias de la alta tecnología (instrumentos electrónicos cibernéticos o con muchos automatismos), estos concretos elementos del inmovilizado son utilizados de una manera continuada durante una jornada de trabajo superior a la normalmente establecida. En tales circunstancias el RIS ha previsto un mecanismo automático de aceleración de la amortización en función de los turnos de trabajo realizados creando al efecto el art. 58 apartado 3 que dice:

« 3. Cuando un elemento sea utilizado diariamente en más de un turno normal de trabajo los coeficientes mínimos de amortización se podrán incrementar en el resultado de multiplicar la diferencia entre los coeficientes máximo y mínimo obtenidos de las tablas por el coeficiente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y 8 horas. El resultado así obtenido será el coeficiente máximo de amortización admisible en este caso.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a aquellos elementos que tengan asignados en tablas coeficientes elaborados tomando en consideración una utilización superior a un turno normal de trabajo».

La fórmula utilizada para obtener el coeficiente incrementado que se extrae del artículo anterior se puede configurar como:

$$\text{Coefic. máx.} = \text{coefic.mín.} + (\text{coefic. máx.} - \text{coefic. mín.}) \times \frac{\text{Tiempo real}}{\text{Tiempo Total}}$$

EJEMPLO: Amortización de una máquina industrial que es utilizada de forma continua durante 14 horas diarias. En las tablas de 1993 se encuentra un CMA del 10% y un PMA de 20 años. Determinamos el coeficiente máximo de amortización según la fórmula anterior:

$$\text{Coefic. máx.} = 5 + (10 - 5) \times \frac{14}{8}$$

El CMA resultante es de 13,75%

Sin embargo, surgen dudas a la hora de su aplicación en torno a la interpretación de la expresión «*utilizando diariamente*» que puede ser objeto de diferentes interpretaciones:

- A) Puede significar utilización continuada, es decir, todos los días del año durante todos los años de la vida útil.
- B) Puede significar utilización discontinua, entendiendo como tal que la utilización superior a la normal se realizase durante periodos de tiempo determinados, dando opción a que la elevación del coeficiente se hiciese sólo en los periodos en los que se tenga mayor uso.

Nuestra opinión se mantiene en la línea de DELGADO GOMEZ ¹⁵⁰ que, partiendo del hecho de que la comprobación de los periodos de utilización sería difícil y costosa, se inclina por la primera interpretación, de utilización continuada, no exceptuando la aplicación de los coeficientes elevados por la interrupción del ritmo de trabajo por razones justificadas.

Consideramos que si de opta por la interpretación discontinua, dado lo difícil que es comprobar esta situación, podría ser una vía de escape de amortización acelerada. Aunque no lo indique expresamente el RIS, todo sujeto pasivo que opte por esta facultad deberá indicarlo en el balance correspondiente al primer ejercicio en que se aplique el coeficiente incrementado, ya que al hacerlo está modificando de alguna forma la norma general de imputación del gasto por amortización, y en tales circunstancias el artículo 88.4 del RIS exige que se manifieste y justifique el cambio de criterio utilizado. Esta misma razón apoya la tesis antes indicada de que la utilización discontinua es difícil de prever y podría ser que no fuese posible indicarlo en el balance del ejercicio.

Hay que considerar que la normalidad para algunos activos es el trabajo continuo, salvo paradas eventuales para reparaciones, de ahí la precisión del artículo 58 párrafo 3, segundo párrafo. De este modo, la utilización normal o anormal del inmovilizado y su previsión al respecto en las tablas es decisiva para saber si se puede aplicar o no aquella

¹⁵⁰ DELGADO GÓMEZ, ANTONIO. «Amortizaciones, provisiones y previsiones en el Impuesto sobre Sociedades». Editorial Deusto. Pág. 73.

fórmula matemática del artículo 58,3. En las vigentes tablas de 1993 se expresa claramente la situación que acabamos de exponer. La instrucción cuarta de las mismas declara que para la elaboración de las tablas de coeficiente se han tomado en cuenta las condiciones de los elementos utilizados **durante un turno de trabajo**, considerando la excepción de aquellos por cuya naturaleza técnica se utilicen de forma continuada.

Para terminar este tema se ha de señalar la opinión de MONASTERIO ESCUDERO ¹⁵¹ que viene a plantear el problema contrario al estudiado: Las empresas que se ven obligadas a trabajar menos de ocho horas diarias deberían tener la posibilidad, a efectos fiscales, de poder aplicar un menor coeficiente de amortización del que venían empleando hasta ese momento. Para dar solución a la cuestión presenta una fórmula para rebajar el coeficiente mínimo de amortización contenido en las tablas.

Sin entrar desarrollar más el problema planteado creemos necesario criticar tal opinión. Pese a la lógica que encierra la tesis de Monasterio difiero a ella por varias razones: Es aceptado por todos que un bien que está funcionando más de una jornada de trabajo sufre una depreciación por uso mayor que aquellos que son utilizados únicamente durante un turno de ocho horas. Aquí es donde entra el elemento difícilmente cuantificable. Se ha tomado como referencia de jornada equivalente a ocho horas porque es lo aceptado desde el punto de vista laboral, pero ello no significa que se obligue a toda maquinaria a funcionar diariamente durante ocho horas puesto que el número de horas de trabajo normal de cada activo se ha establecido no de una forma abstracta, sino atendiendo a su propia naturaleza, a su papel dentro de la Empresa. Por ejemplo, tomemos el caso de un vehículo automóvil perteneciente a un agente comercial independiente. Este elemento, por la naturaleza del trabajo desempeñado es un elemento necesario, pero difícilmente se utiliza durante ocho horas diarias continuadas como puede ocurrir con una máquina de una empresa textil. Como consecuencia de todo esto, en el caso de existir la posibilidad de rebajar la cuota de amortización, es posible que se acogiese a la disminución del coeficiente mínimo previsto en las tablas. Sin embargo, la respuesta a este proceder es negativa ya que no se debe olvidar que los coeficientes de las tablas de amortización están previstos para cada tipo de elemento y seguramente se han tomado en cuenta todas estas circunstancias de uso. Aún así, el sujeto pasivo no se encuentra del todo indefenso ya que se puede optar por amortizar por el coeficiente mínimo si se considera que un a amortización más lenta le interesa.

A este razonamiento se le puede acusar de no ser cierto en el caso de tomar como ejemplo el caso de la máquina hiladora textil, que presumimos una jornada de ocho horas. Pero nos mantenemos en la misma línea de nuestro razonamiento y para justi-

¹⁵¹ MONASTERIO ESCUDERO, CARLOS: «La amortización de activos utilizados en jornada de trabajo inferior a la normal». Crónica Tributaria nº 52. 1984. Página 159.

ficarlo volvemos a referirnos a la dualidad de coeficientes contenidos en las tablas, máximo y mínimo, y a la posibilidad de acudir a un coeficiente mínimo. También se ha de recordar que la depreciación de un bien no depende únicamente del uso, y como consecuencia de ello, del envejecimiento funcional, sino también de la obsolescencia, factor ajeno al anterior y que interviene con independencia del funcionamiento diario de la máquina, y del paso del tiempo. Estos tres factores son tomados a la hora de calcular los coeficientes correspondientes, que debemos considerar establecidos para todo elemento en un jornada de trabajo o inferior.

A lo dispuesto anteriormente, hemos de hacer también dos consideraciones importantes:

a) Es muy posible que la reducción de la jornada laboral sea debido a unas malas condiciones del mercado y como consecuencia de ello, una menor obtención de beneficios. Por esta situación es posible que le interese disminuir el gasto deducible que es la amortización para poder así reforzarlo en épocas de mayores ingresos. Pero no es la función de la amortización, sino el registrar la depreciación de un bien y esta no entiende de crisis empresariales o política económica de empresas.

b) Siempre en cualquier caso puede el sujeto pasivo haber elegido el sistema de demostración de la depreciación efectiva, con sus ventajas e inconvenientes.

2. SISTEMAS DEGRESIVOS.

Vamos a estudiar en este apartado el sistema de amortización degresiva, el cual se nos muestra como uno de los sistemas de amortización admitidos por el Impuesto de Sociedades para considerar como efectivas, y por tanto deducibles, las cuotas de amortización correspondientes sin necesidad de probar dicha efectividad por el sujeto pasivo.

2.1. REQUISITOS EXIGIDOS POR EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El estudio del sistema degresivo se va a centrar en el marco legal establecido por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 54 configura dicho sistema de amortización como una aproximación del proceso de amortización fiscal al proceso de depreciación que se produce en la actualidad por la incidencia del progreso tecnológico.

Se nos muestra, pues, como un sistema complejo. Su primera característica es que no es un sistema de general aplicación, sino que es adecuado para determinados elementos del inmovilizado:

- 1.- Aquellos bienes que efectivamente se deprecian más al comienzo de su vida útil.
- 2.- Aquellos otros que requieren unas reparaciones o unos gastos de conservación sustancialmente crecientes a lo largo de la vida útil, de forma que dicho ritmo creciente se vaya compensando con una depreciación decreciente.

La complejidad a la que hemos hecho alusión en el párrafo anterior justifica la restricción de su aplicación que establece el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Las limitaciones impuestas por el art. 54,5 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades para que pueda aplicarse el sistema de amortización degresiva son expresadas en los términos siguientes:

«Serán requisitos necesarios para poder aplicar el sistema de amortización degresiva:

- a) Los activos amortizables deberán tener una vida útil superior a tres años.*
- b) Deberán ser adquiridos nuevos o contruidos por la propia empresa; es decir, que serán utilizables y que entren en funcionamiento por primera vez.*
- c) Han de tratarse de elementos de inmovilizado material, que consistan en:*
 - Maquinaria e instalaciones de carácter industrial y agrícola.*
 - Equipos de transporte, incluidos buques y aeronaves, pero sin incluir vehículos de uso personal.*
 - Equipos de informática y procesamiento de datos.*
 - Instalaciones hoteleras.*

.....»

Todos los demás bienes que no cumplan las citadas características quedan excluido, y específicamente los activos inmateriales, terrenos y edificios, cualquiera que sea su destino o aplicación ¹⁵².

Como en toda norma legal, debemos analizar los mandatos que encierra, intentando determinar el verdadero significado de las distintas expresiones:

1º) Así, como primer requisito tenemos la exigencia de una *«vida útil igual o superior a tres años»* recogida en el apartado a) está justificada por el hecho de que, al duplicarse con cualquiera de los dos métodos la cuota de amortización que se aplica

¹⁵² En este sentido el art. 54,6 del RIS establece:

« En ningún caso el sistema de amortización degresiva podrá aplicarse a:

- a) Los activos inmateriales.*
- b) Edificios, cualesquiera que sea su destino o afectación, salvo que formen parte de instalaciones complejas especializadas.*
- c) Instalaciones de carácter administrativo, así como el mobiliario y material de oficina.»*

en el primer ejercicio con respecto a la que sería procedente en un sistema de amortización lineal, si se amortizase en dos años, por el método de coeficientes constantes quedaría amortizado un 75% el primer año y por el método de suma de dígitos, dos tercios, y las tablas de amortización no incluyen ningún coeficiente del 50% determinante de una vida útil de 2 años, y en cambio sí incluyen coeficientes del 33%.

El anterior comentario se válido para las tablas de 1965 que son las que estaban vigentes en el momento de instaurar el sistema de amortización degresivo; sin embargo, en las tablas de amortización de 1993 sí se incluyen dos supuestos con un coeficiente máximo del 50%, y en consecuencia, un período mínimo de dos años, referidos en ambos a cristalerías en general, dentro de la agrupación 61, dedicada a hostelería, cafeterías y cafés, y también en la agrupación 92, dedicada a la sanidad y servicios veterinarios. Por ello, esta novedad afecta a la aplicación del sistema degresivo, ya que los elementos a los que se refieren las instalaciones hoteleras son susceptibles de aplicación del sistema degresivo de amortización. La consecuencia que se extrae de ello es que en concreto las cristalerías están excluidas del sistema degresivo pues tomando el coeficiente del 50% le corresponde un período de vida útil inferior a tres años. Sin embargo, se podrían admitir si se tomase como período de amortización 3 años, de donde derivaría un coeficiente del 33%. En conclusión, las cristalerías se admitirían en el sistema degresivo si se amortizasen en tres años o más, y no en dos años, como es posible por su período mínimo de amortización.

Asimismo, en este sistema de amortización, el concepto de vida útil es el tiempo que se estima puede utilizarse el bien dentro de los márgenes admitidos en las tablas fiscales.

2º) Respecto del segundo requisito de «*bienes nuevos*», ya hemos hablado en otros lugares de este trabajo, concretando siempre que esta característica se cumple antes de que entren en funcionamiento por primera vez. La razón de este requisito es la de siempre: Remarcar la existencia de un sistema de amortización propio para los bienes usados, que excluye la aplicación de cualquier otro método en los bienes con estas características.

Sin embargo, existe una excepción: Los procesos de fusión, absorción y escisión de empresas (art. 46, 9 y 10 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades). La empresa o empresas resultantes de las operaciones mercantiles en las que consisten los procesos referidos se encontrarán con la incorporación a su inmovilizado de unos elementos procedentes de anteriores empresas que no pueden en ningún caso considerarse «bienes nuevos». Pero antes de comenzar a valorar esta excepción se ha de tener en cuenta que no se trata de aplicar este sistema de amortización por primera vez a bienes que ya han entrado en funcionamiento. El artículo 46,9 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades hace referencia a que «*deberá proseguirse para cada ré-*

gimen incorporado el régimen de amortización a que estaba sujeto». Estos procesos de fusión, absorción y escisión de empresas han supuesto una valoración del balance de la sociedad, dentro del cual se encuentran las dotaciones a amortización del inmovilizado, y se presume que las empresas objeto de estos procesos no han desaparecido, sino que se han «transformado», pasando a formar parte de otra esfera empresarial. Por tanto, se entiende que deben continuar los criterios establecidos para la amortización de bienes, ya que no ha habido una transmisión individual de estos que alterara el ciclo, sino una transmisión en bloque por lo que sus características productivas se mantienen intactas.

Hasta este momento se ha intentado justificar el por qué de mantener el mismo procedimiento de amortización, pero no nos hemos centrado en esta parte concreta en el estudio del sistema degresivo. Toda esta introducción se hacía necesaria para demostrar que la «excepción» de la que se ha empezado hablando no consiste en la posibilidad de optar por el método degresivo aplicado a elementos no nuevos, sino que, resalto, está referida a la posibilidad de «continuar» un método de amortización degresiva que se aplicó sobre bienes nuevos y que todavía no se había finalizado.

Es cierto que la norma que regula la amortización de los bienes resultantes de una fusión, absorción o escisión permite, en el caso de que la entidad no estuviese de acuerdo con la amortización programada, la formulación de un plan de amortización específico para aplicar su propio sistema. Pero este caso no puede entenderse como una vía de escape para poder aplicar el sistema degresivo en bienes usados con anterioridad. En cualquier caso se tratará de un plan de amortización, que si bien es posible que persiga similares resultados que el sistema degresivo, deberá cumplir los requisitos de forma y fondo de los planes de amortización y deberá ser probada la efectividad de la depreciación por el sujeto pasivo, lo que desnaturaliza e impide que sea considerado como un procedimiento de amortización degresiva ya que se ha eliminado una de sus características: la presunción de la efectividad de la depreciación.

3º) Centrándonos en el último requisito relativo a los **elementos** a los que es posible aplicar sistema de amortización, podemos señalar que la expresión «**maquinaria**» es susceptible de distintas interpretaciones:

- a) Desde una interpretación restrictiva, es aplicable únicamente a aquellos elementos que en las tablas de amortización vienen definidos como tales.
- b) Según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, «*maquinaria*» es el «*arte que enseña a fabricar las máquinas*» o «*conjunto de máquinas para un fin determinado*» o «*mecanismo que da movimiento a un artefacto*». Y «*máquina*» se define como «*artificio para aprovechar, dirigir o regular la acción de una fuerza*». Se trata de una interpretación amplia de maquinaria.

La contestación dada por la Dirección General de Tributos a consulta vinculante, de 17 de julio de 1981, aboga por una interpretación restrictiva del concepto, si bien esto no será obstáculo para que se consideren máquinas todos aquellos elementos que lo sean por naturaleza. Lo dispuesto aquí también es aplicable para las **instalaciones de carácter industrial o agrícola**.

Por lo que respecta a los «*equipos de transporte*», podría referirse a los elementos referenciados en la rama XXII de las tablas de 1965, excluidas las secciones VIII y IX referidas a «Comunicaciones». Sin embargo, la alusión a los buques y aeronaves parece restringir el concepto a elementos autopropulsados, considerados siempre como unidades completas, pero sin contar los elementos auxiliares. También nos encontramos con otra deficiencia, en cuanto que quedan excluidos totalmente los «*vehículos automóviles para uso del personal*». Entonces se plantea la duda de si aquellos vehículos utilizados por el personal para el desplazamiento fuera de los centros de trabajo podrían ser aceptados en el sistema. La ausencia de regulación en las tablas no significa que no sean amortizables, sino que podrán serlo siempre que reúnan los requisitos exigidos. Ahora lo que nos importa determinar es si este tipo concreto de vehículos tiene la consideración de elementos de transporte. Por su propia naturaleza sí que lo son, ya que el rasgo que los diferencia de los demás vehículos es la función que desempeñan. Si recurrimos a la normativa del IVA estos vehículos se clasifican como vehículos industriales dentro de los elementos de transporte ¹⁵³.

Toda esta discusión termina con las nuevas tablas de 1993, cuya División 7º está dedicada a «Transportes y comunicaciones», subdividiéndose en distintas agrupaciones según la naturaleza de los elementos, y acabando de esta forma con la relación restrictiva de las tablas de 1965.

El siguiente elemento es el de «*equipos de informática y procesamiento de datos*». La OM de 31 de mayo de 1991, que estableció coeficientes de amortización para estos elementos, contiene su clasificación. Podrán acogerse a este sistema en todo caso, aún cuando estén sujetos a servicios administrativos. Hay que destacar que, si el software, elemento del inmovilizado inmaterial, forma una unidad indisoluble con el equipo de hardware, se podrá amortizar conforme este sistema. Si se trata de programas adquiridos independientemente no será posible su amortización por este sistema puesto que el software ¹⁵⁴ se trata de inmovilizado inmaterial y está prohibido expresamente en el art. 54,6 de RIS como veremos más adelante.

¹⁵³ Artículo 96,1º de la Ley 37/1992, del IVA de 28 de diciembre de 1992.

¹⁵⁴ Los términos hardware y software respectivamente son términos informáticos que se refieren a la maquinaria tales como ordenadores, impresoras..., los primeros, y los segundos a los programas informáticos mismos.

El último elemento es el recogido en la agrupación 62 de las tablas de 1993, las *instalaciones hoteleras*. Se incluirá en este sistema el conjunto hotelero en los elementos relacionados en las tablas.

A modo de conclusión, se han ido analizando cada uno de los requisitos exigidos para la amortización depreciable en el RIS, pero queda pendiente la interrogante de porqué se ha limitado a tales elementos y no se han incluido otros. Está claro que ello se debe a que se han tomado en cuenta circunstancias especiales que causaban una depreciación mayor en los primeros años del elemento. Del análisis de los elementos hemos concluido que en el caso de las maquinarias y elementos de transporte se ha tomado en cuenta el gran desgaste físico por la función que realizan. En el supuesto de los equipos informáticos, en cambio, predomina la causa de la obsolescencia como motivo principal de depreciación. Por último, consideramos que la inclusión de las instalaciones hoteleras se debe por una parte, al desgaste producido en las instalaciones por el continuo cambio de usuarios, y por otra, a política económica de apoyo al sector.

2.2. MODALIDADES DE SISTEMA DEGRESIVO.

El sistema depreciable tiene dos modalidades distintas, opcionales y alternativas:

- a) Método de coeficiente constante.
- b) Método de suma de dígitos.

A) MÉTODO DE COEFICIENTE CONSTANTE:

La regulación fiscal del método de coeficiente constante se encuentra contenida en el artículo 54, 2 del RIS de 1982, si bien con las modificaciones que señalaremos a continuación. El procedimiento del método de coeficientes constantes es complejo: Consiste en aplicar un porcentaje constante sobre valores residuales de cada período. Es decir, partiendo de los datos suministrados por las Tablas oficiales de amortización, el coeficiente derivado del período de amortización elegido se rectifica mediante su ponderación con un coeficiente positivo dispuesto al efecto por el RIS, y el porcentaje resultante de dicha operación se aplicará sobre la base de amortización, de forma que la base sobre la que se calcula se ve disminuida cada año en la dotación a la amortización correspondiente.

El elemento clave de este sistema es el porcentaje a aplicar, y para su determinación se nos remite a las Tablas oficiales utilizadas en el sistema lineal. Pero respecto al coeficiente a utilizar dentro de los contenidos en las tablas oficiales se han venido defendiendo dos criterios distintos:

- 1.- Uno de ellos considera que este coeficiente era el máximo fijado en las tablas oficiales.

2.- Para la otra opción este coeficiente era el mínimo que podía deducirse indirectamente del período máximo de amortización también fijado en las tablas.

La forma más correcta de zanjar esta controversia es fácil si se considera que el coeficiente es el que estime más adecuado la empresa, siempre que oscile entre los dos límites mencionados.

Determinados los dos elementos fundamentales para esta modalidad de degresión, es decir, el período de amortización y su coeficiente correspondiente, el coeficiente de amortización lineal así estimado *se pondera* en función del periodo de amortización del bien de que se trate y mediante la aplicación, a su vez, de los siguientes coeficientes:

- a) Si el elemento de activo tiene una vida útil inferior a cinco años: 1'5
- b) Si el elemento de activo tiene una vida útil superior a cinco años: 2
- c) Si tiene una vida útil igual o superior a ocho años: 2,5.

Sin embargo, para responder en toda su extensión a esta cuestión se ha de tener presente lo dispuesto en el artículo 54,2 del RIS cuando dispone que:

«En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11%»

Esta norma viene a influir en la libertad de elección del período de amortización del bien dentro de los límites señalados por las tablas, ya que como es conocido, cuanto mayor es el período de vida útil de un bien, menor es su coeficiente de amortización. Todo ello unido al hecho de que se pondera dicho coeficiente con los porcentajes previstos para este sistema, se deduce que el coeficiente lineal mínimo admitido en este sistema es el 4,4% ¹⁵⁵, coeficiente al que le corresponde un período de vida útil de 23 años ¹⁵⁶.

Partiendo del razonamiento anterior, determinados autores han considerado que la norma analizada excluye de la aplicación de este sistema a aquellos elementos que tienen una vida útil superior a 23 años, jugando este límite como tope superior al igual que existe el límite inferior de vida útil de 3 años. Otro grupo distinto de autores se ha inclinado por la opinión de que cualquiera que sea el coeficiente resultante de la ponderación, si es inferior al 11% no se aplicará, sino que se aplicará este último, es decir, el 11%. La última interpretación de este artículo es a la que nos unimos: El sujeto pasivo pueden elegir con total libertad el período de amortización del sistema degresivo entre el período de vida útil del bien, mínimo, que en ningún caso podrá ser inferior a 3 años, y máximo, que en virtud del artículo 54 del RIS es de 23 años, con

¹⁵⁵ Se obtiene este coeficiente al hacer la operación siguiente: $11 : 2,5 = 4,4$.

¹⁵⁶ El citado período de vida útil se obtiene de la siguiente operación: $100 : 4,4 = 23$

independencia que el bien en cuestión tenga una vida útil superior a tal margen.

Por último, la finalidad de determinar por este procedimiento los porcentajes que se aplicarán cada año sobre el valor residual pendiente de amortización en ese año, es la de evitar la confección de nuevas tablas para la aplicación de la amortización degresiva. Pero la función de las tablas no acaba en la determinación del coeficiente puesto que también son utilizadas para determinar los años de vida útil del bien amortizado degresivamente. La vida útil del elemento a amortizar no podrá ser superior a la establecida en las Tablas de coeficientes de amortización aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda, ni inferiores a la que se deduzca indirectamente de cociente entre 100 y el coeficiente máximo, es decir, lo que consideramos periodo útil mínimo. Pero, por supuesto, estará en consonancia con el coeficiente elegido.

Para terminar, del análisis de esta modalidad desde el punto de vista de la fiscalidad empresarial, la aplicación de esta técnica de amortización permite detraer cuantías de depreciación superiores a las permitidas por el método lineal en los primeros años de utilización del bien, periodo en el que ciertamente experimentan mayor depreciación, y menores cuotas de amortización en los últimos años.

EJEMPLO:

Supongamos para este ejemplo la amortización de maquinaria agrícola, en concreto una máquina subsoladora que reúne todas las características y que está integrada en la división 0, agrupación 01, grupo 011, punto 3-a) de las Tablas de 1993, dedicado a las explotaciones agrarias. Para dicho elemento se le ha asignado un coeficiente del 10% y un periodo máximo de 20 años. Tendrá un precio de adquisición de 2.000.000 ptas.

Ahora corresponde determinar el coeficiente de amortización degresiva. Para ello habremos de elegir el periodo durante el cual queremos amortizar. El periodo máximo de amortización es de 20 años y el mínimo de 10 años, dentro de dicho margen puede elegir el sujeto su periodo de amortización. Consideraremos un periodo de 10 años.

$$100 : 10 \text{ años} = 10\%$$

Al coeficiente resultante se le habrá de aplicar el coeficiente multiplicador correspondiente al periodo elegido, en este caso el 2,5. Para determinar el coeficiente se deberán realizar las siguientes operaciones:

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

El proceso de amortización resultará de la siguiente forma:

SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN

Año	Valor inicial	Coefic.	amortiz.anul	Valor residual
1	2.000.000	25%	500.000	1.500.000
2	1.500.000	25%	375.000	1.125.000
3	1.125.000	25%	281.250	843.750
4	843.750	25%	210.937	632.812
5	632.812	25%	158.203	474.609
6	474.609	25%	118.652	355.957
7	355.957	25%	88.989	266.968
8	266.968	25%	66.741	200.225
9	200.225	25%	50.056	150.169
10	150.169		150.169*	

* Al ser inferior a la cuota de coeficiente máximo (10% s/ 2.000.000= 200.000) se puede deducir en su totalidad.

Por último, vamos a acabar de centrar el tema de la amortización degesiva en el RIS con el análisis del apartado 2 del art. 54 determinando su sentido dentro de la norma que dice:

«Cuando el saldo pendiente de amortización antes del cierre del ejercicio sea inferior al importe de una cuota lineal, dicho saldo podrá amortizarse en el mencionado ejercicio». ¹⁵⁷. Artículo 22 del R.D. 3061/1979, de 29 de diciembre:

«6. A partir del ejercicio en que las anualidades de amortización degesivas sean inferiores a las anualidades lineales que quedan sin transcurrir, se susti-

¹⁵⁷ Esta fórmula supone una modificación respecto a la dada en el artículo 22

tuirán aquéllas por éstas, computándose como tales el cociente del valor residual por el número de años pendientes de transcurrir hasta completar la vida útil del elemento amortizable». 158

Para analizar este artículo, debemos determinar el contenido del concepto de «saldo pendiente de amortización». No se debe confundir con la cuota de amortización, sino que es el valor obtenido de restar la amortización acumulada en cada momento al valor inicial del bien amortizable. Estamos analizando el artículo 54,2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que establece que cuando el resultado de aplicar el coeficiente corrector da una cuota menor de la que resultaría de aplicar el coeficiente de amortización lineal se amortizará dicho año la totalidad del importe pendiente de amortizar. El motivo que justifica esta norma es el de evitar la prolongación indefinida en el tiempo de este método. Sin embargo, tendremos que hacer alusión a que esta disposición utiliza el término «podrá» lo que hace pensar que se trata de una libre decisión la de continuar o no el sistema de amortización. Esta forma que a primera vista podría entenderse como beneficiosa para la empresa puesto mantendría la amortización como gasto deducible, no tiene sentido en cuanto que llegaría un momento en que se convertiría en ridícula por razón de la cuantía la cantidad a amortizar. Sin embargo, un sector de la doctrina no considera potestativa el límite de la cuota, considerando que, si no se dedujese en el ejercicio la totalidad de la cuota pendientes por amortizar, se perderá dicho derecho en virtud del principio del devengo y de independencia de ejercicios, y la deducción del saldo pendiente en un ejercicio posterior tendrá la consideración de saneamiento de activo y gasto no deducible. En este caso, pues, se trata de evitar que la amortización se prolongue

158 del R.D. 3061/1979, de 29 de diciembre, donde se disponía el computo como anualidad lineal del coeficiente del valor residual por el número de años pendientes de transcurrir hasta completar la vida útil del elemento amortizable, y considerando que la entidad debería emplear una amortización igual a esta última anualidad hasta completar la vida útil del elemento amortizable. Como consecuencia de lo anterior, en este método tiene gran importancia la estimación del valor inicial pendiente de amortizar del elemento al final de su vida útil, al condicionar el valor del porcentaje fijo de amortización aplicable. Por este motivo las legislaciones fiscales que admiten este método, fijan un techo al porcentaje de amortización admisible, que en este caso es el 33% al ser el límite de 3 años. Dentro de esta misma línea, algunos sistemas fiscales también suelen fijar un mínimo, como en Estados Unidos, donde se admite un método degresivo particular llamado del saldo creciente doble (double-declining balance method), en que el porcentaje fijo es el doble del porcentaje lineal, se permite al contribuyente cambiar este último método cuando la cuota degresiva es inferior a la cuota lineal.

Consideramos que el cambio de redacción de este artículo se debe principalmente al hecho de que lo dispuesto por el Real Decreto dejaba sin contenido al sistema degresivo al establecer su sustitución por el sistema lineal. Además, como se estudiará mas adelante, existen diferencias significativas entre ambos sistemas que hacían surgir problemas a la hora del paso de un sistema a otro.

hasta el infinito en el tiempo, lo que ocurriría si se aplicase un porcentaje fijo sobre un valor residual. Se habrá de entender que el límite viene dado por el periodo de vida útil, considerada como tal la que determinan las tablas, y no la determinada por el propio sujeto pasivo.

B) MÉTODO DE LA SUMA DE DÍGITOS: AMORTIZACIÓN DEGRESIVA POR APLICACIÓN DE COEFICIENTES VARIABLES SOBRE VALORES CONSTANTES.

En la misma línea de la modalidad anterior, la cuota de amortización del método de la suma de dígitos es el resultado de aplicar un coeficiente obtenido a partir del período de vida útil del bien aplicado sobre el valor del bien amortizable.

Para el cálculo de este coeficiente se comenzará determinando el número de años durante el cual se va a amortizar el elemento dentro del periodo de vida útil, que será el que el contribuyente estime más adecuado dentro del máximo y el mínimo que determinan las tablas. Una vez determinado el referido periodo a cada año se asigna un dígito, comenzando por el mayor. El coeficiente anual estará representado por un quebrado en el que el numerador será el dígito asignado al año y el denominador la suma de todos los dígitos. Este coeficiente será variable cada año dependiendo de este a diferencia de la modalidad de coeficientes constantes. La cuota de amortización será la que resulte de aplicar el coeficiente anual a la base de amortización, con la peculiaridad de que esta cuota no será constante todos los años sino que irá creciendo o decreciendo, dependiendo de la opción decidida, a medida que avanzan los años de la amortización.

En el artículo 54,3 punto a) párrafo 2º se hace alusión a que los valores numéricos serán decrecientes, por lo que únicamente se admite en el Impuesto sobre Sociedades esta modalidad. Cabe preguntarse cual es la causa de la exclusión. La solución más racional es que los bienes se deprecian más en los primeros años y con ello se pretende ajustarse más a la imagen real de la empresa.

Para terminar se ha de señalar que el artículo 54,3 del RIS ordena el prorrateo de la cuota de amortización al tiempo proporcional de permanencia en la empresa, en el caso de reducción del ejercicio o salida del elemento del patrimonio. Esta norma viene a apoyar la tesis anterior de la imagen fiel.

EJEMPLO

Tomamos el mismo ejemplo del apartado anterior. Recordamos que se trataba de un bien valorado en 2.000.000 ptas., con un periodo de amortización de 20 años y coeficiente de 10%.

Tomando el periodo de amortización de 10 años, dentro de los límites permitidos, y realizando el sumatorio:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 = 55$$

Si el bien se hubiese adquirido a mediados de año, dado que se exige un número entero de años, la cuota de amortización aplicable se deberá prorratear de la siguiente forma. Suponemos que el bien se adquirió el 1 de julio:

1º año 50% s/ 363.636
2º año 50% s/ 363.636 + 50% s/ 327.272

.....
10º año 50% s/ 72.727 + 50% s/ 37.000
11º año 50% s/ 37.000

2.3. ANÁLISIS DEL SISTEMA DEGRESIVO:

Año	Valor inicial	.amortiz.anul	Valor residual
1	(10/55)* 2.000.000	363.636	1.636.364
2	(9/55)* 2.000.000	327.272	1.309.092
3	(8/55)* 2.000.000	290.909	1.018.183
4	(7/55)* 2.000.000	254.545	763.638
5	(6/55)* 2.000.000	218.182	545.456
6	(5/55)* 2.000.000	181.818	363.638
7	(4/55)* 2.000.000	145.454	218.184
8	(3/55)* 2.000.000	109.091	109.093
9	(2/55)* 2.000.000	72.727	37.000
10	(10/55)* 2.000.000	37.000	

A) ANÁLISIS GENERAL.

Si analizamos este sistema desde el punto de vista de sus repercusiones en la empresa observamos que la amortización degresiva tiene una incidencia muy importante en el pago de los impuestos y en el flujo de caja. Hay que tener presente que las dotaciones de amortización no constituyen parte del capital de la empresa ya que no se convierten en dinero efectivo, sino que únicamente tiene realidad en cuanto que como cuentas del pasivo compensan las cuentas del activo del inmovilizado, y por tanto, reducen la base imponible del impuesto, y se traducen en un flujo de caja positivo. De este modo, la amortización degresiva permite compensar los gastos de amortización con los gastos de conservación y reparación, lo cuales sí que suponen un desembolso efectivo de caja, o flujo de caja negativo, habida cuenta que los primeros años de amortización, la cuota de ésta es mayor, al tiempo que los gastos de conservación son menores, pero al cabo de los años se cambia esta situación siendo los gastos de conservación y reparación mayores que las cuotas de amortización.

En consecuencia, el sistema objeto de estudio aparece configurado dentro del ámbito empresarial como la técnica más aceptada de amortización, por distintos motivos:

1º.- Tanto por su compatibilidad con los gastos de conservación y reparación, como porque, en atención al efecto de Rutchi-Lohmann, es el método de amortización que presenta unas mejores condiciones para el logro de un efecto expansivo. El efecto Rutchi-Lohmann parte del hecho de que las dotaciones de amortización calculadas no se corresponden exactamente a la depreciación realmente sufrida por el bien, como consecuencia de ser un concepto difícilmente cuantificable. En consecuencia, los primeros años de amortización del bien las cuotas deducidas son mayores a la depreciación sufrida de forma que, por la diferencia de generada y porque como ya hemos visto se traduce en una disminución del pago del impuesto, se traducirá en una mayor capacidad económica de la empresa, y su reflejo en la expansión de la misma. Si este planteamiento lo trasladamos al caso concreto de la amortización degresiva observaremos que se cumple doblemente puesto que el método consiste en aumentar las cuotas de amortización los primeros años, para después ir disminuyéndolas, de forma que el efecto expansivo será mayor que en el caso de aplicación del sistema lineal.

2º.- Por los riesgos de una situación de extrema competencia de mercado con márgenes mínimos de rentabilidad, es el método más recomendable por asegurar a la empresa contra los siempre supuestos efectos de la pérdida de valor inesperada por los avances tecnológicos y científicos.

3º.- Al mismo tiempo, al estudiar un sistema de amortización se ha de analizar

también su adecuación al progresivo declive de los elementos. Este sistema se presenta adecuado para aquellos bienes cuya pérdida de valor es muy intensa a principio de su vida útil, disminuyendo a medida que pasa el tiempo. La existencia de un ritmo de depreciación tal y como se ha señalado se debe principalmente a dos razones: A que gran parte de su precio de adquisición viene constituido por elevados costes de investigación a la vez que se produce una obsolescencia muy intensa y a muy corto plazo, y a que existen otros bienes que requieren unas reparaciones o unos gastos de conservación sustancialmente crecientes a lo largo de su vida, de forma que dicho ritmo creciente se vaya compensando con una depreciación decreciente.

En conclusión, se ha de hacer hincapié en las otras finalidades distintas a la mera imputación de costes en el caso de depreciación decreciente:

1º Acumular rápidamente recursos en los años iniciales de utilización de los equipos, sobre todo cuando están sujetos a rápidos cambios tecnológicos, minimizando el riesgo de su sustitución por obsolescencia.

