

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084230

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de noviembre de 2021

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 1135/2019

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortización según tablas. Consideración del "valor residual" de las construcciones a efectos de la dotación de su amortización.** La Inspección considera indebida parte de esa amortización deducida cada año, pues aunque no discute el tipo de amortización empleado (el 4%), considera que, atendiendo a lo dispuesto en el art. 1.2 del Reglamento del Impuesto de que "2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual", la amortización fiscalmente deducible del referido local debe tener en cuenta el "valor residual" del "valor de la construcción" del mismo, "valor residual" que ella -la Inspección- cuantifica en un valor "R", de suerte que la amortización fiscalmente deducible en cada año será sólo el 4% de C - R.

La Inspección -informe técnico de valoración por medio- considera que el valor residual del "valor de la construcción" de ese inmueble es bastante más de la mitad (casi el 70%) del mismo (de todo su valor de construcción).

Mientras que la entidad considera que ha venido actuando correctamente al respecto, pues según ella ese "valor residual" no debe tenerse en cuenta, pues es cero o insignificante.

Teniendo en cuenta que la tendencia en materia de amortizaciones fiscales es a la simplificación de su regulación y del funcionamiento de las mismas, como se plasma en la actual Ley 27/2014 (Ley IS), el Tribunal considera que lo dispuesto en el art. 1.2 del RD 1777/2004 (Rgto IS) de que "2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación." y en las tablas de amortización anexas a ese RD 1777/2004 (Rgto IS), según las que los "Edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas", o partes de los mismos, debían amortizarse con un coeficiente lineal máximo del 2% y en un período máximo de 100 años, debe interpretarse en el sentido de que, cuando el "valor de la construcción" de un edificio administrativo, comercial, de servicios y vivienda, o una parte de los mismos, es decir, su precio de adquisición excluida la parte del mismo correspondiente al valor del suelo, se amortice en un plazo de 100 años, esa amortización agotará íntegramente ese "valor de la construcción", sin que deba tenerse en cuenta "valor residual" alguno al respecto.

Que, dicho de otra manera, supone que, a los efectos de amortizar correctamente el "valor de la construcción" de los edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas, o partes de los mismos, debe considerarse que ese "valor de la construcción" no va a tener "valor residual" alguno una vez que haya transcurrido su período máximo de amortización de 100 años. Lo que supone que, si una entidad amortiza sus edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas con los coeficientes de tablas, las amortizaciones que resulten de aplicar esos porcentajes al valor de la construcción de los mismos responderá a su "depreciación efectiva" y, por tanto, serán unos importes deducibles en su integridad en el ejercicio en cuestión; sin que tal conclusión pueda verse perjudicada porque deba aplicarse, si es que es del caso, el régimen previsto para bienes usados en el art. 2.4 del RD 1777/2004 (Rgto IS). **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 10.

RD 634/2015 (Rgto IS), arts. 3 y 7.

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

RD 1777/2004 (Rgto IS), arts. 1 y 2.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 10.

RD 537/1997 (Rgto IS), arts. 1, 2, 3, 4 y 5.

Ley 61/1978 (Ley IS), art. 13.

RD 2631/1982 (Rgto IS), arts. 42, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50 y 61.

Decreto 3359/1967 (TR Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas) art. 17.

Ley 41/1964 (Reforma del Sistema Tributario), art. 83.

Ley 230/1963 (LGT), art. 64.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 66.bis.  
RD 1514/2007 (PGC), NV. 3ª y 4ª.  
RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 35, 38 y 39.  
Ley 1/2000 (LEC), art. 281.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto por la entidad **XZ SL** (provista de N.I.F. ... y en adelante "la entidad", o "la recurrente", o simplemente "**X**"), con domicilio en ..., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 09/11/2018, recaída en la reclamación nº. 15-04496-2015, interpuesta previamente por la entidad frente a un acto de liquidación dictado por la Inspección Regional de Galicia atinente a la tributación del Grupo consolidado a/10, del que **X** es la sociedad dominante, por el I. s/ Soc. (régimen de consolidación fiscal) del ejercicio 2010.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El día 25/02/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 28/12/2018 frente a esa resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 09/11/2018, recaída en la reclamación nº. 15-04496-2015, en su día interpuesta por la entidad frente a un acto de liquidación de 15/07/2015 dictado por la Inspección Regional de Galicia atinente a la tributación del Grupo consolidado a/10, del que **X** es la sociedad dominante, por el I. s/ Soc. (régimen de consolidación fiscal) del ejercicio 2010.

### Segundo.

En el ejercicio 2010 a que alcanza el presente recurso, el Grupo a/10 estuvo formado por la dominante **X** y la dependiente **XZ SL** (N.I.F. ...); sociedades que ese ejercicio 2010 declararon unas B.I.'s individuales de: 58.767.235,27 euros la dominante y de -5.968.906,51 euros la dependiente, lo que determinó que la suma de las B.I.'s del Grupo ascendiera a 52.798.328,76 euros, que tras una eliminación de deterioros de valor de participaciones en fondos propios de empresas del grupo fiscal, determinó una B.I. consolidada para el ejercicio de 57.324.513,90 euros.

### Tercero.

**X** tiene dos actividades principales: por un lado, la tenencia de participaciones en otras entidades y, por otro, es propietaria de toda una serie de inmuebles que tiene arrendados a terceros.

Esos inmuebles son locales y oficinas que tiene arrendados a instituciones financieras (bancos y cajas de ahorros), y que habían sido comprados, en su mayor parte, a esas mismas instituciones financieras, con las que tiene firmados contratos de arrendamiento a largo plazo de obligado cumplimiento, y que incluyen una opción compra en favor de los inquilinos al final del arriendo por el valor de mercado que esos inmuebles tengan en ese momento (al finalizar el arriendo).

**X** tiene registrados contablemente esos inmuebles por 431.117.098,69 euros, de los que 222.230.754,73 euros corresponden al "valor del suelo" y 208.886.343,96 euros al "valor de la construcción" de los mismos.

**X** amortiza contable y fiscalmente cada uno de esos inmuebles, que son todos ellos bienes "usados", aplicando un coeficiente lineal del 4 por 100 a la totalidad de su respectivo "valor de la construcción", considerando que al final de su amortización no van a tener "valor residual" alguno.

En el ejercicio 2010 las amortizaciones de esos inmuebles ascendieron a 7.654.607,53 euros, que fueron gasto contable y fiscal de ese ejercicio.

Ese importe no es exactamente el 4% del valor de construcción conjunto de todos esos inmuebles (208.886.343,96 euros), porque algunos de ellos fueron adquiridos en el propio ejercicio 2010, con lo que no estuvieron en explotación a lo largo de todo ese ejercicio.

### Cuarto.

Mediante comunicación notificada -vía NEO- el 23/09/2013, un Equipo de la Inspección Regional de Galicia inició cerca de la entidad unas actuaciones de comprobación e investigación de carácter general atinentes, además de a otro concepto tributario, a la tributación del Grupo a/10 por el I. s/ Soc. del ejercicio 2010. De lo que en el expediente consta sólo se realizaron actuaciones con la sociedad dominante.

Actuaciones en el marco de cuya instrucción el Equipo de inspección solicitó al Gabinete Técnico y de Valoraciones de la D.E. de Galicia un informe al objeto de la <Determinación del valor residual de la construcción a efectos de lo establecido en el Marco Conceptual, la norma de registro y valoración 2ª del PGC y el artículo 1 del RD 1777/2004 (Reglamento del Impuesto sobre Sociedades)> respecto de todos esos inmuebles del Antecedente de Hecho anterior; informe que la Jefe de ese Gabinete evacuó el 08/10/2014, y que obra en el expediente electrónico.

Tras instruir tales actuaciones, el 29/01/2015 ese Equipo de inspección incoó a la entidad un acta relativa a tal concepto (I. s/ Soc. Régimen de consolidación) y período (ejercicio 2010): la "de disconformidad" (modelo A02) nº. ...

## Quinto.

La entidad presentó unas primeras alegaciones tras ese acta de disconformidad el 16/02/2015.

Al considerar que en esas alegaciones se habían planteado diversas < cuestiones de índole técnica >, la Jefa de la Oficina Técnica de la Inspección Regional de Galicia se dirigió al Gabinete Técnico y de Valoraciones de la D.E. de Galicia a fin de que emitiera una valoración de tales alegaciones para poder contestarlas; en sus palabras: < cuestiones de índole técnica cuya valoración solicitamos a dicho Gabinete para poder dar contestación a dicho escrito >.

La Jefe de ese Gabinete evacuó otro informe el 01/04/2015, que también obra en el expediente electrónico.

Informe que le fue puesto de manifiesto a la entidad, tras lo que ésta presentó un escrito de alegaciones complementarias el 19/06/2015.

Finalmente, el 15/07/2015 la Jefa de la Oficina Técnica dictó el acto de liquidación correspondiente a ese acta de disconformidad, con el que llevó a cabo **un único ajuste**, que alcanzó a parte de las amortizaciones de los referidos inmuebles que la entidad se había deducido fiscalmente.

La Inspección entendió que la base de la amortización fiscalmente deducible de cada uno de esos inmuebles debía ser parte atribuible al "valor de la construcción" del mismo de su precio de adquisición menos el "valor residual" que el "valor de la construcción" del tal inmueble iba a tener al finalizar su amortización; valor residual del "valor de la construcción" de cada uno de esos inmuebles que había sido fijado en su informe por la Jefa del Gabinete Técnico y de Valoraciones de la D.E. de Galicia, ascendiendo el total de todos ellos (los valores residuales del "valor de la construcción" de todos esos inmuebles) a 146.178.323,48 euros.

Y como la entidad en su día, a la hora de determinar las amortizaciones fiscalmente deducibles de tales inmuebles, no había tenido en cuenta esos valores residuales de los mismos, la regularización fiscal consistió en negar la deducibilidad de las cuantías de las amortizaciones correspondientes a tales valores residuales, o sea al 4% de tales valores residuales, lo que supuso incrementar la B.I. en 5.387.934,46 euros.

Acto de liquidación, con una deuda a ingresar de 1.842.230,75 euros, comprensiva de 1.616.380,34 euros de cuota y de 225.850,41 euros de intereses de demora, que la Oficina Técnica notificó a la entidad -vía NEO- ese mismo 20/07/2015.

## Sexto.

Frente a ese acto de liquidación la entidad interpuso una reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.R. de Galicia, en el que se le dio a esa reclamación el **número 15/04496/2015**.

Reclamación que el T.E.A.R. de Galicia "estimó en parte" mediante una resolución de 09/11/2018.

