

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC059357

DGT: 18-04-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1668/2016

SUMARIO:**IS. Regímenes especiales. Empresas de reducida dimensión. Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material, inmaterial/intangible y de las inversiones inmobiliarias.**

Rectificación del ejercicio de la opción. Una empresa de reducida dimensión construye una nave ganadera recibiendo para ello una subvención de capital. La nave se ha venido amortizando por su coeficiente lineal del 3%, si bien la sociedad pretende ahora optar por la amortización acelerada que permite la aplicación del régimen de las empresas de reducida dimensión. Sobre la base del art. 119.3 de la LGT no podrá rectificarse la opción ejercitada por la sociedad a no amortizar aceleradamente la nave en los periodos impositivos respecto de los cuales haya transcurrido el plazo de declaración, sin que ello impida que se aplique para periodos impositivos posteriores. La amortización acelerada es una opción que el contribuyente ejercita en la autoliquidación del impuesto y que de acuerdo con dicho precepto las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a eses momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10.3, 19 y 111.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 38.

RD 1514/2007 (PGC), norma 18.^a.

Ley 58/2003 (LGT), art. 119.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante es una empresa de reducida dimensión. En el año 2012 construyó una nave ganadera cuyo coste fue de 120.000 euros. Por este motivo recibió una subvención de capital de 50.000 euros. La nave se amortiza por su coeficiente lineal del 3% y la subvención se imputa por el mismo porcentaje. Como empresa de reducida dimensión goza de los incentivos fiscales que permiten la amortización acelerada de la nave, es decir, multiplicar por 2 el coeficiente lineal máximo.

Cuestión planteada:

Se plantea si es posible, a fecha de hoy (11 de diciembre de 2014), aplicar esa amortización acelerada, es decir, amortizar la nave al 6% e imputar la subvención al 6%. En caso de ser posible, ¿se mantienen los porcentajes aplicados en los años anteriores o se deben actualizar las diferencias de amortización e imputación de la subvención de los años 2012 y 2013? En caso de tener que regularizar los ejercicios anteriores, ¿se puede llevar a cabo dicha regularización en este ejercicio 2014, aplicando tanto la amortización no realizada como la subvención no imputada de los ejercicios 2012 y 2013?

Contestación:

el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 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”.

En consecuencia, en la medida en que el TRLIS no contiene a efectos fiscales un precepto específico sobre el criterio de imputación del ingreso derivado de una subvención de capital recibida, dicho ingreso se imputará a la base imponible de acuerdo con el criterio general de imputación de ingresos y gastos que es el del devengo, según establece el artículo 19.1 del TRLIS: “Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros”. Se trata del mismo criterio de imputación establecido por la norma mercantil, el

artículo 38 del Código de Comercio. De acuerdo con la letra d) de este artículo, “se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”.

En desarrollo de lo anterior, la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (Boletín Oficial del Estado de 20 de noviembre), relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos, distingue entre el reconocimiento de la subvención y su imputación a resultados.

En cuanto al reconocimiento de la subvención, la referida norma dispone que “las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado”.

Una vez reconocida la subvención como no reintegrable, de acuerdo con la norma de registro y valoración 18ª del PGC, “la imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad” y añade la citada norma que cuando las subvenciones no reintegrables se concedan para la adquisición de activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, “...se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance”.

Entre los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, establecidos en el capítulo XII del título VII del TRLIS, el artículo 111 se refiere a la llamada amortización acelerada:

“Artículo 111. Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible

1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del art. 108 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

2. El régimen previsto en el apartado anterior también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias construidos o producidos por la propia empresa.

4. El régimen de amortización previsto en este artículo será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma.

5. Los elementos del inmovilizado intangible a que se refieren los apartados 4 y 6 de los arts. 11 y 12, respectivamente, de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en ellos, adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del art. 108 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dichos apartados.

6. La deducción del exceso de la cantidad amortizable resultante de lo previsto en este artículo respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias”.

En el escrito de consulta no se dice cuál es la fecha en que la nave se encuentra en condiciones de funcionamiento, momento a partir del cual es susceptible de depreciarse, por cuanto a partir de ese momento el activo puede amortizarse, con independencia de la entrada efectiva en funcionamiento. La sociedad empieza a amortizar la nave en el ejercicio 2012 y aplica el coeficiente lineal del 3%, sin acogerse al incentivo de la amortización acelerada, establecido en el artículo 111 del TRLIS. En el ejercicio 2013 aplica el mismo coeficiente del 3% y tampoco hace uso del beneficio fiscal.

El apartado 1 del artículo 111 del TRLIS no contiene un mandato imperativo, sino una opción a disposición del contribuyente en relación con los elementos citados, siempre que sean nuevos, puestos a disposición en el

período impositivo en el que se cumplan determinadas condiciones, de manera que los mismos podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo.

Por su parte, el apartado 3 del artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que:

“3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a esos momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.”.

La amortización acelerada constituye una opción para el contribuyente, que deberá ser ejercitada dentro del plazo reglamentario de declaración, y no en relación con períodos impositivos respecto de los que dicho plazo ya haya transcurrido. Por tanto, la entidad consultante no podrá rectificar dicha opción, una vez transcurrido el plazo de presentación de las correspondientes declaraciones.

No podrá, en conclusión, modificarse la amortización fiscalmente aplicada en los períodos impositivos 2012 y 2013 a través de la declaración del período impositivo 2014. Sin perjuicio de ello, la entidad podrá aplicar la amortización acelerada prevista en el artículo 111 del TRLIS en relación con la amortización del período impositivo 2014, a través de la autoliquidación de dicho período y dentro del plazo voluntario de presentación de la misma.

Por último, en relación con la subvención, la misma se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable.

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.