2º Distribuir uniformemente en el tiempo los costes de utilización del Inmovilizado, compensando las mayores dotaciones iniciales por amortizaciones con unos menores gastos de mantenimiento y reparación, que son crecientes a medida que el activo envejece.

B) ELECCIÓN ENTRE AMBOS METODOS DEGRESIVOS.

Ambas modalidades no ofrecen las mismas ventajas/inconvenientes a la hora de amortizar un bien, por lo que para la elección entre los dos métodos de amortización degresiva, suma de dígitos y coeficientes constantes, hay que tener en cuenta, entre otros, los costes operativos de las formas de amortizar y la depreciación de las cuotas a lo largo del procedimiento de amortización. Sin entrar en demostraciones propias de matemática financiera podemos hacer las siguientes consideraciones ¹⁵⁹:

1.- Para elegir entre los dos métodos degresivos hay que tener en cuenta el «ahorro fiscal». Por «ahorro fiscal» se entiende la diferencia positiva para la empresa que se produce al descontar los flujos de caja generados por los distintos métodos de amortización. Es decir, coincide con el gasto deducible del impuesto que no se corresponde con una pérdida de valor efectiva del bien durante

¹⁵⁹ Nos remitimos a la siguiente publicación donde se han expuesto estas conclusiones, junto con las demostraciones numéricas oportunas: ROJO ALEJOS, M y MARUSCA, M. «Amortizaciones fiscales». Actualidad Financiera nº2. Semana 5-11. Enero 1987. Pág. 77 a 84.

el ejercicio, si bien es verdad que este desfase se irá corrigiendo a medida que se vaya depreciando verdaderamente el bien, ya que conocemos que en Derecho Tributario el período de amortización no se corresponde exactamente con el período de vida útil del elemento.

En el sistema degresivo, el ahorro fiscal que se genera depende de la modalidad de método que se utilice. De este modo, para activos con 8 o menos años de vida útil se genera un mayor ahorro con el sistema de suma de dígitos . Mientras que con una vida superior a 8 años es más favorable el porcentaje constante. Por tanto, a la hora de elegir entre un método u otro, habrá de estudiarse la situación económica de la empresa para adecuarla al ritmo de ahorro fiscal más favorable.

2.- El método de coeficientes constantes tiene siempre la depreciación más elevada en el primer año y poco después le empieza a superar el método de la suma de dígitos.

3.- Desde el punto de vista fiscal, la situación óptima sería comenzar con el método de coeficientes constantes y pasar luego al de suma de dígitos. Sin embargo, nos enfrentaríamos al principio de continuidad, que impide el cambio de sistema de amortización, aún dentro de las modalidades de amortización degresiva.

4.- Es conveniente amortizar la inversión como si no tuviese valor residual y esperar al final de su vida para ver si tiene alguno para aprovechar la exención por reinversión de incrementos patrimoniales. Esta opinión viene respaldada por el artículo 54,2 del RIS, que dispone que no existe valor residual si se completa el proceso de amortización.

5.- Una reducción de la vida fiscal tiene unos efectos equivalentes a la amortización degresiva y, por consiguiente, es de esperar que la normativa fiscal continúe fijando esta variable por razones puramente recaudatorias.

6.- Sin tener en cuenta los valores residuales, la elección de uno u otro método de amortización degresiva se ve afectada por la vida fiscal del activo que se considera y el coste de los recursos según se detalla en el siguiente esquema:

PARÁMETRO	FAVORECE A COEFICIENTE CTE.	FAVORECE A SUMA DIGITOS
VIDA FISCAL	BAJA	ALTA
COSTE DE CAPITAL	ALTO	BAJO

Cuando hacemos referencia al coste de los recursos nos estamos refiriendo al coste financiero que supone la inflación en la vida de la empresa. Si atendemos a una situación inflacionaria, el retraso del pago de impuestos que supone la aplicación del sistema degresivo en los primeros años de vida del bien, significa aplazar el pago de unos impuestos que se sufragarán con un dinero desflacionado, es decir, con un poder adquisitivo menor. Si bien es cierto que el aplazamiento de la tributación de beneficios empresariales puede verse perjudicada en el caso de que se subiesen los tipos impositivos.

C) COMPARACIÓN ENTRE LOS MÉTODOS REGRESIVOS Y EL MÉTODO LINEAL

De distintos estudios se ha deducido que los métodos regresivos son preferibles a los lineales. Intentaremos establecer las distintas razones en las que nos basamos para tal opinión:

1.- Toda comparación debe hacerse en relación a un grupo concreto de elementos del inmovilizado: Aquellos a los que se permite la aplicación del sistema degresivo. Debemos tener en cuenta las características y efectividad de estos bienes antes de entrar en la valoración de los efectos de los distintos sistemas de amortización.

2.- Los métodos degresivos se caracterizan porque la amortización no es constante todos los años, es decir, presume que la depreciación no se sufre por igual sino que puede ser mayor o menor al principio que al final. Sin embargo, si bien por regla general esto no ocurre en la amortización lineal, sí consideramos que se podría permitir. A esta opinión se le puede oponer la tesis de que el sistema lineal es posible la utilización de coeficientes diferentes, y por tanto decrecientes, dentro del margen marcado por el máximo y el mínimo.

3.- Debemos tener en cuenta que los sistemas degresivos parten de los sistemas lineales, ya que se basan en las mismas tablas de amortización, pero los perfeccionan, en cuanto que los adaptan al devenir de la depreciación para ciertos elementos del inmovilizado. Es cierto que los perfeccionan pero no se adaptan totalmente a la vida útil efectiva del bien, ya que, si bien toman los valores de las tablas oficiales, los modifica en unos parámetros reglados y no reales.

2.4. UNA EXCEPCIÓN: PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS Y FONOGRAFICAS.

Este apartado separado dentro del régimen de la amortización degresiva nos viene impuesto por el propio RIS. Aunque existen como ya hemos estudiado anteriormente,

limitaciones dentro del ámbito objetivo de aplicación del sistema degresivo, el Reglamento dispone en su art. 54,5,d) la regulación relativa a las producciones cinematográficas y fonográficas en los siguientes términos:

« El sistema de amortización degresiva será, asimismo, aplicable a las producciones cinematográficas y fonográficas cuya titularidad corresponda a la entidad. En estos casos, cuando el período de vida útil sea igual o superior a 5 años, podrá amortizarse en el primero hasta el 50 por 100 del valor amortizable, aplicándose en los restantes ejercicios las reglas generales respecto de la parte pendiente de amortizar después de la dotación correspondiente al primer ejercicio mencionado».

Del estudio de esta norma se observa que en realidad el método propuesto poco tiene que ver con la amortización degresiva como se desprende de los razonamientos siguientes:

- Por una parte, no define lo que es la producción cinematográfica o fonográfica, concepto relativo a la propiedad intelectual¹⁶⁰, y en consecuencia, contradictorio con el art. 54,6 RIS, que excluye de la amortización degresiva los activos inmateriales.

- Al mismo tiempo, no existe ningún epígrafe en las tablas de amortización que se refiera a este tipo de producciones, por lo que carece de sentido la alusión al período de vida útil superior de 5 años determinado por estas.

Sí analizamos las nuevas tablas encontramos en el Grupo 931 y 932 referencias a producciones cinematográficas, en concreto, se limitan a establecer los coeficientes de amortización de la maquinaria e instalaciones para la producción en sí, pero ninguno referido al derecho de producción. La justificación de esta exclusión se debe a su naturaleza de inmovilizado inmaterial, y cuyo fundamento de la exclusión ya se ha analizado.

Pero si volvemos a analizar con detenimiento el artículo 54,5,d) del RIS observamos que no se hace ninguna alusión directa a las tablas y la única referencia la

¹⁶⁰ En las obras cinematográficas y audiovisuales, el artículo 87 de la Ley de Propiedad Intelectual de 11 de noviembre de 1987, considera autor al director-realizador, a los autores del argumento, la adaptación y los de guión a los diálogos; y a los autores de las composiciones musicales creadas especialmente para esta obra.

Por el contrato de producción se presumirán cedidos al productor los derechos de producción, distribución y comunicación pública, así como los de doblaje o subtítulo de la obra.

deducimos por su requisito de vida útil de cinco años, razón por la que cuestionaremos la aplicación de éste artículo. Sin embargo, considero que no debemos rechazar este sistema por carecer de reflejo en las tablas por varios motivos:

1.- Se ha de reconocer en cualquier caso que se trata de un sistema especial, una excepción dentro de la generalidad.

2.- Es cierto que se sitúa y encuadra dentro del sistema degresivo, y éste hace referencia directa a las tablas para su aplicación, pero lo que dispone el artículo no es el sistema degresivo en ninguna de sus modalidades, sino un sistema especial, por lo que no se deben cumplir todos sus requisitos, a lo que incluyo lo relativo a su carácter inmaterial y su ausencia en las tablas.

3.- Su vida útil se puede determinar mediante la prueba por parte de la empresa de la capacidad de generar rendimientos por la película. En práctica usual en este tipo de producciones la de limitar la exclusividad de la explotación durante un número limitado de años, de forma que transcurridos estos podrá la película ser comercializada por todos, por tanto, este período se puede considerar como período de amortización.

En definitiva, debe entenderse que las producciones cinematográficas y fonográficas se deben amortizar el 50% el primer año, y el resto durante el periodo de tiempo que gocen de protección legal, sin perjuicio de las depreciaciones a que haya lugar.

EJEMPLO

La productora X adquiere, por 1.000.000 ptas., la explotación en exclusiva de una película durante un período de 5 años.

La amortización se hará de la siguiente forma:

a) El primer año se amortizará el 50% del valor del bien.

b) Los cuatro años siguientes se amortizará por el método de suma de dígitos. No se puede aplicar el sistema de coeficientes ya que no están recogidas en las tablas de amortización.

1	$50\% \text{ s/ } 1.000.000 = 500.000$
2	$(500.000 : 10) * 4 = 200.000$
3	$(500.000 : 10) * 3 = 150.000$
4	$(500.000 : 10) * 2 = 100.000$
5	$(500.000 : 10) * 1 = 50.000$

3. PLANES ESPECIALES DE AMORTIZACIÓN.

El sistema de amortización que vamos a estudiar en este capítulo es el denominado planes de amortización.

Por Plan de Amortización se entiende aquel esquema que el sujeto pasivo realiza a priori en función de la esperada depreciación del elemento y en base al cual va a amortizar, previa aprobación por la Administración, cuya aprobación constituye un acto administrativo reglado. De este modo, los planes de amortización constituyen un instrumento de simplificación de la prueba de la efectividad, pero que no aportan ninguna ventaja objetiva, ya que el plan especial responde a la necesidad de atender a una depreciación efectiva distinta a la normal.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, mantiene el sistema los planes de amortización y su regulación se deduce del contenido de su artículo 13,f, que dispone:

« Las cantidades destinadas a la amortización de los valores del inmovilizado, material e inmaterial, siempre que respondan a depreciaciones efectivas y estén contabilizadas.

Se considerará que estas amortizaciones cumplen el requisito de efectividad.

(.....)

2. Cuando se ajusten a un plan formulado por el titular de la actividad y aceptado por la Administración en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Continuando en esta introducción al sistema de planes de amortización y a modo de comentario del artículo inmediatamente anterior, se va a resaltar primeramente que el **objetivo** de los planes de amortización radica en:

1º) Evitar ejercicio a ejercicio la necesaria prueba de la efectividad de la depreciación padecida por determinados bienes, caracterizada esta depreciación por un desarrollo no coincidente del previsto en las tablas de amortización vigentes ¹⁶¹.

2º) Los planes de amortización han de probar el desarrollo de esta depreciación. Su característica principal consiste en la constatación de unas circunstancias de depreciación permanentes que definen la amortización del elemento sobre el que recae el plan aprobado.

3º) En relación con el requisito de contabilización se ha de decir que el Plan especial persigue precisamente ajustar la amortización fiscal (gasto fiscalmente ad-

¹⁶¹ Al respecto, entre otras, se pronuncia la Dirección General de Tributos en su Consulta de 28 de mayo de 1989.

misible por tal concepto) a la técnica, o sea, la vida útil fiscal de los elementos a su vida útil técnica o económica. Por consiguiente, normalmente no existirá discrepancia alguna entre el Plan General de Contabilidad de 1990, los criterios fiscales y, en consecuencia, la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades no requerirá ajuste contable alguno, si bien no podemos olvidar que se trata de un cálculo apriorístico de la depreciación que va a sufrir el bien en los ejercicios venideros, y por tanto pueden no coincidir con exactitud con la depreciación realmente sufrida por el bien en cada ejercicio y que es la que recoge la contabilidad.

3.1. NATURALEZA Y CONTENIDO DEL PLAN:

El plan de amortización tiene una naturaleza restrictiva dado que como ya se ha comentado está dentro de los supuestos donde se presume el principio de efectividad y por ello necesita una serie de garantías para la amortización. Comenzaremos a analizar el art. 55 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al que se dedica a esta materia:

«1. Las sociedades podrán ajustar sus amortizaciones a un plan por ellas formulado, cuando en virtud de circunstancias de carácter permanente que concurren con el desarrollo de su actividad, los elementos del inmovilizado material o inmaterial amortizable estén sometidos a una depreciación técnica o económica distinta de la derivada de la aplicación de las tablas de amortización.»

Para un primer acercamiento destacaremos tres notas características se pueden derivar de los planes de amortización y que se desprenden de este artículo:

1º. **Su carácter voluntario**, nadie está obligado a solicitarlos: *«se podrán ajustar»*.

2º. **La permanencia de las causas** que dan lugar a la depreciación diferente a la contemplada en las tablas. No son admisibles los casos de fluctuaciones de depreciaciones coyunturales y la mayor depreciación por utilización intensiva de los activos ya se contempla en otro lugar del Reglamento con un tratamiento específico¹⁶², diferente al de los planes de amortización.

3º. Se toma en cuenta una **depreciación económica o técnica distinta a la prevista en las tablas**¹⁶³. La tónica general es la de justificar los planes de amortización en el caso de considerar oportunos unos coeficientes de depreciación supe-

¹⁶² Una de las características de la depreciación que cuantifica la amortización de los bienes es que ha de ser permanente y continuada. En el caso de que la depreciación sufrida por el bien carezca del requisito de permanencia, se cuantificará como una provisión, pero no como amortización.

¹⁶³ La Resolución del TEAC de 13 de enero de 1993 (Rg. 4188-91) apoya la necesidad de una depreciación distinta de las tablas para la aprobación de un plan de amortización.

riores a los contenidos en las tablas, pero también puede ocurrir que la depreciación objeto de defensa por un plan lleve un ritmo más lento de lo normal, es decir, con coeficientes inferiores a los de las tablas. Por tanto, la depreciación recogida en un plan puede responder a una aceleración o un retraso del ritmo de amortización previsto en las tablas, o ambas cosas a la vez, puesto que se trata de una depreciación «distinta», y no «superior». El único límite es el de aplicar la amortización mínima resultante de dividir el valor amortizable entre el número de años que comprenda el periodo de amortización fijado en el plan y la empresa que utilice un activo con una vida útil superior al período máximo de amortización de las tablas debe presentar un plan que evite el que las amortizaciones posteriores al período máximo de amortización sean rechazadas por la Administración.

4º. Se considerarán **causas** para formular el plan no sólo la amortización técnica, sino la depreciación económica, es decir, es posible tener en cuenta la depreciación por obsolescencia debida al proceso técnico. Sin embargo, respecto a la admisibilidad de la depreciación económica, se opina que frente al carácter apriorístico de los planes de amortización, la pérdida de valor por el progreso técnico no puede vaticinarse a priori y cuantificarse su acción, por lo que a causa de esta depreciación siempre cabe la posibilidad que consiste en probar la efectividad de la depreciación ejercicio a ejercicio y no incluirse en los planes de amortización.

3.2. REQUISITOS.

La existencia del sistema de planes de amortización no significa su aplicabilidad en cualquier caso. El artículo 55.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades delimita la posibilidad de utilizar la técnica de los Planes especiales de amortización mediante la exigencia de los siguientes requisitos:

A) **Subjetivos:** El sujeto pasivo habrá de realizar actividades empresariales, profesionales o artísticas.

B) **Objetivos:** Los elementos susceptibles de ser amortizados por el sistema de Planes deberán reunir todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- Elementos del *inmovilizado material*. Respecto de los bienes susceptibles de un plan de amortización, hay que señalar que si bien el RIS se refiere tanto a activos materiales como inmateriales, este último grupo se reduce a los provenientes de programas de investigación y desarrollo.¹⁶⁴ Cualesquiera otros, aún siendo de inmaterial también, se hallan, por tanto excluidos de esta técnica.

¹⁶⁴ Esta limitación dentro del inmovilizado inmaterial viene establecida de forma expresa por el artículo 55,2 del RIS.

- Que sean *nuevos*, es decir, que sean utilizados y entren en funcionamiento por primera vez en procesos productivos. La circunstancia de primer funcionamiento no se produce en supuestos de elementos en los que se incrementa el ritmo de trabajo de forma no permanente. En el sistema de planes no se prevé la solicitud por causas ya contempladas con carácter general en la normativa y el hecho de la utilización intensiva de bienes ya se encuentra contemplado en el artículo 58.3 del RIS, por lo que en consecuencia se han de considerar incompatibles los planes de amortización basados únicamente en el hecho de la utilización intensiva de la maquinaria.

En virtud de este requisito de bienes nuevos también excluimos, por tanto, los bienes adquiridos de otros empresarios, es decir, bienes ya usados. Para los bienes adquiridos ya usados se prevé un sistema específico, por lo que se reserva únicamente el sistema de planes los bienes nuevos. Esta exclusión ya se prevenía en el artículo 15 del Real Decreto 3061/1979 que establecía que la condición de entrada en funcionamiento tendría que producirse *«dentro del primer trimestre del período impositivo en el cual haya de iniciarse la aplicación del plan»*. Sin embargo, tal precisión fue anulada por el RIS (artículo 56,1) ya que podría interpretarse como si no se permitiese la aplicación de un plan, si no se producía dentro del período señalado. De esta forma, los artículos 55 a 57 del RIS perfeccionan los contenidos de dicho Real Decreto. Ya estaba en vigor el RIS cuando se dictó la Resolución del TEAC de 24 de junio de 1985. La citada Resolución versaba sobre la interpretación del artículo 14,b) del Real Decreto referido, es decir, sobre la determinación del requisito de «bien nuevo», para poder ser objeto un bien de amortización, y el Tribunal se definió en la línea de que *«no sean de segunda mano sino que lo estrene o haya estrenado el beneficiario»*.

Asimismo, otra razón que fundamenta el requisito de ser bienes nuevos se encuentra en el hecho de que está prohibido por el principio de continuidad la aplicación simultánea o sucesiva para un mismo elemento del activo de distintos sistemas de amortización.

C) El **lugar** donde dichos elementos o tales inversiones inmateriales han de estar situados es en territorio español o las inversiones hayan sido realizadas en España. La justificación de este requisito está en permitir a la Administración la posibilidad de comprobar el requisito anterior y controlar el cumplimiento del plan.

D) Como **requisito formal** se exige que los elementos del inmovilizado amortizable, incluidos en el Plan, figuren en la contabilidad principal y en la auxiliar, con separación de los restantes elementos del activo. Este requisito planteaba problemas de aplicación en el caso de los profesionales y artistas en cuanto que no estaban obligados a llevar su contabilidad conforme al Código de Comercio, únicamente los libros de ingresos y gastos, donde no tenían cabida el registro de los bienes del inmovilizado. Sin embargo, como consecuencia del Reglamento del IRPF, Real

Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, se introducen obligaciones contables para los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales o profesionales. En consecuencia, la Orden de 4 de mayo de 1993, regula la llevanza y diligenciado de los libros registro en el IRPF. Junto a los preceptivos libros de ingresos y gastos se establece la obligación de un libro registro de fondos de inversión, y entre otros datos, se anotarán en él las cuotas de amortización. Así pues, en este libro se podrán llevar los requisitos de contabilidad exigidos y que antes no se consideraba posibles. En esta misma línea, la anteriormente citada Orden establece también obligaciones para los sujetos pasivos acogidos al régimen de estimación objetiva modalidad de coeficientes el libro registro de bienes de inversión. Para la estimación objetiva modalidad de índices se comentarán sus obligaciones registrales y derechos de amortización en el capítulo dedicado al IRPF.

3.3. PROCEDIMIENTO DEL PLAN DE AMORTIZACIÓN.

A) SOLICITUD.

El artículo 56 del RIS exige dos tipos de requisitos para la correcta solicitud de un Plan de Amortización y aceptación por la Administración tributaria:

1) LUGAR: La solicitud ha de presentarse en la Delegación de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, si bien el escrito ha de ir dirigido al Director General de Tributos, al ser éste el encargado de su aprobación.

2) TIEMPO: La solicitud ha de presentarse dentro del periodo fabricación o de construcción del bien, o de los tres meses siguientes a su entrada en funcionamiento. Ha de resaltarse la importancia de este requisito, tal y como ha señalado la resolución de diferentes recursos, de tal forma que la presentación fuera de plazo establecido conlleva su no aceptación por incumplimiento de los requisitos exigidos.

Asimismo, el escrito de solicitud ha de contener al menos el siguiente detalle en la **Exposición del plan en sí**, lo que supone:

- Descripción pormenorizada de todos los bienes que lo integran,
- Fecha de adquisición de los elementos y ubicación de los mismos. Si la solicitud se presenta durante el período de construcción, habrán de indicarse las fechas en que se estima efectuar las distintas inversiones y en que se prevé su entrada en funcionamiento.
- Criterio de amortización que se propone, con indicación expresa de los parámetros a utilizar para la determinación del grado de depreciación en cada ejercicio.
- Valores de adquisición de los elementos.

El escrito de solicitud ha de ir acompañado de la justificación de las dotaciones a la amortización, que se realiza mediante la presentación de una **memoria justificativa**. Es, pues, en la memoria justificativa donde deben plasmarse los estudios técnicos y económicos que permitan valorar el nivel de depreciación padecido por los bienes en función a parámetros objetivos. Estos parámetros objetivos deben traducirse en la cuantificación de unos coeficientes concretos de depreciación basados en datos históricos de la entidad relativos a la reposición de elementos similares, estudios que, introduciendo las variables de las perspectivas de la evolución hacia el futuro, permitirá una estimación con errores mínimos de la vida útil y de la depreciación.

- Modelo de Plan de amortización formulado por el titular de la actividad

Il. Sr.

Don, mayor de edad, con D.N.I. n.º
 obrando en calidad dede la entidad
domiciliada eny N.I.F
 ante V.S. comparece y como mejor proceda:

EXPONE: Que esta sociedad se dedica a la actividad de

Que esta sociedad al amparo de lo dispuesto en el artículo 13-2 de la Ley de 27 de diciembre de 1978 y artículos 55 y 56 del Reglamento del 15 de octubre de 1982, solicita la aprobación del plan de amortización de inversiones efectuadas por esta empresa.

Que el detalle de las inversiones, su naturaleza, así como el proyecto de plan de amortización, son los que, a continuación se especifica:

A) Los elementos de activo inmovilizado inmaterial a los que se refiere el presente plan son los siguientes:

ELEMENTO		VALOR
A		
B		
C		
TOTAL		PTAS

SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN

B) Los expresados elementos están adscritos a la actividad empresarial deque ejerce esta sociedad.

C) Los elementos reseñados, se adquirieron en las siguientes fecha y están situados en los lugares que se señalan:

D) Con el presente plan, la empresa proyecta cubrir el total importe de la inversión (Ptas.)

	FECHA	UBICACIÓN
Elemento A		
Elemento B		

en los ejercicios, por las cantidades y los coeficientes que pasan a detallarse:

ELEMENTO	EJERCICIO	COEFICIENTE	CUOTA DE AMORTIZACIÓN
A	199		
	199		
	199		
	...		
B	199		
	199		
	199		
	...		

Las amortizaciones, que se han consignado, podrán tener la oscilaciones, en mas o en menos, que sean lógica consecuencia de lo resultados obtenidos por la empresa en los ejercicios que comprende el plan.

E) Consecuentemente, las amortizaciones globales, a realizar en cada uno de los ejercicios que comprende el plan, el cual comenzara a surtir efectos el corriente ejercicio deserán los siguientes:

EJERCICIO	TOTAL
TOTAL ACUMULADO.....	

F) Que el contenido del presente plan de amortización, se ajusta, salvo mejor criterio de V.S, a la vigente normativa que los regula.

En su virtud, a V.S.

SUPLICA: Se sirva tener por presentado este escrito y, en mérito de lo expuesto, aprobar el plan de amortización, propuesto por la sociedaden la forma que se detalla en el cuerpo del escrito.

Iltr. Sr. Inspector Jefe de la Agencia Tributaria de

- Modelo de Memoria Justificativa

Memoria justificativa del Plan de Amortización desde los puntos de vista técnico y económico que presenta la Sociedad, según lo dispuesto en el artículo 56-1, B, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982.

Los bienes que se pretenden amortizar mediante un plan de amortización son los siguientes:

.....

Los mismos desde el punto de vista técnico quedan expuestos a la aparición en el mercado de nuevos métodos que determinarán que al cabo deaños sea preciso sustituirlos por otros nuevos.

(Se pueden incluir todas las precisiones que los técnicos de la sociedad estimen convenientes).

Desde el punto de vista económico se puede alegar que

B) TRAMITACIÓN:

Una vez presentado el expediente, y tras solicitar al contribuyente la información adicional que se estime oportuna, el inspector jefe de la Delegación de Hacienda en el plazo de un mes elevará un informe a la Dirección General de Tributos sobre el plan de amortización solicitado. En dicho informe, la Inspección Financiera y Tributaria analizará la veracidad de los datos consignados, subsanará de oficio las posibles deficiencias existentes en la referida solicitud, previo levantamiento de las diligencias oculares y documentales que se estime oportunas, lo que implicará las necesarias interrupciones del plazo de tramitación establecido.

Realizado el informe anteriormente citado, el expediente será remitido a la Dirección General de Tributos donde se procederá a su resolución.

C) RESOLUCIÓN:

La resolución aprobatoria o denegatoria del plan se realizará por el Director General de Tributos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación del plan o de la fecha de recepción por la Inspección de la información adicional requerida.

El Director General de Tributos puede, según el artículo 56,6 del RIS, delegar la resolución de los planes en los Subdirectores Generales de su Dirección o en los Delegados de Hacienda.

Esta resolución puede hacerse tanto de forma expresa, mediante la aprobación total o parcial del plan o su denegación, o de forma presunta, mediante la aplicación del silencio administrativo positivo, pues transcurridos tres meses sin pronunciamiento de la Administración se considerará aceptado el plan propuesto. Por tanto, se determina un límite temporal para dictar el acto resolutorio expreso, plazo marcado por los tres meses a partir de los cuales surtirá efecto el silencio administrativo. Una de las dudas que se puede plantear recae sobre el cómputo de los tres meses, y en concreto, sobre la fecha final de dicho plazo. El computo del plazo, pues, se inicia desde el momento de la presentación de la solicitud y finaliza en la fecha de notificación de la resolución: *«El computo del plazo se inicia desde el momento de la presentación de la solicitud o proyecto y es la fecha de notificación y no la del Acuerdo adoptado, la que permite determinar si ha llegado o no el silencio positivo»*¹⁶⁵. El plazo que da lugar al silencio administrativo es un plazo de caducidad, por lo que de haber una interrupción se debe

¹⁶⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1992.

reanudar el cómputo del plazo al período pendiente por transcurrir antes de paralizarse el trámite. Ya se ha señalado que una de las causas de interrupción del cómputo del plazo son las diligencias informativas. Esto ocurre con independencia de que se entendiera con naturaleza prescriptiva o de caducidad el periodo de tres meses marcado por la Ley. En caso de ser la primera, para interrumpir el plazo se ha de tener constancia de que la notificación se produjera, por lo que se han de reunir todos los requisitos para garantizar su percepción. En el caso de ser de caducidad se debería reanudar el plazo pendiente del transcurrido antes de la paralización del trámite, con lo cual si la fecha de la notificación es extemporánea para producir los efectos del silencio positivo no se tendrá en cuenta la fecha del acuerdo.

En cualquier caso, no resulta aplicable el supuesto de silencio administrativo cuando la solicitud no se ajuste a los requisitos formales que ya se han señalado. La vía del silencio administrativo significa, según opinión generalizada, tanto como darlo como aceptado en todo caso, pues resulta prácticamente imposible que en ese plazo puedan cumplirse todas las normas de procedimiento relativas a la remisión y recepción de expedientes, informe, firmas y notificaciones.

Para terminar, la resolución de los planes especiales de amortización constituye un acto administrativo con trascendencia económica y por tanto recurrible ante el Tribunal Económico Administrativo, en el plazo de quince días contados a partir de la notificación al interesado de la resolución del expediente. Estas reclamaciones se limitarán a la existencia en el expediente de vicios de procedimiento o en la utilización por la Administración de criterios arbitrarios y por tanto no discrecionales.

Existe la posibilidad de que la empresa aplique el plan rechazado, si bien en este caso habrá de estar a la prueba de las amortizaciones practicadas, como sucede en el caso de los sujetos que aplican sistemas de amortización distintos a los comprendidos en el artículo 45 del RIS.

3.5. MODIFICACIÓN.

Se recuerda que los planes se formulan principalmente mediante predicciones de depreciación futura basadas en la experiencia histórica y en estudios técnicos y económicos, los cuales pueden verse no cumplidos con el paso del tiempo. En el caso de que variasen las circunstancias que rodearon al Plan de Amortización, el art. 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades prevé la posibilidad de presentar solicitudes de modificación de los planes especiales de amortización, solicitud que cumplirá los mismos requisitos y tramitación que la solicitud de un plan, con la excepción del plazo, que será el de los tres primeros meses del ejercicio en el cual debe surtir efecto dicha modificación.

La posibilidad de modificación de los planes de amortización es importante en cuanto que si bien una de las críticas en contra de este sistema de amortización parten de la base de que no se trata de un reconocimiento de la depreciación real sino de una estimación, esto queda resuelto por el artículo 57 del RIS, el cual prevé la rectificación de los planes si no se corresponden a la efectiva depreciación propuesta. Como ejemplo de ello, hay que destacar el Real Decreto 621/1.981 de 27 de marzo, que desarrollaba la actualización de valores de los bienes del activo fijo material, y por tanto afectaba a la amortización de los nuevos valores contables que resulten de la misma, amparados por los planes de amortización. El artículo 10 del mismo estableció que se amortizarían dentro del periodo que restaba para la terminación del Plan, pudiendo rectificarse las cuotas anuales que constasen en los mismos y que se refiriesen a los ejercicios que resten, para adaptar las nuevas amortizaciones a dichas exigencias, adaptación que se realizaría siguiendo idénticos criterios a los que se utilizaron cuando fue formulado el Plan.

- Modelo de rectificación del plan de amortización

Ilmo, Sr.

Don, mayor de edad, con N.I.F. n._
obrando en calidad dede la entidad
domiciliada eny C.I.F
a V. I. como mejor proceda, dice:

Que en fechase presento plan de amortización
de los elementos de inmovilizado de esta sociedad consistentes en

.....
proponiendo los coeficientes de amortización siguientes:
.....
.....

Que dicho plan fue aceptado expresamente (o tácitamente) por la Administración
Que sin embargo, posteriormente, se han dado las siguientes circunstancias, que han
modificado el planteamiento realizado por esta parte ...

.....
Que, por tanto, interesa modificar el plan aceptado por la Administración de la
siguiente manera:
.....
.....

En su virtud, a V.I.
SUPLICA: Tenga por solicitada la rectificación del plan de amortización aceptado
y arriba referenciado, según lo dispuesto en el artículo 57 del Reglamento del Im-
puesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982.
Ilmo. Sr. Director General de Tributos. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

3.6. RENUNCIA:

Debemos tener en cuenta la posibilidad de que el Plan sea aprobado parcialmente¹⁶⁶ y por tanto no cumplir las expectativas para lo que fue solicitado. En previsión de ello, se contempla la posibilidad de que el contribuyente renuncie al plan solicitado, lo cual deberá realizarse mediante escrito a la Dirección General de Tributos dentro del plazo de quince días contados a partir de la notificación al contribuyente del acuerdo.

Esta renuncia no podrá ejercitarse en los casos en que el plan fuese aprobado en los mismos términos solicitados por el contribuyente. En este supuesto, y también cuando no se efectúe, la renuncia la entidad deberá aplicar obligatoriamente los criterios de amortización contenidos en el plan.

Para terminar, el sistema de planes de amortización se presenta como un intento del legislador de acercarse a la realidad empresarial, posibilitando la amortización del activo de la empresa al ritmo de su depreciación natural. Estas características hicieron pensar que el sistema de Planes de amortización se aproximaba más al concepto de beneficio fiscal que al de sistema de amortización, ya que se abría una puerta para que las empresas tuvieran más en cuenta su capacidad general de beneficios que la depreciación de los elementos del inmovilizado.

¹⁶⁶ La Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 1984 se reconoce la facultad de la Administración de alterar el Plan presentado ajustándolo a la depreciación efectiva, de forma que puede ser parcialmente aprobado.

En esta línea, es un objetivo de la Administración la utilización de criterios uniformes para cada tipo de bienes para así dotar de protección y seguridad jurídica la autorización de planes de amortización.

- Modelo de renuncia al plan de amortización propuesto por alteración del presentado por el contribuyente:

Ilmo. Sr.

Don, mayor de edad, con N.I.F. n._ obrando en calidad dede la entidad domiciliada eny C.I.F. a V.I. como mejor proceda, dice:

Que esta sociedad presento plan de amortización de inmovilizado de la empresa, en fecha

Que se ha recibido notificación de la aprobación del plan propuesto por esta parte, introduciendo importantes alteraciones a lo solicitado por esta parte.

Que por ello no interesa al suscrito el plan como ha sido aceptado por la Administración por lo que se renuncia a el, al amparo de lo dispuesto en el artículo 56-5, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982.

En su virtud, a V.I.

SUPLICA: Tenga por renunciado el plan de amortizaciones presentado por el firmante y alterado por la Administración.

Ilmo. Sr. Director General de Tributos. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

4. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN.

El concepto de libertad de amortización apareció por primera vez en nuestro derecho positivo en las leyes que regulaban las medidas y puesta en práctica de los primeros planes de desarrollo económico. De esta forma, la libertad de amortización surge dirigida a determinados sectores de actividad y concebida como un incentivo financiero y fiscal a la inversión: significa un ahorro financiero que se traduce en una concentración y aceleración del proceso inversor.

Así, pues, al estudiar el régimen de libertad de amortización, y en concreto su naturaleza jurídica, debemos analizar el «beneficio fiscal» que contiene y define a la libertad de amortización, descubriendo rápidamente que éste, entendido como ahorro al pago de impuestos, no existe, puesto que la anticipación de la amortización en que consiste la libertad de amortización reduce la base imponible los primeros años, pero una vez amortizado el inmovilizado, el «beneficio» desaparecerá y no se podrá deducir la depreciación sufrida por el bien en dicho ejercicio. Incluso hay casos, los cuales los estudiaremos más adelante, en los que la libertad de amortización es concebida para un determinado número de años, y transcurridos éstos, la parte del inmovilizado que queda por amortizar al finalizar el periodo de libertad de amortización se deberá de atener a la amortización ordinaria durante el número de años que resten de su periodo de amortización.

Por ello, tal y como aparece configurada la libertad de amortización podemos decir que se trata de una medida fiscal de fomento de las inversiones productivas, existentes en el Impuesto sobre Sociedades, que tienen como condición previa la realización de la inversión. En consecuencia, en el grupo de medidas fiscales situaremos la libertad de amortización junto con la deducción por inversiones, la previsión para inversiones en su modalidad de anticipadas, y la exención o bonificación durante un determinado periodo de tiempo preestablecido de los beneficios producidos por las inversiones acogidas. Pero, esto no significa que estas medidas se den de forma aislada sino que, al mismo tiempo, la libertad de amortización puede venir reforzada por otras medidas fiscales que completen y aumenten su eficacia. Por último, hay que tener en cuenta que todas estas medidas, incluida la libertad de amortización, han de venir establecidas y reguladas por Ley.

Si profundizamos en el término libertad de amortización en relación con su contenido, lo primero que nos salta a la vista es que puede ser todo menos una amortización: No existe una amortización financiera como tal, puesto que no existe una modificación patrimonial; no existe una amortización técnica, puesto que para calcular la amortización practicada en dicho ejercicio no se tiene en cuenta la productividad y rendimiento de los activos materiales; no existe la amortización económica, puesto que no se ha producido una disminución del valor de los activos equivalente a la cantidad amortizada. Es decir, podemos concluir, se ha partido de la figura de la amortización para introducir una medida fiscal que persigue unos fines económicos concretos.