Resolución que motivó, en lo esencial, como sigue:

*< A la vista de los datos concurrentes, resulta evidente que si en el momento de la estimación de la vida útil de los inmuebles, en un ejercicio de prospección, se valorase la condición que van a mantener al final de los 25 años estimados de vida útil, no cabe sostener en atención a su naturaleza y características (la Inspección destaca que la mayor parte son edificios singulares o relevantes por su situación en las correspondientes ciudades) que carezcan de ningún tipo de valor, de manera que proceda recuperar la totalidad de su valor de adquisición vía gasto de amortización a lo largo de la vida útil. Antes al contrario, transcurridos los 25 años de vida útil, ya sea por la prórroga de los contratos o sea por la venta de los inmuebles como resultado del ejercicio de la opción de compra, los inmuebles son claramente susceptibles de seguir generando ingresos (lo que al mismo tiempo evidencia que su capacidad para seguir siendo explotados por el obligado tributario o por otros usuarios, esto es, su vida económica, se alargue más allá incluso de los periodos máximos contractuales -35 y 40 años-), importe que viene a representar el valor residual que ha de quedar excluido del valor de adquisición como base amortizable; de no ser así, no sólo se estaría contraviniendo la normativa contable y fiscal en materia de amortizaciones, sino que se estaría corrompiendo el principio de correlación de ingresos y gastos a imputar en cada ejercicio, y asimismo se conseguiría neutralizar el beneficio futuro asociado al valor residual.*

La entidad reclamante justifica la insignificancia de reconocer valores residuales, atendiendo a la propia experiencia del grupo en el que se integra en relación con inmuebles con antigüedades similares a los que son objeto de comprobación, siendo precisas la realización de importantes inversiones en reformas para volver a colocar el inmueble en condiciones adecuadas para su alquiler (aportó ante el órgano de comprobación la oportuna documentación). Tal argumentación, tendente a defender la ausencia de valores residuales, no puede prosperar a juicio de este Tribunal (al margen de la cuestión sobre el tratamiento contable que pudieran recibir unas eventuales obras de reforma, que también es abordada por la Inspección), pues, con independencia de que la situación y características singulares de cada inmueble (y más si corresponde a otras sociedades distintas del obligado tributario, aunque compartan grupo mercantil) no tienen porqué ser comparables con las de otros, sobre cada uno de los inmuebles que ahora nos ocupa (cabe recordar que, según el artículo 1.3 del Real Decreto 1777/2004, la amortización se practicará elemento por elemento) no existe informe o documentación alguna que, al tiempo de fijarse el periodo amortizable, avale la necesidad de afrontar sustanciales obras de reforma como necesaria condición para continuar poniendo en valor los inmuebles más allá de su tiempo de vida útil, y sobre todo, cuantifique el montante de las obras a asumir; como tampoco concurren datos que acrediten que tales costes vayan a correr por cuenta de la propiedad, tal como se destaca en el acuerdo de liquidación al detallar que ".... tampoco se precisa ni justifica que tales reparaciones sean a cargo del arrendador. ... en los propios contratos de arrendamiento se establecen cláusulas para el arrendatario sobre sus obligaciones de mantenimiento y conservación de las instalaciones, a la vez que en muchos de ellos se impone la realización de numerosas obras en los inmuebles en cuestión". Finalmente, y según el tratamiento contable que pudieran recibir unas eventuales obras de reforma (Norma 2.3 de Registro y Valoración del PGC sobre "Normas particulares sobre inmovilizado material"), el importe correspondiente a la estimación de las obras se debió de amortizar durante la vida útil de los bienes, circunstancia que no se refleja en la contabilidad.

SEXO.- Una vez que se confirma la necesidad de tener en cuenta el valor residual de los inmuebles en la planificación de las amortizaciones, el principal bloque argumental alegatorio viene a discutir la cuantificación de ese valor, estimado a partir de uno de los medios de comprobación previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003 General Tributaria, como es el dictamen de peritos, dictamen evacuado por el Gabinete Técnico y de Valoraciones de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia, que emitió en fecha 08-10-2014 un primer Informe, completado en fecha 01-04-2015 con otro Informe que viene a dar respuesta a alegaciones planteadas sobre cuestiones de naturaleza técnica de la valoración.

.../...

DÉCIMO TERCERO.- Como último motivo de disconformidad se expone la incorrección que se comete al reducir el valor contable del inmueble que puede ser amortizado por referencia a un valor residual que no considera la norma fiscal de distribuir el precio de adquisición del inmueble entre el suelo y la construcción, en proporción al valor catastral que cada parte representa sobre el valor catastral total (artículo 1.2 del Reglamento del impuesto sobre Sociedades); de esta manera si no se toma en cuenta cómo se formó ese valor contable de la construcción en el cálculo del valor residual, se compararían valores dispares.

El hecho de que la entidad acudiese a la norma fiscal a fin de distribuir el precio de adquisición del inmueble entre ambos elementos (suelo y construcción) no significa que en la estimación del valor residual influya dicha norma, que únicamente marca una regla de conocimiento del valor del suelo cuando se desconozca por otros medios dicho valor, quedando un valor imputable a la construcción, del cual se minorará el valor residual estimado de la misma (recordemos que los informes se limitan a estimar el valor residual de la parte del inmueble correspondiente a la construcción), existiendo una clara correlación entre ambos valores destinada a la determinación de la base amortizable (en el acuerdo de liquidación se distingue e identifica para cada inmueble, tanto el valor contable del terreno como de la construcción).

DÉCIMO CUARTO.- En definitiva, y haciendo un ejercicio de repaso a todo lo anteriormente expuesto, se confirma la existencia de un "valor residual" en relación con cada uno de los inmuebles; no obstante, y dados los defectos de motivación observados en la valoración realizada a fin de cuantificar aquel concepto, es menester anular la liquidación que ha sido dictada en base a la misma, acordando de conformidad con lo dispuesto en el artículo 239.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria la retroacción de las actuaciones al momento en que se cometió la quiebra procedimental, esto es, al momento de confección del primer informe de valoración inmotivado, para, una vez corregidos los defectos advertidos, proceder a la notificación de la nueva propuesta de liquidación conteniendo la valoración debidamente motivada.

Los defectos que se han advertido se costrañen a la adecuada justificación; tanto del grado de reforma en aquellos inmuebles a los que se asigna un grado superior a la "media", incluidos los referidos en los informes aportados por la entidad interesada -Fundamento Jurídico noveno-; como de la categoría constructiva de aquellos inmuebles que dan lugar a la aplicación de un coeficiente vinculado a una categoría superior a la media (F.D. 10); el aumento de valor por encima de "1" correspondiente al "Factor de localización" (F.D. 12); así como la utilización de los coeficientes correctores (0,6 y 0,8 -F.D. 12-). Asimismo se ha de acompañar la fuente documental -revista

"eme dos"- de la que se obtiene el "Coste unitario de construcción", y la especificación en ella de la cifra de coste elegida.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones en los términos señalados en la presente resolución. >

## Séptimo.

Resolución del T.E.A.R. de Galicia de 09/11/2018 frente a la que la entidad interpuso el presente recurso de alzada ante este T.E.A.C., en la que se le dio al mismo el **R.G. 1135/2019**.

Escrito de interposición al que incorporó ya las alegaciones siguientes:

< ALEGACIÓN PRIMERA - Antecedentes, hechos, origen y cuestiones sobre las que a juicio de **X SL** versa la situación regularizada

ALEGACION SEGUNDA - Sobre la existencia de un valor residual de la Construcción de las Inversiones Inmobiliarias.

1. No es posible estimar un valor residual de las Inversiones Inmobiliarias de la recurrente tomando como referencia un plazo de 25 años.

2. No es posible calcular el valor residual de la Construcción de las Inversiones Inmobiliarias de la recurrente, pues éste, obligatoriamente, tiene que ser negativo o insignificante.

3. El valor residual es coincidente con el valor del suelo

4. Las tablas de amortización establecen la depreciación efectiva de los bienes y para su deducibilidad basta que se contabilice dicho gasto.

ALEGACIÓN TERCERA - Sobre la competencia de la Inspección Regional de Galicia para corregir la contabilidad de la recurrente

1. La Inspección no se encuentra habilitada para modificar el resultado contable con la finalidad de corregir una base imponible correctamente determinada conforme a la normativa fiscal.

2. La Inspección tampoco está habilitada para cuestionar la imagen fiel de las Cuentas Anuales de la recurrente.

ALEGACION CUARTA - Sobre los defectos advertidos en el procedimiento valorativo que no han sido cuestionados por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia.

Primero) La incongruencia de la metodología valorativa empleada para la finalidad pretendida por la Inspección (determinar valores residuales) y el pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Regional sobre aspectos materiales de la valoración.

Segundo) El procedimiento valorativo en su conjunto se encuentra aquejado de una clara falta de individualización que ocasiona grave indefensión a la recurrente.

Tercero) La necesidad de examen personal y directo de los inmuebles a valorar por parte del técnico de la Administración.

Cuarto) La concurrencia de defectos de motivación no cuestionados por el TEAR de Galicia. >

Y escrito de interposición con el que terminó solicitando que:

< Que teniendo por presentado este escrito, junto con los documentos que al mismo se acompañan, tenga por interpuesto recurso de alzada ordinario contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 9 de noviembre de 2018, en la reclamación número 15/04496/2015, dando traslado del recurso al Tribunal Económico-Administrativo Central para que, en mérito a las alegaciones que se formulan, dicte resolución por la que se anule el acuerdo de liquidación dictado el 15 de julio de 2015 por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia (Sede de ...), en virtud del cual resolvió confirmar la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad modelo A02, n ... en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, y se confirme, a la vez, la corrección de los datos declarados por **X** en la autoliquidación presentada por dicho concepto y período. >

Posteriormente, el 05/03/2021 la entidad presentó por internet un escrito de alegaciones complementarias, al que incorporó las siguientes:

< PRIMERA - En relación con la argumentación relativa a la inexistencia de un valor residual de la Construcción de las Inversiones Inmobiliarias a la vista del uso y destino dado por mi representada a dichas inversiones.

1. Opinión emitida por el ICAC en consulta que le ha sido planteada por otra sociedad respecto de unas circunstancias similares, sino idénticas, a las que se dan en **X SL**.

2. Opinión emitida por la entidad ..., S.L. a petición de la recurrente, en relación con el tratamiento contable seguido en la determinación del valor residual de sus inversiones inmobiliarias y su adecuación a los principios contables generalmente aceptados.

3. Criterios contables seguidos por las principales empresas de este país con el implícito beneplácito de los organismos públicos revisores de su contabilidad.

4. Criterios contables seguidos por los principales organismos públicos de este país. Entre ellos, el propio ICAC.

5. Criterio del ICAC sobre el valor residual en su Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

6. Criterios emitidos por el IASB (International Accounting Standard s Board) en relación con determinados aspectos de la NIC 16, en lo que aquí interesa, en relación con el valor residual del inmovilizado.

