

PRÁCTICA 2 Amortizaciones

SOLUCIÓN

En primer lugar, analizamos los distintos casos planteados:

1. En esta operación se produce una inversión en un inmovilizado material (elevador) que contablemente se ha amortizado por el método lineal y debemos plantearnos cual es el mejor tratamiento fiscal posible. Tenemos que:

a) En las tablas aprobadas por el RIS (apartado “elementos comunes”) vemos que para Ascensores y Elevadores:

- Coeficiente Máximo: 10% \Rightarrow T. mínimo: $100 / 10 = 10$

- Período Máximo: 20 años \Rightarrow Coeficiente mínimo: $100 / 20 = 5 \%$

Sabemos que la empresa ha amortizado al C.Mín. por 6 meses, esto es, la amortización contabilizada es: $6/12 \times 5\% \times 25.000 = 625 \text{ €}$

b) Fiscalmente, la amortización contabilizada es deducible, pues el método lineal es aceptado para este bien (art. 11.1 L y 2 R), ahora bien: ¿cabe aplicar alguna norma adicional que mejore el tratamiento fiscal?:

- La empresa tributa en el régimen general: o sea, no es ERD y por tanto no cabe aplicar ni la libertad de amortización del art 109 L (además no incrementa plantilla), ni la del 110 L (además tampoco es una inversión de escaso valor) ni el duplo del coeficiente máximo, permitido en el art. 111 L.

- Podría haber utilizado el C.Máx del 10%, pero como no ha contabilizado la amortización por ese importe, no puede aplicarlo (por el principio de inscripción contable, art. 19.3 L).

Por tanto:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
625	625	0

2. En este caso se plantea un problema de imputación de un gasto de amortización en un período posterior al que procedería según su imputación fiscal.

El art. 19.3.2º párrafo.excepción L: permite la imputación fiscal de un gasto contabilizado en un período posterior a su imputación temporal correcta, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido de imputarse en el período en que debía haberse realizado.

¿Cómo aplicamos esta norma en el caso de amortización según el método lineal?

El art. 2 RIS dispone que *“a los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 19.3 L, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente mínimo se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación del Coeficiente Máximo, corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el límite de la referida cantidad”*.

Así: en este caso, el gasto contabilizado en el ejercicio N será fiscalmente deducible hasta el límite resultante de la suma de las amortizaciones mínimas ($100/12 = 8,33\%$) de los ejercicios N-2 y N-1 y de la amortización máxima del ejercicio N (18%), [siempre que de dicha imputación no resulte una tributación inferior a la que se produciría de imputar el gasto a los ejercicios N-2 y N-1].

Amortización mínima N-2: $100.000 \times 8,33\% = 8.333,33$

Amortización mínima N-1: .. $100.000 \times 8,33\% = 8.333,33$

Amortización máxima N: $100.000 \times 18\% = 18.000,00$

Por tanto:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
54.000	34.666,66	+ 19.333,34 (T)

3. La empresa decidió adoptar en N-2 el método de amortización de porcentaje constante. Debemos, en primer lugar, determinar las amortizaciones anuales en este método (para lo que suponemos que parte del coeficiente máximo).

- Coeficiente Máximo: $20\% \Rightarrow$ Período mínimo $100/20 = 5$ años

- Período Máximo: 10 años \Rightarrow Coeficiente mínimo $100/10 = 10\%$

Por tanto, el % constante será: (C.Máximo x coeficiente multiplicador asociado al período de vida útil elegido, 5 años): $20\% \times 2 = 40\%$.

En el método del % constante, la amortización será, en cada período, el 40% del valor pendiente de amortizar y sabemos que la vida útil elegida es 5 años. Por ello, dado que adquiere la máquina el 01.abril.N-2, la vida útil terminará el 31.03.N+3, ejercicio en el que debería amortizar todo el importe pendiente.

Con todo ello, el cuadro de amortización según el método de % constante será:

Ejercicio	Amortización	Amort. Acumulada	Valor pendiente
N-2	$40\% \times 100.000 \times 9/12 = 30.000$	30.000	70.000
N-1	$40\% \times 70.000 = 28.000$	58.000	42.000
N	$40\% \times 42.000 = 16.800$	74.800	25.200
N+1	$40\% \times 25.200 = 10.080$	84.880	15.120
N+2	$40\% \times 15.120 = 6.048$	90.928	9.072
N+3	9.072	100.000	0

Como vemos, en los ejercicios anteriores aplicó correctamente el método de porcentaje constante, amortizando contablemente 30.000 y 28.000.

Fiscalmente: partimos de que en N-2 no pudo aplicar ninguna ventaja fiscal más, ya no era ERD, por lo que las amortizaciones deducibles fueron las cuantías contabilizadas (pues coinciden con la aplicación de este método establecida en art. 11.1 b) L y art 3 R), por lo que no procedió practicar ningún ajuste.

