

Tema 3

Amortizaciones

AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL, INTANGIBLE E INVERSIONES INMOBILIARIAS

INTRODUCCIÓN Y NORMAS COMUNES (I)

CONCEPTO ECONÓMICO-CONTABLE

- Expresión del gasto por la depreciación efectiva (pérdida de valor continua y no ocasional) experimentada por un activo durante el ejercicio económico
- Destina en cada período una cantidad para dotar un fondo que permita la reposición del elemento una vez que haya superado su vida útil (recuperación financiera de la inversión)

⇒ *La amortización acumulada reduce el valor contable del inmovilizado (NV 2ª 2)*

CAUSAS DE LA DEPRECIACIÓN

Pérdida de valor sufrida por razón de su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia

- ↙ Técnicas: utilización física de los activos
- ↙ Físicas: por el mero paso del tiempo
- ↙ Económicas u obsolescencia: envejecimiento prematuro por el avance tecnológico

PROBLEMÁTICA FISCAL

Se centra en la *cuantificación* y *periodificación*, ya que mediante el proceso de amortización se incorpora como gasto del ejercicio una parte del coste de los elementos amortizados (art. 11.1 L)

xxxx (68) Dotación Amortización Inmovilizado

a Amort. Acumulada Inmovilizado (280) Xxxx

AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL, INTANGIBLE E INVERSIONES INMOBILIARIAS

INTRODUCCIÓN Y NORMAS COMUNES (II)

PRECISIONES

Diferencias con otros conceptos contables de gasto relativos a la pérdida de valor:

- **Pérdidas de carácter irreversible:** La ∇ de valor debe registrarse contablemente como un gasto del ejercicio corrigiendo el valor del elemento (también a efectos de su amortización), siendo dicho gasto fiscalmente deducible.
- **Pérdidas de carácter reversible:** Debe dotarse una Pérdida por Deterioro por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable del elemento, siendo dicho gasto fiscalmente deducible.
 - Si en el futuro se produce una recuperación en el valor del elemento hay que contabilizar el importe de la reversión del deterioro como ingreso y debe integrarse en la BI.
- **Depreciación de Inversiones Financieras:** Se reconoce contable y fiscalmente a través de la correspondiente Pérdida por Deterioro, y no vía amortización del activo

ELEMENTOS AMORTIZABLES

Tienen que tener las siguientes características :

- Elementos de Inmovilizado Material, Intangible o Inversiones Inmobiliarias
- Han de utilizarse en la actividad económica durante más de un ejercicio
- En general, han de ser propiedad de la empresa
 - ↙ Caso especial: Leasing
- Han de tener una vida útil limitada

AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL, INTANGIBLE E INVERSIONES INMOBILIARIAS

INTRODUCCIÓN Y NORMAS COMUNES (III)

ELEMENTOS NECESARIOS PARA LA CUANTIFICACIÓN

- **Vida útil estimada:** Período durante el cual se espera utilizar el activo
≠ **vida económica:** tiempo en que es utilizado por distintos usuarios hasta su pérdida
- **Valor residual:** Valor actual que se espera recuperar por su venta una vez fuera de servicio por alcanzar la vida útil (descontados los costes de la venta)
- **Base de amortización:** será amortizable el precio de adquisición o coste de producción excluido, en su caso, el valor residual
- **Método de amortización:** Criterio en virtud del cual se distribuye la base de amortización entre los períodos de vida útil del elemento

MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN (CONTABLES)

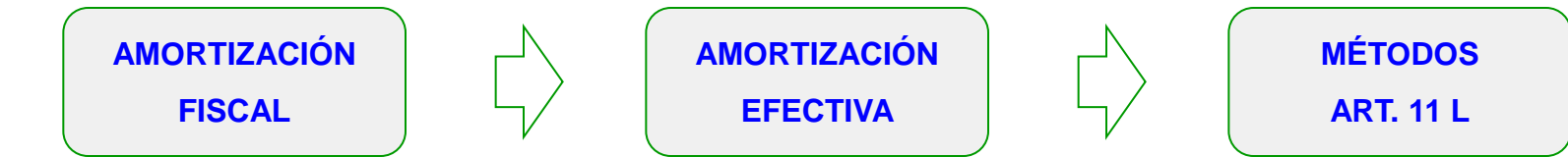
- **Método lineal o constante:** se determina una cuota de amortización igual durante toda la vida útil del bien
- **Métodos variables:** la amortización es variable en el tiempo
 - a) **Métodos regresivos:** el activo se deprecia más en los primeros años de vida útil que en los últimos
 - b) **Métodos progresivos:** el activo se deprecia más en los últimos años

REQUISITOS DEDUCIBILIDAD FISCAL AMORTIZACIÓN

- **Contabilización:** la amortización debe estar contabilizada (art. 19.3 L)
↙ Excepción: Libertad de amortización
- **Efectividad:** la dotación contable es fiscalmente deducible si se corresponde con la depreciación efectiva

⇒ resultado de aplicar algún **método** establecido en el art. 11.1 L

AMORTIZACIÓN EFECTIVA: METODOS FISCALES DE AMORTIZACIÓN



CONSECUENCIAS:

- Si la empresa contabiliza la amortización según los métodos del art. 11 L: ⇒ **no hay ajustes fiscales**
- Si la empresa contabiliza la amortización utilizando otros métodos:
 1. Elegirá el método al que se acoge en el ámbito fiscal
 2. Deberá realizar los **ajustes fiscales que correspondan**

MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN (art. 11.1 L)

- *Método de amortización lineal según tablas*
- *Métodos de amortización degressiva:*
 - *Método del porcentaje constante sobre el valor pendiente*
 - *Método de los números dígitos*
- *Plan de amortización solicitado por el sujeto pasivo y aprobado por la Administración*
- *El sujeto pasivo justifique el importe de la amortización practicada*

REGLAS COMUNES A APLICAR (ART. 1 R)