SEGUNDA - En relación con los efectos que despliega la utilización del método de amortización de las tablas fiscales.

TERCERA - En relación con la imprecisiones, incongruencias y, en general, defectos advertidos en el proceso de valoración llevado a cabo por el Gabinete Técnico y de Valoraciones de la Agencia Tributaria. >

Escrito de alegaciones complementarias con el que al final solicitó que:

< Que teniendo por presentado este escrito, este Tribunal Económico-Administrativo Central lo incorpore al procedimiento, junto con los documentos adjuntos, al objeto de que tome en consideración las alegaciones expuestas al dictar su resolución.

Las alegaciones ahora esgrimidas complementan las ya formuladas en el propio recurso de alzada interpuesto por la compareciente, manteniéndose la petición en mérito de todas ellas de que el Tribunal Económico-Administrativo Central dicte resolución por la que se estimen las pretensiones de la compareciente, anulando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 9 de noviembre de 2018, dictada en relación con la reclamación número 15/04496/2015 y, en consecuencia, se anule también el acuerdo de liquidación dictado el 15 de julio de 2015 por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de Galicia (Sede de ...), en virtud del cual resolvió confirmar la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad modelo A02, n ... en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, y se confirme, a la vez, la corrección de los datos declarados por **X SL** en la autoliquidación presentada por dicho concepto y período.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Sobre la procedencia de la resolución de 09/11/2018 con la que el T.E.A.R. de Galicia resolvió la reclamación número 15/04496/2015 en su día interpuesta por **X**, estimándola en parte.

Resolución cuyo resultado ese T.E.A.R. sintetizó en el FUNDAMENTO DE DERECHO DECIMO CUARTO de la misma, recogiendo en ese fundamento su respuesta a las **dos grandes cuestiones** que la entidad le había planteado en esa reclamación número 15/04496/2015.

**Primera.-** Que, a la hora de cuantificar las amortizaciones fiscalmente deducibles del valor de la construcción de los inmuebles que tenía arrendados a entidades financieras, la entidad sí que tenía que haber tenido en cuenta el "valor residual" del valor de la construcción de cada uno de esos inmuebles, que es lo que había sostenido la Inspección.

Y como eso es algo que la entidad no había hecho en su día, con ello, como amortización fiscal de tales inmuebles, la entidad se había deducido unos importes muy superiores a los debidos.

Con lo que el T.E.A.R. confirmó así la procedencia del ajuste de la Inspección desde el punto de vista conceptual.

**Y segunda.-** Considerar deficientemente motivada la valoración con la que la Jefa del Gabinete Técnico y de Valoraciones de la D.E. de Galicia determinó el "valor residual" del valor de la construcción de cada uno de los inmuebles concernidos.

Motivo por el que el T.E.A.R. ordenó la retroacción de las actuaciones.

Y de ahí que estimara en parte de la reclamación; porque aunque la desestimó en cuanto que confirmó la procedencia del ajuste de la Inspección desde el punto de vista conceptual, la estimó al reconocer que el "valor residual" del valor de la construcción de tales inmuebles, que sirvió para cuantificar el ajuste, no había sido correcta.

**Dos grandes temas que la entidad sigue planteando en su recurso de alzada**, pues: **(I)** sigue considerando impropio el ajuste desde el punto de vista conceptual, y **(II)** sigue considerando que la valoración de la Jefa del Gabinete Técnico y de Valoraciones de la D.E. de Galicia incurrió en más errores de los que el T.E.A.R. ya reconoció.

### Tercero.

Desde el punto de vista conceptual, el ajuste practicado por la Inspección, y que la entidad combate, alcanza a un tema concretísimo; por ello, y para centrarnos en el mismo, evitando todo casuismo, vamos a hablar como si se tratara sólo de un único inmueble.

Haciéndolo así, **los antecedentes** del ajuste son como sigue:

La entidad había adquirido a un Banco un local usado, pero en buen estado de uso, y en el que había una oficina bancaria, por un coste total de "T".

Un coste de "T" del que una parte "S" es lo que corresponde al "valor del suelo" del mismo y otra parte "C" al "valor de la construcción"; o sea que  $S + C = T$ .

Local que la entidad había arrendado inmediatamente al banco que se lo había vendido; el arrendatario lo iba a seguir ocupando, por un plazo de 25 años, de acuerdo con un contrato de obligado cumplimiento.

Como en las Tablas de Amortización anexas al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para los "Edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas" el coeficiente de amortización máximo es el 2%, y se trata de un bien usado con lo que se permite amortizar en lo que resulte de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo de acuerdo al artículo 2.4 RIS, la entidad se había venido deduciendo fiscalmente cada año, como amortización de ese local, un 4% (el 2% X 2) del "valor de la construcción" del mismo; el 4% de "C".

**La Inspección** considera indebida parte de esa amortización deducida cada año, pues aunque no discute el tipo de amortización empleado (el 4%), considera que, atendiendo a lo dispuesto en el art. 1.2 del Reglamento del Impuesto de que *"2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual"*, la amortización fiscalmente deducible del referido local debe tener en cuenta el "valor residual" del "valor de la construcción" del mismo, "valor residual" que ella -la Inspección- cuantifica en un valor "R", de suerte que la amortización fiscalmente deducible en cada año será sólo el 4% de  $C - R$ .

La Inspección -informe técnico de valoración por medio- considera que el valor residual del "valor de la construcción" de ese inmueble es bastante más de la mitad (casi el 70%) del mismo (de todo su valor de construcción).

Mientras que **la entidad** considera que ha venido actuando correctamente al respecto, pues según ella ese "valor residual" no debe tenerse en cuenta, pues es cero o insignificante.

El ajuste se constriñe a lo expuesto, y sólo a eso.

Eso es lo que se debate en la primera de las dos grandes cuestiones planteadas en este recurso, que es la que alcanza a la procedencia del ajuste desde el punto de vista conceptual.

En el ejercicio 2010 a que el alcanza el presente recurso, la normativa del Impuesto atinente a la materia estaba constituida por los artículos 10.3 y 11.1 del T.R. de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aprobado mediante RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y diversos apartados de los artículos 1 y 2 del ya citado RIS:

*"Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.*

*1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período ...*

*3. 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.*

*Artículo 11. Correcciones de valor: amortizaciones.*

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.

.../...

Reglamentariamente se aprobarán las tablas de amortización y el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere el párrafo d).

Artículo 1. Amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias: normas comunes.

1. Se considerará que la depreciación de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias es efectiva cuando sea el resultado de aplicar alguno de los métodos previstos en el apartado 1 del artículo 11 de la Ley del Impuesto.

2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el sujeto pasivo podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

3. La amortización se practicará elemento por elemento.

Artículo 2. Amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas.

1. Cuando el sujeto pasivo opte por el método de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, la depreciación se entenderá efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

2. En el método de amortización, según tablas de amortización oficialmente aprobadas, la vida útil no podrá exceder del período máximo de amortización establecido en las mismas.

4. Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de 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."

Normativa de la que el disenso entre la entidad y la Administración (la Inspección y también el T.E.A.R.) se ubica en la aplicación de lo dispuesto en el art. 1.2 del Reglamento:

"2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo ..."

Puesto que mientras que la entidad considera que al tratarse de la amortización de unos inmuebles, y más concretamente de la parte del "valor de la construcción" de unos inmuebles, no ha de tenerse en cuenta "valor residual" alguno; la Inspección considera, -valoración pericial por medio-, que el valor residual de cada uno de los valores de la construcción de los inmuebles concernidos es más del 50% de éstos, con lo que, respecto de cada inmueble, sólo puede deducirse fiscalmente, vía gasto de amortización, menos de la mitad del "valor de la construcción" del mismo.

**Cuarto.****Estamos ante un ajuste insólito.**

Y decimos eso porque **este Tribunal Central no ha examinado nunca antes la procedencia de un ajuste como éste**, y no sólo bajo la vigencia de la normativa en este caso relevante, el TRLIS y su RIS de desarrollo, sino tampoco con la actualmente vigente normativa del IS, constituida por el actual Reglamento del Impuesto aprobado mediante R.D. 634/2015, de 10 de julio, que desarrolla la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, ni con la precedente, los anteriores Reglamentos del Impuesto, de los R.D.'s: 537/1997, de 14 de abril, que desarrollaba la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y el 2631/1982, de 15 de octubre, el viejo R.I.S., que desarrolló la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.

Además, este Tribunal ha buscado antecedentes de un ajuste similar en todas las colecciones jurisprudenciales y de doctrina que maneja y no ha encontrado ni una sola referencia de resoluciones judiciales o económico-administrativas en la que se hubiera analizado la procedencia de un ajuste como éste.

Estamos, por tanto, ante un ajuste totalmente novedoso, y eso a pesar de que la materia desde luego que no lo es, pues los inmuebles se vienen amortizado fiscalmente de siempre.

Y aunque ello sea así, una insólita novedad, ello, por sí solo, nada implica ni a favor ni en contra de la procedencia del ajuste; y, en tal sentido, este Tribunal recuerda que ha habido cosas que se habían venido aceptado de siempre en un determinado sentido, hasta que, en un momento dado y tras una primera vez, pasaron a ser de manera completamente distinta; como ocurrió con el plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar, que durante muchísimos años se había entendido pacíficamente que era el plazo general de prescripción del artículo 66 de la LGT, y antes del artículo 64 de la Ley 230/1963, hasta que a alguien se le ocurrió que lo que lo que prescribía era el derecho de la Administración para regularizar y liquidar, pero no para comprobar; y lo que ocurrió después es bien sabido: vino la famosa sentencia del caso COTY de 05/02/2015 (Rec. de casación 4075/2013), que incorporó una doctrina que así lo recogió, y que dio lugar, incluso, a una modificación legal, pues la Ley 34/2015 incorporó a la LGT el actualmente vigente artículo 66.bis, que incorporó a la L.G.T. esa previsión.

Por tanto, que el ajuste no se haya hecho nunca antes, nada supone, ni a favor ni en contra de la procedencia del mismo.

**Quinto.**

Este Tribunal considera que, para resolver la controversia que se suscita en la presente alzada, ha de comenzar por **un análisis general de la cuestión**, a grandes trazos que sea; análisis general en el que, eso sí, procuraremos ir apuntando al caso que nos ocupa, por lo que dejaremos incluso sin mencionar numerosas cuestiones de índole decisiva, pero que aquí no nos resultan relevantes.

**La amortización desde el punto de vista ECONÓMICO**

Los "activos" de una empresa son los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la misma, resultantes de sucesos pasados, de los que espera obtener beneficios o rendimientos económicos en el futuro (así lo dispone el Plan General Contable (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre); y ello tanto los materiales (una fábrica o una mercancía para ser vendida), como los inmateriales (una patente).