En conclusión, la libertad de amortización aparece como una ficción jurídica de carácter fiscal, consistente en presumir una amortización por la cuantía máxima igual al tipo de gravamen sobre la inversión menos la depreciación real sufrida en el ejercicio de la inversión, para de esta manera disminuir de forma diferida la cuota a pagar en el Impuesto sobre Sociedades, de forma que en los ejercicios posteriores, al no existir amortización normal en los ejercicios siguientes, se recuperará en la cuota del Impuesto sobre Sociedades la cuantía cedida como crédito.

Hasta este momento se ha estado refiriendo a la libertad de amortización como anticipación de la depreciación efectiva sufrida por los bienes, pero puede ocurrir que a una empresa le pueda ser de utilidad diferir la amortización teniendo en cuenta las circunstancias del momento (por ejemplo, temporada de pérdidas con pocas perspectivas de compensación). Este tema enlaza directamente con la discusión de la participación o no del principio de la amortización mínima en el sistema que estamos estudiando.

La opinión de DELGADO GOMEZ ¹⁶⁷ considera aplicable el principio de amortización mínima puesto que aunque la libertad de amortización está concebida como

¹⁶⁷ DELGADO GOMEZ, ANTONIO: «Amortizaciones, previsiones y provisiones en el Impuesto sobre Sociedades». Editorial Deusto.1990 Pág. 105.

beneficio, «no puede llevarse hasta el extremo de vulnerar un principio general de amortización ni unos principios generales contables como son los de prudencia valorativa, imagen fiel y correlación de ingresos y gastos, entre otros. En este sentido se manifestó el art.4 del R.D. 1667/1985, de 11 de septiembre, que desarrolla el R.D.L. 2/1985, de 5 de abril, en cuanto a la aplicación de la libertad de amortización que ésta última disposición autorizó».

En un primer acercamiento podría parecer que en este sistema no tendrían sentido los coeficientes de amortización ni la amortización mínima. Sin embargo, el artículo 4 del R.D.L. 2/1985, de 30 de Abril, sobre Medidas de Política Económica, al regular la libertad de amortización expone en su apartado 2: « En todo caso, será de aplicación el principio de amortización mínima, en los términos contenidos en el art.48 del Reglamento del Impuesto de Sociedades».

Para terminar el tema de la amortización mínima, la Dirección General de Tributos ¹⁶⁸ se define en la opinión de que el establecimiento de la amortización mínima como límite a la libertad de amortización en el Real Decreto-Ley 2/1985, de 30 de abril, no supone una limitación extrapolable a otros regímenes de libertad de amortización. De ahí que se permite «tanto realizar dotaciones a la amortización superiores a las máximas admitidas fiscalmente, como inferiores a la amortización mínima». Presumimos que la alusión realizada a cotas superiores se refiere a las cotas superiores deducidas de las tablas oficiales de amortización, porque en el caso de la libertad de amortización las «máximas admitidas fiscalmente» son las que se contabilicen. En estas consideraciones hemos olvidado que la Disposición normativa sobre la que nos basamos para las afirmaciones anteriores se debe a una libertad de amortización coyuntural referida al supuesto concreto que regula dicha norma y no a la libertad de amortización en general, que está regulada en el art.59 del RIS.

La libertad de amortización como instrumento de política fiscal ha sido utilizada fundamentalmente bajo dos modalidades diferentes:

- a) Como una autorización temporal, con carácter general para todas las inversiones. Esta modalidad busca el fomento de las inversiones en épocas de depresión económica.
- b) Con carácter permanente, pero para determinadas inversiones y sujetos pasivos. El objetivo perseguido son efectos a largo plazo en sectores económicos concretos sobre sujetos pasivos de determinadas circunstancias.

¹⁶⁸ Contestación de 10 de febrero de 1987 sobre la Libertad de Amortización de la Ley de Fomento de la Minería.

Hay que tener presente que la libertad de amortización por su naturaleza está concebida como un beneficio especial y concreto para una determinada época y circunstancia y será regulada por la normativa que le dio origen, en consecuencia, y por tanto es difícil establecer generalizaciones en torno a ésta. Aún así, no tenemos por qué evitar el estudio comparativo entre los métodos de libertad de amortización que se han establecido, y de esta forma poder establecer las características más generales en torno a este sistema de amortización tan peculiar.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la línea de lo establecido en el R.D. 3061/1979, recoge aquellos supuestos concretos que tienen un régimen especial de amortización. Se contemplan los siguientes casos:

- Actividades amparadas en la Ley Especial de Minas. Las inversiones correspondientes gozarán de libertad de amortización durante el plazo de 10 años en la forma y condiciones que se establecen en la Ley sobre Fomento de la Minería (Ley 6/1977, de Fomento de la Minería).

También se contempla la amortización libre durante los 10 primeros años del canon de superficie por permisos de exploración o de investigación, prevista en la Sección C del artículo 3 de la Ley 22/1973, de 21 de julio.

- Actividades amparadas en la Legislación Especial de Hidrocarburos, cuyas inversiones se amortizarán según las normas específicas de dicha Legislación y en concreto de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 21/1974, de 27 de junio, y el R.D. 2362/1976, de 30 de julio.

- Contribuyentes que estuviesen acogidos a un régimen de libertad de amortización en el momento de entrada en vigor de la Ley del nuevo Impuesto sobre Sociedades, al amparo de la Ley de Industrias de Interés Preferente y de la Ley de Fomento de la Producción Forestal. Se les respetan los derechos adquiridos.

Han sido muchas las disposiciones además de las señaladas que han incluido como beneficio la libertad de amortización. Se han de citar:

- Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, artículo 84,1.
- Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto de 23 de diciembre de 1967, artículo 17.
- Ley 21/1974, de 27 de junio, reguladora de la actividad de las sociedades dedicadas a la investigación y explotación de hidrocarburos.
- Ley 5/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Producción Forestal.
- Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería.
- Ley 82/1980, de 30 de diciembre, sobre conservación de la energía.
- RDL 9/1981, de 5 de junio, sobre medidas de reconversión industrial.
- Ley 21/1982, de 9 de junio, sobre medidas para la reconversión industrial.

- R.D. Ley 8/1983, de 30 de noviembre , sobre reconversión y reindustrialización.
- Ley 27/1984, de 26 de julio, de reconversión y zonas de urgente reindustrialización e innovación tecnológica.
- R.D. Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre medidas de política económica.
- R.D. 1667/1985, de 11 de septiembre.
- Ley 13/1986, de 25 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales.
- Ley 12/1988, de 25 de mayo, aplicable a los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992 y a la Exposición Universal de Sevilla de 1992.
- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas.
- Ley 30/1990, de 27 de diciembre, de beneficios fiscales de Madrid Capital Europea de la Cultura de 1992.
- Ley 31/1992, de Incentivos fiscales aplicables a la realización de proyecto de Cartuja 93.
- Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero. de amortización acelerada.
- Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo.
- Real Decreto-Ley 2/1995, de 17 de febrero, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo.

4.1. COMENTARIO A ALGUNOS REGÍMENES DE LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

Se va a proceder a estudiar algunas de las normas de Libertad de amortización señaladas.

4.1.1. LEY 27/1984, DE 26 DE JULIO, SOBRE RECONVERSIÓN Y REINDUSTRIALIZACIÓN.

La Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización, introduce en su artículo 35 libertad de amortización para los activos destinados a actividades de investigación y desarrollo. Se trata pues, de una libertad de amortización que persigue la promoción del desarrollo tecnológico de nuestras empresas, respondiendo a los fines fundamentalmente económicos que persigue esta forma de amortización. Sin embargo, esta modalidad en concreto de libertad de amortización presenta varios interrogantes que se centran en los temas principales siguientes:

Por un lado, si continúa vigente en la actualidad esta modalidad de amortización. La duda surge por el hecho de la antigüedad de la disposición que la contiene, casi diez años, y por el carácter temporal que suele rodear este tipo de medidas de fomento, en cuanto que suelen estar concebidas para favorecer determinados sectores de la

economía en un período concreto de tiempo. No obstante, IRANZO y otros¹⁶⁹ analizan este tema llegando a la conclusión afirmativa en torno a la aplicabilidad hoy de esta norma. Se basan en los siguientes argumentos que apoyan su tesis:

- 1) El artículo 35 de la Ley 27/1984 no ha sido ni expresa ni tácitamente derogado por ninguna norma posterior.
- 2) Si bien se estableció en la Disposición Final 2ª de la Ley 27/1984 la vigencia temporal de los Capítulos I a VIII, el artículo que nos interesa pertenece precisamente al Capítulo IX, por lo que se entiende totalmente vigente y salvado de la derogación prevista en la propia Ley. Así, siguiendo a Ignacio Sáez de Ibarra, se puede afirmar que *«nace con vocación de permanencia»*.
- 3) En la Ley de Presupuestos para 1989, en su artículo 90 se hace alusión al artículo 35 de la Ley 27/1984 lo que implica un reconocimiento por parte del legislador de la vigencia de dicho artículo.
- 4) Las Leyes de Presupuestos de 1992 y 1993 han incrementado la cuantía de las deducciones previstas en los gastos de I+D previstas en el artículo 35, lo que significa un reconocimiento de la vigencia de dicho artículo.

La segunda cuestión es la aplicabilidad del artículo 35 a todo tipo de empresas o al contrario, a las empresas acogidas a planes de reconversión. Continuando con IRANZO, se puede afirmar que la libertad de amortización no se ciñe a un grupo concreto de empresas según podemos deducir de:

- 1) Se encuentra situada la norma que la regula en el Capítulo IX, bajo el título de «Promoción de la Innovación Tecnológica», y fuera ya del grupo de medidas destinadas a las industrias en reconversión.
- 2) El citado Capítulo IX no está limitado ni explícita ni implícitamente a un grupo de empresas.
- 3) Aunque la Ley 27/1984 no tiene Exposición de Motivos que pudiese solucionar esta duda, su precedente más inmediato, el Real Decreto-Ley 8/1983, de 30 de noviembre señala que *«por otra parte, el Real Decreto-Ley aborda también los objetivos básicos en materia de innovación tecnológica a través de medidas específicas de fomento»*.

¹⁶⁹ IRANZO PEREZ-DUQUE, IGNACIO Y JOSE MARIA: «La libertad de amortización y otras cuestiones en relación a los activos destinados a investigación y desarrollo». Tribuna Fiscal. Diciembre 1993 nº 38. Página 52.

4) SAEZ DE IBARRA considera que el beneficio de esta norma es autónomo y cabe aplicarse a todo tipo de empresas.

5) El Tribunal Económico Administrativo de Barcelona, en su resolución de 30 de septiembre de 1987 dijo: *«El artículo 35 constituye una medida de política de promoción de innovación tecnológica, independiente de las medidas previstas de reconversión industrial, y aplicable, por tanto, a todas las empresas...».*

El último tema a analizar se centra en el hecho de la efectividad de la libertad de amortización. Se plantean dos interpretaciones: *«La libertad de amortización se aplica desde el momento de la realización de las adquisiciones de maquinaria, bienes de equipo e intangibles; La libertad de amortización se aplica desde el momento en que existe el inmovilizado inmaterial y al mismo se refiere».* Esta duda surge por no tener claro cual son los bienes objeto de la libertad de amortización. Se ha de tener en cuenta que los gastos I+D no se consideran inmovilizado inmaterial hasta que den resultados positivos. Sin embargo, para su resolución hemos de sustraernos del tema directo de los gastos I+D, que son los que dan origen a este especial proceso de amortización y tener en cuenta que el verdadero elemento de amortización son las máquinas, bienes de equipo y edificios afectos a la actividad de investigación y desarrollo, y que por tanto son amortizables desde el momento de su puesta en funcionamiento, con independencia de los resultados alcanzados en las investigaciones.

4.1.2. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN APLICABLE A LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS LABORALES.

La Ley 15/1986, de 25 de abril creó la figura de las Sociedades Anónimas Laborales con la finalidad de establecer alternativas que pudieran solucionar la grave situación del desempleo consecuencia de la crisis del sector industrial. Mediante las Sociedades Anónimas Laborales se pretendía favorecer a las asociaciones de trabajadores que prestaban servicios retribuidos de forma directa, personal, con una relación laboral por tiempo indefinido y en jornada completa. Para conseguir estos objetivos se establecieron beneficios fiscales específicos para estas sociedades, entre los que se encuentra la libertad de amortización.

La libertad de amortización prevista para la Sociedades Anónimas Laborales está prevista en el artículo 20 párrafos 2 y 3 de la Ley 15/1986. Los requisitos que se exigen son:

- Que se trate de bienes de activo, afectos a la actividad. No se exige que sean bienes nuevos.
- Se podrá aplicar la libertad de amortización durante cinco años improrrogables

a partir del primer ejercicio económico de las mismas, contados a partir de la fecha de la escritura pública de constitución.

- Que sea dotado un Fondo de Reserva Especial con el 50% de los beneficios obtenidos en dicho ejercicio. El no cumplimiento de este requisito conllevará la pérdida de la libertad de amortización.

- Las sociedades deberán estar inscritas y no descalificadas en el Registro Oficial del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

Los requisitos, pues, son muy poco exigentes y no establecen trabas para aplicar la libertad de amortización, no siendo necesario siquiera que se respete el principio de amortización mínima. Pero para la aplicación de esta libertad de amortización, así como de los demás beneficios tributarios previstos se requiere su autorización por el Delegado Provincial de la Agencia Tributaria, previa solicitud por parte de la Sociedad (Orden de 12 de julio de 1993).

4.1.3. AMORTIZACIÓN ACELERADA: REAL DECRETO LEY 3/1993, DE 26 DE FEBRERO.

Al comienzo de este estudio sobre la libertad de amortización comentamos la existencia de un origen común con la amortización acelerada. Asimismo, resaltamos que la amortización acelerada no se trata de un sistema propiamente dicho, sino que, al igual que ocurre con la libertad de amortización, obedece a determinadas coyunturas económicas que se favorecen.

Recientemente, en el Real Decreto Ley 3/1993, de 26 de febrero, se ha establecido un supuesto de amortización acelerada. Así, el artículo 12 del citado Real Decreto prevé la posibilidad de aumentar el coeficiente máximo de las tablas de amortización multiplicándolo por el parámetro 1,5, acortando por tanto el período mínimo de amortización establecido al respecto. Respecto de los sistemas de amortización a los que es aplicable este incremento no dice nada la Ley, por lo que se puede interpretar que es aplicable a todos los sistemas de amortización derivados del sistema de tablas de coeficientes aplicables, aunque si se realiza una interpretación más literal se entenderá limitado al sistema de tablas al hacer referencia directa al coeficiente máximo de las tablas. Sin embargo, analizando la aplicación del sistema, se observa que si se limitase al sistema de tablas, resultaría, aún con el incremento aplicado, mas favorable aplicar otros sistemas como es el degresivo.

El beneficio fiscal señalado obedece al objetivo de abaratar el coste fiscal de las nuevas inversiones y fomentar así su realización, en un intento de salvar la crisis económica que afecta al mercado desde 1992. Pero, por el mismo motivo de

buscar logros económicos concretos e inmediatos, se ha limitado la aplicación de la amortización acelerada a los activos que se pongan a disposición del sujeto pasivo dentro del período comprendido entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994.

En relación con el plazo señalado surgen dudas en cuanto a la precisión del momento de vinculación del elementos patrimonial adquirido. Sin embargo, se ha de tener presente que el fin perseguido es fomentar la demanda de la inversión, por lo que el texto legal ofrece la máxima flexibilidad. Siguiendo esta línea se admitirán los encargos anteriores al 3 de marzo de 1993, siempre el que activo que se pretende amortizar sea puesto a disposición del adquirente entre dicha fecha del 3 de marzo y el 31 de diciembre de 1994. Asimismo, se admitirán los encargos que no impliquen ejecución de obra, cuando sean puestos a disposición del adquirente entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1993.

Por último, los encargos que se materialicen en un contrato de ejecución de obra tendrán como plazo de puesta a disposición hasta el 31 de diciembre de 1996. En este caso, el impuesto indirecto del IVA que los grava establece un criterio para determinar la puesta en disposición, de forma que cuando se devengue el IVA con posterioridad a la fecha señalada no se entenderá cumplido dicho requisito.

El R.D.Ley 3/1993 no establece ninguna forma especial de contabilización, por lo que se aplicará lo dispuesto en la Disposición Adicional Séptima del Plan General de Contabilidad de 1990: El supuesto estudiado implica un sistema de amortización que exceptúa la efectividad de la amortización, por lo que no es necesario imputar contablemente a la cuenta de Pérdidas y Ganancias para que sea efectivamente deducible la cuota de amortización, sino tan sólo aquella parte que corresponde a la amortización sobre tablas oficialmente aprobadas.

4.1.4. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA LAS INVERSIONES GENERADORAS DE EMPLEO: REAL DECRETO-LEY 7/1994, DE 20 DE JUNIO y REAL DECRETO-LEY 2/1995, DE 17 DE FEBRERO.

La Libertad de Amortización contenida en el Real Decreto-Ley 7/1994 se configura como una medida incentivadora de la inversión. Se puede encuadrar dentro de la línea de las medidas de amortización acelerada previstas en el RD-Ley 3/1993, no obstante, la nueva normativa reviste diferencias respecto del referido RD-Ley 7/1994. En primer lugar, se trata de una verdadera norma de libertad de amortización puesto que deja al arbitrio del sujeto pasivo la aplicación de esta norma a cualquier bien de activo puesto a disposición entre el 1/1/94 y el 31/12/94, o encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra hasta el 31/12/95 y el ritmo de amortización únicamente tendrá como techo la cantidad que resulte de la aplicación de las

normas contenidas en esta disposición. Frente a esta medida, el RD-Ley 3/1993 se ocupaba de acelerar la amortización mediante el incremento de los coeficientes de las tablas de amortización. En segundo lugar, frente a los fines económicos de inversión que perseguía el RD-Ley 3/93, la norma de libertad de amortización fomenta la creación de empleo.

La aplicación de la libertad de amortización del RD-Ley 7/1994 es incompatible con la aplicación de los incentivos siguientes:

- Aplicación de la deducción por inversiones sobre dichos bienes, que se cifra en el 5% del valor de la inversión.
- Bonificación prevista en el artículo 2 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo.
- Bonificación prevista en el artículo 2.a.tercero de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, respecto de los elementos en que se inviertan los beneficios de la misma.
- Exención por reinversión del artículo 15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, respecto de los elementos en que se reinvierta el importe de la enajenación.

Para aplicar la modalidad de libertad de amortización prevista en el RD-Ley 7/1994 han de cumplirse las siguientes condiciones:

- a) Únicamente se puede aplicar sobre elementos del activo material fijo, excluyéndose por tanto cualquier elemento perteneciente al inmovilizado inmaterial o con la consideración de gasto plurianual.

Asimismo, han de reunir la condición de nuevos, y estar afectos a la actividad empresarial o profesional de que se trate, no resultando válidos los bienes destinados a actividades especulativas o similares. Para determinar la condición de nuevos han de cumplir las características que se señalen para la deducción por inversiones.

Por último, es obvio que han de tratarse de bienes amortizables, puesto que no se podrá aplicar esta ventaja fiscal a elementos que no sean susceptibles de este gasto deducible.

- b) Los elementos que cumplan las características del apartado anterior para acogerse a esta modalidad de amortización han de cumplir otra característica más: Han de ponerse a disposición de la empresa entre el 1 de enero de 1994 y el 31 de diciembre de 1994, con independencia de la fecha en que se formalice el contrato.

Hay que tener en cuenta que la puesta a disposición no tiene que coincidir con la entrada en funcionamiento, momento en que se comienza a amortizar. Además el momento de la entrada en funcionamiento tiene que coincidir con el cumplimiento de otro requisito, incremento de la plantilla media, para poder aplicar la libertad de amortización. Para determinar la fecha de puesta a disposición se tomará la fecha de devengo del IVA, por lo que se excluirá de cumplir esta condición aquellas adquisiciones cuyo IVA se haya devengado fuera del período citado. Como excepción a este requisito se prevé en la norma la admisión de aquellos elementos de activo fijo nuevos que se encarguen en virtud de un contrato de ejecución de obra, siempre y cuando se pongan a disposición estos elementos antes del 31 de diciembre de 1995.

Las modalidades de adquisición pueden ser variadas siempre que pongan los elementos a disposición del adquirente en los plazos señalados. Por esta razón se rechaza la admisión de los bienes adquiridos en virtud de un contrato de arrendamiento financiero. El objetivo que persigue este requisito rechaza la admisión del leasing, en cuanto que no se adquiere la propiedad de los mismos hasta que se ejercite la opción de compra, y en tal caso no se podrá acoger este incentivo porque no cumple dos condiciones:

- Para poder ejercer la opción de compra en dicho momento, no se habrá puesto a disposición dentro del período señalado, sino con anterioridad.
- no se trata de elementos nuevos, puesto que cuando se ejercite la opción de compra se habrá usado al menos por el sujeto pasivo.

También se admiten dentro de esta modalidad del libertad de amortización aquellos elementos realizados por la propia empresa para su inmovilizado. En este supuesto, para justificar el momento de entrega y puesta a disposición se podrá acudir a los asientos contables de registro, y a la fecha de devengo del IVA, en los supuestos de autoconsumo.

c) El siguiente requisito consiste en que la inversión debe ir acompañada de un incremento de plantilla de la empresa «siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.» Por tanto, con independencia de la puesta a disposición del bien es importante conocer su puesta en funcionamiento, para poder computar a partir de ahí el incremento de plantilla. También hay que tener presente que se trata del ejercicio y no del momento de la puesta en funcionamiento.

Para calcular el promedio de plantilla de los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo, se ha de tener en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa, aunque no se especifica en la norma el tipo de contrato laboral, por lo que se admiten tanto los contratos a tiempo parcial como los contratos temporales.

EJEMPLO: Una sociedad limitada que en 1994 ha realizado una inversión de nuevo inmovilizado amortizable quiere saber si es posible acogerse a esta modalidad de libertad de amortización. Para ello se calculará:

- El promedio de la plantilla en los 12 meses anteriores: *Durante el ejercicio 1993 se tuvo en plantilla cuatro trabajadores de los cuales uno tenía contrato fijo y tres contrato temporal, luego el promedio de plantilla es de 4 trabajadores.*

- El incremento de la plantilla media durante los ejercicios 1994 y 1995: *En 1994, se han producido los siguientes cambios en plantilla:*

- 1-1-94 4 trabajadores procedentes del ejercicio 1993
- 1-5-94 entra un nuevo trabajador con contrato de aprendizaje.
- 1-7-94 se aumenta en un trabajador a media jornada.
- 1-9-94 finaliza un contrato temporal
- 1-11-94 se firma un nuevo contrato temporal.

El cálculo de la plantilla es el siguiente:

$$(3*12)+(1*8)+(1*8)+(0,5*6)+(1*2) = 57 / 12 = 4,75 t$$

En 1995, se rescinde el contrato de aprendizaje el 1 de mayo y se pasa al trabajador de media jornada a jornada completa. La plantilla será:

$$(4*12)+(1*4)+(0,5*3)+(1*9) = 62,5 / 12 = 5,20 t$$

Se ha producido pues un aumento de plantilla en los años 1994 y 1995 respecto 1993, por lo que se podrá aplicar el incentivo de libertad de amortización. Una vez calculado el incremento de plantilla se determinará la cantidad que podrá beneficiarse de la libertad de amortización, que será la resultante de multiplicar la cifra de 15.000.000 ptas. por el incremento de plantilla, teniendo en cuenta dos decimales. Dicha deducción deberá practicarse en el ejercicio en que entre en funcionamiento el bien.

Sin embargo se plantea la duda en relación a qué incremento se refiere la norma. La deducción se aplicará en la declaración correspondiente al ejercicio de 1994 por lo que en tal momento únicamente conocemos el incremento de plantilla en relación

con dicho ejercicio, puesto que el año 1995 no habrá finalizado y no podemos saber devenir de la plantilla. Siguiendo esta interpretación el incremento de plantilla será $4,75 - 4 = 0,75$, y se podrá deducir por tanto, la siguiente cantidad: $15.000.000 * 0,75 = 11.250.000$ ptas. No obstante, existe otra interpretación de la norma en la que considera que el incremento de plantilla al que se refiere abarca tanto el ejercicio 1994 y el 1995. En tal caso el incremento de plantilla sería el siguiente:

$$\begin{aligned} 4,75 + 5,20 &= 9,95 / 2 = 4,97. \\ 4,97 - 4 &= 0,97 \end{aligned}$$

Por lo que la cantidad a deducir sería $15.000.000 * 0,97 = 14.550.000$ ptas. Esta segunda interpretación es más favorable para el contribuyente, pero tiene el inconveniente que el cálculo de la plantilla de 1995 será meramente estimativo, de forma que finalizado el ejercicio 1995 se deberá corregir en su caso la cantidad de acuerdo con la realidad laboral de la empresa, lo que la sitúa en una situación fiscal inestable.

Otro problema que se plantea es si se admite dentro del cómputo de plantilla la contratación de un familiar del empresario o profesional. En general, se admite como persona asalariada aquellos familiares (cónyuge, ascendientes y descendientes consanguíneos o colaterales hasta el 2º grado), siempre que existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente a la Seguridad Social trabajen habitualmente y con continuidad en dicha actividad. Existen numerosas consultas en las que se rechaza la existencia de una relación laboral entre familiares cuando del régimen sea de autónomos ya que «*por régimen correspondiente a la Seguridad Social hay que entender el Régimen General o aquellos otros regímenes especiales aplicables a determinados sectores de trabajadores por cuenta ajena, no siendo válida la afiliación al Régimen Especial de Autónomos*». Asimismo, habrá que probar que existe relación laboral entre el familiar y el empresario, ya que se presume que no existe dicha relación salvo prueba en contrario.

- El mantenimiento del incremento de la plantilla en los 24 meses siguientes. *Durante 1996 y 1997 se mantiene la plantilla de 1995. En 1998 no se cumple el correspondiente incremento de plantilla.*

Pero surge la duda de qué hacer si no se cumplen las condiciones de incremento de plantilla, puesto que han de mantenerse durante los dos ejercicios siguientes a su entrada en funcionamiento. Para solucionar tal problema se prevé en su apartado 6º: «*En el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla, se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiera correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.*

El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación».

En tal caso habrá que calcular la cuota a ingresar teniendo en cuenta los incentivos que no pudieron aplicarse por razón de las incompatibilidades: La deducción por inversiones y demás beneficios incompatibles, así como la amortización que le correspondería en dicho ejercicio de acuerdo con las tablas de amortización y la contabilidad de la empresa.

En 1995 se dicta el Real Decreto-Ley 2/1995, de 17 de febrero, donde se renueva para el ejercicio 1995 la libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo, y cuyo contenido de la libertad de amortización es el mismo que el del Real Decreto-Ley 7/1994, con las siguientes modificaciones: Obviamente el plazo de adquisición del inmovilizado nuevo corresponde al período comprendido entre el 1/1/1995 y el 31/12/1995; en el caso de elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra, su puesta a disposición deberá ser anterior al 31/12/1996.

En el supuesto de transmisión de los bienes a los que se le aplica la libertad de amortización, el incremento de patrimonio se calculará de la siguiente forma:

V. de transmisión - VNC (calculado aplicando el coeficiente máximo de las tablas).

Supongamos que en 1998 se enajena mobiliario en 1.000.000 ptas., que fue objeto de deducción por vía de esta medida de libertad de amortización. Su valor de adquisición fue de 1.200.000 ptas. y el coeficiente máximo recogido en las tablas es del 10%. El incremento de patrimonio originado por la transmisión será:

- Amortización 1995-1998: 480.000 ptas.
- Valor Neto Contable: $1.200.000 - 480.000 = 720.000$
- Valor de transmisión: 1.000.000 ptas.
- Incremento de patrimonio: $1.000.000 - 720.000 = 280.000$ ptas.

Conveniencia de la aplicación de la norma de libertad de amortización.

La aplicación de esta modalidad de libertad de amortización puede venir originada por dos situaciones: La primera de ellas parte de la situación de que se han realizado las inversiones y el aumento de plantilla atendiendo exclusivamente a las necesidades de la empresa. La segunda opción no obedece a una situación casual sino que consiste en analizar la conveniencia de aprovechar los beneficios que el brinda este incentivo coyuntural.

En el primer caso hay que analizar la conveniencia de la aplicación de la libertad de amortización considerando las incompatibilidades con los otros beneficios fiscales que se relacionan en la norma, y optando por la situación más favorable al resultado del negocio, sobre todo teniendo en cuenta si la Base Imponible es capaz de compensar los ingresos brutos con los gastos de amortización de dicho ejercicio o bien dentro de los cinco ejercicios siguientes. Respecto de la segunda opción, habrá de analizar no sólo la conveniencia de la inversión sino si el beneficio de la libertad de amortización se compensa favorablemente respecto del aumento de coste laboral que ello implica.

En relación con el coste laboral hay poner de manifiesto que la normativa reguladora de esta libertad de amortización deja bastante flexible este tema puesto que no restringe su aplicación a ningún tipo de contrato laboral. De esta forma, el incremento de plantilla no tiene que obedecer a un aumento de los trabajadores contratados sino que basta con aumentar la jornada de trabajo de media jornada a jornada completa (*analizar el caso del ejercicio 1995 en el ejemplo, donde no se aumenta del número de trabajadores pero sí la plantilla media*). Asimismo, será necesario únicamente hacer uso de contratos de aprendizaje o temporales para incrementar la plantilla, limitando también de esta forma el riesgo para la empresa.

5. AMORTIZACIÓN DE BIENES USADOS.

5.1. INTRODUCCIÓN: CONCEPTO.

En ocasiones, las empresas adquieren bienes usados por otras empresas, y por tanto, parcialmente amortizados. La primera cuestión que se plantea es que procedimiento se ha de seguir para continuar amortizando dicho bien. El sistema de amortización ejecutado por la empresa vendedora no obliga al nuevo adquirente, salvo en el caso de que la adquisición se realice mediante un proceso de fusión o absorción de empresas, situación en la que la empresa continuadora podrá proseguir para cada elemento el régimen de amortización que se estaba aplicando en la empresa que desaparece. En el caso de que el nuevo adquirente prefiriese aplicar su propio sistema deberá aplicar un sistema de amortización determinado, el sistema de bienes usados.

Para este caso de adquisición de bienes usados el RIS prevé un procedimiento específico de amortización. Antes de proseguir, la dinámica del estudio nos obliga a concretar primeramente el objeto de este sistema, es decir, qué entendemos por bienes usados. Como primera consideración, hay que resaltar que sólo son amortizables los *bienes usados* que también lo serían si hubiesen sido adquiridos nuevos, es decir, que por el hecho de ser un elemento usado no va a ser objeto de amortización si esta hubiese estado expresamente prohibida en el caso de ser nuevo.

Para definir el objeto de este sistema determinaremos el término «*usados*». En tal situación se entienden aquellos bienes del activo fijo material que han sido adquiridos con anterioridad por otro sujeto pasivo para incorporarlos a su activo fijo material, cualquiera que sea el uso efectivo que haya hecho de los mismos en un proceso productivo, siempre que sean susceptibles de utilización para sus fines específicos. Asimismo, se considerarán «*usados*», dentro de ciertos límites, los elementos de activo fijo adquiridos por un sujeto tras haber sido utilizados por el mismo en régimen de arrendamiento financiero con opción de compra o contratos similares.

5.2. REGULACIÓN EN EL RIS

El RIS dedica su artículo 61 a la regulación de la amortización de los bienes usados, la cual se nos muestra en los siguientes términos:

« Tratándose de elementos del activo que se adquieran usados, el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Sobre los valores de adquisición, aplicándose los coeficientes máximos hasta el límite del doble de los tipos que señalen las tablas y reduciendo a la mitad su período máximo. Esta reducción deberá realizarse por exceso.*
- b) Si se conoce el coste originario o regularizado, éste podrá ser tomado como base para la aplicación de los coeficientes máximos de amortización que figuren en las tablas. En este caso el período máximo de tiempo en que se admitirá la amortización vendrá determinado por la diferencia entre el que señalen al efecto las tablas al elemento de que se trate y el coeficiente entero por defecto, que resulte de dividir la diferencia entre el citado coste y el valor de adquisición por el resultado de aplicar el coeficiente máximo de amortización al coste originario o regularizado.*
- c) Si no se conoce el coste originario o regularizado, siempre quedará a salvo el derecho de sujeto pasivo de determinar aquél parcialmente. Establecido dicho coste se procederá como en la letra anterior, teniendo en cuenta que sólo podrá tomarse en consideración el coste regularizado cuando el sujeto pasivo se haya acogido, pudiéndolo haber hecho, a las leyes fiscales dictadas al efecto.»*

Del análisis de esta norma deducimos las siguientes conclusiones.

La primera conclusión respecto del procedimiento amortizativo a seguir, debemos tener presente en todo momento que la amortización de elementos usados sólo es posible mediante el sistema de tablas, ya que los sistemas de devaluación y planes establecen entre sus requisitos que se trate de bienes nuevos.

Cuando el bien adquirido esté usado, la amortización podrá realizarse, con carácter optativo frente al sentido que otorga la expresión utilizada «*se efectuará*», por cualquiera de estos dos procedimientos:

A) Amortización sobre el valor de adquisición: El precio de adquisición del elemento usado será el que consideraremos como base amortizable, siendo sus coeficientes y periodos de amortización los siguientes:

- Coeficiente máximo autorizado, el resultante de doblar el coeficiente máximo que corresponde según tablas.
- Periodo máximo, es el cociente entero por exceso que resulte de reducir a la mitad el número de años máximos que figuran en las tablas, computándose los años completos.

B) Amortización sobre el costo originario, regularizado o tasado. Si el sujeto pasivo conoce el valor de adquisición originario o regularizado, este valor puede tomarse como base para la aplicación de los porcentajes de aplicación que figuran en las tablas. Si el sujeto pasivo no conoce el valor originario del elemento, tiene derecho de determinarlo pericialmente, y una vez hecha la valoración pericial puede acogerse a este procedimiento. Únicamente podrá tomarse en consideración el coste regularizado o actualizado cuando el sujeto pasivo adquirente se haya acogido a las leyes de actualización dictadas al efecto.

Respecto del período máximo a tomar en consideración será el resultante de aplicar la siguiente fórmula:

$$\text{Período máx.} = n^{\circ} \text{ años tablas} - \frac{\text{coste originario} - \text{valor de adquisición}}{\text{coste tablas} \times \text{coste originario}}$$

Respecto del coeficiente máximo a aplicar recordamos que es el que figura en las tablas.

Debemos destacar que no se ha considerado la posibilidad de que se conozca la fecha originaria de amortización, en cuyo caso el período de amortización sería directamente el que restase para completar la vida útil del bien, estableciéndose en consecuencia los posibles coeficientes a aplicar.

EJEMPLO: Vamos a partir de la adquisición de un vehículo usado para uso exclusivo de un agente comercial independiente, cuyo valor de adquisición es de 1.000.000 ptas. En las tablas de amortización de 1993 tiene asignado un CMA del 10% y un PMA de 20 años. Si calculamos la amortización por el procedimiento A) obtenemos los siguientes porcentajes:

$$\begin{array}{ll} \text{PMA}=20 \text{ años} & 20/2=10 \text{ años} = \text{PMA bien usado} \\ \text{CMA}=10\% & 10*2=20\% = \text{CMA} = \text{Pmínimo de amortización} \end{array}$$

Por tanto, el adquirente del bien podrá optar en amortizarlo en el período comprendido entre diez y cinco años, o lo que es lo mismo, entre el margen de un coeficiente del 10% y del 20%. La amortización resultante de la aplicación de un coeficiente del 18% y en un período de 6 años será:

Año	Coefic	Dotación	Amort. Acumulada
1	18%	180.000	180.000
2	18%	180.000	360.000
3	18%	180.000	540.000
4	18%	180.000	720.000
5	18%	180.000	900.000
6		100.000	1.000.000

Pero puede ocurrir que el adquirente conociese el valor originario del elemento amortizable, bien porque le fuese comunicado por el vendedor, bien como consecuencia de una comprobación pericial, y por tanto, decidiese aplicar el procedimiento B) de cálculo del sistema de amortización de bienes usados. Así, partiendo de un valor originario de 1.500.000 ptas. calculamos el PMA:

$$\text{Período máx.} = 20 - \frac{1.500.000 - 1.000.000}{10\% \cdot 1.500.000}$$

$$\begin{array}{l} \text{Amortización máxima} = 10\% \text{ s/ } 1.500.000 = 150.000 \\ \text{PMA} = 16.7 \text{ años.} \end{array}$$

Resulta, por tanto, la posibilidad de amortizar entre 150.000 ptas. anuales o bien 16.7 años. Pero, ¿Sobre qué valor?. Si amortizamos sobre el valor originario del bien, se plantearía el problema de que se recuperaría por vía de la amortización una cantidad que no se corresponde con el precio de adquisición del bien que como hemos visto es la base de amortización, y lo más importante, se generaría un desequilibrio en el balance contable. Por ello, la cuota resultante del coeficiente máximo se aplicará sobre el precio de adquisición real, olvidándonos del originario que únicamente sirvió para calcular este parámetro. Asimismo, el período máximo de amortización se aplicará sobre el valor originario, y el parámetro resultante se aplicará anualmente hasta la total amortización del valor de adquisición del bien usado.