- Se amortiza **el precio de adquisición o coste de producción excluido el valor residual** (art. 1.2 R)
↳ Caso especial: Edificaciones: separar el valor del suelo del valor total
- La amortización debe realizarse **elemento por elemento** (art. 1.3 R)
↳ Excepciones: a) Amortización por grupos de inmovilizado
b) Instalaciones técnicas que se consideran un único elemento
- **Momento de inicio de las amortizaciones** (art. 1.4 R):
I. Material e Inv Inmobiliarias: en el de puesta en condiciones de funcionamiento
I. Intangible: en el que estén en condiciones de generar ingresos
- Se debe amortizar **dentro de la vida útil** (art. 1.4 R):
↳ entendiendo como vida útil: a) En el I. Material e Inv. Inmobiliarias: período en el que según el método adoptado deba quedar cubierto totalmente el valor
b) En el I. Intangible: período en el que se espera produzca ingresos
- Debe existir **continuidad en las amortizaciones** (art. 1.6 R): para un mismo activo no podrán aplicarse, ni simultánea ni sucesivamente distintos sistemas de amortización
- **Renovaciones, ampliaciones y mejoras** se imputan como mayor valor del bien si se produce incremento en la capacidad productiva (art. 1.7 R):
↳ Se amortizarán en el período de vida útil que reste o en el nuevo si como consecuencia de la mejora se ampliara el anterior
- **Elementos revalorizados** contablemente (art. 1.8 R): se aplican las normas del apartado anterior
- En el caso de **fusión o escisión** (art. 1.9 R): los elementos adquiridos deben seguir aplicando el método utilizado salvo que se quiera cambiar, en cuyo caso debe solicitarse a la Administración

MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN: AMORTIZACIÓN LINEAL SEGÚN TABLAS (art. 2 R)

DEPRECIACIÓN EFECTIVA



Cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial un coeficiente de amortización que se encuentre entre el máximo y el “mínimo” fijado en las **tablas oficialmente aprobadas** (art. 2.1 y 2.2 R)

PROCEDIMIENTO DE CÁLCULO



- Localizar en la tabla el elemento con su coeficiente máximo y período máximo
- Determinar el porcentaje a aplicar
- Aplicar el porcentaje a la base de amortización

CASOS ESPECIALES



Elementos usados: (art. 2.4 R) el cálculo de la amortización podrá hacerse según:

- Aplicar al precio de adquisición hasta el doble del C. Máximo
- Si se conoce el precio de adquisición *originario*: aplicar hasta el C.Máx. al mismo
- Determinar pericialmente el precio de adquisición *originario* y aplicar b)

⚡ Los edificios de antigüedad inferior a 10 años no se consideran bienes usados

Elementos utilizados en más de un turno de trabajo: (art. 2.3 R)

⚡ se podrá ampliar el C. Máximo según la formula siguiente:

$$CM' = Cm + [(CM-Cm) \times \text{Horas trabajadas} / 8]$$

ⓘ no aplicable a elementos que deban ser utilizados de forma continuada

Ejercicio 1: AMORTIZACIÓN SEGÚN TABLAS

Una empresa, que tributa en el régimen general, ha adquirido el 1/1/(-3) una **furgoneta frigorífica de reparto** por **18.000 €** que amortiza contablemente según el método lineal al coeficiente máximo.

Calcular: **Amortización fiscalmente deducible en los períodos de su vida útil**

AMORTIZACION LINEAL: ver tablas - elementos comunes: **Elementos de transporte (furgonetas)**

Coeficiente Máximo = 18%
Periodo Máximo = 12 años



Periodo mínimo = $100/18 = 5,5$ años
Coeficiente mínimo = $100/12 = 8,3\%$

↘ Si aplica el Coeficiente Máximo ⇒ **VIDA ÚTIL: 5,5 años**

Contabilidad C	Fiscalidad F	Ajustes F-C
Año -3: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	(-) 3.240	0
Año -2: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	(-) 3.240	0
Año -1: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	(-) 3.240	0
Año 0: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	(-) 3.240	0
Año 1: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	(-) 3.240	0
Año 2: $18.000 - 16.200 = (-) 1.800$	(-) 1.800	0
	art. 11.1 L y 1 R	

Ejercicio 1: Continuación

Cuál debería haber sido el planteamiento contable y fiscal si la empresa, adquiriese el 1/1/(-3) la **furgoneta frigorífica USADA** por importe de **10.000 €**, que amortiza contablemente según el método lineal al coef. máximo pero teniendo en cuenta las ventajas fiscales disponibles por ser un elemento usado.

Coeficiente Máximo = 18%
Periodo Máximo = 12 años



Periodo mínimo = $100/18 = 5,5$ años
Coeficiente mínimo = $100/12 = 8,3\%$

Elemento adquirido usado: art. 2.4 R: permite aumentar el Coeficiente Máximo

$$\text{C.Max.*} = 2 \times \text{CM} = 2 \times 18\% = 36\% \Rightarrow (2,7 \text{ años})$$

↘ Sujeta al Principio de Inscripción Contable (art. 19.3 L): **debe estar contabilizada**

Contabilidad	C	Fiscalidad	F	Ajustes	F-C
Año -3:	(-) 3.600	$36\% \times 10.000 =$	(-) 3.600	0	
Año -2:	(-) 3.600	$36\% \times 10.000 =$	(-) 3.600	0	
Año -1:	(-) 2.800	$10.000 - 7.200 =$	(-) 2.800	0	

Ejercicio 1: Continuación

Cuál debería haber sido el planteamiento contable y fiscal si la empresa, adquiriese el 1/1/(-3) la **furgoneta** por importe de **18.000 €** y la **hubiese utilizado a doble turno**. La empresa amortiza contablemente según el método lineal al coef. máximo (sin considerar ninguna ventaja fiscal).