Dentro de los activos materiales están los "activos fijos" o "activos no corrientes" o "inmovilizados", que son aquellos cuyo vencimiento, enajenación o realización, se espera que no se va a producir en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio (según el artículo 35.1 del Código de Comercio).

Los inmuebles de una empresa destinados a ser usados directamente por ella (una fábrica o unas oficinas), o a obtener rendimientos de los mismos mediante su arrendamiento a terceros, forman parte de los "activos fijos materiales" o del "inmovilizado material" de esa empresa.

La amortización de los "activos fijos materiales" da respuesta y tiene como causa última una situación fáctica y una situación técnica: **(I)** por su uso y por el mero paso del tiempo esos "activos fijos materiales" se deterioran físicamente, como una cuestión puramente física; pero, además, y sin perjuicio de ello, **(II)** por razones de tipo técnico, pueden dejar de servir para atender de manera eficaz a las funciones productivas a que estaban destinados.

Un concreto activo material que se ha adquirido en un momento dado para atender a una determinada función en la empresa, estará haciéndolo, hasta que física o técnicamente ya no pueda hacerlo, de manera idónea o, al menos, satisfactoria.

Ante esa situación, la función económica de la amortización es la de repartir el coste que ocasionó la adquisición de ese activo entre todos los ejercicios económicos en que va a poder contribuir a la generación de ingresos; con lo que la amortización lo que hace es repartir el coste que la adquisición de ese activo supuso, entre todos los ejercicios en los que ese activo va a estar contribuyendo a la generación de los ingresos, a fin de que el

coste de ese activo no se atribuya sólo ni al ejercicio en se adquirió, ni tampoco sólo al ejercicio en que, por haber agotado su vida física o técnica, va a haber que darlo de baja; lo suyo es que el coste de ese activo se reparta entre todos los ejercicios en que el mismo va a estar funcionando, y a ese fin sirve la amortización.

Y eso nos trae otra idea fundamental: la amortización, o su exceso (sobre-amortización) su defecto (infra-amortización) o su ausencia (no se amortiza nada) no afectan para nada a los beneficios que la empresa vaya a obtener en el conjunto de todos los ejercicios concernidos, pues en el conjunto de todos ellos el gasto va ser siempre el mismo: lo que haya costado el activo en cuestión, y es que la amortización lo único que va a hacer es repartir ese coste entre unos determinados ejercicios.

Hemos repetido que lo que hace la amortización es repartir entre varios ejercicios el coste que ocasionó la adquisición del activo cuestión, lo que puede suscitar que ocurrirá si, cuando la empresa tenga que sustituir ese activo -ya agotada su vida funcional- por otro similar, ese nuevo activo le va a costar más de lo que en su día le costó el que ha de dar de baja, con lo que quizás lo prudente sería ir acumulando fondos pensando, no en lo que costó el activo que está ahora funcionando, sino en lo que va costar el que habrá que comprar para que lo sustituya; reflexión que tiene un evidente sentido económico.

Pues bien, aunque lo tiene, y ello puede ser objeto de otros análisis y de otras figuras como las provisiones, queda fuera de lo que son propiamente las amortizaciones, que son el reparto de un coste o gasto ya incurrido con motivo de la adquisición de un activo.

Una función económica de la amortización, la expuesta a grandes trazos, que desaparece cuando se trata de activos que ni se deterioran físicamente ni puede dejar de servir para atender a las funciones a que están destinados, como ocurre con los solares sin edificar o los terrenos; y ello, naturalmente, sin perjuicios de que estos puedan sufrir, en su caso, determinadas depreciaciones y/o deterioros.

## La amortización desde el punto de vista CONTABLE Y MERCANTIL.

A esa función económica de la amortización del inmovilizado da respuesta la amortización contable del mismo, de la que puede ser una buena definición la que contenía el PGC aprobado por el Decreto 530/1973, de 22 de febrero, de que la amortización es la *"expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización en el proceso productivo"*.

Para contabilizar una amortización de un activo se carga una cuenta de gastos y se abona una cuenta en la que se van acumulando las amortizaciones de ese activo, la que se dota en ese ejercicio con las dotadas en los ejercicios precedentes para ese mismo activo.

El registro de un gasto contable por amortización en un ejercicio supone imputar contablemente a ese período la parte del coste del activo que se amortiza que se entiende que le corresponde al mismo. Mientras que el correlativo abono supone ir acumulando un fondo de amortización que, si se netean ambas cuentas: la del activo que se amortiza y la de ese fondo de amortización, supone ir reconociendo el menor valor de ese activo, menor valor económico de ese activo debido al transcurso del tiempo, por las correspondientes razones físicas y técnicas, que antes se han esbozado.

Si se quiere ver así, la amortización sirve, por un lado, al principio contable de correlación de ingresos y gastos, no el sentido de correlación por la efectividad de unos y otros con independencia de los momentos de los respectivos cobros y pagos, sino para que el gasto que la adquisición del activo de que se trate haya supuesto se correlacione con los ingresos generados en los ejercicios en que ese activo va a estar funcionando; y, por otro lado, para que vaya luciendo el menor valor que van teniendo los bienes que se amortizan; porque las amortizaciones acumuladas no son más que eso, unos menores valores de los activos por ellas concernidos.

El registro de las amortizaciones ha de hacerse en beneficio de la propia empresa, puesto que si no registra los gastos correspondientes, irá teniendo unos beneficios irreales que, además, si los reparte supondrá una descapitalización, pues llegará un día en que esos activos dejen de ser utilizables y tendrán que ser sustituidos por otros, lo que no podrá hacer, pues podrá haber distribuido como beneficios -no efectivamente obtenidos: irreales- unos importes que habían sido unos auténticos gastos.

Pero es que el registro de las amortizaciones que ha de hacerse, también redundará en beneficio de los terceros que se relacionan con la empresa, para que en las cuentas de ésta vayan luciendo los verdaderos resultados que obtiene, y el menor valor que van teniendo sus activos, en los términos antes expuestos.

Por todo ello, es por lo que el artículo 39.1 del **Código de comercio**, en su redacción por la Ley 16/2007 de la reforma contable, exige que:

*"1. Los activos fijos o no corrientes cuya vida útil tenga un límite temporal deberán amortizarse de manera racional y sistemática durante el tiempo de su utilización. No obstante, aun cuando su vida útil no esté temporalmente limitada, cuando se produzca el deterioro de esos activos se efectuarán las correcciones valorativas necesarias para atribuirles el valor inferior que les corresponda en la fecha de cierre del balance."*

Norma que incorpora un mandato imperativo diáfano: *"deberán amortizarse"*.

Debiendo tenerse en cuenta además, lo que disponen los dos apartados siguientes de ese artículo 39:

"2. Cuando exista un deterioro en el valor de los activos circulantes o corrientes, se efectuarán las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a estos activos el valor inferior de mercado o cualquier otro valor inferior que les corresponda, en virtud de circunstancias especiales, en la fecha de cierre del balance.

3. La valoración por el valor inferior, en aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, no podrá mantenerse si las razones que motivaron las correcciones de valor hubieren dejado de existir, salvo cuando deban calificarse como pérdidas irreversibles."

Y también las normas de registro y la valoración de las letras b) y c) del artículo 38 según las que:

"b) No se variarán los criterios de valoración de un ejercicio a otro.

c) Se seguirá el principio de prudencia valorativa. Este principio obligará a contabilizar sólo los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. No obstante, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que éste se formule, en cuyo caso se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio del reflejo que puedan originar en los otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas. En cualquier caso, deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro en el valor de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.

Asimismo, se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre."

A la vista de lo cual, y para lo que aquí interesa, **destacaríamos seis cosas:**

**Primera.-** Que lo que ha de amortizarse es el valor contable del activo; por tanto, no su valor de reposición cuando finalice su utilización; lo que ha de amortizarse es lo que el activo costó cuando se adquirió.

**Segunda.-** Que las amortizaciones han de hacerse de manera racional y sistemática para recuperar el valor del activo durante el tiempo de su utilización, atribuyendo a cada ejercicio la parte que le corresponda.

**Tercera.-** Que las amortizaciones deben permitir recuperar el valor del activo en el plazo en el que se practiquen, sin perjuicio de lo cual, si ese activo sufre algún tipo de menoscabo o contratiempo que minoren su valor, estos deberán registrarse de inmediato.

**Cuarta.-** Pero, en cambio, si un activo que se está amortizando de manera racional y sistemática, ve como su valor aumenta de manera objetiva, y pensemos en una máquina en cuyo coste total influye de manera decisiva el precio de un metal, cuya cotización internacional se ha disparado, no por ello ha de dejar de amortizarse, ni deberá amortizarse por menos.

**Quinta.-** Que las amortizaciones acumuladas representan el menor valor contable -y también normalmente el menor valor "real"- que tienen los activos a los que se refieran.

**Y sexta y muy importante.-** Que, "principio de prudencia" por medio, **a las normas mercantiles y contables les preocupa mucho más que las amortizaciones sean incorrectas por defecto que por exceso;** pues, por defecto, podrían generar -y generarían- serios problemas para la empresa y para los terceros que con ella se relacionan, mientras que por exceso desembocan, en realidad, en un cierto robustecimiento financiero de la empresa.

## La amortización desde el punto de vista de los PLANES CONTABLES.

Ese **Decreto 530/1973**, de 22 de febrero, que antes hemos citado, aprobó el primer Plan General de Contabilidad español.

Un plan contable, ese de 1973, que era de aplicación facultativa, o sea opcional o "no obligatorio".

Un PGC que en su Cuarta parte "*Criterios de Valoración*", sobre la aplicación de tales criterios al Inmovilizado Material recogía lo siguiente:

*"Los elementos comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición, deducidas, en su caso, las amortizaciones practicadas.*

*La amortización ha de establecerse en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar asimismo la obsolescencia que pudiera afectarles.*

*Constituyen excepción a la regla general enunciada anteriormente:*

*Regularizaciones de valores legalmente establecidas.*

*Reducciones efectivas del valor contabilizado.*

*Plusvalías de indubitable efectividad, en el caso de que la empresa opte por contabilizarlas.*

*El precio de adquisición del inmovilizado material suministrado por terceros incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en funcionamiento, que vienen a incrementar su valor: impuestos que graven la adquisición, gastos de explanación y derribo, transporte, aduanas, seguros, instalación, montaje y otros similares.*

*Cuando se trate de elementos de activo fijo fabricados o contruidos por la propia empresa, se entenderá por precio de adquisición el que resulte según las normas usualmente aplicadas por la misma para la determinación de costes en su proceso productivo.*

*En general, debe evitarse la incorporación a los elementos del inmovilizado material de los intereses devengados por los capitales recibidos en concepto de préstamo y por las operaciones de compra con pago aplazado. En ningún caso se cargaran tales intereses a las cuentas representativas de dichos elementos de activo desde el "momento en que éstos entren en funcionamiento".*

*Únicamente se incorporarán al inmovilizado aquellas partidas que representen adiciones o sustituciones de activos y las mejoras que supongan un aumento del rendimiento o de la capacidad de los elementos instalados.*

*En particular se aplicarán las reglas que se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:*

*a) Solares sin edificar.- Formarán parte de su precio los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta y también los gastos de inspección y levantamiento de planos, cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.*

*b) Edificios y otras construcciones.- Se incluirán en su precio, además del terreno y de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, los impuestos y tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección.*

*c) Maquinaria, instalaciones y utillaje.- ..."*

Ahí no se mencionaba expresamente que la amortización de los inmovilizados materiales tuviese que tener en cuenta el posible "valor residual" de los mismos, algo que tampoco se mencionaba en la Segunda parte "Definiciones y Relaciones Contables" de ese PGC de 1973, en el que al respecto se recogía lo siguiente:

Las cuentas 280.... "**Amortización acumulada del inmovilizado material**", que con sus distintas denominaciones, que formaban parte del Subgrupo 28 "*Amortización del inmovilizado*" del que exponía:

*"Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización en el proceso productivo."*

Y al comentar esas cuentas 280...