En el ejercicio N:

Caso A): en el método de porcentaje constante, la amortización máxima fiscalmente deducible sería 16.800, por lo que se entiende que el exceso contabilizado no corresponde con depreciación efectiva de este período sino de otro posterior, procediendo practicar un ajuste:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
20.000	16.800	+ 3.200 (T)

Caso B): Dado que la amortización máxima fiscalmente deducible (16.800) es superior a la amortización contable, ésta será deducible.

Además, no podemos deducir fiscalmente hasta la cuantía máxima admitida (16.800) [practicando un ajuste negativo por la diferencia: $(16.800 - 15.000 = 1.800)$] porque este método fiscal no está eximido del cumplimiento del principio de inscripción contable.

⇒ **no procede practicar ningún ajuste.**

4. Contablemente, debido al mayor uso en los meses de mayo a agosto, la empresa ha amortizado en todos los ejercicios 8 meses al Coeficiente Máximo y 4 (de mayo a agosto) al doble, esto es:

Gasto Contable:	500.000 x 10% x 8/12 =	33.333,33
	500.000 x 20% x 4/12 =	33.333,33
	TOTAL:	66.666,66

Fiscalmente, tenemos que analizar qué plantea el método lineal para elementos utilizados en más de un turno de trabajo.

Así, el art. 2.3 R señala que, en estos casos, el elemento podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de :

- a) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización (c. Mín.), y
- b) El resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente máximo y el coeficiente de amortización que se deriva del período máximo por el cociente entre las horas diariamente trabajadas y ocho.

Es decir : $CM^* = Cm + [(CM - Cm) \times n^{\circ} \text{ horas} / 8]$

Si tenemos: Tablas, división 4, grupo 412 : C. Máximo 10% ;

T Máximo 20 años \Rightarrow Cm : 5%

El coeficiente admitido para uso en 16 horas será: $5\% + [(10\% - 5\%) \times 16/8] = 15\%$

Gasto Fiscal Máximo deducible:

- - De enero a abril y de septiembre a diciembre (8 meses): 10%
- - De mayo a agosto (4 meses): 15%

- Por tanto:	500.000 x 10% x 8/12 =	33.333,33
	500.000 x 15% x 4/12 =	25.000,00
	TOTAL:	58.333,33

Por tanto, en cada ejercicio la amortización contabilizada supera la admitida fiscalmente, entendiéndose que el exceso de amortización contable no responde a depreciación de ese período sino, necesariamente a la de un período posterior, por lo que tanto en N-2, como en N-1 como en N, ha procedido practicar un ajuste positivo temporal:

Período	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
N-2	66.666,66	58.333,33	+ 8.333,33 (T)
N-1	66.666,66	58.333,33	+ 8.333,33 (T)
N	66.666,66	58.333,33	+ 8.333,33 (T)

5. Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados, el art. 2.4 R dispone que la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- b) Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente máximo.

En este caso, las tablas (elementos comunes) determinan un C. Máximo del 16%

Por ello, las dos alternativas suponen que:

- a) $2 \times 16\% \times 50.000 = 16.000$
- b) $16\% \times 120.000 = 19.200$

Tomando el máximo fiscalmente admisible (19.200) el gasto contable lo supera, por lo que de nuevo entendemos que el exceso de amortización contable no responde a depreciación de este período sino, necesariamente a la de un período posterior, por lo que procede practicar un ajuste positivo temporal.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
20.000	19.200	+ 800 (T)

6. El caso nos indica que MOLUSA adquirió en N-2 otra Sociedad y, en la operación se adquirió también un Fondo de Comercio por 200.000 €.

Contablemente: el Inmovilizado Intangible de vida útil indefinida no se amortiza y podemos comprobar que MOLUSA no ha amortizado, pues en la Cuenta de PyG no aparece “Amortización del Inmovilizado Intangible”.

Fiscalmente, el art. 12.6 L señala que el precio de adquisición originario del fondo de comercio serán deducible con el límite anual máximo de la centésima parte de su importe, siempre que se cumplan una serie de requisitos (adquisición a título oneroso, no encontrarse en ninguno de los supuestos que determinen que las entidades forman parte de un grupo de sociedades y haber dotado la oportuna reserva indisponible).

Además, esa dotación fiscal es deducible aunque no está contabilizada, pues se establece la excepción al principio de inscripción contable (art. 12.6 ultimo párrafo L).

Por tanto, si suponemos que se cumplen los requisitos planteados:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
0	$200.000 / 100 = 2.000$	- 2.000 (T)

7. MOLUSA adquirió un equipo informático en N-1 que contablemente amortiza según el método lineal. Según las Tablas (elementos comunes) : C.Máx.: 25%, T.Máx.: 8
 Según nos indican, en N-1 aplicó fiscalmente la Libertad de Amortización del art. 109 L, practicando un ajuste fiscal por encima de la amortización contabilizada, esto es:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE N-1
25% 20.000 = 5.000	20.000	- 15.000 (T)

En los períodos siguientes, MOLUSA seguirá amortizando contablemente con el método lineal al coeficiente máximo, pero fiscalmente esas amortizaciones ya no serán deducibles pues el bien ya ha sido completamente amortizado, por lo que deberá practicar el ajuste de reversión correspondiente.