Coeficiente Máximo = 18%
Periodo Máximo = 12 años



Periodo mínimo = $100/18 = 5,5$ años
Coeficiente mínimo = $100/12 = 8,3\%$

Elemento utilizado en más de 1 turno:

↘ art. 2.3 R: permite aumentar el Coeficiente Máximo de Amortización:

$$C.Max.* = cm + [(CM - cm) \times H/8] = 8,3 + [(18 - 8,3) \times 16/8] = 27,7\% \Rightarrow (3,6 \text{ años})$$

↘ Sujeta al Principio de Inscripción Contable (art. 19.3 L): **debe estar contabilizada**

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año -3: 18% x 18.000 = (-) 3.240	27,7% x 18.000 = (-) 4.986	0
Año -2: 18% x 18.000 = (-) 3.240	27,7% x 18.000 = (-) 4.986	0
Año -1: 18% x 18.000 = (-) 3.240	27,7% x 18.000 = (-) 4.986	0
Año 0: 18% x 18.000 = (-) 3.240	18.000 - 14.958 = (-) 3.042	0
Año 1: 18% x 18.000 = (-) 3.240	0	0
Año 2: 18.000 - 16.200 = (-) 1.800	0	0

METODOS DE AMORTIZACIÓN: AMORTIZACIÓN LINEAL SEGÚN TABLAS (II)

REGLAS DE APLICACIÓN

- Es posible cambiar de coeficiente de un período a otro: ↙ (nótese que el art. 2 RIS no establece que el coeficiente deba ser fijo para toda la vida útil; y el art. 1.6 RIS sólo imposibilita la utilización de distintos métodos en un mismo elemento, simultánea o sucesivamente)
- Siguiendo el procedimiento establecido, el elemento patrimonial debe quedar amortizado dentro de la vida útil del mismo
- No se permite la deducción fiscal de las amortizaciones practicadas más allá de la vida útil del elemento patrimonial ↗ (idea reiterada en el art. 2.2 de RIS)
- Regla general (art. 19.3 1º Párrafo TR-LIS) :

En cada ejercicio, la amortización fiscalmente deducible no puede superar la contabilizada
- Se permite la deducción por amortizaciones contabilizadas por encima del coeficiente máximo según tablas, para compensar alguna dotación anual anterior realizada por debajo de la amortización mínima (todo ello dentro del periodo máximo de vida útil).

↙ (art. 19.3.2º párrafo excepción TR-LIS y art. 2.1 último párrafo RIS)

↙ Nota : ¡Ojo! : Si no existiese ese defecto, el exceso contabilizado podrá deducirse fiscalmente en el futuro de la vida útil del elemento, respetando siempre el límite del coeficiente máximo, mediante ajustes (Principio de Devengo)
- En cualquier caso: en el conjunto de la vida útil, el gasto deducible fiscalmente no puede ser superior a la dotación contable

OTRO CASO PRACTICO: AMORTIZACIÓN SEGÚN TABLAS

Mia.SA., que tributa en el régimen general y pertenece a la industria del calzado (agrupación 45), ha adquirido el 01.01.(-1) **HORMAS Y PATRONES para su proceso productivo** por **8.000 €** que amortiza contablemente según el método lineal al coef. máximo.

a) Calcular la Amortización fiscalmente deducible y los posibles ajustes en los períodos de su vida útil.

AMORTIZACION LINEAL: ver tablas – Agrupación 45: **Troqueles, hormas y patrones**

Coeficiente Máximo = 25%
Periodo Máximo = 8 años



Periodo mínimo = $100/25 = 4$ años
Coeficiente mínimo = $100/8 = 12,5\%$

↘ Si aplica el Coeficiente Máximo ⇒ **VIDA ÚTIL: 4 años**

	Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año-1:	$25\% \times 8.000 = (-) 2.000$	(-) 2.000	0
Año 0:	$25\% \times 8.000 = (-) 2.000$	(-) 2.000	0
Año 1:	$25\% \times 8.000 = (-) 2.000$	(-) 2.000	0
Año 2:	$25\% \times 8.000 = (-) 2.000$	(-) 2.000	0
		art. 11.1 L y 1 R	

b) ¿Cuál sería la amortización fiscalmente deducible en el período 0 si la amortización contable fuese de 600 € ?

C. Máx = 25%
P. Máx = 8



P. mín = 4
C. mín = 12,5%

Amortización máxima = 25% 8.000 = 2.000

Amortización mínima = 12,5% 8.000 = 1.000

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año 0: (-) 600	(-) 2.000 (-) 600 arts. 11 y 19.3 L	0

c) Amortización fiscalmente deducible los períodos (-1) y 0 si la amortización contable en cada periodo fuese de 2.500 €

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año -1: (-) 2.500	(-) 2.500 (-) 2.000 arts. 11 y 19.3 L	+ 500 (T)
Año 0: (-) 2.500	(-) 2.500 (-) 2.000	+ 500 (T)

d) Amortización fiscalmente deducible durante su vida útil si la amortización contable fuese:

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año -1: (-) 2.500	(-) 2.000 (500 por encima C.Mx.)	+ 500 (T)
Año 0: (-) 1.500	(-) 2.000 (1.500 + 500)	- 500 (T)
Año 1: (-) 2.000	(-) 2.000	0
Año 2: (-) 2.000	(-) 2.000	0

Recordemos que :

C. Máx = 25%

P. Máx = 8



P. min = 4

C. mín = 12,5%

Amortización máxima = 25% 8.000 = 2.000

Amortización mínima = 12,5% 8.000 = 1.000

e) Amortización fiscalmente deducible durante su vida útil si la amortización contable fuese:

art. 19.3.2º párrafo L:

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año -1: (-) 2.500	(-) 2.000 (500 por encima C.Mx.)	+ 500 (T)
Año 0: (-) 2.000	(-) 2.000	0
Año 1: (-) 2.000	(-) 2.000	0
Año 2: (-) 1.500	(-) 2.000 (1.500 + 500)	- 500 (T)

Recordemos que :

C. Máx = 25%

P. Máx = 8



P. min = 4

C. mín = 12,5%

Amortización máxima = 25% 8.000 = 2.000

Amortización mínima = 12,5% 8.000 = 1.000

f) Amortización fiscalmente deducible durante su vida útil si la amortización contable es:

art. 19.3.2º párrafo y excepción L:

☛ art. 2.1 3º párrafo R

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año -1: (-) 800	(-) 800 (200 por debajo C.min.)	0
Año 0: (-) 2.200	(-) [2.000 + 200] = - 2.200	0
Año 1: (-) 2.000	(-) 2.000	0
Año 2: (-) 2.000	(-) 2.000	0
Año 3: (-) 1.000	(-) 1.000	0