*"280. Amortización acumulada del inmovilizado material*

*Suma de dotaciones anuales por amortización del inmovilizado material.*

*Figurará en el activo del balance, minorando la inversión a que corresponde.*

*Se abonará por la dotación anual con cargo a la cuenta 680--- Amortización del inmovilizado material, y se cargará con motivo de la baja en inventario de los bienes a que corresponda.*

*La diferencia entre la amortización acelerada, acogida o no a plan aprobado por la Administración, y la que correspondería según la depreciación efectiva de los bienes o elementos del activo, se registrará en la cuenta 123, figurando exclusivamente en la 280 la referida depreciación efectiva."*

Y de las cuentas "**680/681, Amortización de .....**"

*"Expresión de la depreciación anual efectiva sufrida por el Inmovilizado, material e inmaterial, por su aplicación al proceso productivo.*

*Se cargarán por la dotación del ejercicio con abono a las cuentas 280 y 281."*

Por tanto, en el PGC de 1973 no se decía expresamente que la amortización de los inmovilizados materiales tuviese que tener en cuenta el posible "valor residual" de los mismos; y, de hecho, ese concepto de valor residual de los activos no aparecía en sitio alguno de ese Decreto 530/1973.

Más tarde, el R.D. 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, aprobó un nuevo PGC que derogó el de 1973, y que pasó a ser ya un plan "de aplicación obligatoria".

PGC de 1990 que, en su Parte quinta "*Normas de Valoración*", y por lo que aquí interesa (Normas 2ª y 3ª), recogía que:

*"2.ª Inmovilizado material.*

*1. Valoración.*

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Cuando se trate de bienes adquiridos a título gratuito se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición.

Se incorporará al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior.

.../...

## 5. Correcciones de valor de inmovilizado material.

En todos los casos se deducirá las amortizaciones practicadas, las cuales habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos. Deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento de inmovilizado material el inferior valor del mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización.

Por la depreciación duradera que no se considere definitiva se deberá dotar una provisión; esta provisión se deducirá igualmente a efectos de establecer la valoración del bien de que se trate: en este caso no se mantendrán la valoración inferior si las causas que motivaron la corrección de valor hubiesen dejado de existir.

Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución de valor del bien correspondiente.

## 3.ª Normas particulares sobre inmovilizado material.

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimientos de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.

b) Construcción. Formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje. ..."

Con lo que ahí tampoco se mencionaba expresamente que la amortización de los inmovilizados materiales tuviese que tener en cuenta el posible "valor residual" de los mismos, y tampoco en la Tercera parte "Definiciones y Relaciones Contables", en la que sobre la cuestión lo que se recogía era:

Las cuentas 282... "Amortización acumulada del inmovilizado material", que tales cuentas formaban parte del Subgrupo 28 "Amortización del inmovilizado" del que exponía que era la:

"Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo.

Las amortizaciones acumuladas figurarán en el activo del balance minorando la inversión."

Y al comentar esas cuentas 282... decía que:

"282. Amortización acumulada del inmovilizado material.

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado material realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 682.

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado material o se dé de baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 22."

Y luego de las cuentas "681/682, Amortización del inmovilizado ....."

*"Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado inmaterial y material, por su aplicación al proceso productivo.*

*Se cargarán por la dotación del ejercicio, con abono a las cuentas 281 y 282."*

Por tanto, ese PGC de 1990, que era ya de aplicación obligatoria, tampoco decía expresamente en ningún sitio que la amortización de los inmovilizados materiales tuviese que tener en cuenta el posible "valor residual" de los mismos; y, de hecho, ese concepto de valor residual de los activos tampoco aparecía en sitio alguno de ese R.D. 1643/1990.

El PGC de 1990 fue derogado por **el R.D. 1514/2007**, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Plan contable de 2007, que es el Plan contable que a día de hoy sigue vigente, que es también de "aplicación obligatoria" y que fue aprobado tras, y como consecuencia, de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, conocida como la Ley de la reforma contable.

Y Plan contable de 2007 que es el primero que habla expresamente del "valor residual" de los activos, lo que hace, y lo vamos a ir resaltando, en los sitios siguientes:

En su Primera parte "*Marco Conceptual de la Contabilidad*", apartado 6º "*Criterios de valoración*", subapartado 10 que se titula precisamente así "*10 Valor residual*":

*"El valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.*

*La vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.*

*La vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios."*

En su Segunda parte "*Normas de Registro y Valoración*", Norma 2ª "*Inmovilizado material*", apartado 2 "*Valoración posterior*":

*"Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.*

## 2.1. Amortización

*Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes **y de su valor residual**, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.*

*Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.*

*Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en **el valor residual**, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.*

*Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.*

## 2.2. Deterioro del valor

*Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.*

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en primer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad. Si el deterioro superase el importe de éste, en segundo lugar, reducirá en proporción a su valor contable el del resto de activos de la unidad generadora de efectivo, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su valor en uso y cero.

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

### 3. Baja

Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.

La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que ésta se produce.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros."

Aunque en ellas no se mencione el "valor residual", por su importancia para el caso que nos ocupa, recogemos también el comienzo de la Norma 3ª "Normas particulares sobre inmovilizado material", y la 4ª "Inversiones inmobiliarias":

#### "3.ª Normas particulares sobre inmovilizado material

En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje. ...

#### 4.ª Inversiones inmobiliarias

Los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias. "

En esa Segunda parte "*Normas de Registro y Valoración*" hay otras menciones al "valor residual" a la hora de exponer cual debe ser la contabilización de los arrendamientos operativos y financieros, y ciertas operaciones con activos financieros.

En la Tercera parte "*Cuentas Anuales*", hay una mención al "valor residual" de los activos cuando se regula la información que debe contener la "Memoria" en relación con el inmovilizado material:

"2. Información sobre:

a) *Costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, incluidos como mayor valor de los activos, especificando las circunstancias que se han tenido en cuenta para su valoración.*

b) *Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados por clases de elementos, así como los métodos de amortización empleados, informando de la amortización del ejercicio y la acumulada que corresponda a cada elemento significativo de este epígrafe.*

c) *Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros, se informará de los cambios de estimación que afecten a valores residuales a los costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, vidas útiles y métodos de amortización.*

d) *Características de las inversiones en inmovilizado material adquiridas"*

Lo expuesto es todo lo que el PGC de 2007 recoge en relación al "valor residual" de los activos.

## La amortización desde el punto de vista FISCAL.

Como, en los términos expuestos, las amortizaciones de los activos de las empresas recogen para ellas un gasto cierto, efectivo y necesario, **las normas fiscales han admitido de siempre la deducibilidad fiscal de las mismas**, a la hora de cuantificar la renta que ha de ser objeto de gravamen por el impuesto directo que grava la renta de las empresas.

Ahora bien, mientras que, como antes hemos dicho, a las normas mercantiles y contables les preocupa mucho más que las amortizaciones sean incorrectas por defecto que por exceso, *a las normas fiscales les ocurre justa y lógicamente todo lo contrario, pues su preocupación al respecto es que las amortizaciones no sean excesivas*; que no pequen por exceso, pues, al ser unos gastos deducibles, sus importes minoran la base imponible y con ello la tributación efectiva. Ésa ha sido y seguirá siendo la principal preocupación fiscal respecto de las amortizaciones.

Dicho esto vayamos ya con la normativa fiscal atinente a las amortizaciones.

Y por no remontarnos a más atrás, recordamos que el art. primero.1) de la **Ley 95/1960**, de 22 de diciembre, sobre modificaciones tributarias, disponía que:

"Artículo primero.

1) *Sin perjuicio de la autorización concedida al Ministro de Hacienda en el apartado a) del artículo treinta y nueve de la Ley de Reforma Tributaria, de dieciséis de diciembre de mil novecientos cuarenta, para fijar reglamentariamente coeficientes máximos de amortización de los valores del activo, se admitirán como gasto deducible desde primero de enero de mil novecientos sesenta y uno, a los efectos de la fijación de la base impositiva por los Impuestos sobre Sociedades e Industrial, Cuota por beneficios, las cantidades destinadas a la amortización de los aludidos valores del activo que correspondan a un plan formulado al efecto por el contribuyente respectivo y aceptado por la Administración, cuando ésta estime que no perjudica sustancialmente al proceso de capitalización de la empresa solicitante."*

Y que luego la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, en su art. 83.Uno recogió que:

"Uno. *En la medida en que fueren aceptados por la Administración los planes de amortización a que se refiere el número uno del artículo primero de la Ley de veintidós de diciembre de mil novecientos sesenta, se considerará cumplido el requisito de efectividad que exigen las normas generales sobre esta materia.*

*Se autoriza al Ministerio de Hacienda para que al fijar los coeficientes máximos de amortización a que también se refiere el citado número puedan ser fijados igualmente coeficientes mínimos aplicables a los mismos elementos de activo."*

Previsión legal que dio lugar a que en el BOE del 12 de marzo de 1965 se publicara la Orden de 23 de febrero de 1965 por la que se aprueba la anexa tabla de coeficientes anuales de amortización aplicables a los elementos del activo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 83 de la Ley 41/1964, de 11 de junio de Reforma del Sistema Tributario; que aprobó unas auténticas tablas -"fiscales"- de amortización, conocidas como **las "Tablas de amortización" de 1965**.