Año	Dotación	Amort. Acumulada
1	150.000	150.000
2	150.000	300.000
3	150.000	450.000
4	150.000	600.000
5	150.000	750.000
6	150.000	900.000
7	100.000	1.000.000

Hemos hecho alusión a la existencia de otra posibilidad de amortización de bienes usados: Se trata del caso de que se conociese la amortización realizada por el antiguo propietario, y en consecuencia, el período de amortización restante para su amortización. Supongamos pues que se conoce que los 20 años de su PMA se ha estado amortizando 8 y restan 12 años, por lo que existe la posibilidad de amortizar el nuevo valor de adquisición en los 12 años restantes. Sin embargo, esta última opción plantea dos problemas:

1º. Conocer exactamente el período que resta para amortizar, en cuyo caso se aplicaría dicho período sobre el valor de adquisición del bien usado.

$$1.000.000 / 12 \text{ años} = 83.333 \text{ ptas. / anuales} \quad \text{Dotación Amortización}$$

2º. Puede ocurrir que el bien usado adquirido hubieses sido totalmente amortizado por su antiguo propietario. No obstante, esta circunstancia no impide que se amortice por el nuevo adquirente siguiendo los procedimientos A) y B) anteriormente descritos.

Otro problema que se nos plantea relacionado con la amortización de bienes usados es el de los bienes totalmente amortizados que se reparan o se rehabilitan, llevándose a cabo incluso sustituciones completas de partes del elemento de que se trate, con lo que de algún modo se prolonga la vida útil y el elemento, que ya estaba totalmente amortizado, adquiere un nuevo valor que deberá empezar a amortizarse nuevamente.

Para contestar a dicha cuestión tendremos que irnos al artículo 114 del RIS que dispone al respecto:

«1. Se considerarán gastos de conservación y reparación del activo material afecto a la actividad:

.....

2. No se considerarán gastos de conservación o reparación:

- a) Los que supongan ampliación o mejora del activo material y sean por tanto amortizables.*
- b) Los que, por inscribirse en un proceso global de reconversión o reestructuración de instalaciones o centros productivos constituyan gasto de proyección plurianual, sin perjuicio de que puedan ser deducibles en el ejercicio en que se han devengado.»*

En la regulación del IVA se consideran reparaciones las operaciones que tengan por finalidad dotar a los objetos usados de sus características originales. Asimismo, existe renovación cuando el coste de los materiales incorporados para restaurarlos sea superior al de la adquisición del objeto usado. El concepto de transformación se aplica para aquellas operaciones que alteren los fines específicos para los cuales se utilicen normalmente los bienes.

Partiendo de estos conceptos, se puede proceder de la siguiente forma:

- a) Amortizar el importe de la ampliación o mejora en el periodo de vida útil que le resta al bien amortizado, lo cual no sería admisible puesto que supondría la aplicación de un coeficiente de amortización superior al admitido como máximo. En cambio, no produciría ningún problema la aplicación de este sistema en el caso de una reparación, sobretodo teniendo en cuenta que no se activa este gasto, sino que es gasto directamente deducible en el ejercicio y por tanto no altera su precio de adquisición.

b) Entender que se trata de un elemento nuevo para lo cual se establecería un período de vida útil y coeficiente nuevo. Este caso tendría lugar si la ampliación supera claramente la antigua. Sería un caso de renovación o de transformación.

c) Entender que el bien resultante de la mejora es un bien usado y amortizarlo como tal. Es el caso contrario de la anterior, cuando la ampliación o mejora es menor respecto de lo que se mantiene de la antigua estructura.

Al no darnos una solución unánime ni definitiva deducimos deduce que habrá que analizar cada caso concreto y adoptar la solución que se adapte mejor al problema en cuestión 170.

6. CUESTIONES ESPECIALES DE AMORTIZACIÓN.

6.1. LEASING.

6.1.1. INTRODUCCIÓN AL LEASING.

Con el estudio del Leasing comenzamos este capítulo encargado de analizar aquellos procedimientos de amortización reservados por la normativa tributaria determinados bienes. Los hemos denominado **sistemas especiales** en cuanto que no son aplicables a la generalidad de los bienes, sino únicamente a aquellos que están inmersos en determinadas circunstancias y que les definen por sus propias características. Hay que resaltar que la característica que hace diferentes a estos bienes del resto de los bienes amortizables no viene determinada por su propia naturaleza sino por la especial forma de entrar a formar parte del patrimonio del sujeto pasivo, así como por el destino que tienen asignado.

El artículo 63 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se ocupa de la amortización de los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero en los siguientes términos:

«Cuando se trate de bienes cuya adquisición se derive de contratos de arrendamiento financiero, únicamente será amortizable el valor residual por el que se ejercite la opción de compra.»

170 Nos remitimos al comentario sobre los gastos de conservación y reparación realizado en el apartado dedicado a los bienes amortizables del inmovilizado material, y en concreto a las piezas de repuesto.

Este artículo que parece sencillo presenta una serie de complejidades muy interesantes. Pero para poder analizar la dimensión de este mandato es necesario repasar las notas más representativas sobre el arrendamiento financiero¹⁷¹.

6.1.1.1. CONCEPTO DE LEASING.

El tema del contrato de leasing está muy estudiado en la doctrina en cuanto que se reúne, al mismo tiempo, una amplia difusión social y su carácter novedoso en nuestro ordenamiento jurídico, con todos los problemas que ello encierra. Así, y en concreto dentro de la doctrina mercantilista, encontramos a **Broseta Pont**¹⁷² que lo define como la existencia de una operación de financiación a medio o a largo plazo, mediante la cual quien necesita un bien, normalmente maquinaria o bienes de equipo, contrata con un intermediario financiero, para que éste lo adquiera del fabricante con el fin de cederle su uso por tiempo determinado mediante el pago de un canon.

La Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito aborda en su Disposición Adicional Séptima¹⁷³ la regulación general de las operaciones de Arrendamiento Financiero, derogando expresamente la normativa anterior establecida por el Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero. La aparición de la Ley 26/1988 introduce modificaciones tanto en el régimen de las entidades de Leasing como en su régimen fiscal, en cuanto que suprime la deducción por inversiones y en consecuencia limita la práctica de la libertad de amortización que existe como consecuencia de ser un contrato sin límite de duración. Asimismo, limita el principio de la plena deducibilidad de las cuotas de arrendamiento financiero, excluyéndose la parte correspondiente al coste de recuperación del bien imputable al terreno y solares, es decir, la parte no amortizable del valor del bien.

¹⁷¹ Se utilizan simultáneamente las palabras «leasing» y «arrendamiento financiero». Se ha de notar que ambos vocablos se refieren al mismo tipo de contrato y son considerados sinónimos. El origen de esta dualidad en nuestro vocabulario se remonta a la Orden Ministerial de Hacienda del 3 de junio de 1976 en la que se citó la palabra Leasing, procedente de la lengua inglesa, aunque, posteriormente, en el resto de la legislación se ha incorporado la terminología «arrendamiento financiero». Sin embargo, la opción por el término «arrendamiento» supone consecuencias jurídicas y fiscales importantes puesto que se recurre a una calificación jurídica contenida en el Derecho Civil que puede poner en duda su naturaleza de fórmula de financiación empresarial.

¹⁷² BROSETA PONT. Manual de Derecho Mercantil. Ed. Tecnos 1978.

¹⁷³ La Disposición Adicional Séptima da una clara definición del contrato que estamos estudiando: *«Séptima 1.- Tendrán la consideración de operaciones de arrendamiento financiero aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas a que se refiere el número 3 de esta disposición. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario.»*

Trasladándonos al ámbito estrictamente fiscal, el arrendamiento financiero se configura como un mecanismo de financiación que permite la «aceleración» o anticipación de la amortización fiscal de un bien y la amortización o recuperación de su coste con un efecto tributario beneficioso tanto para el arrendador como para el arrendatario. Se ha intentado asimilar algunas veces por las características antes señaladas a una «libertad de amortización», e incluso, como una posible vía de entrada para amortizaciones de bienes que, por su propia naturaleza no son depreciables, pero como podremos ver en nuestro análisis se trata de un supuesto especial dentro de la amortización de los bienes.

6.1.1.2. SUJETOS

Hay que tener presente a la hora de estudiar el arrendamiento financiero que existen dos sujetos interrelacionados:

- La sociedad arrendadora del Leasing,
- El arrendatario que puede ser tanto persona física o jurídica.

La figura del arrendador y del arrendatario están configuradas por la relación entre el derecho de propiedad y del derecho de uso sobre un mismo bien, caracterizados por los distintos bienes y derechos que se derivan de cada situación.

A) EL ARRENDADOR O CEDENTE.

La Ley 26/1988 al referirse a la figura del arrendador habla de sociedades por lo que no parece que esta actividad pueda ser ejercitada por personas físicas. Sin embargo, de la Disposición Adicional Segunda se deduce que no necesariamente han de tener forma jurídica de Sociedades Anónimas, pudiendo adoptar cualquier otra forma societaria. Uno de los cambios más significativos introducidos por la Disposición Adicional Séptima es la inclusión de las Entidades de Crédito como posibles sujetos arrendadores mediante el sistema de leasing, al mismo tiempo que se transfieren al Banco de España el control de estas entidades.

De la exigencia de personalidad jurídica se deriva que la renta del ejercicio de esta actividad empresarial siempre estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades.

B) EL ARRENDATARIO O CESIONARIO

El leasing aparece como fórmula especialmente atractiva para las pequeñas y medianas empresas, los profesionales y los usuarios particulares, incluidos los artistas, que necesiten bienes productivos para su actividad. Por tanto, para estos sujetos se ofrece una forma de arriendo de los instrumentos y equipos que precisen en su trabajo independiente, sin perjuicio de su empleo como instrumento de financiación por parte

de las grandes empresas. Los daños o pérdidas sufridas por los bienes durante la vigencia del contrato de leasing son a cuenta del arrendatario y normalmente se cubren mediante una póliza de seguros a favor del arrendador.

La sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades dependerá del sujeto arrendatario del Leasing, según se trate de persona física o jurídica.

6.1.2. AMORTIZACIÓN DE LOS BIENES CEDIDOS EN LEASING

6.1.2.1. INTRODUCCIÓN.

El arrendamiento financiero gozó hasta 1988 de un tratamiento fiscal favorable que lo distinguía de la compraventa, no sólo por la diferencia intrínseca de su naturaleza jurídica, sino también por estar dotado de un tratamiento fiscal nada neutral. Este tratamiento ventajoso venía caracterizado:

- Por una parte se pretendía la recuperación del coste del bien mediante la forma más rápida a través de la plena deducibilidad de las cuotas de arrendamiento financiero lo que producía un efecto de amortización acelerada, posibilitando incluso deducción fiscal de la parte del bien inmueble no amortizable.

- Por otro lado se le otorgaba a la sociedad arrendataria el derecho a la deducción por inversión, quedando excluida la sociedad arrendadora ¹⁷⁴.

A partir de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 desaparece la posibilidad de deducción por inversiones para el arrendatario del leasing. La regulación establecida por la Ley 26/1988 sobre Disciplina en Intervención en las Entidades de Crédito queda configurada en los términos que se desarrollan a continuación.

Antes de entrar a estudiar el aspecto fiscal del contrato de leasing se ha de hacer alusión al tándem contabilidad-fiscalidad. El nuevo Plan General de Contabilidad de 1990 introduce normas no sólo para el arrendador sino también para el arrendatario. La contabilización del leasing exigirá en la mayor parte de los casos la activación de los

¹⁷⁴ En la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1994, Ley 21/1993, de 29 de septiembre, se vuelve a establecer en su artículo 70,9, regla 5º y en Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1995, Ley 4/1994, de 20 de diciembre, se establece en su artículo 74, entre los requisitos para el disfrute de la deducción por inversiones del artículo 26 de la Ley 61/1978, que - «los sujetos pasivos que se dediquen.....,y no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero».

derechos y su posterior amortización a lo largo de la vida útil del elemento en cuestión. Sin embargo, es relevante que es independiente para la admisión de su deducibilidad fiscal el que se haya procedido a la contabilización del leasing o no, tal y como dispone la Disposición Adicional Séptima del P.G.C. de 1990, en su punto Segundo¹⁷⁵.

6.1.2.2. ASPECTOS GENERALES.

Antes de entrar en el estudio individualizado de los distintos supuestos que se podrían dar en relación con la amortización del leasing, se han de destacar determinados aspectos generales:

En un primer inciso nos ocuparemos de los *bienes objeto de arrendamiento financiero*: Por la propia naturaleza del contrato se excluyen los bienes consumibles y la única condición que deben reunir es la económica, es decir la afectación a la explotación empresarial o profesional del usuario. Como excepción de los bienes inmuebles quedan excluidas las viviendas por razón de su destino.

Han de entenderse activos no amortizables los previstos en la normativa de los respectivos impuestos personales¹⁷⁶. En el caso de que el bien, o parte de él, cedido mediante arrendamiento financiero fuese un bien no susceptible de ser amortizable, la parte de la cuota imputable a estos no será gasto fiscalmente deducible y se segregará de la parte de la cuota destinada a amortización (ej. suelo). La Ley 26/1988 hace referencia a este punto en los siguientes términos:

«6. La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos solares y otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concurra sólo en una parte de bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.»

Al respecto se establece con carácter general los plazos mínimos de duración de los contratos de arrendamiento financiero:

¹⁷⁵ La Disposición Adicional Séptima del P.G.C. de 1990, en su punto Segundo establece que:
«(...) En particular, resultarán deducibles las partidas que seguidamente se citan aún cuando no hubieran sido cargadas a la cuenta de pérdidas y ganancias:

a) Las cuotas de arrendamiento financiero, por la parte representativa de la recuperación del coste del bien, en los términos establecidos por la disposición adicional séptima de la Ley 26/88, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.»

¹⁷⁶ D.G.T. Consulta de 1 de febrero de 1990

- Para los bienes muebles, 2 años.
- Para bienes inmuebles o establecimientos industriales, 10 años.

La alternativa financiera más idónea para amortizar queda establecida en un periodo de 2 a 5 años para los bienes muebles y de 5 a 10 años para los inmuebles. Así, se limita la práctica de la amortización, pero de ningún modo queda afectada la posibilidad de amortización puesto que se podrá seguir mediante los distintos sistemas normales, y en cualquier caso, se mantiene su posición favorable respecto de las inversiones realizadas por compraventa.

Se procede a estudiar la amortización desde el punto de vista del arrendador y del arrendatario.

6.1.2.3. ARRENDATARIO.

Hasta la Ley 26/1988 el leasing se reguló por el artículo 4 del Decreto-Ley 15/1977, ya que la Disposición Final Tercera de la Ley del Impuesto sobre Sociedades deja sin derogar, únicamente, las *«disposiciones sobre amortizaciones»* en los casos de arrendamiento financiero del citado Decreto-Ley. El referido art.25-4 hacía la siguiente declaración: *«Para el arrendatario tendrá la consideración de gasto deducible la totalidad de la cuota que debe satisfacer la Sociedad de arrendamiento financiero en virtud del contrato»*.

Desde el punto de vista del Arrendatario se distinguen dos partes dentro del contrato de leasing: La cuota de arrendamiento satisfecha durante el contrato y el precio de rescate del bien, entendido por éste el valor residual en el momento de la adquisición.

1.) La **carga financiera** del contrato de leasing está constituida por el canon satisfecho al arrendador por la cesión de uso del bien. Será siempre gasto directamente deducible en la imposición personal del usuario (arrendatario).

La cuota de arrendamiento tendrá la condición de gasto en su totalidad a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. El arrendatario se verá favorecido por una ficción jurídica por la que se asimila a un «arrendamiento» lo que no puede considerarse desde un punto de vista funcional o finalista, puesto que se persigue al adquisición de la plena titularidad del bien.

Ya dentro del análisis de la cuota de arrendamiento como gasto deducible nos interesa recordar algunos artículos reguladores del Impuesto sobre Sociedades que lo justifican. De esta forma, nos referimos al artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que califica de partidas deducibles *«a los intereses, alquileres y demás*

contraprestaciones de la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales». Y al respecto, también el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades recoge el artículo 113 en los términos siguientes: «arrendamientos, cánones, asistencia técnica, alquileres y, en general, toda contraprestación devengada por terceros, cualquiera que sea su denominación, procedente de la cesión a la empresa de derechos y demás bienes...».

2.) Amortización del precio de rescate: El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se refiere a que el adquirente amortizará, únicamente, el valor residual por el que haya ejercitado la opción de compra. Al adquirir la propiedad del bien su estado es de usado.

Respecto del método de amortización utilizado hay que tener en cuenta que el momento de la adquisición del bien no coincide con el de su puesta a disposición, ya que este momento fue anterior, y se corresponde con el comienzo del arrendamiento. Este dato es importante puesto que confirma la característica de que el bien adquirido no es un bien nuevo, sino que ya había sido usado por el adquirente con anterioridad, y esta característica tiene importantes consecuencias a la hora de elegir el sistema de amortización aplicable. De este modo, no se puede aplicar como método de amortización ni el degresivo ni los planes de amortización puesto que entre sus requisitos exigen que se traten de bienes nuevos. En definitiva, el bien objeto de contrato de leasing es adquirido se trata de un bien que ha sido usado durante el periodo de cesión de uso, por tanto el método a utilizar se trata del método de los bienes usados.

Recordamos que el sistema de amortización de bienes usados se caracteriza por la reducción de período de amortización o bien por el aumento los coeficientes de amortización, de forma que la aplicación de este método va a resultar muy beneficiosa en el caso de bienes con una vida útil muy larga que han sido objeto de un arrendamiento financiero lo más corto posible dentro de las limitaciones legales puesto que se producirá un aceleramiento de la amortización al resultar un elemento usado.

En el caso de que parte del bien objeto de arrendamiento financiero no fuese amortizable en su totalidad, se autoriza al arrendatario a incorporar la parte no amortizable al valor de la opción de compra, que en consecuencia, resultará constituido por el valor residual y la parte no amortizable del bien. Así, la totalidad de la cuota de leasing es gasto deducible, al pasar a integrar el futuro valor de adquisición del bien arrendado cuando se ejercite la opción de compra.

En la vigente Ley 26/1988 se ordena que en cada cuota de arrendamiento se distinga qué parte es el coste financiero repercutido por el arrendador y qué parte es la repercusión del coste del activo. Esta distinción juega un papel importante puesto que si bien la primera fracción referida a la cuota financiera tendrá siempre carácter deducible, la segunda referida al coste repercutido dependerá de la natu-

raleza del bien arrendado para tener carácter deducible o no, desde el punto de vista de las amortizaciones. Si nos encontramos con un bien de carácter mixto, donde parte del bien es amortizable y parte no, se amortizará la que por naturaleza tenga este beneficio fiscal, si bien deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

6.1.2.4. LAS SOCIEDADES ARRENDADORAS.

Las sociedades arrendadoras, por su parte, deben amortizar el coste de sus inversiones en los bienes cedidos en arrendamiento financiero, deducidos los valores residuales, en el plazo de duración de los respectivos contratos, para cuya amortización pueden adoptar cualesquiera de las reglas establecidas.

En la actualidad, tal y como establece la Ley 26 /1988, sobre Disciplina en Intervención en las Entidades de Crédito, en su Disposición Adicional nº 7:

«Las entidades arrendadoras deberán amortizar el coste de todos y cada uno de los bienes adquiridos para su arrendamiento financiero, deducido el valor consignado en cada contrato para el ejercicio de la opción de compra, en el plazo de vigencia estipulado para el respectivo contrato».

Las cuotas del arrendamiento se determinarán en función a los siguientes elementos: la amortización del bien, las cargas financieras, los gastos de explotación de la entidad arrendadora y el margen de beneficios.

Lo que no se debe obviar es la limitación impuesta en el Preámbulo de la Ley 26/ 1988:

«4. El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del periodo contractual».

Para que se cumpla esta condición, en los casos en que existan entregas iniciales a cuenta del total a financiar o se renueve un equipo entregando el anterior usado a cambio, la parte que corresponda al coste de recuperación el bien deberá distribuirse entre las cuotas a satisfacer, de forma que no incumpla el carácter igual o constante, en lo relativo a la recuperación del coste previsto en la Ley 177.

177 D.G.T. Consulta de 1 de febrero de 1990.

El motivo que ha llevado al legislador a imponer esta condición ha sido el de evitar la anticipación de gastos amortizables mediante cuantías decrecientes, lo que podemos interpretar como una limitación a la libertad de amortización, al mismo tiempo del deseo de evitar demorar el pago del impuesto sobre beneficios. Así, si el arrendador optara por las de carácter creciente, la del costo financiero resultará decreciente, en armonía con el costo del bien que en cada periodo se halla pendiente de recuperación.

En el proceso de amortización del coste de recuperación del Leasing se sustituye el concepto de depreciación técnica efectiva por la depreciación financiera según la duración del contrato, por mandato legal. FLOREN MENDIETA ¹⁷⁸ llama la atención sobre la utilización indistinta del término «recuperación» y «amortización» considerando que el término «amortización» que figure en el punto 7 de la introducción al Plan General de Contabilidad no es el adecuado, en cuanto que *«el concepto «amortización» responde a la depreciación por desgaste físico o técnico de los activos materiales fijos que una empresa utiliza en el desarrollo de la actividad económica, circunstancias que no se dan en el caso del arrendador, quien atendiendo exclusivamente a las especificaciones señaladas por el futuro usuario, los adquiere, no para usarlos, sino para entregarlos en régimen de arriendo por tiempo definido y posterior cesión en propiedad. El arrendador se limita a recuperar el importe de su inversión en el tiempo de vigencia del contrato»*.

En definitiva, para no confundir dos conceptos distintos debemos distinguir entre: Recuperación de la inversión que realiza la entidad arrendadora mediante las cuotas de cesión de uso; la amortización del bien adquirido para destinarlo al arrendamiento financiero, en cuanto que, pierde valor por el uso y el paso del tiempo. La amortización se hará sobre el precio de adquisición del bien menos el valor residual que se le otorga en el contrato de leasing.

La parte de arrendamiento rechazada como gasto debe inventariarse, y desde el punto de vista contable recogerla en una cuenta transitoria de inmovilizado, así, en el caso de que el arrendatario no ejercitare la opción de compra, y por tanto no pueda deducir por vía de la amortización dicho gasto, se podría calificar fiscalmente ese saldo como disminución patrimonial, o bien compensar en varios años.

Las dudas que se derivan en relación con las consecuencias de la rescisión de contratos de arrendamiento financiero y subrogación por un tercero de los derechos del arrendatario financiero sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y

¹⁷⁸ FLOREN MENDIETA, VICENTE: «El arrendamiento financiero. Aspectos contables y fiscales». Gaceta Fiscal número 95. Enero 1992. Página 233.

en el de Sociedades, quedan solventadas por la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina en Intervención de las Entidades de Crédito, cuyo apartado primero:

«... Cuando por cualquier causa el usuario no llegue a adquirir el bien objeto del contrato, el arrendador podrá cederlo a un nuevo usuario, sin que el principio establecido en el párrafo anterior se considere vulnerado por la circunstancia de no haber sido adquirido el bien de acuerdo con las especificaciones de dicho nuevo usuario».

Del precepto se desprende la posibilidad de que el usuario no llegue a adquirir el bien objeto de contrato; previniendo la norma para estos casos, la posibilidad de ceder el mismo a un nuevo usuario, sin que ello conlleve la pérdida del carácter de arrendamiento financiero, ni las consecuencias tributarias que le son propias.

La subrogación de un tercero, en los derechos y obligaciones del arrendatario financiero, no alteraría fiscalmente la operación siempre y cuando el nuevo usuario financiero destinase los bienes objeto del contrato únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales de servicios o profesionales ¹⁷⁹.

Para la amortización de los bienes cedidos por parte de las empresas de arrendamiento financiero será posible la aplicación de cualquier sistema de amortización, y a partir de la Ley 26/1988, y aunque no los mencione expresamente, serán aplicables los sistemas de amortización degresiva por cuanto están institucionalizados para todo tipo de empresas en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁷⁹ D.G.T. Consulta de 1 de febrero de 1990.

EJEMPLO:

La sociedad de leasing Unileasing S.A.F. adquiere en 1993 un equipo en 1.000.000 ptas. y lo arrienda durante 5 años a la Sociedad X, S.A.. La Sociedad percibe un canon de 300.000 ptas. anuales y se acuerda que el valor de rescate será de 50.000 ptas.

La sociedad Unileasing podrá amortizar de la siguiente forma:

1) Determinar el valor del bien a amortizar, para lo que habrá que descontar del valor de adquisición el precio de rescate por parte del arrendador:

$$1.000.000 - 50.000 = 950.000 \text{ ptas.}$$

2) Determinar el sistema de amortización aplicable. La sociedad de leasing podrá seguir:

a) Método lineal: Podrá amortizar linealmente por el número de años que dura el contrato de arrendamiento financiero, en este caso , 5 años:

$$950.000 \text{ ptas.} / 5 \text{ años} = 190.000 \text{ ptas. anuales durante el período 1993-1998}$$

b) Método degresivo, tomando como período de amortización los 5 años del contrato. Teniendo en cuenta que no se hace referencia alguna a los coeficientes contenidos en las tablas de amortización en relación con el elemento objeto de un contrato de arrendamiento financiero, únicamente se podrá aplicar la modalidad de suma de dígitos, en la que no hace falta para su cálculo nada mas que su período de amortización, en el caso del leasing la duración del contrato, y se excluye en consecuencia de la aplicación el método de coeficientes constantes.

La sociedad arrendadora Sociedad X podrá amortizar el bien una vez realizada la opción de compra, de tal manera que:

Durante el período 1993-1998, tendrá la consideración de gasto directamente deducible el canon de arrendamiento de 1.500.000 ptas., satisfechas a razón de 300.000 ptas. anuales.

En 1998, una vez adquirido el equipo, el precio de rescate, 50.000 pts, podrá amortizarlo por el método de bienes usados, partiendo para ello del PMA y del CMA recogidos en las tablas para tal elemento.

6.1.2.5. CONCLUSIONES.

Del estudio de las amortizaciones de bienes objeto de arrendamiento financiero se concluye que el régimen tributario a que están sometidos es el de un sistema de aceleración de cuotas de amortización. La singularidad de este sistema radica en que los beneficios económicos de la aceleración recaerán en el arrendatario o en la sociedad de arrendamiento financiero de forma excluyente o dependiendo del resultado del negocio.

Así, el caso más frecuente será que el arrendatario ejercite la opción de compra, en cuyo caso habrá sufrido la multiplicación del porcentaje de amortización según tablas por cuatro o cinco para la generalidad de los activos, ya que habrá amortizado el bien en plazo de duración del contrato que como se ha señalado será de dos años para los muebles y diez para los inmuebles.

En el supuesto infrecuente de que el arrendatario no ejercite la opción de compra será la sociedad arrendadora la que se beneficie de la aceleración por el mismo fenómeno antes señalado, ya que se reducirá el período de amortización al tiempo de duración del contrato, generalmente inferior al plazo de amortización contenido en las tablas.

6.1.3. EL LEASE-BACK: OTRA MODALIDAD.

El lease-back consiste en la combinación de una operación de arrendamiento con opción de compra sobre un activo material que ha sido previamente enajenado por el arrendatario a la empresa de leasing arrendadora, reinvertiendo el importe de la enajenación en otros activos materiales de la misma naturaleza y destino. Es una forma de hacer líquido el inmovilizado.

Tomando únicamente en consideración el ámbito fiscal, se consideran gasto deducible en todo caso las cuotas de leasing en la parte de la carga financiera y en la recuperación del coste del bien cuando esta componente corresponda a activos amortizables.

Con la nueva regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece en su Disposición Adicional 5ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio ¹⁸⁰ la modificación de determinados artículos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de forma que el disfrute de la exención por reinversión será incompatible con la deducción de los

¹⁸⁰ Disposición Adicional 5ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio:

«...Los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en al transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas....»

gastos derivados de la adquisición o utilización posterior de los elementos enajenados, cualquiera que sea el ejercicio en que se devenguen, de forma que el sujeto pasivo podrá optar por la exención por reinversión o la deducción de los mencionados gastos.

6.2. ACTIVOS REVERTIBLES:

6.2.1. INTRODUCCIÓN:

Las concesiones administrativas tienen vida limitada, por lo que la gestión empresarial habrá de tener en cuenta que ha de renovar los activos cuya vida útil sea inferior al período concesional en cuanto a que al final de este período los activos especificados en la concesión pasarán a poder de la Administración, perdiéndose el capital invertido en los mismos. Las especiales características que reúne este tipo de contrato con el Estado hace que la empresa prevea que ha de generar recursos suficientes para renovar los activos de vida útil inferior al período concesional y para reconstruir el capital aportado por los accionistas materializado en activos revertibles. Hay que tener presente la distinción entre la amortización del fondo de reversión y la amortización de la concesión administrativa. La amortización del fondo de reversión recae sobre bienes del activo material, mientras que la amortización de la concesión se ocupa de un inmovilizado inmaterial, lo que pone clara su diferenciación en cuanto al bien amortizable y su separación en el cálculo y contabilización, aunque el fondo de reversión sea consecuencia de una concesión administrativa.

Antes de la entrada en vigor de la Ley 61/1978, reguladora del vigente Impuesto sobre Sociedades, no se contemplaban como gasto fiscalmente deducible las dotaciones a los Fondos de Reversión para aquellos activos que como consecuencia de las concesiones administrativas debían revertir a la Administración una vez finalizado el plazo de las mismas.

Con la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1978 se introdujo una nueva dirección en el camino trazado en materia de bienes revertibles. Hay que destacar que, la admisión de la amortización, y cambio en nuestro sistema fiscal, se debió a razones políticas, y no técnicas. Asimismo, un aspecto importante es que no tuvo carácter retroactivo lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades ¹⁸¹.

La vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades representa pues un cambio de criterio, recogiendo en su artículo 13, epígrafe K, que *«las dotaciones anuales a los fondos de reversión, según plan aprobado por la Administración, y hasta el*

¹⁸¹ TEAC Resolución de 14 de octubre de 1985.

valor del activo que deba revertir a la Administración Pública concedente, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean depreciables», serán consideradas partidas deducibles. Mas tarde, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 2631/1982, en su artículo 60 dedicado a los bienes revertibles deja distintos puntos sin resolver:

1°. Ambigüedad sobre los bienes amortizables, ya que hace referencia por un lado a elementos del inmovilizado, para posteriormente hacer alusión a la sustitución de activos. Dentro de toda concesión se encuentran bienes amortizables y bienes que no lo son. A su vez, dentro del grupo de bienes amortizables uno serán objeto de reversión y otros no. A los bienes que no sean objeto de reversión se les aplicarán las reglas comunes de la amortización previstas en nuestro ordenamiento. Al mismo tiempo, los bienes que se revertirán podrán ser susceptibles de amortización por reversión y de amortización técnica, o bien de solamente de la primera.

2°. Omite la condición de aprobación de un plan de amortización por reversión, lo que dará lugar a importantes discrepancias entre la Administración y las empresas.

3°. Se establece como método la cuota lineal de amortización para recuperar todo el importe del fondo de reversión a la fecha de reversión. Para la amortización técnica se remite a lo dispuesto en las normas de dicho Reglamento.

4°. Sustitución de activos: Las dotaciones al Fondo de Reversión han de aumentarse o disminuirse según proceda, en la parte que corresponda a la diferencia entre el coste de adquisición de bien incorporado y el correspondiente al bien sustituido, sin que se tengan respecto a este último las amortizaciones técnicas practicadas. La razón de esta regla se basa en el hecho de que la dotación al fondo de reversión se debe hacer siempre en referencia al activo que ha de revertir, por lo que las dotaciones realizadas anteriormente en base a un activo pierden su finalidad en el momento de ser sustituido, de ahí que se deba adaptar la dotación realizada al fondo de reversión a las condiciones del activo que lo sustituye, para que se logre reunir al final del período concesional la totalidad del fondo de reversión necesario.

Se concluye que las amortizaciones de los activos revertibles son deducibles hasta el límite formalmente posible dentro del funcionamiento de la partida doble de contabilidad, y como se verá en el ejemplo será necesario realizar los correspondientes incrementos de patrimonio que se generen.

6.2.2. ANÁLISIS DE LA AMORTIZACIÓN DE BIENES REVERTIBLES:

La concurrencia de los dos tipos de amortización, técnica y de reversión, en un mismo bien es posible en cuanto que los fines que persiguen cada una de estas modalidades son distintos. De esta forma será posible la recuperación del capital de la concesión invertido y además prever la necesidad de la sustitución del bien como consecuencia de los efectos su depreciación.

La amortización por reversión tiene por objeto la reconstrucción del patrimonio social, es decir, las cantidades destinadas al fondo de reversión tienen como finalidad sustituir paulatinamente el capital para reintegrar a los socios el importe de sus aportaciones. Al mismo tiempo, la amortización técnica pretende cuantificar la depreciación que sufren los activos por su utilización en el proceso productivo. A esta distinción se le puede objetar que uno de los fines de la amortización es la recuperación de la inversión realizada, pero hay que alegar a favor de la diferenciación entre ambas figuras que en la amortización del fondo de reversión no se tienen en cuenta en ningún momento la depreciación de los bienes.

Se trata de una amortización fiscalmente deducible de capitales ajenos empleados en la adquisición de bienes revertibles que han sido devueltos a los prestamistas empleando fondos de rotación.

A .- SUJETOS:

Esta modalidad de amortización está concebida para un caso muy concreto: las concesiones administrativas, por lo que los sujetos resultan determinantes para su aplicación. Así, debemos distinguir entre las entidades que exploten concesiones y las empresas mixtas que gestionen un servicio público ¹⁸². En la concesión, la Administración Pública no interviene para nada en el nacimiento de la entidad gestora ya que existe con anterioridad al momento de atribución del servicio y continúa existiendo cuando finalice. Las empresas mixtas, sin embargo, son creadas por la Administración, para cumplir un servicio determinado. La competencia proviene de la Ley que le otorga su contenido y atribuciones. En la empresa mixta, el poder público participa en los beneficios y capital, así como en su gestión. Pero, en el caso de concesión es accidental la intervención del poder público, y normalmente se mantiene al margen. Sin embargo, en las empresas mixtas no se produce la devolución de activos revertibles, sino que lo que se devuelve es el capital privado aportado en su momento. Sobre este tema se pronunció la Audiencia Territorial de Valladolid en sentencia de 13 de julio de 1984, en la que se dejó claro que

¹⁸² La sentencia de 13 de julio de 1984 establece las diferencias entre ambas figuras.

en este caso no son deducibles las partidas destinadas a dotar el fondo de reversión, ya que está prohibido en el caso de reversión la deducción del capital propio.

En el alcance y destino de la reversión será distinto tal y como aparece recogido en los artículos 111 y 131 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales de 17 de junio de 1955.

B- SUPUESTOS DE AMORTIZACIÓN:

En función de las condiciones de la concesión administrativa pueden analizarse los siguientes supuestos:

1º) Activos revertibles que no van a reponerse y que se cederán al final del final del período concesional. En este caso se dotará únicamente el fondo de reversión necesario, durante los ejercicios que abarque la concesión, para que al final de la misma se haya reconstruido el capital invertido.

2ª) Activos revertibles que deben reponerse dentro del período concesional. Dotaríamos el fondo de reversión y el fondo de amortización; este último para hacer frente a la reposición.

No habrá de seguir dotando el fondo de amortización en el caso de no existir futuras reposiciones. Puede cuestionarse que si la vida útil del bien es inferior al período concesional la imputación a costes no será lineal, puesto que en el período que resta entre la finalización del período de vida útil y de la concesión ya no habrá dotación al fondo de amortización. En esta hipótesis la solución sería la de establecer un período de amortización igual al de reversión.

3ª) Activos revertibles amortizables que deben reponerse una vez finalizado el período concesional. Se dotará el fondo de reversión y la amortización para hacer frente a la reposición. A partir de esta última, y como la siguiente está fuera del período concesional, se dotará únicamente el fondo de reversión por el mayor coste en su caso sobre el valor original, pero no la amortización.