Por tanto, en N:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
5.000	0	+ 5.000 (T)

En segundo lugar, recogiendo el conjunto de casos analizados, la Base Imponible previa de MOLUSA en el ejercicio N será:

Nota: fijémonos que en la Cuenta de PyG aparece contabilizado el gasto por Impuesto sobre Sociedades por 9.500 € que no es fiscalmente deducible (art. 14.1.b) L), debiendo proceder a practicar también el ajuste correspondiente.

BASE IMPONIBLE :	RESULTADO CONTABLE :	+ 146.000,00
AJUSTES FISCALES :	1) elevador:	0
	2) camión frigorífico:	+ 19.333,34
	3) Máquina. Caso A :	+ 3.200,00
	4) Máquina embotellado:	+ 8.333,33
	5) Camión usado:	+ 800,00
	6) Fondo de Comercio:	- 2.000,00
	7) Equipo informático:	+ 5.000,00
	*) Imp. sobre Sociedades:	+ 9.500,00
	BASE IMPONIBLE PREVIA :	+ 190.166,67

En tercer lugar nos planteamos la cuestión adicional planteada: analizar el caso anterior suponiendo que MOLUSA es ERD en el ejercicio N.

Para ello, comenzamos por entender que el tratamiento contable no ha variado y que fiscalmente mantiene el interés por buscar el mejor tratamiento posible.

Así:

a. Dado que es ERD, revisamos los mecanismos establecidos en este régimen:

- no cabe aplicar la libertad de amortización del art 109 L pues no incrementa plantilla,
- no cabe aplicar el art. 110 L por no tratarse de un inversiones de escaso valor
- puede aplicar el art. 111 L y amortizar fiscalmente al doble del C.Máx. (pues el elevador se trata de un elemento de inmovilizado material nuevo). El camión, no, pues es usado.

Nota: puede aplicarlo fiscalmente aunque no esté contabilizada la misma cuantía porque es una excepción al Principio de Inscripción Contable (art. 111.6 L).

- no puede aplicar el art. 113 L y amortizar fiscalmente al triple del C.Máx., pues no se observa que las adquisiciones sean fruto de la reinversión del importe obtenido en la transmisión de otro elemento.

Por tanto, el mecanismo fiscal más interesante sería el art. 111 L, esto es:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
625	$2 \times 10\% \times 25.000 \times 6/12 = 2.500$	- 1.875 (T)

Y ¿mejoraría el tratamiento fiscal si la compra del elevador derivase de la reinversión del producto de la venta de otro elemento de Inmovilizado Material afecto a la actividad económica?

Pues claramente sí, porque manteniendo la misma lógica, en este caso podría aplicar también el art. 113 L (que resulta preferible al 111 L) y, por tanto:

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
625	$3 \times 10\% \times 25.000 \times 6/12 = 3.750$	- 3.125 (T)

Nota: de nuevo fijémonos en que es posible computar este gasto fiscal superior al contabilizado por que el art. 113.3 L establece la excepción al Principio de Inscripción Contable.

SOLUCION A LOS CASOS COMPLEMENTARIOS

a) Cuadro de amortización del elemento:

AÑO	BASE	DOTACION ANUAL	AM. ACUM.	VALOR PTE.
N-9	100.000,00	100.000,00 x 25%	25.000,00	75.000,00
N-8	75.000,00	18.750,00	43.750,00	56.250,00
N-7	56.250,00	14.062,50	57.812,50	42.187,50
N-6	42.187,50	10.546,88	68.359,38	31.640,62
N-5	31.640,62	7.910,16	76.269,54	23.730,46
N-4	23.730,46	5932,62	82.202,16	17.797,84
N-3	17.797,84	4.449,46	86.651,62	13.348,38
N-2	13.348,38	3.337,10	89.988,72	10.011,28
N-1	10.011,28	2.502,82	92.491,54	7.508,46
N	7.508,46	7.508,46 (último ej)	100.000,00	0

NO PROCEDE AJUSTE: Gasto contable y gasto fiscal coinciden en el último ejercicio de amortización del elemento. No procede aplicar el 25% sobre el saldo pendiente en el último ejercicio, sino que la totalidad de este saldo es el importe a dotar como amortización (art. 3.1 R).

b) Ante la ausencia de una disposición fiscal específica en la materia, y de conformidad con lo dispuesto en el art. 10.3 L, nos remitimos a la normativa contable (PGC.07), que dispone que estos gastos de proyección plurianual no se amortizan sino que deben imputarse como gasto del ejercicio. Por todo ello, deberían haber sido contabilizados hace 7 años ya que corresponden a dicho ejercicio. En cualquier caso, y a pesar de este defecto en la contabilidad, por el art. 19.3 2º párrafo.excepción L dicho gasto será considerado gasto fiscalmente deducible.

GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	AJUSTE
500	500	0