Unas Tablas de amortización que debían servir a la seguridad jurídica y a la reducción de la conflictividad al respecto, pues los contribuyentes que amortizasen con arreglo a Tablas sabían que la Administración nada podría reprocharles ni discutirles. Y, de hecho, ese sentido lo recogió en su comienzo la propia Orden que las aprobó:

*"El tratamiento fiscal de la amortización de los valores del activo en los impuestos que gravan la renta de las empresas se fundamenta a partir de la Ley de 29 de abril de 1920 en el acatamiento a las condiciones de efectividad y adecuado registro contable de las depreciaciones. Estos principios se mantuvieron inmutables durante el transcurso del tiempo sin afectarles ulteriores modificaciones en la antigua Tarifa tercera de Contribución de Utilidades, incluso al adquirir sustantividad propia en el Impuesto general sobre la renta de las Sociedades y demás entidades jurídicas.*

*La correcta contabilización de las amortizaciones no originó planteamiento de cuestiones de importancia entre los contribuyentes y el Fisco debido a la precisión de sus normas reguladoras; no así en cuanto al condicionamiento de la efectividad que, por su propia naturaleza, puede incidir en apreciaciones de carácter subjetivo, que, en ocasiones, fue causa de las discrepancias de los primeros con los Agentes de la Administración.*

*Esta última circunstancia motivo que diferentes preceptos hubieran de reconocer la necesidad de una regulación más concreta: ..."*

Yendo a lo que aquí interesa, en la normativa tributaria anterior a ese año 1965 no se había dicho nunca que las amortizaciones fiscalmente deducibles de los inmovilizados materiales tuvieran que tener en cuenta el posible "valor residual" de los mismos, y en esas "tablas de amortización" de 1965 tampoco.

Y es que en esas "tablas de amortización" de 1965, lo que se recogía al respecto en sus "normas de aplicación" era que:

*"1.º Valor base para el calculo de las amortizaciones*

*Los coeficientes anuales de amortización se aplicaran sobre los valores contables originarias de los elementos del activo susceptibles de depreciación o, en su caso, sobre los valores regularizados.*

*2.º Requisitos*

*Para ser computables como gasto las depreciaciones habrán de reunir las dos condiciones siguientes:*

- a) Que sean efectivas.*
- b) Que estén correctamente contabilizadas.*

*Se considerara que las amortizaciones cumplen el requisito legal de efectividad cuando no excedan del resultado de aplicar al valor base de los elementos del activo los coeficientes máximos de amortización contenidos en las presentes tablas.*

*Su contabilización deberá efectuarse mediante la reducción en las cuentas del activo de los valores correspondientes o mediante la creación y dotación, comprobada e inequívoca, de fondos de amortización en el pasivo".*

Otras dos menciones de las "normas de aplicación" de esas "Tablas de amortización" de 1965 que tienen que ver con lo que nos ocupa:

*"5.º Elementos del activo que se adquieran usados*

*a) Con carácter general, cuando se trate de elementos del activo que se adquieran usados, el calculo de la amortización podrá efectuarse sobre los costes de adquisición, aplicándose los coeficientes máximos hasta el límite del doble de los tipos señalados en las tablas y reduciéndose a la mitad su periodo máximo.*

*Esta reducción deberá realizarse por exceso, con el fin de facilitar el computo por años completos*

*b) De conocerse el coste originario o regularizado, este podrá ser tomado como base para la aplicación de los coeficientes máximos de amortización, que serán los expresados en las tablas.*

*En este caso, para determinar el periodo de tiempo máximo en que se admitirá la amortización se procederá del modo siguiente: ..."*

*"7.º Bienes inmuebles*

*Los coeficientes relativos a edificaciones corresponden exclusivamente a la depreciación de la construcción, con exclusión del valor del suelo. Para que las amortizaciones de este sean computables, habrá de acreditarse adecuadamente la efectividad de su depreciación."*

"Tablas de amortización" de 1965 que estuvieron vigentes hasta muchísimos años después, en concreto hasta que esa Orden de 1965 fue derogada por la Orden de 12 de mayo de 1993 por la que se aprueba la tabla de coeficientes anuales de amortización.

Vigentes ya esas "Tablas de amortización" de 1965, se publicó el **Decreto 3359/1967**, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, cuyo artículo 17 disponía que:

*"Art. 17. Tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos:*

*1. Las cantidades destinadas a la amortización de los valores del activo, por depreciación o pérdida de los mismos.*

*Las depreciaciones y las pérdidas, para ser computables, habrán de ser efectivas y estar contabilizadas mediante la reducción en el activo de los valores correspondientes o la creación y dotación, comprobada e inequívoca, de fondos especiales de depreciación en el pasivo, siempre que las dotaciones sean equivalentes a la depreciación real de los elementos del activo.*

*Del importe de las pérdidas experimentadas se deducirán siempre las cantidades percibidas en concepto de indemnización de los valores perdidos.*

*Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad antes señalado cuando no excedan del resultado de aplicar a los valores contables los coeficientes que, a este fin, sean fijados por el Ministerio de Hacienda.*

*Las entidades encuadradas en los sectores declarados de «interés preferente», de acuerdo con la Ley sobre industrias así calificadas, y las inversiones, obras, construcciones, instalaciones, servicios o actividades relacionadas con el turismo, realizadas como consecuencia de los planes de promoción y ordenación en un centro o zona declarado de «interés turístico nacional», de acuerdo con la Ley de este nombre, tendrán libertad de amortización durante el primer quinquenio, siempre que sea concedido este beneficio en cada caso concreto."*

En la normativa del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades jurídicas, cuyo T.R. había aprobado el Decreto 3359/1967, seguía sin haberse dicho nunca que las amortizaciones fiscalmente deducibles de los inmovilizados materiales tuvieran que tener en cuenta el posible "valor residual" de los mismos.

El Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades jurídicas fue derogado por la **Ley 61/1978**, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que trajo la primera Ley del Impuesto de la democracia.

Ley 61/1978 que contenía en sí misma las disposiciones necesarias para configurar y cuantificar la B.I. del impuesto, y que sobre la deducibilidad fiscal de las amortizaciones se limitaba a decir lo siguiente:

*"Artículo trece. Partidas deducibles.*

*Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que pueden enumerarse los siguientes:*

*f) Las cantidades destinadas a la amortización de los valores de inmovilizado, material o inmaterial, siempre que respondan a depreciaciones efectivas y estén contabilizadas.*

*Se considerará que estas amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:*

*Uno) 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.*

*Dos) 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."*

Esa Ley 61/1978, como las demás leyes tributarias de aquellos tiempos, corta y que regulaba sólo lo más esencial, fue luego larga y profusamente desarrollada por el Reglamento del Impuesto **-el viejo "R.I.S."- del R.D. 2631/1982**, de 15 de octubre, que regulaba la cuestión que nos ocupa en toda una serie de artículos de la Sección II "Reglas de Valoración" del Capítulo IV "Base Imponible" de su Título primero "Régimen general".

Para lo que aquí interesa, de todos esos artículos hacemos reparar en los siguientes:

*Art. 42. Valor neto contable.*

1. El valor neto contable de un elemento de activo estará integrado, a los 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.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este Reglamento y referentes a los distintos grupos de elementos.

#### Art. 43. Concepto de amortización.

1. A los efectos de este Impuesto se consideraran amortizaciones las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial, siempre que dicha depreciación sea efectiva y se halle contabilizada.

2. El cómputo de una depreciación como gasto de una explotación económica será incompatible con su tratamiento como disminución patrimonial.

#### Art. 44. Elementos amortizables.

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

2. Cuando se trate de edificaciones, la depreciación computable corresponderá solamente al valor de la construcción, con exclusión del valor del suelo, al que se le aplicará, en su caso, la regla excepcional de envilecimiento de los valores en el mercado.

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.

3. Serán también susceptibles de amortización los elementos de inmovilizado inmaterial que sean depreciables y figuren contabilizados como tales, así como los gastos de proyección plurianual.

4. En ningún caso serán amortizables las inmovilizaciones en curso.

#### Art. 45. Depreciación efectiva.

1. Se considerará que las dotaciones a la amortización cumplen el requisito de efectividad:

a) Cuando no excedan del resultado de aplicar a los valores contables de adquisición los coeficientes que a este fin determine el Ministerio de Hacienda, ni superen el plazo de amortización establecido como máximo por dicho Ministerio.

b) Cuando se realicen conforme a las reglas que establece este Reglamento para el sistema de amortización degresiva.

c) Cuando se ajusten al plan formulado por el titular de la actividad y aceptado por la Administración Tributaria, con los requisitos y condiciones que se establecen en este Reglamento.

2. La efectividad de la depreciación habrá de ser probada por el sujeto pasivo si supera los límites a que se refiere el apartado anterior.

#### Art. 46. Principios de amortización.

1. 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.

2. Para la consideración como partida deducible de las amortizaciones se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

Primera. Los elementos del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde el momento en el que entren en funcionamiento.

*Segunda. Los elementos del inmovilizado inmaterial, cuando sea procedente su amortización, empezarán a amortizarse desde el momento de su adquisición por la Empresa.*

*Tercera. Cuando un elemento entre en funcionamiento dentro del período impositivo, la amortización se referirá a la parte proporcional del período durante el cual ha estado en funcionamiento. Análogo criterio se utilizará en el cómputo de la amortización del inmovilizado inmaterial.*

*3. En ningún caso la suma de las amortizaciones efectuadas podrá exceder del valor por el que figure contabilizado el bien que se amortiza.*

*4. No tendrán la consideración de partida deducible las amortizaciones practicadas en un ejercicio correspondientes a otro distinto, con independencia del resultado positivo o negativo obtenido en aquel en que debió haberse practicado.*

*5. La amortización que supere a la admitida fiscalmente por las normas del presente Reglamento, se considerará como saneamiento de activo no deducible a efectos de la determinación de la base imponible.*

*6. Cada elemento habrá de amortizarse fiscalmente dentro del período de su vida útil. Cualquier amortización realizada con posterioridad tendrá la consideración de saneamiento de activo, no deducible para la determinación de la base imponible.*

*7. A los efectos de lo dispuesto en el apartado 1 anterior, las <instalaciones complejas especializadas> podrán constituir un único elemento susceptible de amortización.*

*8. Se entenderá por <instalaciones complejas especializadas> ...*

#### *Art. 47. Continuidad de las amortizaciones.*

*1. Por regla general, para un mismo elemento de activo amortizable no podrá aplicarse, ni simultánea ni sucesivamente, distintos sistemas de amortización. El sujeto pasivo vendrá 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.*

*2. Cuando el sujeto pasivo pretenda justificar ejercicio a ejercicio la depreciación efectivamente experimentada, deberá señalar en el anexo al primer balance cerrado a partir de la entrada en funcionamiento del bien de que se trate, el valor del mismo y los criterios en que proyecte fundamentar tal depreciación efectiva.*

#### *Art. 48. Amortización mínima.*

*1. Todo elemento amortizable se considerará depreciado anualmente al menos, en el porcentaje suficiente para cubrir su valor total de activo en el transcurso de su vida útil, de acuerdo con el criterio de amortización adoptado.*

*2. En el caso del apartado 2 del artículo siguiente se considerará como amortización mínima la cuota lineal necesaria para cubrir el valor del elemento a amortizar en el período máximo de amortización fijado en las tablas.*

#### *Art. 49. Concepto de vida útil.*

*1. A efectos fiscales, la vida útil de un elemento de activo amortizable será el período en que, según el criterio de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido, en su caso, el valor residual.*

*2. Cuando se amortice un elemento en base a tablas de amortización oficialmente aprobadas se considerará como vida útil el período máximo de amortización que en ellas figure asignado.*

*3. Excepcionalmente, la vida útil se entenderá prorrogada por el período en que dure la inactividad en los casos de paralización temporal de actividades que reúnan las siguientes circunstancias:*

*a) ...*

#### *Art. 50. 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 bienes o derechos no computados como amortización serán gasto deducible o disminución patrimonial, según corresponda, en tanto se hayan producido en el período impositivo."*

Como vemos, en el art. 49.1 del R.I.S., uno de los específicamente dedicados al tema de las amortizaciones, sí que aparece una mención al valor residual de los activos que se amortizan; con lo que podría pensarse que, por primera vez, una norma fiscal habría dicho que las amortizaciones fiscalmente deducibles de los inmovilizados materiales tenían que tener en cuenta el posible "valor residual" de los mismos; sin embargo, como explicamos a continuación, a juicio de este Tribunal esa mención del artículo 49.1 no permite llegar a tal conclusión.