EJEMPLO: En 1993, la empresa X obtiene del Ayuntamiento de su localidad una concesión administrativa por 20 años para la gestión de la limpieza de las calles de la ciudad. Por esta concesión ha satisfecho la cantidad de 100 millones de pesetas y se ha necesitado invertir en los siguientes elementos que han de revertirse al término de la Concesión, en perfecto estado de uso y funcionamiento:

A- Una máquina de limpieza automática, valorada en 1.000.000 ptas. Su PMA es de 12 años, y coincidiendo con este tiempo, se produce la necesidad de sustituirla por otra nueva para poder seguir desempeñando su función.

B- Útiles de limpieza, que no han de reponerse, valorados en 500.000 ptas.

C- Una máquina de limpieza manual, valorada en 100.000 ptas., que ha de revertirse al término de la concesión.

La concesión administrativa será amortizable como elemento del inmovilizado inmaterial de la empresa, por lo que no nos detenemos ahora en su estudio. Por tanto el balance de la Empresa X en el momento de poner en marcha la actividad será:

	ACTIVO	PASIVO	
1.000.000	Inmovilizado material	Préstamo hipotecario	1.150.000
50.000	- máquina de limpieza automática		
100.000	- útiles de limpieza		
	- máquina de limpieza manual		
1.150.000			1.150.000

La amortización de los activos que han de revertir al Ayuntamiento se hará de la siguiente manera:

A) Amortización de la máquina automática de limpieza. Esta máquina habrá de ser sustituida durante el período que dura la concesión y reponerse al término de la misma de tal manera que se procederá de la siguiente forma:

Período 1990-2002

Fondo de reversión = 20 años ----- Dotación anual 50.000 ptas.
 Amortización acumulada fondo reversión: 600.000 ptas.
 Amortización Técnica= 12 años ----- Dotación anual 83.333 ptas.
 Amortización acumulada técnica: 1.000.000 ptas.

Período 2003-2010

En el año 2003 procede a sustituir el bien depreciado. Adquiere otro bien en sustitución del anterior, por un precio de adquisición de 2.000.000 pts. La amortización proseguiría de la siguiente forma:

Amortización Técnica durante 8 años, con una dotación anual de 166.666 ptas. (aplicación del PMA de 12 años sobre el nuevo valor de adquisición). En el año 2010 resultaría una Amortización Acumulada de 1.333.333 ptas.

Fondo de reversión: Durante el período comprendido entre 1990-2002 se dotó un fondo de reversión por importe de 600.000 ptas., por lo resta por constituir un fondo de 1.400.000 ptas. (2.000.000 - 600.000), en 8 años:

Fondo de reversión = 8 años ----- Dotación anual 175.000 ptas.
 Amortización acumulada fondo reversión: 1.400.000 ptas.

B) En cuanto que este bien no ha de reponerse al término de la concesión, se dotará únicamente el fondo de reversión:

Fondo de reversión: 500.000 / 20 años= 25.000 anuales

C) Este activo debe reponerse una vez finalizado el período concesional.

Período 1990-2000

Fondo de reversión = 20 años ----- Dotación anual 5.000 ptas.
 Amortización acumulada fondo reversión: 50.000 ptas.
 Amortización Técnica= 10 años ----- Dotación anual 10.000 ptas.
 Amortización acumulada técnica: 100.000 ptas.

Período 2001-2010

Fondo de reversión = 20 años ----- Dotación anual 5.000 ptas.
 Amortización acumulada fondo reversión: 50.000 ptas.

Ha finalizado la amortización técnica del elemento y en cuanto que no se ha sustituido, no procede continuar esta amortización, únicamente las dotaciones al fondo de reversión. Sin embargo, una vez finalizado el período concesional encontramos:

	ACTIVO	PASIVO	
1.000.000	- máquina de limpieza automática	- Amortización técnica	1.000.000
2.000.000	-nueva máquina limpieza sustituida	- Fondo de reversión:	2.000.000
		- Amort.técnica:	1.333.333
50.000	- Útiles de limpieza	- Amort. técnica	50.000
100.000	- máquina de limpieza manual	- Fondo de reversión	100.000
2.150.000			3.483.333

Como se observa existe un descuadre en el balance. Esto es debido a que la máquina automática originaria valorada en 1.000.000 ptas. ha sido sustituida, de manera que este bien del activo aparece compensado contablemente con su cuenta de pasivo de amortización acumulada. La máquina nueva que sustituye a la anterior ha sido amortizada durante 8 años, y resulta en el activo un valor de inmovilizado por 2.000.000 y en el pasivo, una amortización acumulada de 1.333.333 ptas. Se ha dotado durante todos estos años, una amortización acumulada del Fondo de reversión por valor de 2.000.000 ptas. correspondientes al nuevo elemento sustituido. Por tanto, la amortización acumulada no revertida del bien, 1.333.333 ptas., da lugar a un incremento de patrimonio por el artículo 131 del RIS.

C.- CONCLUSIONES:

1) Se creará en todos los casos de activos revertibles el fondo de reversión necesario para hacer frente a la pérdida patrimonial.

2) Se debe dotar el fondo de amortización únicamente en los supuestos de reposición del bien revertible, siempre referido al periodo concesional, y como generador de la financiación necesaria para hacer frente a la misma.

3) En de esperar que reglamentariamente se aclare la necesidad de aprobación del Plan, en que supuestos y de qué modo deberá realizarse.

También se ha de señalar que las amortizaciones acumuladas no revertidas al final del período concesional correspondientes a elementos cuya vida útil aún no se haya extinguido serán consideradas incrementos de patrimonio. Los incrementos

de patrimonio citados podrían considerarse exentos si fueran reinvertidos en otros elementos del activo fijo por vía del artículo 146 del RIS. Este argumento basado en dicho artículo dispone que gozarán de exención los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión a título oneroso de elementos materiales de activo fijo de las empresas, necesarios para la realización de las actividades empresariales, siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta con los requisitos y condiciones establecidos en el presente Reglamento.

Para terminar hay que hacer alusión a la existencia de una corriente doctrinal en la que no se está de acuerdo con amortización del Fondo de Reversión como consecuencia de que no se basa en una depreciación sino en un previsión de una disminución de patrimonio al finalizar la concesión administrativa. La opinión de estos autores entre los que se encuentra González Poveda y Martínez Aguado¹⁸³ está respaldada por la contestación de la Dirección General de Tributos de 6 de febrero de 1992 donde se dice que el fondo de reversión tiene por objeto: *«Reconstruir el valor económico del activo revertible teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión, constituyendo, por consiguiente, en el aspecto sustantivo, una técnica contable y financiera diversa de los sistemas de amortización»*.

Ante el rechazo de la amortización, la solución mas apropiada que consideran los citado autores para el fondo de reversión es la deducción pero por vía de disminución de patrimonio en el momento de la reversión.

6.3. AMORTIZACIÓN DE LOS GASTOS DE PROYECCIÓN PLURIANUAL.

La amortización de los gastos de proyección plurianual no viene justificada por la vía de la depreciación sino por el hecho de ser un gasto distribuido entre varios ejercicios, lo que caracteriza a la amortización con un sentido financiero-contable, no técnico. Así, la falta de relación directa entre los gastos realizados y los ingresos percibidos hace que sea difícil la aplicación de los métodos de amortización, y en consecuencia, se ha establecido un sistema exclusivo.

En este tipo de amortizaciones juegan dos principios contables: El principio de prudencia valorativa, que exige la inmediata o más rápida amortización de estos gastos que son pérdidas ciertas y realizadas; y el principio de correlación de gastos e ingresos, que exige que el resultado de cada ejercicio esté determinado por la diferencia entre gastos e ingresos.

¹⁸³ GARCIA NOVOA, CESAR: «Las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades». Editorial Marcial Pons. 1994. Página 106.

El procedimiento contable de la amortización de estos gastos se llevará de una forma distinta a la del resto del inmovilizado. El artículo 67,2 del RIS dispone que se aplicará la amortización directa, sin que sea aplicable una cuenta compensadora, por lo que se minorará directamente la cuenta de gastos amortizables con cargo a los resultados del ejercicio.

El plazo de amortización va a ser el determinante de la cuota anual de amortización puesto que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no impone líneas generales a estos gastos. De esta forma, dentro del plazo de amortización el porcentaje amortizable en cada ejercicio será completamente libre, sin necesidad de aplicar un sistema lineal o degresivo. Aunque el plazo máximo de amortización es de 5 años a la economía de la empresa interesa amortizar lo más rápidamente posible, salvo que la empresa esté atravesando un periodo de crisis y la amortización contribuya al aumento de pérdidas no compensables en un periodo de 5 años.

Es necesario analizar el modo de amortizar referido a cada caso concreto:

6.3.1. GASTOS DE CONSTITUCIÓN, ESTABLECIMIENTO Y DE AMPLIACIÓN DE CAPITAL.

La amortización de los gastos de constitución y ampliación de capital está, tal y como hemos indicado, determinada por el período de amortización. En este campo, la legislación fiscal remite a las normas mercantiles para determinar el plazo máximo de amortización. En los últimos años ha habido modificaciones en la Ley sobre Sociedades Anónimas que ha afectado a dicho plazo, de forma que, si bien la antigua ley establecía un plazo de amortización de 10 años, sin embargo, el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre¹⁸⁴ *ha reducido este periodo a 5 años.*

Por otra parte el cambio sufrido por la regulación contable con la publicación y entrada en vigor del Nuevo Plan de Contabilidad de 1990 también ha influido en la forma de amortización de este tipo de gastos puesto que se ha impuesto la amortización «sistemática», lo que significa que los gastos deben empezar a amortizarse desde el primer ejercicio, sin que sea posible diferir la amortización al quinto. Además, mientras no hayan sido amortizados, estará prohibida la distribución de beneficios a los socios, salvo que se hayan constituido reservas por importe superior a los gastos pendientes de amortización.

¹⁸⁴ El Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (BOE nº 310, de 27 de diciembre de 1989; corrección de errores en BOE nº 28, de 1 de febrero de 1990) dispone en su artículo 194:

«1. Los gastos de establecimiento y los de investigación y desarrollo susceptibles de ser recogidos como activos deberán amortizarse en un plazo máximo de cinco años.»

Los gastos de primer establecimiento se amortizarán del mismo modo que los gastos de constitución de la sociedad, es decir, según el artículo 69,2 del RIS 185. Si conjugamos todas las normas de amortización dispuestas hasta ahora concluiremos que este tipo de gastos se amortizarán en un plazo máximo de cinco años, desde el primer año de la constitución o ampliación de capital de la sociedad.

6.3.2. GASTOS FINANCIEROS PLURIANUALES.

Los posibles sistemas de amortización a utilizar en estos gastos financieros plurianuales están establecidos en el artículo 70.2 RIS. Vamos a analizar cada uno de ellos:

A) En función de un cuadro de amortización confeccionado en el momento de emisión del empréstito y que deberá adjuntarse como anexo al balance en la declaración por este impuesto en el ejercicio correspondiente.

El método de amortización del punto A) concede libertad para la determinación de las cantidades amortizables. Sin embargo, dicha libertad está limitada por la obligación de anexas un cuadro de amortización al balance. Este requisito puede hacernos pensar que lo que se propone es un plan especial de amortización previsto en el artículo 55 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En cambio, adelantaremos que uno de los requisitos para poder formular un plan de amortización es que verse sobre elementos del inmovilizado material o inmaterial, por lo que queda descartada esa hipótesis sobre los gastos de proyección plurianual y nos cabe afirmar que se trata de un método especial para este caso concreto. Asimismo, no se establece la necesidad de ser aprobado por la Administración.

Respecto del proceso de amortización no se establece nada concreto, ni siquiera el período de amortización, lo que nos sugiere que se trata de un sistema cercano a aquel por el que el sujeto pasivo debe demostrar la efectividad. En relación con el período de amortización consideraremos que se trata como máximo el tiempo que dura la operación financiera.

B) En función del capital vivo en cada momento o de los intereses a pagar en el ejercicio por la diferencia entre la carga financiera real y la nominal de la operación, señalando la opción elegida de igual modo que el señalado en la letra anterior.

185 Artículo 69,2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades:

« Estos gastos deberán ser amortizados dentro del plazo máximo fijado por la Ley de Sociedades Anónimas, a contar desde el inicio de la actividad o en el plazo que señalen leyes especiales.»

Del punto B) se pueden extraer dos alternativas:

- 1) Amortización en función al capital vivo,
- 2) Amortización en función a los intereses a pagar.

1) La amortización en función al capital vivo o capital amortizado consiste en la amortización de los gastos en proporción al coeficiente que la totalidad de ellos representa sobre el nominal emitido. La crítica que se le puede hacer a este método de los capitales amortizados es que se da el absurdo de que la carga financiera aumenta en la medida que disminuye el capital pendiente. La determinación de la amortización a realizar en función a los intereses seguirá el siguiente procedimiento:

- a) Determinación del tanto de interés real mediante el siguiente cálculo:

$$\text{Tanto de interés real} = \frac{\%IN \times ING}{SIN}$$

Donde:

- %IN = tanto interés nominal
ING = intereses nominales más gastos
SIN = suma de intereses nominales

- b) Una vez determinado el tanto de interés real se aplicará sobre el capital vivo e igualmente sobre el tanto de interés nominal y la diferencia entre ambos resultados nos dará el importe a amortizar.

2) El último criterio de amortización en función a los intereses a pagar es el que ofrece una mayor sencillez de cálculo para la empresa, siendo por tanto muy utilizado sobre todo en los casos de escasa relevancia de estos gastos. Como diferencia con el tratamiento general de los gastos amortizables, los gastos financieros diferidos no tienen un plazo fijo de amortización, sino que éste será variable y coincidente con la duración de la operación financiera que los origina. Tampoco existe una libertad como en el supuesto general para práctica de la amortización de gastos, sino que por el contrario la entidad deberá optar entre alguno de los criterios enumerados anteriormente. En este método la carga financiera imputada en cada ejercicio no guarda relación alguna con el exigible pendiente de pago.

De estos dos métodos, la doctrina recomienda los de imputación temporal en función de los capitales vivos o del tipo de interés para el emisor. En ambos métodos, los intereses cargados en cada ejercicio están en relación con el exigible pendiente de pago.

C) Linealmente a lo largo de la duración de la operación.

El apartado 3, punto C del artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece un criterio especial de amortización para el caso de gastos financieros de distribución plurianual derivados de operaciones con pago aplazado a más de un año, en estos supuestos se admite la consideración como gastos amortizables a la diferencia entre el importe total a satisfacer por la operación y el precio de adquisición del elemento, no contemplándose ninguna otra opción para el sujeto pasivo. La amortización de estos gastos se realiza atendiendo a la proporción en que se encuentren el total a satisfacer y el precio de adquisición, deduciendo de ambas partidas los pagos no aplazados, y aplicando a esta proporción a los pagos realizados durante el ejercicio. Cualquiera que sea el método de imputación temporal que se siga, el periodo de amortización no puede exceder del plazo de vigencia de las operaciones contratadas. Una excepción al periodo de amortización de los gastos financieros de distribución plurianual se encuentra recogida en el artículo 53 RIS, al regular el tratamiento de las cargas financieras correspondientes al periodo de construcción, no incorporables al valor del inmovilizado que pueden ser tratados fiscalmente como gastos de puesta en marcha.

Por último, hay que hacer referencia a los casos de cancelación anticipada de la totalidad o parte de la operación. En este caso el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades prevé una norma especial por la que se considera que se deducirá la totalidad de la cantidad pendiente a amortizar de los gastos que resulten imputables en dicha cancelación.

EJEMPLO:

La Sociedad X S.A. ha sido constituida el 1/1/1990. Para ello ha incurrido en los siguientes gastos:

- 1.- Gastos de Escritura, 100.000 ptas.*
- 2.- Gastos de Inscripción en el Registro Mercantil, 55.000 ptas.*
- 3.- Ha satisfecho a una empresa de servicios la cantidad de 150.000 ptas. por gestionar la instalación de la sede social de la entidad, que incluye las altas de electricidad, agua y licencia de apertura.*
- 4.- Ha pagado a un ingeniero técnico industrial 50.000 ptas., por el correspondiente informe para la licencia de apertura.*
- 5.- Asimismo, le ha sido concedido un préstamo de 90.000.000 ptas., por la Caja de Ahorros con el que pretende poner en marcha la actividad de la empresa. Este préstamo ha sido concertado por un plazo de amortización de 3 años en tres partes iguales y al 12% de interés, ha tenido unos gastos de emisión de 10.000.000 ptas.*

A.- Amortización de los gastos:

- Amortización de los gastos de constitución: Escritura + Registro = 155.000 ptas., se decide amortizar en cinco años proporcionalmente. Cuota de amortización anual: 31.000 ptas.

SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN

- Amortización de los gastos de primer establecimiento: $150.000 + 50.000 = 200.000$ ptas., que se amortizan proporcionalmente en cinco años. Cuota de amortización: 40.000 ptas.

B.- Amortización de los gastos de emisión.

AÑO	Nominal Vivo	Amortizac.	INTERES	AMORT s/ INTERES	AMORTIs// CAPITAL VIVO
1º	90.000.000	30.000.000	10.800.000	5.000.000	4.999.995
2º	60.000.000	30.000.000	7.200.000	3.333.334	3.333.330
3º	30.000.000	30.000.000	3.600.000	1.666.666	1.666.675
	180.000.000		21.600.000	10.000.000	10.000.000

a) AMORTIZACIÓN EN FUNCION A LOS INTERESES.

$$\begin{array}{l} 21.600.000 \text{ ----- } 10.000.000 \\ 10.800.000 \text{ ----- } X \end{array} \quad X = 5.000.000$$

$$\begin{array}{l} 21.600.000 \text{ ----- } 10.000.000 \\ 7.200.000 \text{ ----- } X \end{array} \quad X = 3.333.334$$

$$\begin{array}{l} 21.600.000 \text{ ----- } 10.000.000 \\ 3.600.000 \text{ ----- } X \end{array} \quad X = 1.666.666$$

b) AMORTIZACIÓN EN FUNCIÓN AL CAPITAL VIVO

$$\begin{array}{l} 180.000.000 \text{ ----- } 10.000.000 \\ 90.000.000 \text{ ----- } X \end{array} \quad X = 4.999.995$$

$$\begin{array}{l} 180.000.000 \text{ ----- } 10.000.000 \\ 13,2 \end{array} \quad \cdot$$

$$\begin{array}{l} 180.000.000 \text{ ----- } 10.000.000 \\ 30.000.000 \text{ ----- } X \end{array} \quad X = 1.666.675$$

Si aplicamos la fórmula recogida anteriormente, observamos que también se puede hallar por la diferencia entre el interés real y el interés nominal, aplicados sobre el capital vivo:

$$(31.600.000 * 12\%) / 21.600.000 = 0,1755555 = \text{interés real}$$

$$90.000.000 * 0,1755555 = 15.799.995 - 10.800.000 = 4.999.995$$

$$60.000.000 * 0,1755555 = 10.533.330 - 7.200.000 = 3.333.330$$

$$30.000.000 * 0,1755555 = 5.266.665 - 3.600.000 = 1.666.665$$

c) AMORTIZACIÓN LINEAL:

$$10.000.000 / 3 \text{ AÑOS} = 3.333.333 \text{ ptas. anuales}$$

OPERACIONES CON PAGO APLAZADO: En las operaciones con pago aplazado también se amortizan los intereses en la proporción en que se encuentre el total a satisfacer y en precio de adquisición en relación a los gastos del ejercicio.

EJEMPLO

La empresa X adquiere una máquina cuyo precio al contado es de 50.000.000 pts. Acuerda con el proveedor la siguiente forma de pago:

Contado al momento de la puesta a disposición 20.000.000

<i>1º año</i>	<i>8.000.000</i>
<i>2º año</i>	<i>12.000.000</i>
<i>3º año</i>	<i>16.000.000</i>

De lo que resulta un valor total de adquisición de 56.000.000 ptas., de los que 50.000.000 es el precio de adquisición y 6.000.000 ptas. es el gasto amortizable.

*(gasto amortizable * pago aplazado) / suma total plazos*

$$1^\circ \text{ año} \quad (6.000.000 * 8.000.000) / 36.000.000 = 1.333.333 \text{ ptas.}$$

$$2^\circ \text{ año} \quad (6.000.000 * 12.000.000) / 36.000.000 = 2.000.000 \text{ ptas.}$$

$$3^\circ \text{ año} \quad (6.000.000 * 16.000.000) / 36.000.000 = 2.666.667 \text{ ptas.}$$

6.4. AMORTIZACIÓN DE BIENES REVALORIZADOS.

La revalorización de los bienes amortizables tiene una incidencia importante en el cálculo de las amortizaciones: Las amortizaciones se verán afectadas en cuanto que ha sido modificada la base utilizada para su cálculo, y por tanto, se podrán ver alteradas las dotaciones realizadas hasta dicho momento.

El tema de las revalorizaciones, en concreto su influencia en el cálculo de las amortizaciones, ha sido objeto de estudio por los distintos ordenamientos fiscales. Así, en el Testo Unico italiano el nuevo valor revalorizado representa la nueva base de la amortización. Cuando ha habido en efecto una revalorización del bien por motivos objetivos, y ésta se ha contabilizado, el nuevo valor será el que se tomará en cuenta. Sin embargo, las apreciaciones del nuevo aumento de valor no serán tenidas en cuenta para la modificación del valor sobre el que se amortiza¹⁸⁶ Lo dispuesto por la normativa italiana aparece interesante como punto de partida de nuestro análisis, sobre la base de dos conclusiones que se extraen:

1. Debemos distinguir siempre entre las revalorizaciones efectivamente realizadas, y por tanto contabilizadas, y las apreciaciones de fluctuación de valor del bien que se amortiza, que no tienen un reflejo en la contabilidad dado su carácter circunstancial al momento en que se hace la valoración, y que por tanto, no se trata de verdaderas actualizaciones de valor.

2. En base a la distinción anterior, y ateniéndonos a las revalorizaciones propias, se ha de distinguir entre las amortizaciones practicadas antes de la revalorización y las que se van a practicar después de ésta:

- a) Las practicadas antes de la revalorización van a presentar el problema de si serán también objeto de actualización o no.
- b) Las practicadas después de la revalorización exigen la determinación de cuál va a ser la base de amortización sobre la que se van a calcular.

La anterior exposición ha servido para centrar el tema de las revalorizaciones y la amortización. Ahora se va a proceder al estudio detenido en nuestro sistema fiscal. Para ello consideramos conveniente seguir la clasificación de las revalorizaciones de valor del inmovilizado.

6.4.1. AMORTIZACIÓN DE BIENES REVALORIZADOS LEGALMENTE.

Se recuerda únicamente a modo de introducción que las revalorizaciones legales se realizan en base a una Ley especial dictada al respecto y que la autoriza, al mismo tiempo que regula todos sus aspectos. Por ello para el estudio su amortización, como cuando se estudian referidas a la valoración de los bienes, se tendrá que atener a lo dispuesto en dichas normas.

¹⁸⁶ DONNAMARIA - ROSSI RAGAZZI - SUCCI: «Disciplina fiscale degli ammortamenti».

La Ley 1/79, de 19 de julio, que aprueba los Presupuestos Generales del Estado para 1980, establece en su artículo 18 una nueva regularización de activos fijos materiales. Los nuevos valores se computarán a partir de la contabilización de los mismos, tal y como señala el artículo 29 de dicha Ley.

Al mismo respecto, la Dirección General de Tributos, en consulta vinculante de 18 de abril de 1980, considera que esta forma de computar las amortizaciones prevalece, para 1979 sobre la general establecida por el Real Decreto 3061/1979.

Para este supuesto concreto de revalorizaciones se resuelven expresamente los dos problemas que se derivan respecto de las amortizaciones:

Las amortizaciones realizadas anteriormente sobre el valor primitivo serán actualizadas. Así lo resuelve la O.M. de 28 de septiembre de 1979, sobre actualización de activos fijos materiales, que desarrolla estos artículos de la Ley de Presupuestos y establece en su artículo 4 apartado 2 que «*se procederá simultáneamente a actualizar las amortizaciones correspondientes, aplicándoles los coeficientes que procedan, tanto si al efectuarlas se redujeron las cuentas de activo, como si se creó y dotó en el pasivo la correspondiente cuenta compensadora*». Y las nuevas amortizaciones se calcularán sobre el nuevo valor a partir de la fecha en que se contabilicen dichas operaciones.

Una nueva actualización de activos fijos materiales se permite con la Ley 74/80, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1981. El artículo 39 de la citada Ley establece un límite para la revalorización de los bienes: En ningún caso podrán actualizarse los bienes que en la fecha del último día del ejercicio a actualizar se encuentren totalmente amortizados.

Mas adelante, el Real Decreto 621/81, de 27 de marzo, desarrolla los artículos 39 y 40 de la Ley de Presupuestos para 1981. Así, en su artículo 8 contiene un procedimiento simplificado de actualización, optativo, cuando se trate de bienes situados en España que hubiesen sido regularizados o actualizados al amparo de las disposiciones legales anteriores a la Ley 74/1980, de 29 de diciembre. Del siguiente aspecto de que trata es de las amortizaciones: De tal forma que las amortizaciones practicadas sobre los valores regularizados o actualizados se actualizarán aplicando los coeficientes que les correspondan en razón de los ejercicios en que se practica-ron.¹⁸⁷

¹⁸⁷ PEDRO MOLES Y ROCA. «Estudios del Impuesto sobre Sociedades». «El tratamiento fiscal de las amortizaciones a partir de la L.61/78. Comparación con el régimen anterior». Mutualidad benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios. 1983. Pág. 193.

Respecto de las amortizaciones que se practicarán a partir de la revalorización, en su artículo 9 establece:

«Uno. El nuevo valor neto contable de los elementos de activo actualizados se amortizará a partir del ejercicio siguiente al del balance en que se reflejen las operaciones de actualización y durante los ejercicios que resten de su vida útil.

Dos. Se presumirá que las amortizaciones de bienes actualizados cumplen el requisito de efectividad cuando el importe de la cuota anual no exceda del ciento cincuenta por ciento del coeficiente por defecto que resulte de dividir el nuevo valor neto contable de dichos elementos por el número de ejercicios que resten de vida útil, y siempre que éste se corresponda con el período máximo de amortización señalado en las tablas de coeficientes (...).»

La regulación establecida al respecto es interesante por completa puesto que no se limita a determinar el valor base sobre el que se va a calcular la nueva amortización sino también la forma de hacer que dentro del periodo de vida útil restante, sea posible amortizar totalmente el valor actualizado de dicho bien.

El procedimiento señalado por el artículo 9 para determinar la cuota anual de amortización consiste en dividir el nuevo valor neto contable por el número de ejercicios que reste de vida útil, pudiendo incrementarse dicho coeficiente en su 50% cuando el número de ejercicios de vida útil sea el del periodo máximo de amortización señalado en las tablas de coeficiente¹⁸⁸. La razón del incremento permitido del 50 por 100 se encuentra en que al dividir el valor neto contable por el número de años del «periodo máximo» supone aplicar el coeficiente mínimo e incrementar el cociente de dicha división en su 50 por 100, lo que equivale a aplicar el coeficiente máximo.

Si el número de ejercicios de vida útil coincide con el período mínimo, el coeficiente indicado no podrá ser incrementado en ninguna cantidad. En el caso de que el número de ejercicios de vida útil de un bien está comprendido entre el período máximo y el mínimo, el coeficiente por el cual habrá que multiplicar es el cociente que resulte de dividir el nuevo valor neto contable por el número de años que le resten de vida útil.

¹⁸⁸ PEINADO ITURRIA, JOSE LUIS. « La actualización de los valores de activo y su amortización». Crónica Tributaria nº38. Pág. 126.

La última norma reguladora de la revalorización de balances se remonta a 1984. Nos referimos al Real Decreto 382/1984, de 22 de febrero, por el que se desarrolla la actualización de valores, Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1984 ¹⁸⁹.

El bien revalorizado puede haber sido amortizado por cualquiera de los sistemas previstos en nuestro ordenamiento y uno de los principios de amortización es el de la continuidad en el sistema elegido. La revalorización del bien no implica cambio de sistema, sino al contrario, se seguirán aplicando las mismas reglas, coeficientes y periodo de amortización, ahora sí, sobre los nuevos valores de adquisición, valor neto contable y de amortización acumulada.

Para determinar el nuevo valor neto contable¹⁹⁰ habremos de actualizar la amortización acumulada hasta el momento por dicho bien. Dicha actualización se hará

¹⁸⁹ La norma citada ha tratado con extensión la amortización de elementos de activo regularizados en la norma sexta del artículo 5: « *Amortización de los elementos actualizados:*

1. El nuevo valor neto contable de los elementos del inmovilizado material actualizados se amortizará a partir del ejercicio siguiente al del balance en que se reflejen las operaciones de actualización y durante los ejercicios que resten de su vida útil, definida ésta conforme al artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Los elementos actualizados deberán amortizarse conforme a los mismos sistemas que se venían utilizando, teniendo en cuenta el cálculo de la amortización mínima prevista en el artículo 48 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, así como de las cuotas máximas de amortización, que se realizarán en función del nuevo valor neto contable del elemento actualizado y los años que resten de su vida útil.

2. En el caso de que el sistema utilizado hasta el momento sea el de tablas de coeficientes, según establece el artículo 58 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el cálculo de las amortizaciones se realizará de acuerdo con las siguientes normas:

a) Tendrá la consideración de amortización mínima de los elementos actualizados, a efectos de lo previsto en el artículo 48 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el coeficiente de dividir el nuevo valor contable de dichos elementos por el número de ejercicios que resten del periodo máximo.

b) Se presumirá que las amortizaciones de bienes actualizados cumplen el requisito de efectividad cuando el importe de la cuota anual no exceda del 150 por ciento de la amortización mínima definida en el párrafo anterior.

c) No obstante, cuando las cuotas de amortización determinadas conforme a lo establecido en las letras a) y b) anteriores resulten inferiores a las dotaciones máximas aplicables con anterioridad a la actualización podrán seguirse utilizando estas últimas».

¹⁹⁰ El artículo 42 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se ocupa del valor neto contable en las sociedades. Se expresa en los siguientes términos:

«1. El valor neto contable de un elemento de activo estará integrado, a efectos de este Impuesto, por la suma algebraica de las siguientes partidas:

a) Con signo positivo, el valor de adquisición, las mejoras y ampliaciones realizadas y, en su caso, las revalorizaciones contables a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.

b) Con signo negativo, las amortizaciones acumuladas, realizadas de acuerdo con la normativa de este Impuesto, las provisiones específicamente afectadas al elemento patrimonial, autorizadas fiscalmente y el coste de las enajenaciones parciales realizadas».

aplicando los coeficientes correspondientes a las amortizaciones practicadas cada año. Una vez obtenida dicha cantidad se minorará el nuevo valor de adquisición en la cantidad correspondiente a las amortizaciones acumuladas y actualizadas. El valor resultante es el valor sobre el que vamos a continuar el sistema de amortización utilizado hasta el momento de la actualización.

Lo anteriormente expuesto es aplicable para el sistema de devaluación en sus dos modalidades y para los planes de amortización. El sistema de tablas o de amortización lineal tiene unas reglas distintas expresadas en el apartado 2 de la norma sexta, artículo 5.

Una cuestión interesante surge alrededor del supuesto de actualización de un bien que ya ha sido amortizado en su totalidad. Cuando se revaloriza un bien se procede a continuar su amortización sobre el nuevo valor, por lo que la diferencia de valor por el que se ha actualizado se amortiza también. El problema surge cuando el bien ya ha sido amortizado, de forma que el exceso de valor añadido no se ha podido acoger a este gasto deducible. MORENO CERREZO ¹⁹¹ establece que los bienes del activo empresarial, en la norma de actualización contenida en los Presupuestos Generales del Estado de 1981, pueden ser amortizados salvo en el supuesto de que en la fecha del balance actualizado se encuentren totalmente amortizados. Considera que en el Reglamento se define un elemento como totalmente amortizado cuando su valor neto sea igual o menor a su valor residual, alegando que la razón de esta limitación está en la línea de que la dotación a la amortización es en cierto modo ficticia, pero no significa que esta dotación sea improductiva puesto que las alícuotas se materializan en el Activo en forma de materias primas, mercaderías... que pueden experimentar incrementos de valor que contrarresten la inflación, por lo que una vez recuperada la inversión amortizable no existe razón para seguir cargando nuevas alícuotas de amortización como consecuencia de una actualización de valores. En esta norma de actualización se prohíbe actualizar el valor de la amortización, pero no el valor residual, que nada tiene que ver con la amortización ya que su tratamiento es por incremento de patrimonio.

En cambio, si no ha transcurrido el periodo de vida útil si es posible la actualización, el nuevo valor neto podría y puede ser objeto de amortización en el tiempo que reste y con la cuota y coeficientes señalados en el artículo 9 del Real Decreto de 1981.

Otra de las dudas que pueden surgir trata sobre si se pueden volver a actualizar amortizaciones acumuladas actualizadas con anterioridad. El Real Decreto 3061/1979

¹⁹¹ MORENO CERREZO, FELIZ: «Impuesto sobre Sociedades. Régimen General». Editorial Pirámide. 1983. Página 76.

establece que se actualizarán las amortizaciones contabilizadas y efectivamente practicadas y dado que si se vuelve a practicar una actualización, en cuanto que las amortizaciones acumuladas ya incluyen el componente derivado de la misma, se duplica en parte la actualización de las amortizaciones acumuladas, dando lugar a que el nuevo valor contable sea inferior al que debiera resultar de una aplicación correcta de la actualización a practicar. Por todas estas consecuencias, se ha entrado en contradicción con la técnica del procedimiento simplificado de actualización y con la limitación de actualización establecida para las amortizaciones aceleradas por la que la amortización únicamente se aplicará sobre la técnica y no sobre la amortización acelerada.

Por último, en opinión de Antonio ORTEGA ¹⁹², se debería haber aprovechado la oportunidad para establecer como principio básico relativo a la amortización que la actualización de valores no puede representar, al menos forzosamente, un alargamiento de la vida útil de los bienes en cuestión, para lo que la amortización de los bienes actualizados deberá continuar el ritmo establecido.

6.4.1.1. ACTUALIZACIÓN DE VALORES DE ACTIVO INSUFICIENTEMENTE AMORTIZADOS.

Hasta este momento nos hemos referido a los bienes como si hubiesen sido correctamente amortizados. Sin embargo, puede ocurrir que los bienes objeto de revalorización no estuviesen amortizados en correspondencia con el periodo de vida útil transcurrido.

El Real Decreto 621/1981 se ocupó de este interesante aspecto al recoger en su norma 5º y 6º del artículo 2, el caso de bienes insuficientemente amortizados en el momento de la actualización de valor. El límite establecido es el «*valor real del bien*»: En ningún caso el nuevo valor neto contable resultante podrá rebasar el valor real actual de los elementos de que se trate. En cambio, el Real Decreto no regula la determinación del valor real. A mi juicio lo más adecuado sería el valor de mercado de los bienes en dicho momento.

PEINADO ITURRIA ¹⁹³ considera que podría presumirse que el valor real actual no es rebasado por el nuevo valor neto contable cuando el elemento de que se trate haya sido amortizado.

¹⁹² ORTEGA, ANTONIO. «Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y gastos». A.P.D. 1983. Pág. 124.

¹⁹³ PEINADO ITURRIA: «La actualización de los valores de activo y su amortización». Crónica Tributaria nº 38. Pág. 127.

En ningún caso el nuevo valor neto contable resultante podrá rebasar el valor real actual de los elementos de que se trate (norma 5º y 6º), es decir, cuando el elemento de que se trate haya sido amortizado en todos los ejercicios aplicando las tablas aprobadas por la OM de 23 de febrero de 1965 y actualizados utilizando los coeficientes a topes máximos de la escala contenida en el art. 14 del Real Decreto 621/1981.

Cuando los valores del activo no hayan sido amortizados o la amortización sea inferior a la que resulte de aplicar los coeficientes mínimos de las tablas, el procedimiento a seguir será el siguiente:¹⁹⁴

a) *Determinación de la amortización mínima*, que vendrá determinada por la aplicación de los coeficientes mínimos de amortización a los valores del activo desde el momentos de su adquisición o puesta en funcionamiento.

b) *Determinación del valor real actual*, aplicando los coeficientes máximos de actualización al precio de coste o de adquisición y a dichas amortizaciones mínimas; la diferencia entre el coste actualizado y las amortizaciones mínimas acumuladas, también actualizadas, será el nuevo valor neto contable equivalente al máximo «valor real actual».

c) *Reducción de los coeficiente máximos de actualización*, de tal forma que su aplicación a los precios de coste o adquisición de los bienes y a las amortizaciones contabilizadas y efectivamente practicadas dé lugar a un valor neto contable igual al valor real actual.

Los planes especiales de amortización y de aceleración tienen una valoración específica.