Recordemos que :

C. Máx = 25%

P. Máx = 8



P. min = 4

C. mín = 12,5%

Amortización máxima = 25% 8.000 = 2.000

Amortización mínima = 12,5% 8.000 = 1.000

g) Amortización fiscalmente deducible durante su vida útil si la amortización contable es:

art. 19.3.2º párrafo y excepción L:

☞ art. 2.1 3º párrafo R

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año -1: (-) 800	(-) 800 (200 por debajo C.min.)	0
Año 0: (-) 2.400	(-) [2.000 + 200] = - 2.200	+ 200 (T)
Año 1: (-) 2.300	(-) 2.000	+ 300 (T)
Año 2: (-) 2.000	(-) 2.000	0
Año 3: (-) 500	(-) 1.000 (500 + 200 + 300)	- 500 (T)

Recordemos que :

C. Máx = 25%

P. Máx = 8



P. min = 4

C. mín = 12,5%

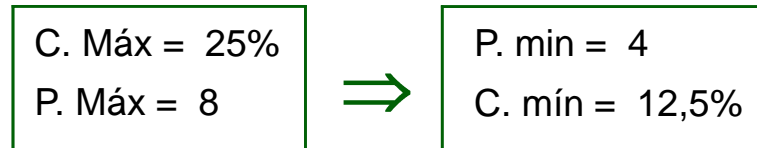
Amortización máxima = 25% 8.000 = 2.000

Amortización mínima = 12,5% 8.000 = 1.000

OTRO CASO PRACTICO: AMORTIZACIÓN MAS DE 1 TURNO

¿Cuál debería ser el planteamiento contable y fiscal si los elementos fuesen utilizados a doble turno y contablemente hubiese amortizado por el máximo fiscal permitido?

AMORTIZACION LINEAL: ver tablas – Agrupación 45: **Troqueles, hormas y patrones**



Elemento utilizado en más de 1 turno:

↘ art. 2.3 R: permite aumentar el Coeficiente Máximo de Amortización:

$$C.Max.* = cm + [(CM - cm) \times H/8] = 12,5 + [(25 - 12,5) \times 16/8] = 37,5\%$$

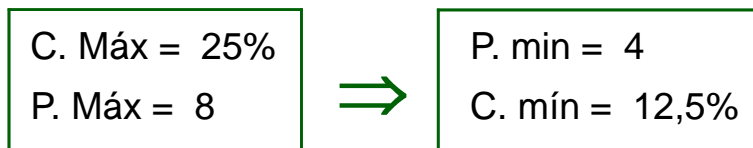
↘ Sujeta al Principio de Inscripción Contable (art. 19.3 L): **debe estar contabilizada**

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año -1: (-) 3.000	(-) 37,5% x 8.000 = 3.000	0
Año 0: (-) 3.000	(-) 37,5% x 8.000 = 3.000	0
Año 1: (-) 2.000	(el resto) (-) 2.000	0

OTRO CASO PRACTICO: AMORTIZACIÓN ELEMENTO USADO

¿Cuál debería ser el planteamiento si los elementos fuesen adquiridos usados por 4.000 € y se hubiese contabilizado la amortización aplicando las máximas ventajas fiscales posibles?

AMORTIZACION LINEAL: ver tablas – Agrupación 45: **Troqueles, hormas y patrones**



Elemento adquirido usado: art. 2.4 R: permite aumentar el Coeficiente Máximo

$$\text{C.Max.*} = 2 \times \text{CM} = 2 \times 25\% = 50\%$$

↘ Sujeta al Principio de Inscripción Contable (art. 19.3 L): **debe estar contabilizada**

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año -1: (-) 2.000	(-) 50% x 4.000 = 2.000	0
Año 0: (-) 2.000	(-) 50% x 4.000 = 2.000	0

MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN: AMORTIZACIÓN DEGRESIVA

PORCENTAJE CONSTANTE Y NÚMEROS DÍGITOS

CARACTERÍSTICAS



- En estos sistemas se amortiza aceleradamente en los primeros años y se ralentiza en los últimos años de vida útil
- No se pueden aplicar a edificios, mobiliario y enseres

MÉTODOS DE CÁLCULO

1. Método del coeficiente constante

(arts. 11.1.b) L y 3 R)

se seguirán los siguientes pasos:

- a) Elegir un coeficiente de amortización lineal entre el mínimo y el máximo (y después calcular su periodo de amortización asociado)
- b) Obtener el **porcentaje constante** ponderando el coeficiente anterior por los siguientes valores:

- ↗ 1,5 si el elemento tiene un período de amortización < 5 años
- ↗ 2 si tiene un período de amortización ≥ 5 y < 8 años
- ↗ 2,5 si tiene un período de amortización ≥ 8 años

En cualquier caso, el porcentaje constante no puede ser inferior al 11%

- c) El porcentaje se aplicará a la *cantidad pendiente de amortizar* en cada período,
 - ↘ si bien en el último período de la vida útil, el bien podrá amortizarse por completo

2. Método de los números dígitos

(arts. 11.1.c) L y 4 R)

se seguirán los siguientes pasos:

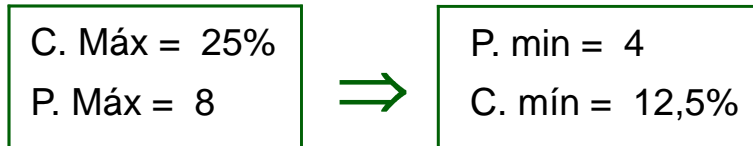
- a) Optar por un período de amortización entre el mínimo y el máximo
- b) Asignar los dígitos a cada anualidad (de mayor a menor)
- c) Sumar los dígitos
- d) Calcular la Cuota por dígito = [base de amortización / suma de los dígitos]
- e) Cuota de Amortización de cada año = (Cuota por dígito) x dígito del año

↘ También se contempla la posibilidad de que este método se aplique en sentido progresivo (art. 4.1.a) R)

Ejercicio 2: AMORTIZACIÓN SEGÚN PORCENTAJE CONSTANTE

Mia.SA., que tributa en el régimen general, ha adquirido el 01.01.(-1) un **equipo informático** por **4.000 €** que amortizará contablemente **según el método de porcentaje constante**.