Ese artículo 49.1 disponía que.

*"1. A efectos fiscales, la vida útil de un elemento de activo amortizable será el período en que, según el criterio de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido, en su caso, el valor residual."*

Precepto que, atendiendo a su pura literalidad, parece que ofrece pocas dudas sobre lo que disponía, de que a efectos fiscales, y (I) como norma general, la vida útil de un activo amortizable es el período en que debe quedar completamente amortizado su valor de adquisición, debiendo tenerse en cuenta (II) que si ese activo tuviese un determinado valor residual, éste -tal valor residual- debería tomarse en consideración, puesto que el importe que habría que amortizar sería sólo el valor de adquisición de ese activo menos tal valor residual.

Eso es lo que ese precepto dice, pero esa norma no dice que las amortizaciones fiscalmente deducibles de los inmovilizados materiales tenían que tener en cuenta con carácter general el posible "valor residual" de los mismos.

Y no lo dice porque, si vamos al apartado 2 de ese artículo 49, vemos que el mismo disponía que:

*"2. Cuando se amortice un elemento en base a tablas de amortización oficialmente aprobadas se considerará como vida útil el período máximo de amortización que en ellas figure asignado."*

Por tanto, cuando se amortizaba aplicando las tablas de amortización, la vida útil de amortización de un determinado activo era el período máximo de amortización que tuviera señalado en esas tablas, así, sin más, sin ninguna otra consideración.

*Y ello debe unirse a lo que disponía el art. 45.1.a); pues si, atendiendo a lo dispuesto en el art. 43.1, para que fuesen fiscalmente deducibles las amortizaciones tenían que hallarse contabilizadas y responder a una depreciación efectiva; resulta que ese art. 45.1.a) disponía que:*

*"Art. 45. Depreciación efectiva.*

*1. Se considerará que las dotaciones a la amortización cumplen el requisito de efectividad:*

*a) Cuando no excedan del resultado de aplicar a los valores contables de adquisición los coeficientes que a este fin determine el Ministerio de Hacienda, ni superen el plazo de amortización establecido como máximo por dicho Ministerio."*

Con lo que, debe repararse en que los valores fiscalmente amortizables, sobre los que debían aplicarse los coeficientes de tablas, eran "los valores contables de adquisición" de los activos concernidos, sin mención alguna al posible valor residual de los mismos.

A juicio de este Tribunal, para el R.I.S. los coeficientes de amortización de las tablas estaban contruidos de un modo tal que, al aplicarlos, con carácter general se agotarían los totales valores de adquisición de los activos a que se referían tales coeficientes; lo que no quiere decir que si en un caso singular, especial y concreto, un determinado elemento fuese a tener un concreto valor residual en el que momento en que se previera que iba a ser sustituido, tal valor residual no debiera tenerse en cuenta en los términos previstos en el artículo 49.1.

Además, y por lo que refiere concretamente a la amortización de las edificaciones, hay que recordar también lo que disponía el primer párrafo del artículo 44.2:

*"2. Cuando se trate de edificaciones, la depreciación computable corresponderá solamente al valor de la construcción, con exclusión del valor del suelo, al que se le aplicará, en su caso, la regla excepcional de envilecimiento de los valores en el mercado."*

Siendo todo ello así, como en su Anexo III "Oficinas Administrativas, Técnicas y Servicios Médicos" las Tablas de amortización entonces vigentes (las "tablas de amortización" de 1965) los "Edificios y locales dedicados exclusivamente a oficina" tenían asignado un coeficiente máximo de amortización del 2% y período máximo de amortización de 75 años, este Tribunal considera que para el R.I.S., cuando un inmueble destinado a oficinas se amortizaba en un plazo entre 50 años (plazo mínimo a tenor de un coeficiente máximo del 2%) y 75 años (plazo máximo), esa amortización permitía con carácter general recuperar fiscalmente la totalidad del valor de la construcción de ese inmueble, es decir deducirse fiscalmente la totalidad de ese valor, sin tener en cuenta el posible valor residual del valor de la construcción del mismo.

Finalmente, el R.I.S. de 1982 también contemplaba una amortización acelerada para los bienes que se adquirirían usados, pues en su artículo 61 disponía que:

*"Art. 61. Amortización de elementos usados.*

*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, computándose los años completos.*

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 cociente 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 del sujeto pasivo de determinar aquél pericialmente. 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."

La Ley 61/1978 del Impuesto estuvo vigente hasta que fue derogada por la, entonces, nueva Ley del Impuesto, la Ley 43/1995, pero antes de que eso se produjera se habían aprobado unas nuevas tablas de amortización por la Orden de 12 de mayo de 1993 por la que se aprueba la tabla de coeficientes anuales de amortización; **las "Tablas de amortización" de 1993.**

"Tablas de amortización" de 1993, que iban a tener una vida mucho más efímera que las anteriores, y cuyas instrucciones de aplicación eran exclusivamente las siguientes:

*"Primera.- Los elementos se amortizarán en función de los coeficientes fijados para los mismos en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad.*

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

*Segunda.- Los elementos calificados de comunes se amortizarán de acuerdo con los coeficientes establecidos para los mismos, salvo que figuren específicamente en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad, en cuyo caso se aplicarán los de dicho grupo o agrupación.*

*Tercera.- Cuando un elemento amortizable no tuviere fijado específicamente un coeficiente de amortización en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad, sin que pueda ser calificado entre los comunes, el sujeto pasivo aplicará el coeficiente de las tablas del elemento que figure en las mismas y que más se asimile a aquel elemento. En su defecto el coeficiente máximo de amortización aplicable será del 10 por 100 y el período máximo de veinte años.*

*Cuarta.- 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."*

Y que luego, haciéndolo ahora por Divisiones, Agrupaciones, y Grupos, en lugar de por Ramas de actividad y secciones como en las anteriores, recogían para cada elemento su coeficiente máximo de amortización (en porcentaje) y su período máximo de amortización (en años); incorporando al final los de los "*Elementos comunes*", entre los que estaban los "*Edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas*", a los que les fijaba un coeficiente máximo de amortización del 2% y período máximo de amortización de 100 años.

Por lo tanto, esas nuevas "Tablas de amortización" de 1993, dictadas estando todavía vigentes la Ley 61/1978 y el R.I.S. de 1982, no trajeron novedad alguna por lo que hace a lo que aquí nos ocupa, salvo que el plazo máximo de amortización del valor de la construcción de los "*Edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas*" pasó de 75 a 100 años.

Vino un poco más tarde la **Ley 43/1995**, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que derogó la Ley 61/1978, y que, además de otras muchas, trajo como novedad, quizás como la principal de todas ellas, el que la B.I. del Impuesto iba a calcularse a partir del Resultado contable del ejercicio, como así lo recogió en su artículo 10.3:

*"3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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."*

Una ley, la 43/1995, mucho más moderna, que reguló de manera mucho más amplia todos los elementos del Impuesto, dejando para el Reglamento exclusivamente lo propio de la materia reglamentaria; y que dedicó a las amortizaciones su artículo 11 "*Correcciones de valor: amortizaciones*":

"1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, 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.
- b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

- a') 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a cinco años.
- b') 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a cinco años e inferior a ocho años.
- c') 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por 100.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

- c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

- d) Se ajuste a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.
- e) El sujeto pasivo justifique su importe.

Reglamentariamente se aprobarán las tablas de amortización y el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra d).

## 2. Podrán amortizarse libremente:

a) Los elementos del inmovilizado material e inmaterial de las sociedades anónimas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.

b) Los activos mineros en los términos establecidos en el artículo 111.

c) Los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Los edificios podrán amortizarse, por partes iguales, durante un período de diez años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

d) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

e) Los elementos de inmovilizado material o inmaterial de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de la misma.

3. En el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1, corresponderían a los citados bienes.

Se presumirá que no existen dudas razonables de que se va a ejercitar una u otra opción cuando el importe a pagar por su ejercicio sea inferior al importe resultante de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión.

