

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC049945

DGT: 19-12-2013

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3642/2013

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortizaciones. En general. *Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles para periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014.* La opción que se concede, de poder deducir la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible de forma lineal durante un plazo de 10 años o durante la vida útil del elemento patrimonial, refleja la posibilidad, en el caso de que la vida útil del elemento finalizara antes del plazo de 10 años, de que tal deducción se realizara en un plazo inferior a los 10 años indicados. Así, en el caso de que con anterioridad al primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015, determinados elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias dejaran de formar parte del activo de la entidad en 2013 ó 2014 por transmisión o por baja en inventario, debe entenderse que la deducción de la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible en virtud de la limitación del art. 7 de la Ley 16/2012 (Medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica), podría efectuarse de una sola vez en el período impositivo en que se produjera tal transmisión o baja. Sin embargo, en un supuesto en el que el elemento patrimonial no deja de formar parte del activo de la entidad por transmisión o por baja en el inventario, sino que en el ejercicio 2013 o en el 2014 finaliza su vida útil, la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible en virtud de la limitación del art. 7 de la Ley 16/2012 se deducirá a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015. En dicho período la entidad podrá deducir la décima parte de dicha amortización, si opta por la deducción durante el plazo de 10 años, o bien deducir la totalidad de su importe, dado que la vida útil del elemento patrimonial ya habría finalizado. **Regímenes especiales. Otros regímenes especiales. Actualización de balances.** *Ley 16/2012, de 27 de diciembre.* Elemento patrimonial que forma parte del activo de la entidad, pero en el ejercicio 2013 o en el 2014 finaliza su vida útil. En tal supuesto la amortización que corresponde al valor del elemento anterior a la actualización, continuará realizándose en los ejercicios 2013 y 2014, hasta que se produzca el final de su vida útil, mientras que el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará a partir del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, amortizándose en su totalidad en dicho período, dado que su vida útil ya habría finalizado.

PRECEPTOS:

Ley 16/2012 (Medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica), arts. 7 y 9.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 11.

RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 1.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante tiene la consideración de gran empresa dado su volumen de facturación, siendo la sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal.

Le es de aplicación la limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles del artículo 7 de la Ley 16/2012.

Se ha acogido a la actualización de balances regulada en el artículo 9 de la Ley 16/2012.

En el cálculo de las amortizaciones deducibles aplica lo establecido en el artículo 11.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el artículo 1.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Cuestión planteada:

1. Cómo debe aplicarse la limitación de las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012 a aquellos elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias cuya vida útil ha finalizado por haber quedado totalmente amortizados en los ejercicios 2013 y 2014 por la aplicación de los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, al haber quedado cubierto totalmente su valor.

Es decir, si los elementos que queden totalmente amortizados en los ejercicios 2013 y 2014, y por tanto ha finalizado su vida útil, quedarían excluidos de dicha limitación, y podrían deducir la totalidad de las amortizaciones, o por el contrario, sería de aplicación en dichos ejercicios la limitación antes citada, y la deducibilidad del importe limitado quedaría relegada al ejercicio 2015, en el cual ha finalizado la vida útil del bien.

Si para los elementos que en 2013 hayan tenido limitada la deducibilidad, y finalicen su vida útil y queden totalmente amortizados en el ejercicio 2014, pueden recuperar en dicho ejercicio 2014 la imputación de las amortizaciones no deducidas en 2013, justo en el momento en que finalice la vida útil, mediante la reversión del ajuste realizado en el año anterior, o si por el contrario debe quedar relegada la recuperación de las amortizaciones no deducidas hasta el ejercicio 2015.

2. Cuándo pueden deducirse las amortizaciones del incremento de valor resultante de las operaciones de actualización de balances regulada en el artículo 9 de la Ley 16/2012 correspondiente a aquellos elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias que han sido actualizados, y cuya vida útil ha finalizado por haber quedado totalmente amortizados en los ejercicios 2013 y 2014 por aplicación de los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, al haber quedado cubierto totalmente su valor.