Calcular **Amortizaciones fiscalmente deducibles en los períodos de su vida útil**



↘ (art. 3 R) si escoge el C.Máx. ⇒ Período Mínimo = 4 < 5 años

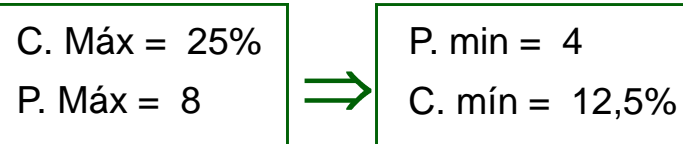
⇒ **porcentaje constante:** $25\% \times 1,5 = 37,5\%$

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año -1: $37,5\% \times 4.000 = (-) 1.500$	(-) 1.500	0
Año 0: $37,5\% \times 2.500 = (-) 937,5$	(-) 937,5	0
Año 1: $37,5\% \times 1.562,5 = (-) 586$	(-) 586	0
Año 2: (-) 976,5	(-) 976,5	0

Ejercicio 3: AMORTIZACIÓN SEGÚN NÚMEROS DÍGITOS

Mia.SA., que tributa en el régimen general, ha adquirido el 01.01.(-1) un **equipo informático** por **4.000 €** que amortizará contablemente según el **método de números dígitos (en sentido decreciente)**.

Calcular **Amortizaciones fiscalmente deducibles en los períodos de su vida útil**



➤ (art. 4 R) si escoge el Período Mínimo = 4 años ⇒ **Suma de Dígitos:** $4 + 3 + 2 + 1 = 10$

⇒ **Cuota por Dígito:** $4.000 / 10 = 400$

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año -1: $4 \times 400 = (-) 1.600$	(-) 1.600	0
Año 0: $3 \times 400 = (-) 1.200$	(-) 1.200	0
Año 1: $2 \times 400 = (-) 800$	(-) 800	0
Año 2: $1 \times 400 = (-) 400$	(-) 400	0

MÉTODOS ESPECIALES DE AMORTIZACIÓN:

PLANES DE AMORTIZACIÓN Y JUSTIFICACIÓN EFECTIVA

PLANES ESPECIALES DE AMORTIZACIÓN (art. 11.1.d) L y art. 5 R)

- **¿ QUIÉN ?** → El propio Sujeto Pasivo (art. 5.1 R)
- **¿ QUÉ PLAZO ?** → 3 meses desde la puesta en funcionamiento (art. 5.3 R)
- **¿ QUÉ PROCEDIMIENTO ?** → La Administración podrá recabar información del S.P. y resolverá en 3 meses (art. 5.4 y 5.6 R)
- **RESOLUCIÓN** → El plan original podrá ser aprobado o desestimado, o incluso podrá ser aprobado un plan alternativo formulado por el sujeto pasivo durante el procedimiento (art. 5.6 y 5.7 R)
- **MODIFICACIÓN** → Los planes se pueden modificar a instancia del sujeto pasivo (art. 5.8 R)

JUSTIFICACIÓN EFECTIVA (art. 11.1.e) L)



El sujeto pasivo deberá probar mediante informes técnicos la depreciación efectiva de los bienes

AMORTIZACIÓN FISCAL DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE: VIDA ÚTIL INDEFINIDA

PUNTO DE PARTIDA: Dentro del I. Intangible, tanto contable como fiscalmente, se distingue entre:

- ↳ Elementos con **vida útil definida** Ejemplos: programas informáticos, derechos de traspaso, ...
- ↳ Elementos con **vida útil indefinida**

1. Con vida útil indefinida: regla general

- **Contablemente:**
 - ↳ No se amortizan
 - ↳ En cada ejercicio debe evaluarse:
 - Si su vida útil ha pasado a ser definida
 - Su posible deterioro: por si debe dotarse una pérdida de valor.
 - ↳ Marcas, cabeceras periódicos, y denominaciones editoriales: sólo se reconocen como activo si NO se han generado internamente.
- **Fiscalmente:** Será deducible una dotación con el límite anual máximo de la 10% de su valor (salvo 2012 y 2013: 2%) si:
 - a) se ha puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso
 - b) la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades (según los criterios del art. 42 del C.Comercio), salvo excepciones.

- ↳ Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en PyG
- ↳ Las cantidades deducidas minorarán fiscalmente el valor del inmovilizado

Caso particular: FONDO DE COMERCIO

- **Contablemente:**
 - ↳ Sólo podrá figurar como activo si es fruto de una adquisición onerosa
 - ↳ No se amortiza
 - ↳ Posible corrección valorativa por deterioro, sin posibilidad de reversión
- **Fiscalmente:** Será deducible una dotación con el límite anual del 5% de su valor (salvo 2012 y 2013: 1%) si:
 - a y b) Se dan las dos condiciones anteriores
 - c) Se haya dotado una reserva indisponible de, al menos, el importe deducible

AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE: VIDA ÚTIL DEFINIDA (I)

2. Con vida útil definida: regla general

- **Contablemente:**
- ↖ Ejemplos: derechos de propiedad industrial o intelectual, concesiones administrativas, usufructo,
 - ↖ Figurarán en el activo tanto si son adquiridos a 3º como si son fruto de gastos activados
 - ↖ Amortización: en general se siguen las normas del inmovilizado material (salvo casos particulares):
 - ↘ se amortizarán de manera sistemática y racional en función de la vida útil, atendiendo a la depreciación que sufran.

- **Fiscalmente:** Serán deducibles las dotaciones para la amortización con el límite anual del 10% de su valor (art. 11.4 L) (salvo que la vida útil < 10 años, en cuyo caso el límite se calculará atendiendo a su duración) si:

- a) se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso
- b) la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades (según los criterios del art. 42 del C.Comercio), salvo excepciones.