6.4.2. LAS AMORTIZACIONES EN LAS REVALORIZACIONES VOLUNTARIAS.

Técnicamente es difícil de aceptar que puedan amortizarse a efectos fiscales las revalorizaciones voluntarias. En principio, las amortizaciones deben practicarse sobre los precios de adquisición de los bienes o sobre sus valores actualizados por disposición legal. Únicamente puede admitirse la amortización de las revalorizaciones voluntarias en cuanto que la Ley del Impuesto sobre Sociedades admite implícitamente la posibilidad de que, de alguna forma, se practiquen amortizaciones sobre valores de reposición. El artículo 62 apartado 2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al referirse a las revalorizaciones voluntarias establece:

¹⁹⁴ PEINADO ITURRIA, JOSE LUIS: «Actualización de los valores de activo y su amortización». Crónica Tributaria nº 38. Pág. 127.

« En el caso de revalorizaciones practicadas voluntariamente, el nuevo valor contable, además de considerarse como incremento de patrimonio en la cuantía que corresponda, se amortizará con el mismo criterio que regía anteriormente, sin que pueda incrementarse el coeficiente o el periodo máximo de amortización.»

Con el fin de no fomentar este tipo de revalorizaciones, se ha establecido un procedimiento de amortización penalizador:

El nuevo valor contable revalorizado se amortizará con el mismo criterio que regía antes de dicha revalorización, sin que se pueda incrementar el coeficiente o período máximo de revalorización. Por tanto, el exceso resultante de la revalorización podrá o no amortizarse en su totalidad dependiendo de un factor tan aleatorio como es el momento de vida útil de bien en el que se decida efectuar dicha revalorización.

Para que no se quede parte del nuevo valor sin amortizar dependiendo del periodo de vida útil que le reste al bien, se podrá aplicar la siguiente fórmula:

$$R = \frac{A + V(c \cdot t - 1)}{(1 - c \cdot t)}$$

En la que:

R es la cantidad máxima en que puede revalorizarse el elemento para conseguir la amortización total.

V es el valor por el que figura contabilizado el elemento antes de la revalorización.

A es la amortización acumulada del elemento antes de la revalorización.

V - A es el valor neto contable del elemento.

C es el coeficiente máximo autorizado.

t es el número de años que restan del período de amortización.

Un elemento que haya sido objeto de revalorización voluntaria debe poderse amortizar como otro cualquiera en base al costo histórico, si bien las amortizaciones a actualizar deberían ser las contablemente practicadas, produciéndose una disminución del incremento neto que origina la aplicación de la actualización ¹⁹⁵.

¹⁹⁵ ORTEGA, ANTONIO. «Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ingresos y gastos». A.P.D. 1983. Pág. 125.

Para concluir, sería interesante analizar el alcance final de la revalorización voluntaria. Ya hemos anotado que este tipo de revalorizaciones carecen de la exención sobre la plusvalía generada que gozan las revalorizaciones legales. En consecuencia, al tener que tributar sobre la plusvalía generada se produce una anticipación del pago del impuesto y, por tanto, neutraliza los efectos de la amortización.

EJEMPLO

La sociedad X adquiere un bien en 1987 por 10.000.000 ptas. A dicho bien le corresponden en las tablas una CMA del 10% y un PMA de 15 años. En 1992 revaloriza voluntariamente en 8.000.000, resultando el valor de adquisición del bien en 18.000.000 ptas.

Período 1987-1991. Decide amortizar el bien siguiendo el CMA de lo que resulta una amortización acumulada del período de 5.000.000 ptas.

Período 1992. Cuando se revaloriza el bien, su valor neto contable es de: 10.000.000 - 5.000.000 ptas.= 5.000.000

Por tanto, el valor pendiente de amortizar tras la revalorización será de 13.000.000 ptas. Al tratarse de una revalorización voluntaria no se puede cambiar ni la vida útil del bien ni el sistema de amortización. Por tanto, sólo podrá amortizar los 5 años siguientes, al 10% del total:

*Período 1992-1995 $1.800.000 * 5 \text{ años} = 9.000.000 \text{ ptas.}$*

Luego, hasta 13.000.000 ptas. que podía amortizar, ha perdido este derecho.

7. ANÁLISIS DEL VALOR RESIDUAL DE LAS AMORTIZACIONES.

Para finalizar este capítulo dedicado a los sistemas de amortización nos vamos a detener en un tema que si bien no se trata de un sistema, está íntimamente relacionado con el proceso de amortización ya que se le suele considerar como una consecuencia de éste. Nos estamos refiriendo al estudio del valor residual, es decir, aquella parte del valor del bien que finalizado el proceso de amortización resulta sin amortizar.

Si buscamos una definición más completa observamos que el concepto de valor residual del bien que ha sido amortizado no se ha definido en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades por lo que el estudio de este tema presenta grandes problemas. Asimismo, el concepto de valor residual no se aplica únicamente en las amortizaciones sino también a otras figuras. Sin embargo, hay que tener en cuenta que dependiendo del enfoque que se le dé va a tener un significado u otro.

En la regulación del Arrendamiento Financiero también aparece el concepto de valor residual, y está revestido de gran importancia pues será la base de amortización para el arrendador. En cambio, no debemos confundir este concepto con el valor residual referido a la amortización, aunque también tenga relación con este tema tal y como hemos expuesto. El valor residual del leasing es aquella parte del valor de adquisición que no ha sido satisfecha por el pago de los correspondientes cánones y que el arrendador debe pagar para adquirir la completa titularidad del bien. Es decir, el valor residual también hace referencia al arrendatario, porque representa el valor de adquisición del bien y por tanto, la parte amortizable.

También podemos encontrar otras definiciones de valor residual pero con la característica de que estas definiciones no han sido realizadas desde el punto de vista del régimen jurídico de las amortizaciones, sino de la perspectiva del momento de enajenación de un bien.

Así, se puede definir el valor residual como la parte del valor de adquisición del bien que cuando el bien resulte inservible se computará en el momento de su enajenación, y por tanto, no puede amortizarse por coeficientes ni imputarse a los costes. En cambio, entendemos que el valor residual puede y debe ser actualizado con objeto de que al enajenarle no origine una plusvalía meramente monetaria, que soportaría el peso del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, esta definición adolece de varios defectos que vamos a intentar salvar a lo largo de este estudio. Por ello, se va a partir de ella ya que resulta muy útil para realizar las correspondientes críticas a esta concepción del valor residual. Nos referiremos a los siguientes temas:

- A) El valor residual y el valor de adquisición.
- B) El valor residual y la imputación a gastos
- C) El valor residual y los sistemas de amortización.
- D) El valor residual y su actualización de valor.
- E) El valor residual y el principio de imputación de ingresos y gastos.

A) La definición objeto de estudio se refiere al valor residual como «**parte del valor de adquisición**». En el plano contable todo bien amortizable está registrado por su precio de adquisición, u otras derivaciones como puede ocurrir con el coste de fabricación. Al mismo tiempo recordamos que toda la amortización se realiza sobre el precio de adquisición, por lo que el valor residual entendido desde el punto de vista de la amortización será la parte del precio de adquisición que no se ha recuperado a través del proceso amortizativo, y este concepto será utilizado en la enajenación de activos.

Sin embargo, se podría alegar el siguiente argumento por el cual cuando se enajena un bien siempre existe un valor para el bien, aunque haya sido totalmente amor-

tizado. Responderemos a esto recordando la diferencia entre el precio de adquisición y el valor de adquisición, conceptos que se utilizan referidos a dos momentos distintos de la vida del bien.

El concepto de valor de adquisición es un concepto mucho más amplio que el del precio de adquisición. El precio de adquisición abarca, además de la cantidad satisfecha para su adquisición, todos los gastos necesarios hasta su puesta en funcionamiento. El valor de adquisición comprende aún más: afecta a todos los bienes y derechos durante el período que formen parte del patrimonio de la sociedad, incluyendo el precio de adquisición. Por tanto, el precio de adquisición aparece como una parte, y no la única, integrante del valor de adquisición de un bien y el valor de adquisición se verá afectado a lo largo de la permanencia del bien en la empresa por las amortizaciones, las revalorizaciones y los ajustes fiscales, únicamente con la limitación de no superar el valor de mercado del bien en dicho momento.

Una de las características más importantes del valor de adquisición es que se aplica en el momento de la enajenación del bien o derecho. Pero no se debe olvidar que para el cálculo de las amortizaciones se aplicará el precio de adquisición. Es decir, son dos valores que se aplican para los cálculos de dos momentos distintos en la vida del bien.

En conclusión, la plusvalía que genera la transmisión onerosa de un bien, tanto materiales como inmateriales, no tiene porque coincidir con el valor residual, entendido desde el punto de vista de la amortización, de este bien ¹⁹⁶, ya que para el cálculo de ésta entrarán otras incógnitas además del valor residual. Es decir, al ser el concepto de valor de adquisición más amplio que el de precio de adquisición, puede ocurrir que alguna de las partidas que lo componen no se haya amortizado, pero ello no debe considerarse valor residual tal y como lo estamos estudiando, ya que éste es únicamente la parte del precio de adquisición que no se ha amortizado.

B) Para el análisis del siguiente punto partiremos de la declaración de que el valor residual no puede **«imputarse a costes»**. Esta afirmación es del todo cierta por fundadas razones.

En primer lugar se ha de tener presente que todo bien amortizable pertenece al inmovilizado de la empresa, ya sea material o inmaterial. Antes de continuar, y para no crear confusión, diremos que lo que vamos a exponer también es aplicable a los gastos de proyección plurianual, puesto que aunque no pertenezcan al inmovilizado, se les pueden aplicar las características que vamos a exponer.

¹⁹⁶ DONNAMARIA - ROSSI RAGAZZI - SUCCI: «Disciplian fiscale degli ammortamenti». Pág. 24.

El problema planteado se ve claramente si nos desplazamos al plano contable. En el Plan General de Contabilidad se definen las cuentas del Grupo 6 como las cuentas que recogen los gastos de la empresa y por tanto, aquellos gastos que pueden ser imputados anualmente. En cambio, los bienes que tienen una vida útil en la empresa superior al año no podrán incluirse en este grupo, es decir, los bienes del inmovilizado que tienen asignado el Grupo 4, y sabemos que el requisito de permanencia en la empresa es fundamental para ser amortizados. Se puede plantear que no nos estamos refiriendo a estos bienes directamente, sino al valor residual resultante de su amortización, pero al ser el valor residual una parte del valor por el que están contabilizados estos bienes se le deben aplicar todas sus características. Por ello, el integrarse dentro del tratamiento de bienes del inmovilizado, únicamente el valor residual se puede deducir por vía de amortización, y nunca como gasto o coste.

Pero podemos utilizar otro argumento para defender la imposibilidad de deducirse como gasto o coste. En nuestro Plan General de Contabilidad no se reducen directamente las amortizaciones en la cuenta del inmovilizado, sino se utiliza la contabilidad indirecta, es decir, se crea una cuenta de amortización que será la se compensará con la cuenta del inmovilizado. Esta introducción se hace necesaria para explicar que el valor residual no aparece como tal explícitamente en la contabilización de la empresa, sino que es el resultado de la diferencia entre el inmovilizado y la dotación a la amortización, y por tanto, no podrá ser imputado a costes directamente. De esta manera, la compensación entre el fondo de amortización y la cuenta del inmovilizado se manifiesta únicamente en el momento de enajenación del bien, y aún más, únicamente existirá diferencia entre ambas cuentas cuando la enajenación se realice antes de haber finalizado el período de amortización elegido para el bien.

Recopilando, recordamos que el valor residual forma parte del precio de adquisición y no del valor del adquisición como se creyó en un principio, y que el valor residual forma parte del valor del inmovilizado del bien. Por tanto, concluimos que por la naturaleza de los bienes susceptibles de amortización, no pueden considerarse como gasto anual de la empresa

Este punto nos enlaza con la siguiente de las cuestiones que íbamos a comentar.

C) El **valor residual**, entendido como aquella parte del precio de adquisición que resta cuando el bien resulte inservible, es decir, cuando ha transcurrido el periodo de vida útil del bien, no podemos entenderlo como una consecuencia natural del proceso de amortización sino como un **defecto en la aplicación de los sistemas de amortización**.

El fundamento de entender el valor residual como defecto del proceso de amortización viene recogida en el estudio de los propios sistemas autorizados. De estos sistemas ya nos hemos ocupado en toda su amplitud pero expondremos lo necesario para apoyar esta tesis.

Comenzaremos por el sistema de amortización lineal. En primer lugar adelantaremos que es el sistema de amortización definido en la Ley como subsidiario de cualquier otro, es decir, que salvo la elección de un sistema concreto se entenderá éste como aplicable. Nos encontramos varias disposiciones que tienden a apoyar la inexistencia del valor residual: Este sistema se basa en unos coeficientes de amortización, máximos y mínimos, enmarcados en un periodo de vida útil. La regulación de este sistema de amortización nos remite directamente, en su artículo 58 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, al concepto de amortización mínima. Recordamos que este concepto ya estudiado en profundidad anteriormente hace referencia a la **presunción de la amortización total del bien en el período de vida útil**, con independencia del sistema de amortización adoptada. Se propugna la no aparición del valor residual como consecuencia de la aplicación de un sistema de amortización: En los supuestos de enajenación del elemento de que se trate, se ha de comparar la amortización realmente efectuada con la mínima acumulada. Se entiende del artículo 48 que se podrán realizar las correspondientes rectificaciones fiscales cuando la amortización acumulada sea inferior a la mínima.

Para calcular la amortización mínima se utilizarán elementos propios del sistema de amortización lineal, puesto que es entendida como la resultante de aplicar el coeficiente mínimo de amortización. De la correcta aplicación del sistema de amortización lineal no puede resultar un valor residual del bien. A esta conclusión no sólo se llega por el análisis de la aplicación de los coeficientes de amortización propios de este sistema, sino que también es regla general que cuando al calcular los coeficientes mínimos resulte un número entero se redondee éste por exceso, puesto que en caso contrario, si se tomase por defecto no quedaría totalmente amortizado en el periodo de vida útil y resultaría un valor residual. También es posible tomar directamente del número entero, con las dificultades que encierra operar con ellos.

Tomaremos este ejemplo: Consideraremos un elemento con un precio de adquisición que tenga señalado un coeficiente máximo del 10% y un periodo máximo de 15 años. La amortización mínima será del 6,66%, tomaremos para el ejemplo una amortización sin redondear y otra la redondeada por exceso.

Años	amort. máx	amort. mín 6,66%	amort.mín 7%
1	10.000	6.666	7.000
2	20.000	13.332	14.000
3	30.000	19.998	21.000
4	40.000	26.664	28.000
5	50.000	33.330	35.000
.....			
10	100.000	66.666	70.000
11	----	73.332	77.000
12		79.998	84.000
13		86.664	91.000
14		93.330	98.000
15		99.996	100.000

El siguiente sistema de amortización que estudiaremos al respecto de demostrar la no concurrencia del valor residual será el de la amortización degresiva: En el sistema de coeficientes constantes sobre valores decrecientes hace referencia en sentido negativo al tema del valor residual. El artículo 54,2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se expresa de el siguiente sentido:

«Cuando el saldo pendiente de amortización antes del cierre del ejercicio sea inferior al importe de una cuota lineal, dicho saldo podrá amortizarse en el mencionado ejercicio»

Con esta disposición se intenta evitar que resulte, al transcurrir el periodo de amortización, una parte del valor sin amortizar, o bien que se amorticen una cantidades demasiado pequeñas para poder ser rentables como gasto deducible. Se

puede objetar a este artículo que se configura como optativo en cuanto que utiliza el término «podrá».

De la misma forma, la amortización degresiva por suma de dígitos no dará lugar a un valor residual puesto que para su cálculo se utiliza el proceso contrario: Se toma el valor del bien y se determina la cuota por dígitos según el periodo deseado para amortizar, por lo que no quedará ningún valor residual.

Respecto del sistema de planes de amortización hay que decir que no serán admitidos por la Administración en el supuesto de presentar un proceso por el que no se cubra la totalidad del bien ya que el fin perseguido está en retrasar o acelerar la amortización, no evitarla.

D) Desde un principio se enfocó el valor residual en el momento de la enajenación de un bien. Ahora es el lugar de recordar que el valor residual será objeto de actualización en el momento del cálculo del resultado patrimonial, de forma que trata de evitar una plusvalía inexistente. Se entiende el **valor residual como objeto de actualización** para no generar una plusvalía inexistente, es decir, como un instrumento importante para minorar el incremento de patrimonio en la enajenación de activos.

Hemos demostrado que de la aplicación correcta de los sistemas de amortización no surgen valores residuales. Sin embargo, podría interesar que con proyección futura se generasen valores residuales para minorar la carga tributaria que conlleva todo incremento de patrimonio, y de esta forma obtener beneficios puesto que el valor residual se revalorizaría al valor actual. Uno de los problemas que se le suele achacar a la amortización es el de utilizar valores históricos para su cálculo. Cuando estaba vigente el anterior IRPF, antes de la Ley 18 /1991, se utilizaba para calcular un incremento de patrimonio el valor de adquisición actualizado. El precio de adquisición del bien formaba parte de este valor, y en consecuencia, el valor residual de la amortización de este bien. Este valor residual era actualizado al momento de la enajenación.

Intentaremos explicarlo con un ejemplo: Se enajenan dos bienes propiedad de una persona física cuyo valor de adquisición fue de 5.000.000 de pesetas y con una antigüedad en su patrimonio de 25 años. El coeficiente de actualización será de 2,5%. La diferencia entre ambas situaciones es que uno de ellos fue totalmente amortizado y al otro le resultó un valor residual de 500.000 ptas. El valor de enajenación es de 1.000.000 en ambos casos.

1. Si nos detenemos en el caso del bien que fue totalmente amortizado tendremos:
 - valor de adquisición: 5.000.000
 - dotaciones a la amortización: -5.000.000
 - valor de enajenación: 1.000.000

De lo que resulta un incremento de patrimonio de 1.000.000 ptas.

2. Si analizamos el caso del bien que no fue totalmente amortizado:

- valor de adquisición:	5.000.000
- dotaciones a la amortización:	<u>-4.500.000</u>
	500.000
- valor de enajenación:	1.000.000

El valor residual resultante (500.000 ptas.) se actualizará al momento de la enajenación: $500.000 \times 2,5 = 1.250.000$.

Valor de enajenación menos valor de adquisición: $1.000.000 - 1.250.000 =$ resulta un incremento de patrimonio de 250.000.

Del ejemplo se deduce que el sujeto pasivo que ha amortizado en su totalidad el bien se ve perjudicado, ya que, en vez de obtener una disminución de patrimonio a partir del valor residual, se encuentra con un incremento que aumentará su base imponible.

E) Imputación temporal de ingresos y gastos. El régimen jurídico de amortización se aplica a impuestos de carácter progresivo. Estos tipos de impuestos se caracterizan porque se aplican cíclicamente sobre los rendimientos obtenidos por un sujeto pasivo en la realización de un hecho imponible concreto. El carácter cíclico de estos impuestos hace que sea importante establecer los periodos que van a ser gravados cada vez para evitar que se tribute dos veces el mismo hecho. Estos periodos estancos se denominan ejercicios. Como solución al problema con carácter general se aplica el criterio del devengo: Se imputarán los ingresos y los gastos que se hubiesen producido en dicho ejercicio, con independencia de que se realicen los correspondientes cobros o pagos. En otras ocasiones se puede optar por el criterio del pago, por el que se imputarán en el momento en que fueron pagados o cobrados.

En el caso concreto de las amortizaciones, se utiliza el momento del devengo. Pero el tipo de criterio utilizado en este momento no es importante. En cambio si lo es el reseñar que una vez elegido un criterio se debe aplicar siempre, y también que un gasto o un ingreso que pertenezca a un ejercicio determinado no puede ser objeto de imputación en otro posterior, es decir, se pierde el derecho de incluirlos en otro ejercicio distinto al que pertenecen, con todas las consecuencias que ello acarrea.

Trasladando esta introducción general al tema de las amortizaciones, recordaremos que todo bien se deberá comenzar a amortizarse desde el momento de su puesta

en funcionamiento, y que transcurrido el periodo de vida útil del bien, si no se ha amortizado totalmente se perderá este derecho.

Cuando un bien ha sido defectuosamente amortizado da lugar a la existencia de un valor residual. Este valor residual se manifiesta en el momento de la enajenación del bien, pero dicho valor residual no se ha producido en este momento, sino que como forma parte del precio de adquisición se produjo en el momento que finalizó el período de vida útil, durante el cual se permitía amortizar el bien. Cuando se pretende imputar a costes el valor residual de un bien en el momento de la enajenación, se está intentando imputar un gasto que no corresponde a dicho ejercicio. Se ha infringido uno de los principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico, y también un principio fundamental de la amortización, el principio de independencia entre ejercicios.

En definitiva, la definición de valor residual con la que comenzamos este estudio tenía graves defectos. La conclusión a la que llegamos es que el valor residual, entendido como aquel valor que resulta de la aplicación del proceso de amortización no tiene sentido puesto que estos sistemas están configurados para conseguir la amortización total de bien. De esta manera, la presencia de valor residual puede darse en dos circunstancias:

a) Cuando no ha transcurrido todo el periodo de vida útil del bien, y por tanto no ha sido totalmente amortizado, el valor residual coincidirá con la cantidad que reste para amortizar y no planteará ningún problema en el ámbito jurídico fiscal, ni aún en el caso de enajenación del bien.

b) Cuando ha transcurrido todo el periodo de vida útil del bien, y por tanto la posibilidad de someterlo a un proceso de amortización, si resta un valor residual en relación con dicho bien, será consecuencia de la errónea aplicación de los sistemas de amortización, y podrá ser objeto de corrección mediante ajustes fiscales en base al principio de amortización mínima.

Para terminar, recordaremos que el valor residual siempre está en relación con el precio de adquisición del bien, y en ningún caso puede ser concebido para atentar contra el principio de imputación de gastos e ingresos que preside nuestro ordenamiento.

De todo lo expuesto resulta la interrogante de si es obligatoria la aplicación de la amortización. Al tener la consideración de gasto deducible podemos no considerar que sea obligatoria su aplicación, ya que están concebidos para reflejar la verdadera situación empresarial pero no tienen carácter obligatorio como es la declaración de ingresos. Además, desde el punto de vista de la Administración le interesa cuanto más

ingresos declarados mejor, ya que significa una base imponible mayor y en consecuencia más cuota a ingresar, y como los gastos deducibles vienen a minorar la base imponible, cuantos menos mejor.

A favor de este argumento se puede alegar también que para no amortizar basta con no cumplir alguno de los requisitos esenciales, es decir, la contabilización y la efectividad.

Sin embargo, si tenemos en cuenta la vigencia del principio de amortización mínima no valen todos los argumentos anteriores. En cuanto que a la hora de calcular el incremento o disminución de patrimonio producido por la transmisión de un bien se ha de tener en cuenta la amortización mínima, se configura el gasto deducible de la amortización como un gasto obligatorio, con independencia de que las cuotas de amortización se hayan contabilizado o no.

Se ha intentado demostrar en este apartado dedicado al valor residual que no está previsto el valor residual en la amortización fiscal. Sin embargo, nos encontramos ante uno de los puntos de divergencia entre la amortización fiscal y la amortización contable. Desde el punto de vista contable, que como sabemos persigue el reflejo de la imagen fiel de la empresa, en el caso concreto de la amortización defiende el registro de la depreciación efectiva, y por tanto, no admiten que se elimine la figura del valor residual en cuanto que consideran que, aunque se amortice totalmente un bien, siempre tiene algún valor, incluso mínimo, que será el que se obtendría en el caso de su enajenación, y es lo que consideran valor residual.

Por tanto, concluimos que en la amortización fiscal no se admite el concepto de valor residual por los motivos antes expuestos. Esta postura coexiste con la amortización contable, donde si se considera un elemento irrenunciable, puesto que, como mantenemos a lo largo de nuestro trabajo, llevan caminos paralelos que a veces se unen y otras se separan.

En resumen, la amortización fiscal no se ve influida por la contable en materia del valor residual, en cuanto que su concepto de vida útil del bien se concreta en el período de amortización establecido en las tablas y no en el período de vida útil real del bien.

CAPÍTULO VI

LA AMORTIZACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. INTRODUCCIÓN.

Hasta este momento, y aunque se ha intentado inculcar a nuestro estudio un carácter general, nos hemos ceñido principalmente a la regulación de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, el régimen de las amortizaciones no limita su aplicación a las personas jurídicas sino que en el IRPF ¹⁹⁷ también está previsto como gasto deducible de la Base Imponible. Así, pues, el estudio de la amortización fiscal exige detenerse en concreto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas por reunir en ciertos supuestos unas características diferentes a las recogidas en el régimen general previsto para las Sociedades.

En el párrafo anterior se ha referido al régimen general de las amortizaciones, pero esto no significa que exista establecido como tal un régimen general y su consecuencia inmediata pues, la existencia de un régimen especial, sino que el contenido de este régimen se puede identificar con lo establecido al respecto en la Ley y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y en la legislación complementaria, en cuyo estudio nos hemos detenido anteriormente, y como consecuencia del extenso tratado dado a este concepto se puede considerar como normativa general.

Asimismo, el carácter de legislación básica con que se configura la regulación sobre amortizaciones prevista para el Impuesto sobre Sociedades viene determinada en la propia legislación tributaria como una de las novedades más importantes introducidas por la nueva regulación de nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La justificación de esta calificación se encuentra en la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, bajo la intención de unificar el tratamiento fiscal aplicable entre los empresarios personas físicas y aquellos que tienen la forma de personas jurídicas, *«opta por remitir al Impuesto sobre Sociedades, con ciertas matizaciones, lo relativo a la determinación de la base imponible, cuando se trate de sujetos pasivos en régimen de estimación directa»*¹⁹⁸. La citada novedad no consiste en la introducción del sistema de amortización como gasto deducible ya que esta circunstancia estaba presente en la legislación anterior, sino que en la regulación precedente no se remitía tan directamente a lo establecido para las sociedades, aunque si de forma indirecta con el fin de cubrir las lagunas que dejaba la regulación establecida al efecto.

También en esta introducción debemos hacer alusión al objeto de las amortizaciones. En el estudio del régimen de amortización como gasto deducible en el Impuesto

¹⁹⁷ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁹⁸ Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que sustituye la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del mismo título.

sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto en la recientemente derogada legislación como en la vigente, se presentan dos vertientes, según a la masa de renta a la que estuviesen afectados:

1. Por un lado la amortización de bienes inmuebles arrendados, y muebles integrados en ellos, como gasto deducible de la renta procedente de capital inmobiliario, y cuyo cálculo está caracterizado por unas peculiares reglas distintas al régimen general.
2. La amortización de bienes, incluidos los inmuebles, afectos a actividades empresariales, en sus dos modalidades de cálculo, estimación directa y estimación objetiva.

Por tanto, la principal peculiaridad de la amortización en el IRPF reside en que los bienes inmuebles tendrán un tratamiento de amortización distinto dependiendo de la masa patrimonial en que se integren. La pertenencia a uno u otro régimen plantea el dilema de si se realiza la clasificación en base a la naturaleza de los bienes o en base a la afectación de estos a una determinada fuente de renta. La respuesta a esta cuestión es que su clasificación como fuente generadora de rentas no depende de la naturaleza de los bienes. La razón que nos lleva a optar por esta opinión es que existen bienes inmuebles integrados en el activo patrimonial de la empresa que forman parte de las fuentes de renta empresarial, y que no pueden clasificarse nunca como rentas de bienes inmuebles propiedad de una persona física, que entre otras actividades, desempeña la de empresario. Esta doble posibilidad de clasificación está prevista en la Ley 18/1991 donde se establecen los requisitos necesarios para distinguir la afectación a uno u otro régimen. El contenido del artículo 40, apartado 2 a que nos estamos refiriendo es el siguiente:

«2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad empresarial, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

b) Que para el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral».

Del análisis de los requisitos exigidos para definir un bien inmueble como adscrito a una actividad empresarial se observa que los requisitos no van dirigidos a los bienes, puesto que en ambos supuestos van a ser de idéntica naturaleza y características, sino a la forma de desempeñar la actividad, *«requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales,*

para que esta actividad tenga tal carácter»¹⁹⁹. Por ello, concluimos que la adhesión de uno a otro sistema viene determinada por la naturaleza de la renta que generen, no por la naturaleza de estos bienes.

En base a esta importante distinción vamos a comenzar a analizar la amortización en los elementos generadores de rendimientos en el capital inmobiliario del sujeto pasivo, para posteriormente estudiar el caso particular del patrimonio empresarial del sujeto persona física.

2. LA AMORTIZACIÓN EN LOS RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO.

2.1. INTRODUCCIÓN.

La amortización de los bienes inmuebles integrada en las rentas de capital inmobiliario apenas ha sufrido modificación en la nueva regulación. La Ley 18/1991 considera en su artículo 35, dentro de los gastos deducibles de los inmueble arrendados, la depreciación de los mismos por el uso o del paso del tiempo, remitiéndose directamente a la prevista regulación reglamentaria posterior.

Pero antes de entrar en el análisis concreto de la amortización y su regulación en el IRPF, se considera conveniente hacer algunas precisiones, puesto que, como ya se ha indicado a principios de este capítulo, la amortización de este tipo de bienes reviste ciertas peculiaridades respecto del régimen previsto en el Impuesto sobre Sociedades.

Así pues, las disposiciones normativas del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991 se ocupan de marcar las líneas maestras dentro de las cuales se desarrollará la amortización de los bienes inmuebles. Para ello se dedica el artículo 8 del citado Reglamento a la amortización de inmuebles arrendados, concebido como una norma para dar respuesta a todas las cuestiones que se pueden plantear.

2.1.1. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE AMORTIZACIÓN.

La primera peculiaridad a destacar respecto del régimen general se encuentra en la declaración de la amortización como gasto deducible en el párrafo 1 del artículo 8 del Reglamento de 1991²⁰⁰. *Aquí se definen dos elementos claves: El objeto de la amortización y sus requisitos.*

¹⁹⁹ Dirección General de Tributos. Consulta de 3 de julio de 1992.

²⁰⁰ El artículo 8,1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas está redactado en los siguientes términos:

«Uno. Para la determinación del rendimiento neto procedente de inmuebles arrendados, tendrán la consideración de gastos deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

Por un lado, serán susceptibles de amortización no sólo los bienes inmuebles arrendados sino también los bienes muebles cedidos conjuntamente con ello.

Además, la amortización se relaciona directamente con la depreciación efectiva del bien. Este requisito, ya analizado como el fundamento de la amortización, adquiere una especial relevancia en la definición de la amortización de los bienes inmuebles en cuanto que es el único requisito exigible. Digo el único, porque recordamos que en la definición de amortización en el Impuesto sobre Sociedades se requería junto con la depreciación, la contabilidad de la misma. La ausencia de este requisito tan importante se debe a las circunstancias que rodean al sujeto pasivo del impuesto que estamos estudiando, la persona física, que no está obligado a llevar una contabilidad oficial de las rentas del capital inmobiliario. Como consecuencia de ello, si la obligación de contabilización de las amortizaciones fuera efectiva con carácter general a todo sujeto pasivo, o bien se estaría exigiendo directamente la contabilidad oficial, o bien se estaría soslayadamente imposibilitando la amortización de los bienes pertenecientes al capital inmobiliario.

Otro aspecto a comentar se centra en el hecho de que la posible **depreciación**, y como consecuencia de ello, su amortización, únicamente está concebida en el caso de que se trate de bienes arrendados. La razón de ello la podemos encontrar en que sólo se considera que se deprecia un bien cuando está produciendo una renta que revierta en el capital del sujeto pasivo propietario, minorando en cierto modo sus ingresos.

En consecuencia, se configura la amortización como un gasto que existirá únicamente como disminución de los ingresos, es decir, no existiendo ingreso, no sería admisible ningún gasto necesario para su obtención. Pero esta razón no es suficiente para justificar la exclusión de los inmuebles vacíos o habitados por el propio sujeto pasivo de la deducción del gasto por amortización. En este sentido BANALOCHE PEREZ²⁰¹ considera que *«debería ser posible deducir por gastos necesarios admisibles, aunque no haya habido ingresos o rendimiento presunto»*. Y en este supuesto se va más allá ya que sobre los inmuebles no arrendados el legislador instituye una ficción jurídica en la que se considera sobre estos inmuebles general una renta gravable en el impuesto por valor del 2% sobre su valor de adquisición. Por ello, esta es una razón mas para admitir su amortización.

Pero de admitir la posibilidad de amortización de la vivienda que está habitando este sujeto pasivo, o incluso cualquier inmueble que estuviese vacío, podría darse el caso de que la depreciación sufrida por el inmueble fuese superior a la totalidad de la renta

²⁰¹ BANALOCHE PEREZ, J. : «Guía del nuevo Impuesto sobre la Renta». Editorial CISS. Valencia 1991. Pág. 103.

gravada por el impuesto, y por tanto resultar el sujeto pasivo acreedor frente a la Hacienda Pública de una cantidad sin haber desempeñado ninguna actividad creadora de renta. Si analizamos con detenimiento este requisito de bien inmueble arrendado en relación con el Impuesto sobre Sociedades encontramos que se puede asimilar al principio de puesta en funcionamiento. Lo explicamos: Un elemento del activo empresarial, entre otros requisitos, únicamente podrá comenzar a amortizarse cuando entre en funcionamiento en la empresa, o lo que es lo mismo, cuando comience a cooperar en la empresa generando rendimientos. Esta finalidad es la misma que se exige a los bienes inmuebles analizados. De esta forma, si el elemento no entra en funcionamiento o no se participa en el mercado de rentas inmobiliario, no podrá ser amortizado puesto que no es un bien productivo. Respecto de la ficción jurídica de que los inmuebles desocupados generan renta, hay que decir que está muy discutida por la doctrina pero consideramos que no es el lugar para entrar en la controversia. En conclusión, hemos de tener en cuenta que existe una asociación irresoluble entre la producción de rendimientos de capital inmobiliario por determinados bienes y la depreciación sufrida.

Todo lo anterior no significa que el legislador descarte la posibilidad de depreciación de los inmuebles vacíos o habitados por el propio sujeto pasivo, pero esta depreciación únicamente se tomará en cuenta a la hora de valorar el bien en el caso de transmisión, y no tendrá consideración de gasto deducible desde el momento de adquisición del bien como es habitual en el cálculo de las amortizaciones.

Hasta este momento nos hemos referido a la amortización como gasto deducible por la depreciación sufrida en los inmuebles, pero aquí también están presentes las diferencias de opinión en torno a si el concepto de amortización descansa en la recuperación de la inversión o en la compensación del coste que supone la pérdida de valor del bien por el paso del tiempo.

Las consecuencias de uno u otro concepto son varias y distintas: Así, si se entiende la amortización como coste si se podría admitir la amortización de los inmuebles no arrendados por su propietario, ya que la depreciación es real y común tanto si están arrendados como si están vacíos, tanto si están habitados por un inquilino como si están habitados por su propietario. Es decir, no se debería hacer distinción entre ambos tipos de inmuebles ya que la depreciación es la misma.

Sin embargo, si la amortización es recuperación de la inversión parecería más apropiado que fuese dirigida a aquellos casos en los que se destinasen a la producción de renta, es decir, a participar en los juegos y riesgos del mercado. El problema se podría plantear en el caso de la adquisición de una vivienda por un sujeto pasivo no empresario con fines inversores, y que por las razones que fuesen, y siempre ajenas a la voluntad del propietario, no fuese posible alquilarla, y que por tanto se perdiese el derecho a amortizar.

Al mismo tiempo, a la hora de transmitir los bienes inmuebles arrendados no se minorará el valor de transmisión determinado en la proporción de la cantidad efectivamente amortizada. Es decir, los bienes inmuebles arrendados se amortizan mientras están en el patrimonio del sujeto pasivo, a diferencia del resto de los inmuebles vacíos o utilizados como vivienda, lo que nos podría hacer pensar que a la hora de transmitir el bien arrendado se tendrá en cuenta la amortización realizada en el momento de calcular el valor de adquisición, y en los restantes bienes no. Pero esto no es así. Partimos de la tesis de que la amortización como gasto deducible de los bienes inmuebles viene entendida como consecuencia de la posible disminución en la capacidad de obtención de renta por el sujeto pasivo en el mercado como consecuencia de la depreciación sufrida por el uso. Sin embargo, la depreciación entendida como minoración de valor del inmueble en el mercado se tendrá en cuenta para todo tipo de bienes inmuebles, regulación recogida en el apartado dedicado a incrementos o disminuciones de patrimonio previstos en la misma ley.

En base a lo anterior se puede preguntar que ventajas pues existen respecto de cada uno de los dos tipos de bienes inmuebles, arrendados o no, ya que a última instancia ambos se amortizan. La diferencia es grande, ya que mientras que la dotación a la amortización de los bienes arrendados es real a cargo de los rendimientos del capital inmobiliario del sujeto pasivo, la dotación de la amortización del resto de los inmuebles no se efectúa realmente, por lo que paradójicamente se vuelve a discriminar al sujeto pasivo por este motivo, ya que se detraerán del valor de adquisición del inmueble unas cantidades que no fueron satisfechas, dando lugar por tanto a un mayor incremento de patrimonio o a una menor disminución.