Es decir, si a los elementos que queden totalmente amortizados en los ejercicios 2013 y 2014, y por tanto ha finalizado su vida útil, si el incremento de valor de la actualización podría amortizarse en dichos ejercicios cuando finalicen su vida útil, o por el contrario, si únicamente sería amortizable en el ejercicio 2015, primer ejercicio en el que se pueden amortizar, aunque sea fuera del plazo en el que ha quedado finalizada la vida útil del bien.

Contestación:

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

Por su parte, el artículo 11.1.a) del TRLIS establece que:

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

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

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

En relación con la amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, el artículo 1.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, establece que:

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

Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del período de su vida útil, entendiéndose por tal el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual, excepto que dicho período exceda del período concesional, caso de activos sometidos a reversión, donde el límite anual máximo se calculará atendiendo a este último período. Los costes relacionados con grandes reparaciones se amortizarán durante el período que medie hasta la gran reparación.

Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado intangible su vida útil será el período durante el cual se espera, razonablemente, que produzcan ingresos.”

La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, recoge en su artículo 7 una limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que:

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

(...)

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

(...)”

Este precepto introduce una limitación en las amortizaciones del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2013 y 2014.

Según se establece en el mismo, la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible en virtud de tal limitación, se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.

La opción que se concede, de poder deducir la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible de forma lineal durante un plazo de 10 años o durante la vida útil del elemento patrimonial, refleja la posibilidad, en el caso de que la vida útil del elemento finalizara antes del plazo de 10 años, de que tal deducción se realizara en un plazo inferior a los 10 años indicados.

En el caso de que con anterioridad al primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015, determinados elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias dejaran de formar parte del activo de la entidad en 2013 ó 2014 por transmisión o por baja en inventario, debe entenderse que la deducción de la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible en virtud de la limitación del artículo 7 de la Ley 16/2012, podría efectuarse de una sola vez en el período impositivo en que se produjera tal transmisión o baja.

Sin embargo, en un supuesto como el planteado en el escrito de consulta, el elemento patrimonial no deja de formar parte del activo de la entidad consultante por transmisión o por baja en el inventario, sino que en el ejercicio 2013 o en el 2014 finaliza su vida útil. En tal supuesto, la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible en virtud de la limitación del artículo 7 de la Ley 16/2012 se deducirá a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015. En dicho período la entidad consultante podrá deducir la décima parte de dicha amortización, si opta por la deducción durante el plazo de 10 años, o bien deducir la totalidad de su importe, dado que la vida útil del elemento patrimonial ya habría finalizado.

Por otra parte, la Ley 16/2012 regula en su artículo 9 una actualización de balances, estableciendo que:

“(...)”

3. La actualización de valores se practicará respecto de los elementos susceptibles de actualización que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la presente disposición, o en los correspondientes libros registros a 31 de diciembre de 2012 en el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estén obligados por dicho impuesto a la llevanza de los mismos, siempre que no estén fiscalmente amortizados en su totalidad. A estos efectos, se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter.

(...)

Las operaciones de actualización se realizarán dentro del período comprendido entre la fecha de cierre del balance a que se refiere el párrafo primero de este apartado y el día en que termine el plazo para su aprobación. Tratándose de personas jurídicas, el balance actualizado deberá estar aprobado por el órgano social competente. En el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las operaciones de actualización se realizarán dentro del período comprendido entre el 31 de diciembre de 2012 y la fecha de finalización del plazo de presentación de la declaración por dicho impuesto correspondiente al período impositivo 2012.

(...)

7. (...)

El incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará, a partir del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, durante aquellos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial, en los mismos términos que corresponde a las renovaciones, ampliaciones o mejoras.

(...)"

Tal y como se desprende del apartado 7 del artículo 9 de la Ley 16/2012, el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará, a partir del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, durante aquellos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial.

En un supuesto como el planteado en el escrito de consulta, el elemento patrimonial forma parte del activo de la entidad consultante, pero en el ejercicio 2013 o en el 2014 finaliza su vida útil. En tal supuesto la amortización que corresponde al valor del elemento anterior a la actualización, continuará realizándose en los ejercicios 2013 y 2014, hasta que se produzca el final de su vida útil, mientras que el incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se amortizará a partir del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, amortizándose en su totalidad en dicho período, dado que su vida útil ya habría finalizado.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.