- Si no se cumplen a) y b): las dotaciones sólo serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible

Casos particulares:

DERECHOS DE TRASPASO

- **Contablemente:**
- ↖ Sólo figurarán en el activo si son fruto de una adquisición onerosa
 - ↖ Amortización: sistemática, teniendo en cuenta la duración del derecho

- **Fiscalmente:** Si se cumplen **a y b)** deducible dotación contable hasta el 10% de su valor (salvo vigencia temporal menor, en cuyo caso se calcularía el límite en función de dicha vigencia, siempre que se pruebe la depreciación efectiva).

GASTOS DE I + D

- ver esquema siguiente

AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE: VIDA ÚTIL DEFINIDA (II)

GASTOS DE I + D

→ **Contablemente:** El tratamiento depende de los **resultados esperados** del Proyecto :
(N.V. 6ªa)

- a) Resultado esperado (+): Se activan y se amortizarán sistemáticamente a partir del ejercicio de su activación
↳ en un plazo máximo de 5 años (o menor si la vida útil es inferior)

Posteriormente, cuando se inscribe en el Registro de Patentes y Marcas, la cuenta de Desarrollo se transforma en otra de Propiedad Industrial

- ↳ que se da de alta por la parte no amortizada del gasto de Desarrollo + costes inscripción
- ↳ y que se amortiza según las normas generales del intangible con vida útil definida

- b) Resultado esperado (-): No se activan (⇒ permanecen como gasto del ejercicio)

- ↳ Si durante el Proyecto se activaron y posteriormente se espera resultado (-): se llevarán a pérdidas del ejercicio

→ **Fiscalmente:** Gozan de Libertad de Amortización si han sido activados (art. 11.2.c) y d) L)

GASTOS NO AMORTIZABLES

GASTOS DE CONSTITUCIÓN, PRIMER ESTABLECIMIENTO Y AMPLIACIÓN DE CAPITAL

→ **Contablemente :** No se amortizan, sino que deben imputarse como gasto del ejercicio (aunque tengan proyección en ejercicios futuros)

→ **Fiscalmente :** La norma fiscal no regula nada ⇒ se acepta la norma contable

NORMA ESPECIAL DE AMORTIZACIÓN FISCAL (I)

LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN (Art. 11.2 L)

• ¿ EN QUÉ CONSISTE ?



Es un **beneficio fiscal** que permite deducir fiscalmente, no la cuota de amortización correspondiente a la depreciación efectiva en función de un criterio (contable) sistemático, sino una



¡ cuota libremente elegida por el sujeto pasivo !

Es una excepción al Requisito de Contabilización (art. 19.3.1º párrafo L)

• ¿ QUIÉN PUEDE APLICARSELO ?



Los supuestos de aplicación vienen regulados en el art. 11.2 L



Caso Particular: **Actividades de I + D** Podrán aplicarla:

a) Elementos del Inmovilizado Material e Intangible afectos a actividades de I+D

↳ Salvedad: Los edificios afectos a estas actividades sólo por partes iguales en 10 años

b) Gastos de I+D activados, excluidas amortizaciones de bienes con libertad de amortización

Nota: En caso de transmisión del activo, las cantidades aplicadas a libertad de amortización incrementarán la base imponible (⇒ mediante ajustes positivos)

Ejercicio 4. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: ACTIVACIÓN DE GASTOS DE I+D

A principios del año 0, **Mia SA** abonó a la Universidad de Vigo 20.000 € por la contratación de un proyecto de I+D, además de 4.200 € por el IVA soportado

Determinar:

El tratamiento Contable y fiscal de la actividad de I+D teniendo en cuenta que el proyecto ha finalizado (al terminar el ejercicio) y que, ante esto, la empresa decidió activar el gasto de I+D como “desarrollo” y amortizarlo en un plazo de 5 años.

→ Planteamiento Contable:

a) Contabilización del pago del contrato de I+D en el año 0:

20.000	(620)	Gastos en I+D del ejercicio		
4.200	(472)	Hacienda Pública IVA soportado		
			a Bancos c/corriente	(572) 24.200

b) La empresa decide **activar** los gastos pues a finales del año 0 el proyecto ha finalizado:

20.000	(201)	Desarrollo		
			a Trabajos realizados por la empresa para el I.Intangible	(730) 20.000

Ejercicio 4. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: ACTIVACIÓN DE GASTOS DE I+D

→ Planteamiento Contable:

c) Al año siguiente (año 1) la empresa decide amortizar el desarrollo en un plazo de 5 años:

4.000 (680) Amort. Inmov. Intangible
(20% 20.000) = 4.000

a Amort. Acumulada de Desarrollo (280) 4.000

→ Planteamiento Fiscal:

El art.11.2 L se establece posibilidad de aplicar **Libertad de Amortización** para los **Gastos I+D activados (Desarrollo)**:

Año	Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
1	(-) 4.000	Libertad de Amortización : (-) 20.000	- 16.000 (T)
2	(-) 4.000	0	+ 4.000 (T)
3	(-) 4.000	0	+ 4.000 (T)
4	(-) 4.000	0	+ 4.000 (T)
5	(-) 4.000	0	+ 4.000 (T)

∑ A.Contable: 20.000

∑ A.Fiscal: 20.000

∑ Ajustes: 0

Ejercicio 5: LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: ACTIVACIÓN DE GASTOS DE I+D

En el año 0, **Inventa.SA.** obtuvo un **diseño innovador de silla ergonómica.**

En dicho proceso incurrió en los siguientes gastos en el ejercicio, que fueron correctamente contabilizados y activados (cantidades expresadas sin IVA):

- Costes directos de personal investigador :	150.000
- Materias primas utilizadas :	100.000
- Costes indirectos (suministros, ...) :	20.000
- Otros gastos relacionados :	3.000

El 30.noviembre.0 finaliza el proyecto y el 01.julio.01 patenta el modelo (Registro de Patentes) incurriendo en unos gastos de registro de 5.000 €.

- La empresa decide amortizar los gastos activados al 20% anual.
- Se estima un ciclo de vida útil para el modelo de silla de 10 años.