2.1.2. VALORACIÓN DE LA AMORTIZACIÓN.

En este estudio sobre amortizaciones cuando se han analizado las distintas normas de valoración se ha estudiado principalmente lo establecido en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, no nos podemos limitar a la regulación dirigida a las personas jurídicas ya que las personas físicas también pueden someter determinados bienes a procesos amortizativos con la consideración de gasto deducible.

Antes de nada se ha de volver en materia de amortización a la distinción entre los bienes que integran el patrimonio de una persona física según estén afectos a una actividad empresarial, profesional o artística o sean productores de rendimientos de capital inmobiliario. En el primer caso, de afectación de los bienes a actividades empresariales, tanto los bienes muebles como los inmuebles se valorarán conforme a lo establecido al respecto en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que nos remitimos a lo ya dispuesto. Los bienes que se enmarcan en el segundo caso, es decir, bienes integrantes del capital inmobiliario, presentan peculiaridades propias en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con

respecto a la regla general del principio de adquisición establecida en el Impuesto sobre Sociedades, y son estas características nuevas las que van a ser objeto de análisis en este apartado.

Se hacen necesarias ciertas consideraciones como introducción al estudio de estas reglas especiales de valoración contenidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La primera nota relevante a comentar radica en el hecho de que los bienes sujetos a esta especial valoración son exclusivamente bienes inmuebles. La razón de esta selección se basa en el contenido expreso de la norma especial que nace para determinar el valor de los bienes que constituyen el capital inmobiliario del sujeto pasivo productor de rendimientos, lo que significa la exclusión de los bienes muebles. Asimismo, como se podrá ver a continuación los parámetros de valoración utilizados son propios de los bienes inmuebles, y no susceptibles de aplicación para los muebles.

Dando paso al estudio de la regla especial de valoración para el capital inmobiliario del sujeto pasivo, el artículo 8, Dos,a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ²⁰² establece que para proceder al cálculo de la base de la amortización, con independencia de la exclusión del valor del suelo, no se parte del precio de adquisición como regla general sino que nos remite a lo dispuesto en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas en materia de valoración. El legislador persigue con esta remisión normativa la voluntad de facilitar el cumplimiento de la función controladora otorgada al Impuesto sobre el Patrimonio respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El Impuesto sobre Patrimonio ²⁰³ establece en su artículo 10 para los bienes inmuebles las siguientes reglas de valoración:

«Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

1. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

(...)»

²⁰² En materia de valoración de los bienes inmuebles, en concreto en el caso de las amortizaciones, el artículo 8, Dos,a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre:

«a) Tratándose de inmuebles (...) sobre el valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, sin incluir en el cómputo el valor del suelo.»

²⁰³ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio.

Se establecen pues, tres tipos de valores alternativos:

1) El **valor catastral**, es decir, aquel valor por el que un bien inmueble de naturaleza urbana aparece registrado en el catastro²⁰⁴ y que puede ser objeto de revisión, a efectos tributarios, mediante la aplicación de unos coeficientes fijados por la Administración en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. En la Exposición de Motivos de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio se señala que se ha centrado la valoración inmobiliaria en el valor catastral, valor propio de la imposición local, en concreto del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y la razón de esta remisión se debe al interés de este impuesto de establecer unas reglas de valoración eficaces y sencillas tendentes a la unificación de los criterios de valoración existentes en nuestro sistema tributario.

El valor catastral estaba recogido en la Contribución Territorial Urbana, tributo sustituido en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, por el Impuesto sobre los Bienes Inmuebles. En el artículo 67 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre se recogen las normas técnicas para la determinación de los valores catastrales: *«El valor catastral... se fijará tomando como referencia el valor de mercado de aquellos, sin que en ningún caso puede exceder de éste»*.²⁰⁵

Pero dada la importancia que ha ido adquiriendo el valor catastral se puso de manifiesto la conveniencia de un mayor desarrollo normativo. Así, la Orden de 28 de diciembre de 1980 se encargó de establecer las normas técnicas para la valoración catastral de los bienes de naturaleza urbana. Sin embargo, la aplicación de dicha Orden descubrió la necesidad de la modificación de determinados puntos, necesidad que se acrecentó por la entrada en vigor del Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, Real Decreto-Legislativo 1/1992, de 26 de junio.

Estas modificaciones y novedades se han recogido en el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, en el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

²⁰⁴ Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio (BOE 22 julio nº174), por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, Norma 2. Definición: *«El valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana es el incluido en el catastro inmobiliario urbano.»*

²⁰⁵ Artículo 66 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y la Norma 3º, punto 1 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio antes citado.

Así, el valor catastral de los bienes de naturaleza urbana estará integrado por la suma del valor del suelo y de las construcciones, y se calculará teniendo en cuenta las circunstancias urbanísticas del suelo y las condiciones urbanístico-edificatorias, carácter histórico-artístico y antigüedad de las construcciones, así como cualquier otro factor que puedan incidir en dicho valor ²⁰⁶.

De entre las novedades introducidas por este Real Decreto hay que destacar el coeficiente reductor del 0,7% sobre el conjunto del suelo y construcción para los bienes inmuebles de naturaleza urbana arrendados con anterioridad al 9 de mayo de 1985. Este coeficiente que actúa minorando el valor catastral de estos bienes tiene dos consecuencias importantes y contrapuestas: Por un lado, beneficia a los sujetos pasivos que toman como base el valor catastral, compensando así el perjuicio causado por una generación de rendimientos por las denominadas «rentas antiguas». Pero de otra parte, si se toma como base de amortización el valor catastral reducido se perjudicará el sujeto pasivo puesto que la cantidad recuperada por medio de las dotaciones a la amortización será inferior a la realmente satisfecha por la adquisición del bien.

Las dificultades de determinar el valor de mercado de un bien continúan presentes por lo que se ha establecido en la Norma 32 del Real Decreto 1020/1993 un procedimiento de estudio del mercado. Además, se prevé que cuando el mercado de un determinado lugar no se adecúa a lo corriente, podrá redactarse un estudio de mercado de ámbito territorial supramunicipal.

Cuando el planeamiento urbanístico u otras circunstancias pongan de manifiesto diferencias sustantivas entre los valores catastrales y los valores de mercado de los bienes inmuebles situados en el término municipal o en zonas próximas se podrá proceder a la actualización de los valores catastrales.

En resumen, la normativa sobre renta de las personas físicas nos remite al Impuesto sobre el Patrimonio, y esta, a su vez, nos remite al Impuesto sobre Bienes Inmuebles donde aparecerán computados los bienes por su valor catastral, corregido por unos coeficientes según el año de implantación.

2) **El valor comprobado por la Administración.** Nos remitimos al capítulo de la valoración de los bienes amortizables y, en concreto, al apartado dedicado a la comprobación de valores.

²⁰⁶ Artículo 67 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

3) **El precio de adquisición.** Este concepto ya se ha desarrollado en profundidad en el Capítulo sobre valoración de los bienes amortizables y nos remitimos a lo allí expuesto.

4) **El valor de adquisición:** El artículo 46 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas define el valor de adquisición en relación con este impuesto como aquel valor formado por la suma de:

«a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado o, en su caso, el valor a que se refiere el artículo siguiente (es decir, en caso de transmisiones lucrativas el señalado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses, que hubieren sido satisfechos por el adquirente.

Este valor se minorará, cuando proceda, en el importe de las amortizaciones reglamentariamente practicadas, computándose en todo caso la amortización mínima.»

En el Capítulo V, en el apartado dedicado al valor residual, se trató de la diferencia entre el precio de adquisición y el valor de adquisición a lo que nos remitimos.

Si nos detenemos en analizar en general el artículo 10 del Impuesto sobre el Patrimonio surge la duda de porque no se ha establecido un solo criterio de valoración, por ejemplo, los valores catastrales, en lugar de dejar la opción en el mayor de ellos, ya que la prevalencia del valor superior es una norma que vincula pero que no fija un valor legal a efectos de la liquidación, inatacable y definitivo. El valor prevalente es el que servirá necesariamente de base a la liquidación que haya de practicar la Administración tributaria, pero no ha de coincidir necesariamente con el valor real. No es un valor real ex lege, ya que el valor real de un bien puede ser inferior o superior al que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre el Patrimonio y a esta conclusión puede llegar tanto el declarante como la Administración a través de una comprobación, aunque en este caso no se puede llamar una ocultación fraudulenta de valores.

La respuesta a esta cuestión planteada en el párrafo anterior está en que, en contra de los valores catastrales, se puede alegar que el criterio utilizado por la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio es un criterio de valoración automático que no tiene porque coincidir con el valor real de los bienes. Es cierto que los valores catastrales parten del valor de mercado de los bienes, sin embargo, para evitar el posible desfase que puede producirse por las dificultades derivadas de la actualización de los valores catastrales, se opta por establecer el criterio de la más alta valoración como mejor reflejo del patrimonio del sujeto pasivo. Una vez que se haya optado por un valor como base de amortización ésta se mantendrá invariable mientras dure el proceso amortizativo.

Por otro lado, la norma de valoración estudiada en materia de bienes inmuebles se completa con el artículo 8, apartado Cuatro, Primer párrafo del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que instituye el principio del valor de adquisición como límite de la amortización:

«Cuatro. En ningún caso la suma de las amortizaciones efectuadas podrá exceder del valor de adquisición del bien o derecho de que se trate.»

La utilización como límite del valor de adquisición puede inducir a error ya que como hemos visto también se podrá tomar como base el valor catastral o el precio de adquisición, por lo que consideramos que habría sido más correcta la redacción del artículo tomando como límite *«la base de amortización utilizada»*.

2.1.3. PRINCIPIOS DE LA AMORTIZACIÓN.

Continuando con el análisis del artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se dedican en este artículo los puntos Cuatro y Cinco a recoger los principios generales de la amortización. Realmente se limitan a reafirmar los principios que ya se estudiaron en el Capítulo Cuarto, pero esta actitud confirmadora favorece la definición de dichas características como principios alumbradores del concepto objeto de esta tesis. De esta forma se instituyen:

1º) El principio de independencia de ejercicios (Artículo 8, apartado Cuatro, Segundo párrafo del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas):

«No serán admitidas como gasto las amortizaciones computadas en un periodo impositivo correspondiente a otro distinto.»

2º) El principio del periodo de vida útil como límite temporal a la posibilidad de amortizar (Artículo 8, apartado Cuatro, Tercer párrafo del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas):

«Tampoco serán admitidas como gasto deducible las amortizaciones practicadas con posterioridad al plazo máximo de amortización resultante de lo dispuesto en este artículo.»

3º) El principio de amortización mínima. Este principio está tratado de una forma extensiva (Artículo 8, apartado Cuatro, Primer párrafo del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas):

«Cinco. A efectos de lo prevenido en el último párrafo de apartado uno del artículo 46 de la Ley de Impuesto, todo elemento se considerará amortizado

anualmente, al menos, en el importe de la amortización que hubiera podido computarse conforme a las reglas anteriores, con independencia de su efectiva consideración o no como gasto deducible.

En el caso de bienes cedidos conjuntamente con el inmueble, se considerará como amortización mínima la cuota lineal necesaria para cubrir el valor de adquisición del elemento en el periodo máximo de amortización fijado conforme el apartado anterior.»

Como ya se comentó en el capítulo III en relación con el análisis de la amortización mínima, el reconocimiento expreso de este principio por la normativa del IRPF es una novedad de esta última redacción de 1991, resolviendo cualquier duda acerca de si estaba o no vigente este principio para las personas físicas.

2.2. SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN.

A la hora de estudiar el sistema de amortización de los bienes arrendados se ha de tener en cuenta la distinción que establece el Reglamento para estos elementos. Sí, se distingue entre:

1. Bienes arrendados cuya propiedad sea titular el sujeto pasivo del impuesto.
2. Bienes arrendados gravados con derechos reales de uso o disfrute. En este caso el sujeto pasivo no será el titular de la nuda propiedad del bien, sino el sujeto pasivo sobre el que recaigan dichos derechos. Sin embargo, este supuesto está restringido a los casos de adquisición de la titularidad de los derechos de uso y disfrute mediante contraprestación onerosa.

Esta clasificación tiene una repercusión importante puesto que a cada grupo de bienes se le asigna un método de amortización particular que vamos a proceder a estudiar.

2.2.1. BIENES CUYO PLENO DOMINIO RECAIGA SOBRE EL SUJETO PASIVO.

La amortización de los bienes que se incluyen en este apartado referido a los inmuebles cuyo pleno dominio recaiga sobre el sujeto pasivo, reúnen las siguientes características: subjetiva y objetiva. Estas características tienen gran importancia en cuanto que se establece una presunción de efectividad de la depreciación, de forma que no tendrá que ser probada por el sujeto pasivo para los bienes que cumplan los requisitos expresados a continuación:

- a) *Características subjetivas:* Podrán ejercer este derecho los sujetos pasivos propietarios de los bienes inmuebles arrendados.

b) **Características objetivas:** No se refiere únicamente a los bienes inmuebles arrendados, sino que también se incluyen los bienes muebles que se integren en la unidad generadora de renta.

En base a las consideraciones anteriores, queda configurado el artículo 8, apartado Dos del Reglamento ²⁰⁷ :

«Dos. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan el resultado de aplicar el 1.5 por 100 sobre el valor por el que se hallen computados o deberían, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, sin incluir en el cómputo el valor del suelo.

(...).»

El sistema establecido para la amortización de los inmuebles arrendados tiene carácter obligatorio si se quiere amortizar y no deja opción para la elección de otro sistema. Las principales características frente a otros sistemas de amortización analizados son:

A) Requisitos esenciales de la amortización: Como ya se ha comentado anteriormente, la amortización de bienes inmuebles establece un modo de cálculo por cuyo cumplimiento queda demostrada la efectividad de la depreciación y no es necesaria su prueba por parte del sujeto pasivo.

²⁰⁷ En el R.D.2384/1981, de 3 de Agosto, se especifican en su artículo 52 los gastos deducibles para los rendimientos procedentes de inmuebles arrendados:

« k) Las cantidades destinadas a la amortización de bienes, incluso las mejoras, siempre que correspondan a depreciación efectiva. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad cuando no excedan del resultado de aplicar los siguientes porcentajes:

Cuando se trate de inmuebles que no estén afectos a actividades empresariales, profesionales o artísticas, el 1,5%, sin incluir en el cómputo el valor de los terrenos.

Este porcentaje se aplicará sobre los siguientes valores:

1. Si el sujeto está obligado a presentar declaración del Impuesto sobre Patrimonio, el valor que conste o debiera constar, en la declaración de dicho Impuesto correspondiente al periodo impositivo en que deba estimarse la amortización como gasto deducible.

2. Si el sujeto pasivo no está obligado a presentar dicha declaración y no hubiese actualizado su valor, sobre el valor catastral. De haberlo actualizado, sobre este valor.

Respecto a los elementos patrimoniales que no sean inmuebles, mientras no se lleve a cabo la fijación de nuevos porcentajes de amortización, serán de aplicación las tablas aprobadas pro al Orden de 23 de febrero de 1965.

Cuando un elemento amortizable no tuviese fijado de manera específica su porcentaje de amortización en las indicadas tablas, el sujeto pasivo podrá aplicar provisionalmente el que juzgue apropiado por asimilación a los que consten en las indicadas tablas».

Ya se ha hecho alusión a que por las especiales circunstancias del sujeto pasivo no se exige el requisito de contabilización.

B) Coeficientes de amortización: Se caracteriza por la aplicación de un coeficiente único para todos los inmuebles arrendados del 1,5%. Dicho porcentaje se aplicará únicamente sobre la edificación, excluyendo el valor de suelo.

Si analizamos las tablas oficiales de amortización de aplicación en el sistema de amortización lineal ²⁰⁸, observamos que los coeficientes máximos para los edificios industriales y almacenes previstos en la agrupación de elementos comunes son del 3%, con un período máximo de amortización de 68 años, y para los edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas el 2% del coeficiente máximo y 100 años de período máximo, siendo estos últimos los que se ajustan al supuesto que estamos estudiando.

Como podemos observar no viene a coincidir el porcentaje del 1.5% con ninguno de los establecidos en las tablas, pero para conocer bien el fin pretendido con este coeficiente hemos de hacer un poco de historia: En el Proyecto de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978 se acordó que el coeficiente más adecuado para este tipo de bienes era el 2%, que coincidiría con el establecido en las tablas para inmuebles arrendados. Sin embargo, dado que se había de excluir el valor del suelo para calcular la cuota de amortización, y teniendo en cuenta la práctica habitual de asimilar al 20% el porcentaje correspondiente al valor de los terrenos sobre los que se alzaba la edificación, se decidió simplificar el cálculo rebajando el porcentaje al 1,5% sobre el valor de la edificación, sin obligación entonces de minorar la cantidad correspondiente al valor del solar. Esta importante innovación quedó sin sentido al establecerse en el Reglamento el 1,5% como coeficiente de amortización pero previa minoración del valor correspondiente al suelo, es decir, se aprovechó la disminución del coeficiente de amortización pero no se adoptaron las medidas que lo justificaban.

²⁰⁸ Los coeficientes de las Tablas de amortización recogidas en la Orden Ministerial de 23 de febrero 1965 son los siguientes:

- Para la inmensa mayoría de edificios industriales el coeficiente máximo es del 3% con un periodo máximo de 50 años, con algunas excepciones establecidas en base a la actividad a que se encuentran afectados o los materiales utilizados para su construcción. En este último caso los porcentajes previstos son de coeficiente máximo del 4% y periodo de vida útil de 38 años.

- Para los edificios y locales dedicados a oficinas y comercio se prevé un coeficiente del 2% y un periodo de vida útil de 75 años.

- Por último, hemos de hacer alusión a que se encuentra en el anexo IV un apartado dedicado a «edificios dedicados al arrendamiento de viviendas» con unos coeficiente y periodo de vida útil de 2% y 75 años respectivamente.

De esta forma se estableció una gran diferencia en base a la amortización según la afectación de los bienes: No será igualmente amortizable un inmueble arrendado por un sujeto pasivo normal que un inmueble arrendado por un sujeto pasivo que ejerza la actividad empresarial de dicha modalidad.

C) *El período de vida útil*: Al igual que se establece un coeficiente de amortización, no se establece un periodo de vida útil del bien durante el cual sea posible amortizarlo. En una primera deducción errónea se podría pensar que los bienes se pueden amortizar indefinidamente mientras produzcan renta, pero de esta forma, se podría superar a lo largo de los años el valor de adquisición del bien, e incumplirse, por tanto, uno de los principios fundamentales de la amortización que además está recogido expresamente por el apartado Cuatro del artículo que estamos estudiando. (Artículo 8, apartado 4º, párrafo 1ª).

La solución a este problema radica en la determinación del periodo de vida útil del bien arrendado, pero su cálculo presenta varias dificultades:

1º) Por una parte, no podemos tomar como periodo de vida útil ninguno de los determinados en las tablas oficiales de amortización puesto que sabemos que se calculan conjuntamente con los coeficientes de amortización y no existe ninguna coincidencia con el establecido para este caso, lo que produciría un desfase en el cálculo de la amortización que podría generar un valor residual.

2º) La propia naturaleza de los bienes objeto de amortización, son **inmuebles arrendados**, dificultan la aplicación de un periodo de amortización: Únicamente se podrá aplicar la amortización cuando el bien esté arrendado. Si se establece un periodo constante podría darse el supuesto de que el bien no pudiese amortizarse porque durante esa parte de tiempo, el inmueble permaneciese vacío.

Para dar solución a ambos problemas considero viable la siguiente solución: El periodo de vida útil se determinará por el cociente entre la base de amortización adoptada y el resultado de aplicar el coeficiente de amortización establecido (1,5%) sobre dicho valor. Deduzco estas operaciones de lo dispuesto para la amortización mínima en este mismo artículo (Artículo 8, apartado 5, 2º párrafo). Así en un ejemplo, tomando un bien cuya base de amortización es de 2.000.000 de ptas. resultará:

$$1,5\% \text{ s/ } 2.000.000 = 30.000 \text{ ptas.}$$

$$2.000.000 : 30.000 = 66,66 \text{ años}$$

Redondeando por exceso resulta un periodo de vida útil de 67 años.

A todo esto hay que añadir que:

a) El periodo de vida útil será siempre el mismo para todos los inmuebles arrendados, 67 años, porque al calcularse de una forma proporcional siempre resulta el mismo, con independencia de la base de amortización que se tome.

b) Dado el amplio período de tiempo en que consiste, es difícil que se superen los 67 años de vida útil, aún en el caso de que parte del tiempo estuviese arrendado y parte no, porque, en último caso, se transmitirá el bien por vía hereditaria.

Sin embargo, las conclusiones anteriores tienen una premisa errónea. Partimos de la tesis de que los únicos bienes con derecho a amortizar son aquellos bienes inmuebles arrendados productores de renta. Entonces surge el problema de determinar que ocurre cuando se interrumpe el arrendamiento. Sobre ello se pueden dar dos opciones, de tal forma que:

- 1) Se interrumpa el cómputo del periodo de vida útil.
- 2) Se continúa contado dicho periodo.

La respuesta a dicha cuestión viene determinada por el ámbito objetivo del supuesto:

Así, si consideramos dentro de la amortización de bienes inmuebles tanto los bienes arrendados como los que no lo están, se deduciría que el periodo de vida útil seguiría corriendo, aún en el caso de que los bienes se quedasen vacíos y no fuese posible la realización del gasto deducible de la amortización de forma expresa, sino de forma presunta.

La otra posibilidad es que se considerasen amortizables las rentas producidas por el arrendamiento del bien. En tal caso, la solución más adecuada que considero es la de tomar el periodo de vida útil como anualidades independientes, de forma que se podrán amortizar un total de 67 anualidades en un periodo de tiempo superior.

El problema planteado en torno al período de vida útil y el requisito de tratarse de bienes arrendados, está presente también en el Impuesto sobre Sociedades. Primeramente, debemos poner en relación el requisito de bienes arrendados con el principio de entrada en funcionamiento. Este principio marca el comienzo y el cese de la amortización, de forma que existe un supuesto de ampliación del período de vida útil cuando el bien ha permanecido inactivo y no se ha podido amortizar.

En la anterior legislación no se hacía referencia al periodo de vida útil. Esto tenía su reflejo a la hora de calcular el incremento o disminución de patrimonio en caso de transmisión del bien. Hemos de tener presente que una de las partidas que minoraban

el valor de adquisición eran la amortización de los bienes. Lo que pretendo demostrar adquiere sentido cuando recordamos que las amortizaciones se calculaban por el periodo de tiempo transcurrido hasta el momento de la transmisión, con un límite máximo del valor de adquisición del bien, que coincide con el periodo de vida útil. De esta forma, cuando se calculaba la amortización se tendría que considerar la totalidad del periodo transcurrido para el cálculo de la amortización acumulada, y dado el largo periodo que se desprende de los coeficientes utilizados, existían muy pocos casos en los que se pudiese considerar amortizado todo el bien.

Esta situación de incremento o disminución de patrimonio se apoyaba en la tesis de que todos los bienes inmuebles sufren depreciación constante, y que se amortizan con independencia de la existencia de una amortización presunta en el caso de estar desocupados, o expresa, en el caso de arrendamiento. Además, no existe ninguna excepción en el caso de deducir la amortización acumulada al respecto, excepción que podría estar expresamente referida a los inmuebles deshabitados u ocupados por el sujeto pasivo.

Otro tema relacionado con el período de vida útil es el de la transmisión del bien. En la anterior regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el cálculo del incremento o disminución de patrimonio se partía del valor de adquisición, para el que tenía en cuenta la amortización acumulada. Pero surge la duda de si se trataba de la amortización realmente deducida, o de la amortización calculada en base a los años de vida útil transcurridos, aún en el supuesto de que no se hubiese podido deducir. La respuesta a este tema está clara si recurrimos al principio de amortización mínima, aunque recordamos que este principio fue introducido de forma expresa en la Ley del IRPF de 1991, y no existía anteriormente. Sin embargo, pese a todo, entonces se calculaba y aplicaba la amortización presunta acumulada, y hay que indicar que, dado el largo período de vida útil previsto, en raros casos se consideraba totalmente amortizado. Las consecuencias de la aplicación de la amortización acumulada tienen importancia ya que al reducir el valor de adquisición del bien, aunque era actualizado, a menudo generaba un incremento de patrimonio.

Lo anteriormente expuesto se ocupa del caso de incremento o disminución de patrimonio en la antigua Ley del IRPF. La nueva legislación da un trato radicalmente distinto a los incrementos de patrimonio. Su cálculo no se basa en un método directo sobre los valores de adquisición y enajenación sino en una especie de «caducidad» de la producción de incremento o disminución patrimonial en relación con el tiempo transcurrido, llegado un momento en el que no se calculará, sino que se presumirá no producido. En este caso también entran a jugar gastos que minoren el incremento de patrimonio. El artículo 45 de la Ley de IRPF de 1991 dispone que las transmisiones se calcularán por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. Y dentro de la definición del valor de adquisición dada por

el artículo 46 del mismo cuerpo legal aparece con signo negativo, como en la anterior legislación el importe de las amortizaciones practicadas, *«computándose en todo caso la amortización mínima»*.

La diferencia pues entre ambos regímenes, el anterior y el vigente, se basa en que el valor de adquisición no se actualizará para determinar el incremento de patrimonio, sino que el incremento o disminución resultante de la conjunción de los valores de adquisición y transmisión será corregido por unos porcentajes establecidos por la Ley. Pero la consecuencia respecto del período de vida útil es que fundamentan la teoría de que el período de amortización no se interrumpe porque el bien no está arrendado, sino que sigue corriendo en cualquier situación.

D) *La amortización de inmuebles usados*: La regla general de amortización para bienes inmuebles arrendados no distingue su aplicación para bienes nuevos o adquiridos usados. El procedimiento de amortización de los bienes usados previsto en el Impuesto sobre Sociedades trata de favorecer al adquirente del bien que ya ha sufrido un cierto grado de depreciación. Los métodos utilizados consisten en reducir el periodo de amortización o duplicar los coeficientes aplicables.

Probablemente la razón que lleva al legislador a no tener en cuenta esta circunstancia en relación con los bienes inmuebles es el hecho de que el uso de los mismos, si bien produce un deterioro cuantificable, es susceptible de reparación, por lo que el estado de la vivienda se reflejará en el precio. Por ello, lo que determinará el nuevo ritmo de amortización será la base de amortización, que será menor que si el bien fuese nuevo.

2.2.2. AMORTIZACIÓN DE BIENES MUEBLES ARRENDADOS.

El segundo grupo de bienes dentro de esta categoría es el de los bienes muebles afectos al inmueble arrendado. Su regulación se concreta en los siguientes términos:

«b) Tratándose de bienes de naturaleza mobiliaria, susceptibles de ser utilizados por un periodo superior al año y cedidos conjuntamente con el inmueble: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar los valores de adquisición los coeficientes de amortización determinados, con carácter general por el Ministerio de Economía y Hacienda.»

Los bienes objeto de este sistema de amortización han de ser bienes muebles no consumibles, es decir, con una vida útil superior al año. Para determinar sus características más extensamente nos remitimos a los establecido en el apartado dedicado al inmovilizado material.

Su régimen de amortización es sencillo, se remite a las tablas oficiales, y por tanto se sobrentiende que el sistema aplicable será el sistema lineal. Esta presunción se convierte en expresa como consecuencia de lo establecido en el artículo 8, apartado cinco del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991, en el que se remite directamente al sistema lineal.

Para determinar los coeficientes aplicables para su amortización se habrá que ir a la clasificación del bien mueble en las tablas y allí se determinará el coeficiente y periodo a aplicar. Se amortizará elemento a elemento y sobre el precio de adquisición. Pero, al buscar los coeficientes de los bienes muebles afectos a inmuebles arrendados en las tablas de 1993 no los encontramos definidos como tales. En el grupo de Elementos Comunes existe una referencia a mobiliario pero se refiere a mobiliario de oficina. Buscando en las tablas llegamos a la conclusión que la clasificación que por analogía se ajusta más a este supuesto es la Agrupación 62, dedicada a la Hostelería, Restaurantes y Cafés, en cuyo punto cinco se recogen el coeficiente y período de amortización de «*mobiliario de habitaciones, salones, salas, despachos, comedores y otras dependencias (excluidos los muebles, tapices, cuadros y objetos antiguos, de arte o alto valor)*». Sin embargo, se plantea el problema de si se podrá aplicar lo establecido para estos muebles o, si bien, no cabe analogía y se ha de recurrir a los coeficientes generales para aquellos bienes que no vengan expresamente recogidos en las tablas. La solución a este problema tiene una importancia de carácter teórico pero no práctico porque casualmente los coeficientes generales coinciden con los previstos para el mobiliario en la Agrupación 62, es decir, ambos son 20 años de período de amortización y un coeficiente máximo del 10%. En relación a la posibilidad de asimilar los bienes muebles como elementos de negocios de hostelería no la considero desacertada, ya que se parte del hecho de que se ceden a personas ajenas a cambio de un precio.

Concluyendo, para la amortización de un inmueble arrendado propiedad del sujeto pasivo habrá de distinguir la amortización del inmueble y la de los muebles.

EJEMPLO

M.T.L. adquiere en 1993 un apartamento con intención de dedicarlo al alquiler. El precio de adquisición es de 9.000.000 ptas., el valor catastral a efectos del IBI es de 5.203.916 ptas., de las que 4.000.000 corresponden a la construcción y 1.203.916 ptas. constituyen el valor del suelo. Al tratarse de un ático, realiza unas obras de ampliación cubriendo la terraza, valoradas en 300.000 ptas. El IVA de la transmisión asciende a 312.235 ptas.

Una vez tomada la posesión y con el fin de obtener un mayor rendimiento económico decide amueblarlo con enseres valorados en 300.000 ptas. El arrendamiento se produce el 1 de enero de 1994.

En la declaración correspondiente al IRPF de 1994 se procede a su amortización. La primera incógnita a descifrar consiste en determinar el valor del bien a efectos de base de amortización. Para ello, nos encontramos con:

<i>Precio de adquisición</i>	<i>9.000.000 ptas.</i>
<i>Valor de adquisición</i>	<i>9.840.000 ptas. (impuestos+mejoras+precio adq)</i>
<i>Valor catastral</i>	<i>5.230.916 ptas.</i>

En este supuesto el mayor valor será el valor de adquisición. Sin embargo, no será éste el valor a tener en cuenta a efectos de la amortización, ya que no todo es amortizable, sino que hemos de excluir el valor del suelo, en cuanto que no es amortizable. Para ello recurrimos a los valores recogidos a efectos del valor catastral en el que se especifica que 1.203.916 ptas. corresponden al valor del suelo. Partiendo de este valor hallamos el porcentaje entre el suelo y el valor total de la construcción. Utilizamos como criterio el cociente entre ambos de forma que:

$$1.203.916 : 5.203.916 = 0'23 = 23\%$$

Dicho porcentaje será válido para aplicarlo al valor de adquisición y hallar de esta forma la base de la amortización:

$$23\% \text{ s/ } 9.840.000 = 2.254.000 \text{ ptas.}$$

Donde, $9.840.000 - 2.254.000 \text{ ptas.} = 7.546.000 \text{ ptas.}$ será la base de la amortización, sobre la que se aplicará el 1,5% deducible, es decir, tendrá la consideración de gasto 113.190 ptas., anuales.

Respecto de los bienes muebles aplicaremos el coeficiente del 10% sobre su valor, 300.000 ptas., y serán deducibles 30.000 ptas., anuales

2.2.3. AMORTIZACIÓN DE BIENES INMUEBLES GRAVADOS CON DERECHOS REALES.

Es caso frecuente que se perciban rentas procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles sobre los cuales únicamente se posee un derecho real sobre ellos, siendo la nuda propiedad de otra persona.

El apartado tres del artículo 8 se ocupa del supuesto de las rentas generadas por el arrendamiento de bienes inmuebles sobre los que se tenga un derecho real de uso o disfrute:

« (...) Tres. En el caso de que los rendimientos procedan de la titularidad de derechos reales de uso o disfrute, podrán amortizarse el referido derecho siempre que su adquisición haya supuesto coste para el sujeto pasivo.

La amortización, en este supuesto, será el resultado de las reglas siguientes:

a) Cuando el derecho tuviese plazo de duración determinado, el que resulte de dividir el coste de adquisición del derecho por el número de años de duración del mismo.

b) Cuando el derecho fuese vitalicio, el resultado de aplicar al coste de adquisición el porcentaje del 1.5 por 100.»

Hay que llamar primeramente la atención sobre el hecho de que se impone un requisito indispensable para la amortización de estos bienes: que su adquisición sea onerosa. Este requisito no es nuevo puesto que también se imponía para la amortización de bienes inmateriales, donde se incluía la clasificación de los derechos reales, y hemos de recordar que los derechos reales de uso y disfrute pertenecían a dicha clasificación. Esto es importante porque como ya se comentó en el análisis del inmovilizado material lo que se amortiza no es el bien inmueble sino la cuota satisfecha para la obtención del derecho real que recae sobre él.

La justificación del requisito de adquisición a título oneroso viene porque de otra forma se estaría beneficiando claramente al sujeto pasivo, que recuperaría cantidades que no se habían desembolsado al no existir inversión previa.

Aún así, hemos de añadir que la inmensa mayoría de los derechos reales se adquieren por vía lucrativa, herencia o donación, por lo que se quedan sin amortizar.

El sistema de amortización utilizado dependerá de la duración del derecho:

a) Cuando el derecho es vitalicio se amortizará como los bienes inmuebles, con el 1,5% de coeficiente. En este caso se asimila la amortización a la de los propietarios del bien.

b) Si no fuese vitalicio, se prorrateará por el número de años de duración del mismo. De esta forma se posibilita la total amortización del derecho dentro de su periodo de vida.

Existe una cuestión sin resolver: Se duda si se está refiriendo a la amortización cuando los bienes se encuentren arrendados o también incluye a los bienes que son disfrutados por el sujeto pasivo. En el artículo 8 apartado 3 únicamente hace referencia a «rendimientos». En cuanto que se presumen rendimientos también a los inmuebles deshabitados u ocupados por el sujeto pasivo, se entiende que la amortización abarca estos dos supuestos. Sin embargo, el artículo se ubica en una norma-

tiva que pertenece a los bienes arrendados por lo que se entenderán reducidos a éstos.

Al hablar de derecho de usufructo siempre hemos de hacer referencia al nudo propietario del bien. El nudo propietario conserva parte del dominio del bien y el problema surge en relación a si debería amortizar la parte del valor del bien que le corresponde. Considero que, en caso de no recibir ningún rendimiento procedente del arrendamiento, al pertenecer éste al usufructuario, no puede amortizar ya que su situación es similar a que el inmueble estuviese vacío.

3. LA AMORTIZACIÓN COMO GASTO DEDUCIBLE EN LAS RENTAS DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas existen dos modalidades para determinar el rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales:

1. La estimación directa, cuyo sistema a seguir será la técnica de ingresos imputables menos gastos deducibles.
2. La estimación objetiva, método de cálculo de la base imponible que ha sufrido nuevas e interesantes innovaciones.

3.1. RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA.

En la introducción a la amortización de los bienes sujetos a actividades empresariales y profesionales se ha hecho alusión a la simplicidad del cálculo de la base imponible por este método: ingresos imputables menos gastos deducibles. Este régimen de estimación directa, pues, es el mismo que el previsto para el cálculo de la base imponible en las sociedades. En base a ello, la legislación tributaria reguladora de la renta de las personas físicas se remite a la del Impuesto sobre Sociedades en materia de amortizaciones, por lo que se regirán por las normas ya estudiadas al respecto.

Esta remisión no es nueva sino que ya se presumía en la legislación sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se desarrolló en el período 1978-1991, aunque se completaba con una relación detallada del régimen aplicable, que venía a coincidir con la regulación general establecida para las personas jurídicas ²⁰⁹.

Por ello, la remisión total prevista en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991 supuso una gran novedad. Sí, en el artículo 42 de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se recogen las normas para la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales, y se establece que serán de aplicación, *«sin perjuicio de lo previsto para la estimación objetiva, las normas del Impuesto sobre Sociedades»*, en los apartados siguientes de dicho artículo.

Como consecuencia de todo lo expuesto, nos remitimos directamente a lo dispuesto en los capítulos anteriores, lo que hemos denominado «régimen general de las amortizaciones».