Determinar:

El tratamiento Contable y fiscal de la actividad de I+D

Ejercicio 5: LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: ACTIVACIÓN DE GASTOS DE I+D

→ Planteamiento Contable:

a) Durante el Año 0, la empresa ha ido contabilizando los gastos en cuentas del Grupo 6:

273.000	(Grupo 6)	Gastos (personal, materias primas, etc...)		
25.830	(472)	Hacienda Pública IVA soportado		
			a Bancos c/corriente (572)	298.830

b) En noviembre del Año 0 decide **activar** los gastos pues el proyecto ha finalizado y amortiza la parte correspondiente (1 mes):

273.000	(201)	Desarrollo		
			a Trabajos realizados por la empresa para el I.Intangible (730)	273.000

4.550	(680)	Amort. Inmov. Intangible		
		[(20% 273.000) x 1/12] = 4.550		
			a Amort. Acumulada de Desarrollo (280)	4.550

Ejercicio 5: LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: ACTIVACIÓN DE GASTOS DE I+D

→ Planteamiento Contable:

- c) Durante el Año 1, amortiza hasta la fecha de registro y en ese momento transforma la cuenta de Desarrollo en Propiedad Industrial (por la parte no amortizada de los gastos de Desarrollo más los costes de inscripción):

27.300 (680) **Amort. Inmov. Intangible**

$$[(20\% 273.000) \times 6/12] = 27.300$$

a **Amort. Acumulada de Desarrollo** (280) 27.300

246.150 (203) **Propiedad Industrial**

31.850 (280) **Amort. Acumulada de Desarrollo**

$$4.550 + 27.300 = 31.850$$

a **Desarrollo** (201) 273.000

Bancos c/corriente (572) 5.000

- d) Al final del Año 1 amortiza la Propiedad Industrial (vida útil estimada: 10 años)

12.307,5 (680) **Amort. Inmov. Intangible**

$$[(10\% 246.150) \times 6/12] = 12.307,5$$

a **Amort. Acumulada Propiedad Ind.** (281) 12.307,5

- e) Amortización Propiedad Industrial Años 2 a 10: $10\% 246.150 = 24.615$ // Año 11: 12.307,5

Ejercicio 5: LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: ACTIVACIÓN DE GASTOS DE I+D

→ Planteamiento Fiscal:

a) Hasta la activación :

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Gastos: (personal, mat. primas, ...) = (-) 273.000	(-) 273.000	0
Ingresos: (trabajos realizados para el I.Intangible) = + 273.000	(+) 273.000	0

b) Una vez activados, el art.11.2 L se establece posibilidad de aplicar **Libertad de Amortización** para los **Gastos I+D activados (Desarrollo):**

si la aplicamos, en el futuro sólo se podrá amortizar fiscalmente la parte de Propiedad Industrial que no se corresponda con los gastos activados como Desarrollo

esto es: la cuantía de los gastos de inscripción,

⇒ (art. 11.4 L): cada ejercicio: $1/10 (5.000) = 500$

Ejercicio 5: LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: ACTIVACIÓN DE GASTOS DE I+D

→ Planteamiento Fiscal:

Año	Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
0	(-) 4.550	Libertad de Amortización (-) 273.000	- 268.450 (T)
1	-(27.300 + 12.307,5) = - 39.607,5	- (1/10 5.000) x 6/12 = (-) 250	+ 39.357,5 (T)
2	(-) 10% 246.150 = (-) 24.615	(-) 1/10 5.000 = (-) 500	+ 24.115 (T)
3	(-) 24.615	(-) 500	+ 24.115 (T)
4	(-) 24.615	(-) 500	+ 24.115 (T)
5	(-) 24.615	(-) 500	+ 24.115 (T)
6	(-) 24.615	(-) 500	+ 24.115 (T)
7	(-) 24.615	(-) 500	+ 24.115 (T)
8	(-) 24.615	(-) 500	+ 24.115 (T)
9	(-) 24.615	(-) 500	+ 24.115 (T)
10	(-) 24.615	(-) 500	+ 24.115 (T)
11	(-) 12.307,5	(-) 250	+ 12.057,5 (T)
	∑ A.Contable: 278.000	∑ A.Fiscal: 278.000	∑ Ajustes: 0

Ejercicio 6. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: GASTOS DE I+D

La sociedad **GENIASA** realiza una **actividad de I+D** (Investigación Básica) habiendo acometido las siguientes **inversiones** a principios del ejercicio 0 (directamente relacionadas con dicha actividad):

- a) 1.000 € en diferentes activos amortizables (CM = 12%)
- b) 10.000 € en el edificio en que se realiza la actividad (valor suelo=0) (CM = 2%)

Los **gastos realizados** en el ejercicio de la actividad son :

a) Costes directos de personal investigador:	500
b) Materias primas utilizadas:	400
c) Costes indirectos (personal, admón., luz...):	100
d) Gasto de amortización de activos:	320

Contablemente, la empresa registra como gastos todos los derivados de la actividad.

Determinar:

- a) El tratamiento fiscal de la actividad de I+D sabiendo que la empresa no ha activado el gasto como Inmovilizado Intangible.
- b) Mismo caso que el anterior pero suponiendo ahora que la empresa activa el gasto de I+D como Inmovilizado Intangible.

Ejercicio 6. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: GASTOS DE I+D

→ Planteamiento Contable cuando NO activa Inmovilizado Intangible:

a) Durante el año 0, la empresa contabiliza los gastos en cuentas del Grupo 6:

1.000 (Grupo 6) Gastos (personal, materias primas, etc...)
 xxxx (472) Hacienda Pública IVA soportado a Bancos c/corriente (572) 1.000 + xxxx

120 (68) Amortización Activos
 200 (68) Amortización Edificio
 a Amort. Acumulada I.M (28) 320

Contabilidad		Fiscalidad	Ajustes
Gastos: (personal, mat. Primas)	(-) 1.000	(-) 1.000	0
Amortización Activos: (-) 12%1.000 =	(-) 120	(-) 1.000	- 880
Amortización Edificio: (-) 2%10.000 =	(-) 200	(-) 10%10.000 = (-) 1.000	- 800

Ejercicio 6. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: GASTOS DE I+D

→ Planteamiento Contable cuando SÍ activa el Inmovilizado Intangible:

a) Durante el año 0, la empresa contabiliza los gastos en cuentas del Grupo 6:

1.000	(Grupo 6)	Gastos (personal, materias primas, etc...)			
xxxx	(472)	Hacienda Pública IVA soportado	a Bancos c/corriente	(572)	1.000 + xxxx
120	(68)	Amortización Activos			
200	(68)	Amortización Edificio			
			a Amort. Acumulada I.M	(28)	320

b) A final del año 0 decide **activar** los gastos relacionados con la actividad de investigación básica:

1.320	(200)	Investigación			
			a Trabajos realizados por la empresa para el I.Intangible	(730)	1.320

Ejercicio 6. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: GASTOS DE I+D

→ Planteamiento Contable:

c) En los ejercicios siguientes (años 1 a 5) los gastos activados se amortizan (durante un plazo de 5 años):

264	(68)	Amort. Inmov. Intangible		
		20% 1.320 =	264	
			a Amort. Acumulada de Inmov. Int.	(28)
				264

Ejercicio 6. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN: GASTOS DE I+D

→ Planteamiento Fiscal en el ejercicio 0 :

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Gastos: (personal, mat. primas,) = (-) 1.000	(-) 1.000	0
Amortización Activos 12% 1.000 = (-)120	(-) 120	0
Amortización Edificio 2% 10.000 = (-)200	(-) 200	0
Ingresos (trabajos para I.Intangible) = + 1.320	+ 1.320	0
Activación gastos de I+D (Inmov. Intangible):		
- Por la parte correspondiente a Gastos 0	(-) 1.000	-1.000
- Por la parte de Inversión en Activos 0	(-) 1.000	-1.000
- Por la parte de Inversión en Edificios 0	(-) 1.000	-1.000

En los años siguientes (ejercicios 1 a 5):

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Amortización Inmov. Intangible: (-) 20% 1.320 = (-) 264	(-) 1.000	- 736

NORMA ESPECIAL DE AMORTIZACIÓN FISCAL (II)

LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN (Régimen Especial ERD: Art. 109 y 110 L)

- sólo para ERD
- ¿ EN QUÉ CASOS SE PUEDE APLICAR ?
 - ➔ Elementos nuevos del Inmv Mat y de las Inv Inmob si hay Incremento de plantilla (art. 109 L)
 - ➔ Elementos nuevos de inmovilizado material de escaso valor (art. 110 L)


ACELERACIÓN DE AMORTIZACIONES (Régimen Especial ERD: Art. 113 y 111 L)

- sólo para ERD
- ¿ EN QUÉ CASOS SE PUEDE APLICAR ?
 - ➔ Reinversiones (art. 113 L)
 - ➔ Inversiones en elementos nuevos (art. 111 L)

Ejercicio 7:

Una empresa, que tributa en el Régimen de Reducida Dimensión, ha adquirido el 1/1/(0) una **furgoneta frigorífica de reparto (nueva)** por 18.000€ que amortiza contablemente según el método lineal al coeficiente máximo.

Determinése: **Las opciones de amortización fiscal y los ajustes durante la vida útil si sabemos que estamos ante una reinversión (que cumple con todos los requisitos del art. 113 L).**



**Fiscalmente
tiene varias opciones**

- 1.- Acogerse a ACELERACION de amortización prevista en los art. 113 L (o también en el 111 L)**
- 2.- No acogerse a la aceleración de amortización y amortizar fiscalmente según planteamiento contable (coeficiente lineal máximo)**

Importante: Nótese que no puede acogerse a los art. 109 L, ni 110 L (ya que no cumple con los requisitos). Si fuese así, cualquiera de estas opciones sería preferible a las anteriores.

Ejercicio 7:

➤ Si la empresa decide acogerse a la **ACELERACIÓN** de amortización por **REINVERSIÓN** (art. 113) L

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año 0: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	$3 \times 18\% \times 18.000 = (-) 9.720$	- 6.480 (T)
Año 1: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	$18.000 - 9.720 = (-) 8.280$	- 5.040 (T)
Año 2: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$		+ 3.240 (T)
Año 3: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$		+ 3.240 (T)
Año 4: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$		+ 3.240 (T)
Año 5: $18.000 - 16.200 = (-) 1.800$		+ 1.800 (T)

Ejercicio 7:

➤ Si la empresa decide acogerse a ACELERACIÓN de amortización del art. 111 L:

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año 0: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	$2 \times 18\% \times 18.000 = (-) 6.480$	- 3.240 (T)
Año 1: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	$2 \times 18\% \times 18.000 = (-) 6.480$	- 3.240 (T)
Año 2: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	$18.000 - 9.720 = (-) 5.040$	- 1.800 (T)
Año 3: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$		+ 3.240 (T)
Año 4: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$		+ 3.240 (T)
Año 5: $18.000 - 16.200 = (-) 1.800$		+ 1.800 (T)

➤ Si la empresa decide NO acogerse a la posibilidad de acelerar fiscalmente la amortización:

Contabilidad	Fiscalidad	Ajustes
Año 0: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	(-) 3.240	0
Año 1: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	(-) 3.240	0
Año 2: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	(-) 3.240	0
Año 3: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	(-) 3.240	0
Año 4: $18\% \times 18.000 = (-) 3.240$	(-) 3.240	0
Año 5: $18.000 - 16.200 = (-) 1.800$	(-) 1.800	0

Ejercicio 7:

Notas para planificación fiscal

A partir de los resultados obtenidos

podemos **ORDENAR LAS VENTAJAS FISCALES** asociadas a la amortización

A c/p, y suponiendo que partimos de un resultado contable que genera una factura fiscal importante,

A la hora de amortizar un elemento tenemos distintas opciones:

1. **LA MAYOR VENTAJA FISCAL** se obtiene si podemos aplicar la **LIBERTAD** de Amortización

de no ser posible:

2. Estudiaremos si podemos aplicar la **ACELERACION** de amortización del art. 113 L;

de no ser posible:

3. Analizaremos la **ACELERACIÓN** de amortización del art 111 L;

de no ser posible:

4. Finalmente nos queda acogernos a las posibilidades que nos proporcionan los métodos descritos en los art 11.1 L y 2-4 R.