3.2. RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA.

El régimen de estimación objetiva es un sistema de cálculo del rendimiento neto de carácter opcional para empresarios y profesionales. Asimismo, la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991, si bien no introdujo importantes modificaciones en el campo de la estimación directa, supuso un giro en la concepción de la estimación objetiva. En consecuencia se va a proceder a estudiar el régimen de estimación objetiva en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991, al ser el sistema vigente en este momento.

²⁰⁹ Art.19,1,d) de la Ley 44/1978: Serán deducibles de los ingresos:

« Las cantidades destinadas a la amortización de los valores del inmovilizado, material o inmaterial, siempre que respondan a depreciación efectiva y estén contabilizadas.

Se considerará que estas amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a') Cuando no excedan del resultado de aplicar a los valores contables o de adquisición los coeficientes fijados por el Ministerio de Hacienda. No obstante, se admitirá que se apliquen coeficientes superiores cuando el sujeto pasivo justifique la efectividad de la depreciación

b') Cuando se ajusten a un plan formulado por el titular de la actividad y aceptado por la Administración en las condiciones que reglamentariamente se determinen.»

Art.62,2,f) de la R.D. 2384/1981: *Serán considerados como gastos deducibles de los ingresos:*

f) Los destinados a mantener la capacidad productiva de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, por alguno de los siguientes conceptos.

- Amortización de los valores del inmovilizado.

- Amortización del ganado de labor y de producción.

.....

3.2.1. LA AMORTIZACIÓN EN LA LEY DE RENTA DE 1991.

El régimen de estimación objetiva singular es un procedimiento de estimación de la cuantía de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que será de obligatoria aplicación para el cálculo del rendimiento neto de actividades empresariales o profesionales, salvo renuncia expresa en los plazos y condiciones establecidas normativamente al efecto, en cuyo caso podrán aplicar el procedimiento de estimación directa. Se establecen dos modalidades: la estimación objetiva por signos, índices o módulos y la estimación objetiva por coeficientes. Sin embargo, la nueva regulación del IRPF de 1991 no soluciona los problemas existentes en torno a la consideración de la amortización como gasto deducible directo.

Para la determinación del rendimiento neto por el SISTEMA DE SIGNOS, ÍNDICES Y MÓDULOS no se parte del volumen de facturación de la empresa sino por la aplicación de los parámetros establecidos para cada modalidad por el Ministerio de Economía y Hacienda, como consecuencia de los signos, índices o módulos determinados al efecto, y que se aplicarán sobre elementos de la actividad empresarial, pero no sobre sus resultados, por lo que el sujeto pasivo no está obligado a llevar ningún tipo de contabilidad.

En la ESTIMACIÓN OBJETIVA POR COEFICIENTES ²¹⁰ tampoco se hace ninguna alusión a la amortización de los bienes como gasto deducible directo, por lo que se entenderá incluida en el cálculo de los porcentajes previstos, es decir, dentro del

²¹⁰ El contenido de esta modalidad se encuentra recogido en el art.30 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1991:

«Uno. El rendimiento neto se obtendrá restando del importe total del volumen de ventas, operaciones e ingresos correspondientes, exclusivamente los siguientes gastos del ejercicio:

a) Coste de personal, incluida la Seguridad Social del titular de las actividades.....

b) Compras de mercaderías y demás bienes adquiridos para revenderlos, bien sea sin alterar su forma y sustancia o previo sometimiento a procesos de adaptación o transformación. Se computarán también, en su caso, los gastos accesorios de compra y venta, tales como transportes y fletes, seguros y retribuciones de agentes mediadores.....

c) Consumo de energía y agua,.....

d) Alquileres correspondientes a los locales en los que se ejerza la actividad.....

e) Intereses de capitales ajenos y demás gastos aplicados.....

f) Tributos no estatales satisfechos en razón del desarrollo de la actividad o por la titularidad de elementos patrimoniales afectos a la actividad.

g) Reparaciones y conservación, así como otros trabajos realizados por otras empresas que tengan relación directa con el normal desarrollo de la actividad.»

10%, 15% ó 20%, dependiendo de la actividad, en concepto de otros gastos al que se refiere el artículo 30,1 del Reglamento de IRPF ²¹¹. La definición de los requisitos para acogerse a la estimación objetiva por coeficientes es tal que cuando se superasen dichos límites quedarían automáticamente excluidos de dicho régimen y estarían sujetos a la estimación directa. Este traslado supondría importantes cambios puesto que las diferencias en cuanto a deberes contables y cálculo de la base imponible del impuesto son grandes.

Tras esta introducción debemos analizar la problemática que plantea el tema de las amortizaciones en la estimación objetiva. Este problema surge por el hecho de que no existe un apartado especial dedicado a las amortizaciones dentro del proceso de cálculo de los rendimientos netos.

Los empresarios y profesionales sometidos a la Estimación objetiva por signos, índices... no calculan el rendimiento neto mediante la compensación de ingresos menos gastos, sino que su cálculo es meramente estimativo en base a unos signos.. que se han seleccionado como generadores de renta; en el sistema de coeficientes se deducen de sus ingresos brutos las amortizaciones practicadas, pero lo hacen de una forma estimativa, calculando su importe de una manera aproximativa ²¹².

La influencia de las amortizaciones en este régimen es importante, ya que puede resultar más o menos ventajoso que la estimación directa. Si comenzamos a analizar el régimen de estimación objetiva por coeficientes partimos de la base que su cálculo se realiza sobre la siguiente fórmula:

$$\text{Rendimiento Neto} = \text{Ingresos} - \text{Gastos Deducibles} - \%(\text{Ingresos} - \text{Gastos}).$$

La deducción de las amortizaciones se excluyen directamente, y se sobreentendían incluidas en el porcentaje de gastos. El rendimiento neto de la EO por coeficientes será inferior, y por tanto más ventajoso, al que se obtendría en estimación directa, siempre y cuando los gastos calculados mediante el porcentaje establecido sean mayores que los reales. En consecuencia, si las amortizaciones que resultasen fueren superiores a dicho porcentaje, la estimación objetiva normal no sería más ventajosa económica y fiscalmente, aunque sí resultaría desde el punto de vista de obligaciones formales-contables.

²¹¹ Dirección General de Tributos. Contestación de 6 de abril de 1992.

²¹² HERRERO MADARIAGA, JUAN. «Libertad de amortización y estimación objetiva singular». LA LEY. Año VII. Nº1396. 1986. Pág. 3.

En el caso de la estimación objetiva por signos, índices o módulos, al no considerar la amortización, este sistema será útil para estas actividades en las que no se utilice para la producción inmovilizado, en concreto para las actividades de mediación y ciertos servicios. Las actividades agrarias, usuales de este sistema, encuentran sus ventajas en la no necesidad de llevar un registro exhaustivo de los resultados de la campaña, pero se ven imposibilitados de amortizar la maquinaria agrícola.

Pero pese al análisis de las posibles ventajas de la amortización en este régimen se encuentran tres problemas principales:

- a) La prueba de la admisión de las amortizaciones como gasto deducible en la EOS.
- b) El cumplimiento del registro contable de las amortizaciones.
- c) El problema que se plantea en las amortizaciones por el cambio de estimación directa a EOS.

a) La PRUEBA de que se admiten las amortizaciones, aunque no intervienen expresamente como gasto deducible en estas dos modalidades, se encuentra numerosas resoluciones de la Dirección General de Tributos, donde se reconoce la existencia de las amortizaciones en el cálculo de la EO, pero no como un gasto directamente deducible sino contenida en el porcentaje de gastos, o en el cálculo de los índices o módulos.

El cálculo de los incrementos o disminuciones de patrimonio originados por elementos afectos a una actividad sometida al régimen de estimación objetiva se entenderán incluidos en el rendimiento neto calculado por dicha modalidad salvo el caso de los inmuebles, activo inmaterial o buques. De esta norma se derivan importantes consecuencias, ya que de tratarse de un bien del inmovilizado material no incluido en las tres excepciones, y siempre que se aplicase el régimen de estimación objetiva, no se plantea ningún problema puesto que no se tiene en cuenta la amortización en el cálculo del incremento. Sin embargo, en el supuesto de que se transmita un inmueble, buque o inmovilizado inmaterial se habrá de calcular el incremento o disminución de patrimonio según las normas del Impuesto sobre Sociedades, y la normativa de dicho impuesto se plantea el problema del cálculo de la amortización deducida del bien. En tal caso, las dotaciones de las amortizaciones a la hora de enajenar elementos de su activo, y por tanto, a la hora de calcular los incrementos y disminuciones de patrimonio será la mínima prevista en el artículo 48 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.²¹³

²¹³ Dirección General de Tributos, Resoluciones de 8 de mayo de 1984; de 10 de diciembre de 1984.

b) Sobre el problema que podría ocasionar el requisito de CONTABILIDAD en los empresarios y profesionales, se ha de exponer que la Orden de 4 de mayo de 1993 que desarrolla el artículo 67 del RIS de 1991 en lo relativo a las obligaciones contables de los sujetos pasivos del impuesto, establece que entre los libros obligatorios de los profesionales se encuentra el libro-registro de los bienes de inversión, y entre los datos obligatorios se encuentra la cuota de amortización correspondiente a cada bien. En consecuencia, por las exigencias registrales contenidas en la norma analizada se puede considerar satisfecho el requisito de contabilización de la amortización.

c) El siguiente problema que se plantea es cuando existe un CAMBIO DE SISTEMA de cálculo de bases: Cambio de Estimación Directa a Estimación Objetiva Singular o viceversa.

Hay que recordar que uno de los principios de amortización es el de continuidad o linealidad, es decir, que las cuotas de amortización deben seguir un sistema consecuente, lo que planteará dificultades en este caso.

Lo anteriormente expuesto enlaza con el problema de la linealidad de las amortizaciones y sobre todo se plantea el interrogante de si la Estimación Objetiva Singular impone el método de tablas según la amortización mínima, de lo que se podría producir un enfrentamiento si al pasar a la estimación directa se pretendiese seguir por otro procedimiento, o simplemente por otro ritmo amortizativo. Aquí el problema está en determinar el sistema de amortización previsto para la EO, ya que como sabemos, en virtud del principio de continuidad, una vez decidido un sistema no puede modificarse. En este aspecto concreto me inclino por la amortización mínima como porcentaje de amortización, y con esta opción se establecerá un sistema general. Sin embargo, reconozco el perjuicio que esta opción supone para los bienes que se sujeten a la EOS.

Tras estas líneas generales expondremos algunas tesis doctrinales sobre este tema.

A este respecto HERRERO MADARIAGA²¹⁴ considera en lo relativo a la contabilización de la amortización lo siguiente:

- En lo referente a profesionales y artistas, existe la obligación de consignar en el libro de ingresos y gastos el inventario de los bienes amortizables y el importe de las amortizaciones que vayan practicando.

²¹⁴ HERRERO MADARIAGA, JUAN. «Libertad de amortización y estimación objetiva singular». LA LEY. Año VII. Nº1365. 1986.

- En el caso de empresarios, la no obligatoriedad de llevar libros de inventarios y balances les afecta en cuanto a la contabilización de inversiones. Respecto de las amortizaciones no tendría trascendencia la no contabilización cuando se estuviera en Estimación Objetiva Singular, y si se pasaran a estimación directa se presumirá la amortización mínima del artículo 48 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 12/1988, de 25 de mayo, que establece los beneficios fiscales relacionados con la Exposición de Sevilla y los Juegos Olímpicos, excluye de los beneficios fiscales derivados de amortizaciones especiales para estas inversiones a los empresarios y profesionales acogidos a este régimen especial, pero esto no se puede interpretar como la exclusión de la amortización, sino como la no aplicación de ese régimen especial.

4. CONCLUSIONES.

Las consecuencias de la regulación analizada de la amortización en el IRPF son muchas y variadas.

Hay que destacar la diferencia de trato existente entre la afectación de un inmueble al capital inmobiliario del sujeto pasivo y la afectación como elemento integrante del patrimonio de su actividad empresarial o profesional, ya que el coeficiente de amortización será distinto y su procedimiento de cálculo también. Lo analizaremos detenidamente:

En el Capital Inmobiliario el coeficiente único de amortización es el 1,5% y el sistema de aplicación será de cuotas lineales. En los rendimientos de actividades empresariales y profesionales calculadas por el sistema de estimación directa se podrá optar por cualquiera de los sistemas de amortización admisibles en el Impuesto sobre Sociedades, pero siempre se partirá de los coeficientes de las Tablas del 2% y del período de 100 años. En estimación objetiva se ha concluido que se entiende calculada la amortización mínima, amortización que se deduce del período máximo de 100 años del que resulta un 1%.

Por ello, observamos que existe una variedad de coeficientes para un mismo bien inmueble que dependerá de la afectación del bien y del método de cálculo de la base imponible. Pero esta variedad puede llevar a confusión ya que el bien inmueble del sujeto pasivo puede cambiar su afectación a lo largo de su vida útil, sin que ello afecte a su titularidad, y sin que suponga la existencia de una transmisión.

El cambio de afectación puede ir en dos direcciones:

Si el cambio de afectación va de capital inmobiliario personal a capital afecto a una actividad empresarial en estimación directa, no se plantea problema porque se

podría mantener el ritmo de amortización en el 1,5% ya que está entre el máximo y el mínimo permitido.

Además, el hecho de que en el capital inmobiliario no sea necesaria la contabilización de las dotaciones de amortización acumulada, significa que no deja rastro contable, por lo que se puede considerar que la amortización comienza de nuevo por el valor del bien con el que se incluye en la contabilidad de la actividad empresarial o profesional.

Sin embargo, la controversia se plantea en sentido inverso: de capital empresarial a capital inmobiliario.

Si se está en estimación directa y se ha ido amortizando por el coeficiente máximo del 2% se producirá un desfase con el nuevo coeficiente del 1,5%. Si se está en estimación objetiva y se ha ido amortizando por el coeficiente mínimo del 1% también se producirá un desfase con el nuevo coeficiente del 1,5%.

Una solución que se puede proponer para este problema de la amortización y el cambio de afectación de un bien inmueble se basa en el principio de continuidad de la amortización por el cual, una vez comenzado a amortizarse un bien por un sistema no se podrá cambiar, ya que de otra forma se afectaría al ritmo de amortización, pero se plantea el problema de que el sistema de amortización del capital inmobiliario es único, y que no se admite otra opción.

Otra solución viable es que al desafectar el bien de una actividad empresarial o profesional se toma su valor neto contable, que viene recogido en contabilidad, valor que para su cálculo ha tomado en cuenta las amortizaciones ya calculadas, y sobre este valor comenzar a calcular la amortización por el procedimiento del capital inmobiliario, olvidándonos de que se había estado amortizando anteriormente por otro sistema.

También puede plantear problema el paso de la estimación objetiva a estimación directa: *«Al pasar del régimen de la EOSN al régimen de estimación directa deberán incorporarse en el correspondiente libro registro los bienes afectos a la actividad el 1 de enero de 1992, teniendo en cuenta tanto su valor de adquisición o coste de producción como la amortización reglamentaria de los años anteriores, de forma que el valor neto del elemento se corresponda con la dotación a efectuar en 1992 y años siguientes, de tal manera que se amortice totalmente el bien al final de su vida útil»* ²¹⁵

²¹⁵ Dirección General Tributaria. Contestación de 18 de noviembre de 1992.

CONSIDERACIONES FINALES

Cuando estamos a las puertas de la posible aprobación y promulgación de una Ley del Impuesto sobre Sociedades no podemos sino preguntarnos si un estudio exhaustivo sobre un gasto deducible de dicho tributo, es la amortización, carece de sentido. Sin embargo, no podemos olvidar que la renovación de la legislación que va a suponer la posible entrada en vigor de esta nueva Ley no significa una ruptura total con lo anterior, sino un perfeccionamiento de los conceptos allí establecidos hace ahora más de tres lustros. Por ello, y trasladándonos al tema que nos ocupa, la amortización, no podemos sino que recurrir a la normativa vigente para establecer su teoría general y así poder conocer el alcance de las modificaciones que se pudieran introducir, máxime cuando no está desarrollada una disposición reglamentaria que complete lo establecido por este Proyecto de Ley.

Antes de entrar a analizar las modificaciones previsibles en materia de amortización es necesario señalar que uno de los objetivos perseguidos por la reforma en marcha es el de conseguir la neutralidad del impuesto. Este concepto nuevo de neutralidad no hay que entenderlo como una exoneración de la carga tributaria, sino como la finalidad de evitar que el desarrollo del impuesto afecte a la toma de decisiones empresariales. De ahí que una de las consecuencias que se derivan es el acercamiento del resultado fiscal al resultado contable, y en última instancia esto se traduce en la derogación de la Disposición Adicional Séptima del PGC que establece la Disposición Derogatoria Unica del Proyecto de Ley. Pese la novedad señalada, las diferencias existentes entre contabilidad y fiscalidad persisten, aunque quizás en menor medida, por lo que podemos considerar en líneas generales el plena vigencia todas las consideraciones realizadas al respecto en este trabajo.

Si analizamos en concreto la figura de la amortización en el Proyecto de Ley de Impuesto sobre Sociedades las principales renovaciones vienen marcadas en estas líneas:

- 1.- Libertad de amortización.
- 2.- Leasing.
- 3.- Inmovilizado inmaterial: Fondo de Comercio y derecho de traspaso.
- 4.- Fondo de Reversión

1.- Libertad de amortización. La aplicación de este sistema de amortización se concreta en:

– Sociedades Anónimas Laborales: Se aplica a todos los elementos del inmovilizado material que reúnan las siguientes características:

- Que sean amortizables.
- Que estén afectos a sus actividades.
- Que fuesen adquiridos dentro de los cinco primeros años desde la constitución de la Sociedad.

– Activos mineros, en los términos establecidos en artículo 111 del Proyecto de Ley.

– Gastos de investigación o desarrollo: Hay que distinguir:

Los gastos de investigación y desarrollo propiamente dichos, siempre que estén activados por tanto dentro del inmovilizado inmaterial de la empresa.

Los bienes afectos a dichas actividades de investigación y desarrollo, excluidos los edificios. En tal caso, se amortizarán en cinco años desde su entrada en funcionamiento y afectación al plan de investigación y desarrollo.

Sin embargo, en el caso de que se transmitiera alguno de estos bienes a los que ha sido aplicada la libertad de amortización, se deberá estudiar si en el período comprendido entre el momento de entrada en funcionamiento y el momento de salida del patrimonio del sujeto pasivo se hubiera podido amortizar totalmente el bien aplicando los sistemas previstos por la normativa del impuesto. De no ser posible su amortización total, incrementarán la base imponible las cantidades que como consecuencia de la aplicación de la libertad de amortización excedan de las que realmente se hubieran podido deducir por vía de la amortización.

Toda esta regulación sobre libertad de amortización no impide que el gobierno siga dictando nuevas leyes de libertad de amortización como medidas económicas.

2.-LEASING: Es uno de los aspectos más modificados por la nueva normativa. Hay que distinguir dos partes dentro de esta modalidad de transmisión: La parte cesionaria y la parte cedente.

a) La parte cesionaria. Se establece como primera medida para la deducción de la cuotas satisfechas por el cesionario al cedente una condición: La constatación de la opción de compra o renovación, que se presumirá cuando el importe a pagar por su

ejercicio sea inferior a las cuotas máximas de amortización calculadas sobre el precio de adquisición correspondiente a dicho bien y que hubiera podido deducir si tuviera el bien en propiedad.

Recordamos que para la entidad cesionaria existen dos cuotas:

– La cuota de alquiler o cesión, que en la nueva normativa está restringida su deducibilidad al límite máximo determinado por las cuotas resultantes de la aplicación sobre dicho bien de los sistemas de amortización legalmente establecidos y en los plazos para ellos previstos en dicho ejercicio. Realmente no se trata de una verdadera amortización sino que se utiliza a ésta como forma de calcular el tope máximo de deducibilidad con el fin de no permitir un tratamiento más favorable para dichos bienes.

– El precio de adquisición del bien será calculado no en base al valor de rescate o de la opción, sino por la diferencia entre las cantidades a pagar a la entidad cedente y el precio de adquisición. Este valor podrá ser susceptible de amortización pero no por aplicación de los sistemas de amortización sino como un gasto plurianual a distribuir dentro del período que dura la cesión.

b) La parte cedente: Podrá amortizar el bien sobre la base del valor de adquisición del bien menos el valor de rescate, en el tiempo que dura operación de opción de compra.

Entre los sistemas de amortización aplicables a este tipo de bienes se admite la libertad de amortización.

También se regula otra modalidad, el leasing back: En este caso el cesionario no podrá deducir las cuotas satisfechas al cedente sino que únicamente podrá deducir las cuotas de amortización restantes de la amortización comenzada antes de transmitir el bien al cedente, y siempre dentro del ritmo y sistema entonces establecido, dentro del período pendiente y sobre el valor original de adquisición del bien.

3.-Inmovilizado inmaterial:

a) El fondo de comercio: Como hemos podido analizar, en general el fondo de comercio no es susceptible de amortización en la legislación vigente. Sin embargo, una de las novedades establecidas en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades es la posibilidad de amortización siempre que se cumplan los límites siguientes:

- Adquisición onerosa del fondo de comercio.
- No admisión de las transmisiones entre personas o entidades vinculadas.

– Amortización en un plazo de diez años. El proyecto de Ley se refiere a que la cuota tendrá el «límite anual máximo de la décima parte de su importe», lo que permite que la cuota tenga un montante inferior a la décima parte, y esto se traduce en la posibilidad de que el plazo de amortización del bien sea mayor a diez años. Resumiendo, por Ley se establece un plazo mínimo de amortización, diez años, pero no un máximo.

b) El derecho de traspaso: Para la amortización de este derecho, antes excluido expresamente de los bienes amortizables habrá que estar a la duración del contrato de arrendamiento:

– Si el contrato tiene una duración de diez o más años, se amortizará en cuotas con el máximo de la décima parte de su importe, no estableciendo tampoco la Ley al respecto una cuota mínima.

– Si el contrato tiene una duración inferior a diez años, el período mínimo de amortización será el de dicha duración, entendida esta como límite anual máximo de amortización de la cuota de amortización.

Por último señalar que dentro del artículo dedicado a la amortización no se hace ninguna referencia a los gastos plurianuales como elementos amortizables, si bien no lo consideramos como un exclusión sino que están vigentes con su peculiar sistema de amortización que hemos estudiado.

4.- El fondo de reversión deja de tener carácter de amortización para pasar a ser considerado provisión eso si, con carácter deducible. Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de amortización de todos los elementos que conforman el fondo de reversión y siempre que reunan las características que se exigen a los bienes amortizables.

ÍNDICE



Capítulo I: INTRODUCCIÓN A LA AMORTIZACIÓN.	9
Capítulo II: PRINCIPIOS JURÍDICO TRIBUTARIOS DEFINIDORES DE LA AMORTIZACIÓN.	23
1. PRINCIPIO DE EFECTIVIDAD.	24
1.1. LA CAUSA DE LA AMORTIZACIÓN: LA DEPRECIACIÓN.	24
1.1.1. LA DEPRECIACIÓN CONTINUADA.	25
1.1.2. DEPRECIACIÓN ESPORÁDICA.	27
A) PERDIDAS POR ENVILECIMIENTO Y DETERIORO.	27
B) LAS PROVISIONES:	29
1.2. LA EFECTIVIDAD DE LA DEPRECIACIÓN.	29
1.2.1. PRUEBA DE LA EFECTIVIDAD.	31
1.2.2. LA EFECTIVIDAD: NORMAS FISCALES Y CONTABLES.	33
2. CONTABILIZACIÓN. PRINCIPIOS CONTABLES.	34
3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD E INDIVIDUALIDAD.	40
3.1. PRINCIPIO DE GENERALIDAD: DISTINCIÓN ENTRE AMORTIZACIÓN GLOBAL Y CONTABILIDAD GLOBAL DE LA AMORTIZACIÓN.	42
3.2. EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE INDIVIDUALIDAD: INSTALACIONES COMPLEJAS Y ESPECIALIZADAS.	43
4. PRINCIPIO DE FUNCIONALIDAD.	44
5. PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA ENTRE EJERCICIOS.	46
6. PRINCIPIO DE RECUPERACIÓN DEL COSTE HISTÓRICO.	48
6.1. LOS FINES DE LA AMORTIZACIÓN.	48
A) IMPUTAR A LOS COSTES LA DEPRECIACIÓN DE LOS ACTIVOS PRODUCTIVOS AMORTIZABLES.	49
B) RECOMPONER LOS FONDOS NECESARIOS PARA REPONER LOS ACTIVOS DEPRECIADOS.	52
6.2. EL PRINCIPIO DEL COSTE HISTÓRICO.	54
7. PRINCIPIO DE AJUSTE A LA VIDA ÚTIL.	56
8. PRINCIPIO DE AMORTIZACIÓN MÍNIMA.	60
8.1. INTRODUCCIÓN.	60
A) RETROACTIVIDAD EN LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE AMORTIZACIÓN MÍNIMA.	61
B) ACEPTACIÓN POR LA DOCTRINA DEL PRINCIPIO DE AMORTIZACIÓN MÍNIMA.	62
8.2. RELACIÓN CON EL CONCEPTO DE AMORTIZACIÓN: EFECTIVIDAD Y CONTABILIZACIÓN.	65
8.3. LA AMORTIZACIÓN MÍNIMA EN LOS DISTINTOS SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN.	67
9. PRINCIPIO DE CONTINUIDAD.	69
Capítulo III: BIENES AMORTIZABLES.	73
1. INMOVILIZADO MATERIAL.	74
1.1. CONCEPTO.	75
1.2. REQUISITOS.	75
1.3. SUPUESTOS PARTICULARES.	77
A) LAS EXISTENCIAS:	77
B) REPUESTOS PARA EL INMOVILIZADO:	77
C) ENVASES RETORNABLES:	80
D) EL SUELO:	80
E) EL GANADO DE LABOR.	82
1.4. CONCLUSIONES.	83

2. INMOVILIZADO INMATERIAL.....	83
2.1. CONCEPTO.....	83
2.2. REQUISITOS.....	84
2.3. BIENES INMATERIALES AMORTIZABLES	86
2.3.1. LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS.....	86
2.3.2. LOS DERECHOS REALES DE USO Y DISFRUTE	87
A) EL USUFRUCTO.....	90
B) EL DERECHO DE USO Y HABITACION.....	91
C) LAS SERVIDUMBRES.....	91
D) EL CENSO.....	92
E) DERECHO DE SUPERFICIE.....	92
2.3.3. PROPIEDAD INDUSTRIAL.....	92
A) PATENTES:	95
B) MARCAS COMERCIALES	95
C) MODELOS DE UTILIDAD.....	96
D) NOMBRES Y ROTULOS COMERCIALES.....	96
E) PELÍCULAS CINEMATOGRÁFICAS.....	97
2.3.4. PROPIEDAD INTELECTUAL.....	98
2.4. BIENES INMATERIALES NO AMORTIZABLES	101
2.4.1. FONDO DE COMERCIO.....	101
2.4.2. LOS DERECHOS DE TRASPASO:	102
2.5. CONCLUSIONES.....	104
3. GASTOS DE PROYECCIÓN PLURIANUAL. AMORTIZACIONES IMPROPIAS.....	105
3.1. GASTOS DE CONSTITUCIÓN O AMPLIACIÓN DE CAPITAL:.....	107
3.2. GASTOS DE PRIMER ESTABLECIMIENTO O ASIMILADOS:.....	108
3.3. GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.....	109
3.4. GASTOS FINANCIEROS PLURIANUALES.....	112
3.5. OTROS GASTOS AMORTIZABLES.....	113
Capítulo IV: VALORACIÓN DE LOS BIENES AMORTIZABLES.....	119
1. INTRODUCCIÓN: VALORACIÓN DE LOS BIENES.....	119
2. CUESTIONES GENERALES DE VALORACIÓN.....	122
2.1. INTERESES DEVENGADOS POR CAPITALES RECIBIDOS EN CONCEPTO DE PRÉSTAMO.....	123
2.2. PAGO APLAZADO.....	127
2.3. EL IVA NO DEDUCIBLE.....	130
2.3.1. INTRODUCCIÓN.....	130
2.3.2. ANÁLISIS DE LA VALORACIÓN DE BIENES GRAVADOS CON IVA NO DEDUCIBLE.....	131
A) EL IVA NO DEDUCIBLE POR IMPERATIVO LEGAL.....	131
B) IVA NO DEDUCIBLE POR DECISION DEL SUJETO PASIVO:	132
C) LA REGLA DE LA PRORRATA:	133
3. VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL	136
3.1. EL PRINCIPIO DEL PRECIO DE ADQUISICION.....	138
A) ADQUISICIONES ONEROSAS POR COMPRAVENTA	138
B) AUTOCONSUMO DE BIENES:	142
C) CONCLUSIONES.....	144
3.2. SUPUESTOS DE RUPTURA DEL PRINCIPIO DEL PRECIO DE ADQUISICIÓN	145
3.2.1. OPERACIONES VINCULADAS.....	145
3.2.1.1. INTRODUCCIÓN	145

3.2.1.2. ANÁLISIS DE LA REGLA ESPECIAL DE VALORACIÓN	147
3.2.1.3. SUPUESTOS DE OPERACIONES VINCULADAS: APLICACIÓN DE LA REGLA ESPECIAL DE VALORACIÓN.....	148
3.2.1.4. CONSECUENCIAS DE LA REGLA ESPECIAL DE VALORACIÓN EN LA AMORTIZACIÓN.....	151
3.2.2. LA PERMUTA.....	153
3.2.3. TRANSMISIONES DE CARACTER LUCRATIVO.....	155
4. VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO INMATERIAL.....	157
4.1. VALORACIÓN DE LAS CONCESIONES ADMINISTRATIVAS.....	157
4.2. VALORACIÓN PROPIEDAD INDUSTRIAL:.....	159
4.3. VALORACIÓN DE LOS DERECHOS REALES:.....	161
5. LA COMPROBACIÓN DE VALORES.....	161
5.1. INTRODUCCIÓN	161
5.2. LA COMPROBACIÓN DE VALORES Y SU REPERCUSIÓN EN LAS AMORTIZACIONES.....	162
5.2.1. CONCLUSIONES SOBRE LA REPERCUSIÓN DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES EN LA AMORTIZACIÓN.....	162
5.2.2. POSIBLES SOLUCIONES AL PROBLEMA DE LAS AMORTIZACIONES: SOLUCIÓN POR DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS	166
Capítulo V: SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN	177
1. SISTEMA DE COEFICIENTES. AMORTIZACIÓN SEGUN TABLAS.....	178
1.1. INTRODUCCIÓN.....	178
1.2. ANÁLISIS DE LAS TABLAS DE AMORTIZACIÓN	178
1.3. REGULACIÓN LEGAL DE LA AMORTIZACIÓN SEGUN TABLAS.....	183
1.4. EL PROBLEMA DE LOS TURNOS DE TRABAJO	193
2. SISTEMAS DEGRESIVOS	193
2.1. REQUISITOS EXIGIDOS POR EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	196
2.2. MODALIDADES DE SISTEMA DEGRESIVO.....	201
A) METODO DE COEFICIENTE CONSTANTE:.....	201
B) METODO DE LA SUMA DE DIGITOS: AMORTIZACIÓN DEGRESIVA POR APLICACIÓN DE COEFICIENTES VARIABLES SOBRE VALORES CONSTANTES.....	206
2.3. ANÁLISIS DEL SISTEMA DEGRESIVO:.....	208
A) ANÁLISIS GENERAL	208
B) ELECCIÓN ENTRE AMBOS METODOS DEGRESIVOS.....	209
C) COMPARACIÓN ENTRE LOS METODOS REGRESIVOS Y EL METODO LINEAL.....	209
2.4. UNA EXCEPCIÓN: PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS Y FONOGRAFICAS.....	211
3. PLANES ESPECIALES DE AMORTIZACIÓN.....	214
3.1. NATURALEZA Y CONTENIDO DEL PLAN:	215
3.2. REQUISITOS.....	216
3.3. PROCEDIMIENTO DEL PLAN DE AMORTIZACIÓN	218
A) SOLICITUD.....	218
B) TRAMITACIÓN:.....	222
C) RESOLUCIÓN:.....	222
3.5. MODIFICACIÓN.....	223
3.6. RENUNCIA:	225
4. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN.....	226

4.1. COMENTARIO A ALGUNOS REGÍMENES DE LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN	230
4.1.1. LEY 27/1984, DE 26 DE JULIO, SOBRE RECONVERSION Y REINDUSTRIALIZACIÓN	230
4.1.2. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN APLICABLE A LAS SOCIEDADES ANONIMAS LABORALES.	232
4.1.3. AMORTIZACIÓN ACELERADA: REAL DECRETO LEY 3/1993, DE 26 DE FEBRERO.	233
4.1.4. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA LAS INVERSIONES GENERADORAS DE EMPLEO: REAL DECRETO-LEY 7/1994, DE 20 DE JUNIO Y REAL DECRETO-LEY 2/1995, DE 17 DE FEBRERO.	234
5. AMORTIZACIÓN DE BIENES USADOS.	240
5.1. INTRODUCCIÓN: CONCEPTO.	240
5.2. REGULACION EN EL RIS	241
6. CUESTIONES ESPECIALES DE AMORTIZACIÓN.	246
6.1. LEASING	246
6.1.1. INTRODUCCIÓN AL LEASING.....	246
6.1.1.1. CONCEPTO DE LEASING.....	247
6.1.1.2. SUJETOS	248
A) EL ARRENDADOR.	248
B) EL ARRENDATARIO:.....	248
6.1.2. AMORTIZACIÓN DE LOS BIENES CEDIDOS EN LEASING.....	249
6.1.2.1. INTRODUCCIÓN	249
6.1.2.2. ASPECTOS GENERALES	250
6.1.2.3. ARRENDATARIO.	251
6.1.2.4. LAS SOCIEDADES ARRENDADORAS.....	253
6.1.2.5. CONCLUSIONES.	257
6.1.3. EL LEASE-BACK: OTRA MODALIDAD.....	257
6.2. ACTIVOS REVERTIBLES:.....	258
6.2.1. INTRODUCCIÓN:	258
6.2.2. ANÁLISIS DE LA AMORTIZACIÓN DE BIENES REVERTIBLES:.....	260
A - SUJETOS:.....	260
B- SUPUESTOS DE AMORTIZACIÓN	261
C.- CONCLUSIONES	264
6.3. AMORTIZACIÓN DE LOS GASTOS DE PROYECCIÓN PLURIANUAL.	181
6.3.1. GASTOS DE CONSTITUCIÓN, ESTABLECIMIENTO Y DE AMPLIACIÓN DE CAPITAL.....	266
6.3.2. GASTOS FINANCIEROS PLURIANUALES	267
6.4. AMORTIZACIÓN DE BIENES REVALORIZADOS.	271
6.4.1. AMORTIZACIÓN DE BIENES REVALORIZADOS LEGALMENTE.	272
6.4.1.1. ACTUALIZACIÓN DE VALORES DE ACTIVO INSUFICIENTEMENTE AMORTIZADOS.	277
6.4.2. LAS AMORTIZACIONES EN LAS REVALORIZACIONES VOLUNTARIAS.	278
7. ANÁLISIS DEL VALOR RESIDUAL DE LAS AMORTIZACIONES.	280
CAPITULO VI: LA AMORTIZACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.	293
1. INTRODUCCIÓN.....	293
2. LA AMORTIZACIÓN EN LOS RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO.	295
2.1. INTRODUCCIÓN.	295

2.1.1. DELIMITACION DEL CONCEPTO DE AMORTIZACIÓN.	295
2.1.2. VALORACIÓN DE LA AMORTIZACIÓN.	298
2.1.3. PRINCIPIOS DE LA AMORTIZACIÓN.	303
2.2. SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN.	304
2.2.1. BIENES CUYO PLENO DOMINIO RECAIGA SOBRE EL SUJETO PASIVO	304
2.2.2. AMORTIZACIÓN DE BIENES MUEBLES ARRENDADOS.	310
2.2.3. AMORTIZACIÓN DE BIENES INMUEBLES GRAVADOS CON DERECHOS REALES.	312
3. LA AMORTIZACIÓN COMO GASTO DEDUCIBLE EN LAS RENTAS DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES.	314
3.1. REGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA.	314
3.2. REGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA.	315
3.2.1. LA AMORTIZACIÓN EN LA LEY DE RENTA DE 1991.	316
4. CONCLUSIONES.	320
CONSIDERACIONES FINALES	325
INDICE	329

ABREVIATURAS

AT	Audiencia Territorial.
CEE	Comunidad Económica Europea.
DGT	Dirección General de Tributos.
Ed.	Editorial.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LAU	Ley sobre Arrendamientos Urbanos.
LGT	Ley General Tributaria.
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
OM	Orden Ministerial.
PGC	Plan General de Contabilidad.
Res.	Resolución.
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central.
TR	Texto Refundido.
TS	Tribunal Supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.
Vol.	Volumen.