*La diferencia existente entre las cantidades a pagar a la entidad cedente y el precio de adquisición o coste de producción del bien tendrá para la entidad cesionaria la consideración de gasto a distribuir entre los períodos impositivos comprendidos dentro del tiempo de duración de la cesión.*

*Cuando el bien haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, el cesionario continuará la amortización del mismo en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anteriores a la transmisión.*

*Cuando sea de aplicación lo previsto en este apartado, la entidad cedente amortizará el precio de adquisición o coste de producción del bien, deducido el valor de la opción, en el plazo de vigencia de la operación.*

*Los bienes a que hace referencia este apartado podrán también amortizarse libremente en los supuestos previstos en el apartado anterior.*

*4. Las dotaciones para la amortización del fondo de comercio ...*

*5. Cuando se cumplan los requisitos previstos en las letras a) y b) del apartado anterior ..."*

El Reglamento del Impuesto de la Ley 43/1995 fue aprobado por el **R.D. 537/1997, de 14 de abril**, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y que además derogó las "Tablas de amortización" de 1993, pues, como anexo a ese nuevo Reglamento, incorporó unas nuevas tablas de amortización, **las "Tablas de amortización" de 1997.**

El Reglamento de 1997 dedicó al tema que nos ocupa el Capítulo I "Amortizaciones" de su Título I "La base imponible", artículos del 1 al 5, de los que por lo que aquí interesa transcribimos lo siguiente:

*"Artículo 1. Amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial: normas comunes.*

*1. Se considerará que la depreciación de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial es efectiva cuando sea el resultado de aplicar alguno de los métodos previstos en el apartado 1 del artículo 11 de la Ley del Impuesto.*

*2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el sujeto pasivo podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.*

*3. La amortización se practicará elemento por elemento.*

*Cuando se trate de elementos patrimoniales de naturaleza análoga o sometidos a un similar grado de utilización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la parte de la amortización acumulada correspondiente a cada elemento patrimonial.*

*Las instalaciones técnicas podrán constituir un único elemento susceptible de amortización. Se considerarán instalaciones técnicas las unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo que comprenden edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por su naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, así como los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.*

*4. Los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado inmaterial desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.*

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

*5. Las marcas, los derechos de traspasos y los elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial que no tuvieren una fecha cierta de extinción, deberán amortizarse de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley del Impuesto.*

*6. Para un mismo elemento patrimonial no podrán aplicarse, ni simultánea ni sucesivamente, distintos métodos de amortización. No obstante, en casos excepcionales que se indicarán y se justificarán en la memoria de las cuentas anuales, podrá aplicarse un método de amortización distinto del que se venía aplicando, dentro de los previstos en el presente capítulo.*

*7. Cuando las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material se incorporen a dicho inmovilizado, el importe de las mismas se amortizará durante los períodos impositivos que resten para completar la vida útil de los referidos elementos patrimoniales. A tal efecto, se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo,*

en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

Los elementos patrimoniales que han sido objeto de las operaciones de renovación, ampliación o mejora, continuarán amortizándose según el método que se venía aplicando con anterioridad a la realización de las mismas.

Cuando las operaciones mencionadas en este apartado determinen un alargamiento de la vida útil estimada del activo, dicho alargamiento deberá tenerse en cuenta a los efectos de la amortización del elemento patrimonial y del importe de la renovación, ampliación o mejora.

8. Las reglas del apartado anterior también se aplicarán en el supuesto de revalorizaciones contables realizadas en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable.

9. En los supuestos de fusión, escisión, total y parcial, y aportación, deberá proseguirse para cada elemento patrimonial adquirido el método de amortización a que estaba sujeto, excepto si el sujeto pasivo prefiere aplicar a los mismos su propio método de amortización, para lo cual deberá formular un plan de amortización, en los términos previstos en el artículo 5 de este Reglamento.

10. Las normas relativas a la amortización de los elementos actualizados de acuerdo con lo previsto en las leyes de regularización o actualización continuarán siendo aplicables hasta la extinción de la vida útil de los mismos.

La misma regla se aplicará respecto de los elementos patrimoniales revalorizados al amparo de la Ley 76/1980, de 26 de diciembre.

## Artículo 2. Amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas.

1. Cuando el sujeto pasivo opte por el método de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, la depreciación se entenderá efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

A los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 3 del artículo 19 de la Ley del Impuesto, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en el párrafo b) anterior, se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación de lo previsto en el párrafo a) anterior, corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el límite de la referida cantidad.

2. En el método de amortización, según tablas de amortización oficialmente aprobadas, la vida útil no podrá exceder del período máximo de amortización establecido en las mismas.

3. Cuando un elemento patrimonial se utilice diariamente en más de un turno normal de trabajo, 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, y

b) El resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

4. Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de 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 de amortización lineal máximo.

c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquél pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.

*Tratándose de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 81 de la Ley del Impuesto, la amortización se calculará de acuerdo con lo previsto en el párrafo b), excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.*

*A los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años.*

*5. Las tablas de amortización oficialmente aprobadas y las instrucciones para su aplicación son las que constan como anexo del presente Reglamento.*

*Artículo 3. Amortización según porcentaje constante.*

*Artículo 4. Amortización según números dígitos.*

*Artículo 5. Planes de amortización."*

Respecto de la cuestión que nos viene ocupando, **lo dispuesto en ese artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto de la Ley 43/1995, de entrada da pie a dos posibles interpretaciones generales que son radicalmente contrapuestas:**

**Una primera.-** Que la regulación no se habría modificado, porque aunque el primer inciso de ese artículo 1.2 dice lo que dice, de que *"será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual"*, ése sería un mandato general, que para las edificaciones se especificaría en el segundo inciso: *"cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo"*, de suerte que para éstas -las edificaciones- su valor residual no susceptible de amortización sería precisamente el valor que de las mismas correspondiera al valor del suelo.

Con lo que de ser así, y ya lo hemos anticipado, respecto de la cuestión que nos viene ocupando la regulación no se habría modificado.

**Y una segunda.-** Que sería la de que ese primer inciso del artículo 1.2 sería aplicable a todos los elementos amortizables, incluidos los valores de la construcción de las edificaciones, con lo que esos valores de la construcción también tendrían unos valores residuales no susceptibles de amortización.

Interpretación, ésta, que podría haber dado pie a que se hubiera planteado una regularización como la que la Inspección practicó a **X** en su día y que es el objeto de la presente alzada.

Pero todavía no vamos a entrar en esa cuestión, porque en el presente Fundamento de Derecho, de momento, vamos a limitarnos a seguir exponiendo cuál ha sido la normativa atinente a la materia.

Por otra parte, también cabe destacar que el apartado 4 del artículo 2 del Reglamento se ocupaba específicamente de las amortizaciones según tablas de los bienes usados, respecto de las que lo esencial de lo que ahí se establece son dos cosas: **(I)** que la específica regulación que ahí se recoge se refiere sólo y exclusivamente a la amortización máxima; pues, a diferencia de lo que recogía el artículo 61 del R.I.S. de 1982, que también contemplaba una reducción a la mitad de los períodos máximos de amortización, en el Reglamento de 1997 tal mención no existe, pues ese artículo 2.4 transcrito -véase- para los bienes usados sólo recoge especialidades respecto de sus amortizaciones máximas; y **(II)** que en cuanto a éstas, las amortizaciones máximas, se establece una doble posibilidad: seguir aplicando el régimen amortización sobre el valor "de nuevo" que esos elementos hubieran tenido, si éste fuese conocido o si se valorase pericialmente, o -el método más aplicado- amortizando aplicando al coste de adquisición "de usado" los coeficientes de las Tablas multiplicados por 2, es decir duplicando la amortización máxima.

Por lo que hace a las tablas de amortización, las de 1997 que ese R.D. 937/1997 que aprobó el Reglamento del Impuesto incorporó como anexo, no hubo novedad relevante alguna, pues las instrucciones para su aplicación eran como sigue:

*"Primera. Los elementos se amortizarán en función de los coeficientes lineales fijados para los mismos en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad.*

*Segunda. Los elementos calificados de comunes se amortizarán de acuerdo con los coeficientes lineales establecidos para los mismos, salvo que figuren específicamente en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad, en cuyo caso se aplicarán los de dicho grupo o agrupación.*

*Tercera. Cuando un elemento amortizable no tuviere fijado específicamente un coeficiente lineal de amortización en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad, sin que pueda ser calificado entre los comunes, el sujeto pasivo aplicará el coeficiente lineal de las tablas del elemento que figure en las mismas y que más se asimile a aquel elemento. En su defecto, el coeficiente lineal máximo de amortización aplicable será del 10 por 100 y el período máximo de 20 años.*

*Cuarta. A los efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 2.º del presente Reglamento, 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."*

Y dentro de los "Elementos comunes" a los "Edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas", se les mantuvo tanto el coeficiente máximo de amortización del 2% como el período máximo de amortización de 100 años, que ya tenían en las "Tablas de amortización" de 1993.

Después la normativa legal que regula el Impuesto sobre Sociedades, se incorporó al Texto Refundido que aprobó el **R.D. Leg. 4/2004**, de 5 de marzo, el TRLIS.

TRLIS en el que sus artículos 10.3, según el 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 ...", y el 11 titulado "Correcciones de valor: amortizaciones" tenían, por lo que aquí nos ocupa, unas redacciones muy similares a las que había tenido en la Ley 43/1995, siendo lo único que cabría destacar que en el apartado 1 del artículo 11 se incluyeron expresamente como elementos amortizables a las inversiones inmobiliarias: "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 ...", pero sin que ello haya supuesto que nadie haya entendido nunca que antes esas inversiones inmobiliarias no fuesen susceptibles de amortizaciones fiscalmente deducibles.

Tras el TRLIS se publicó un nuevo Reglamento de Impuesto, que fue aprobado por el **R.D. 1777/2004, de 30 de julio**, que también como había hecho el de 1997 incorporó como Anexo unas nuevas tablas de amortización.

En ese Reglamento de 2004, como había hecho el de 1997, también dedicó al tema que nos ocupa el Capítulo I "Amortizaciones" de su Título I "La base imponible", artículos del 1 al 5.

Artículos muy similares a los del Reglamento de 1997, y de los que por lo que aquí interesa, lo único que merece destacar es que, al igual que había sucedido a nivel legal, entre los elementos amortizables se mencionan también las inversiones inmobiliarias.

Y tampoco hubo novedad alguna al respecto en las "Tablas de amortización" de 2004, cuyas instrucciones de aplicación fueron las mismas que las de 1997, y en las que dentro de los "Elementos comunes" a los "Edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas", se les mantuvo tanto el coeficiente máximo de amortización del 2% como el período máximo de amortización de 100 años, que ya venían teniendo desde las "Tablas de amortización" de 1993.

El TRLIS de 2004 fue derogado por la actualmente vigente ley del Impuesto: la **Ley 27/2014**, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Respecto del tema que nos ocupa, el artículo 10.3 de esa LIS dice exactamente lo mismo que decía ese mismo artículo en la Ley 43/1995 y en el TRLIS de 2004.

Luego el artículo dedicado a regular las "Correcciones de valor: amortizaciones" ha pasado a ser el 12 que dispone:

"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 la siguiente tabla:

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Período de años máximo
Obra civil		
.../...		
Edificios		
.../...		
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100

Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

1.º 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.

2.º 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.

3.º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

*El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento.*

*Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.*

*c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.*

*La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.*

*Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.*

*d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.*

*e) El contribuyente justifique su importe.*

*Reglamentariamente se aprobará el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra d).*

*2. El inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la duración de la misma.*

*3. No obstante, podrán amortizarse libremente:*

*a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.*

*b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.*

*Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.*

*c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.*

*d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.*

*e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.*

*Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados."*

De entrada, una novedad importante, las tablas de amortización vuelven a subir de rango normativo, ya lo habían hecho antes cuando de ser aprobadas por Órdenes Ministeriales pasaron a ser aprobadas por Reales Decretos, y ahora lo vuelven a hacer pues se incorporan al texto de la Ley; aunque **la novedad más relevante respecto de la misma en su notabilísima simplificación**; algo de lo que se hace eco la propia Ley 27/2014 en su Preámbulo:

"II

*Adicionalmente a la ya comentada necesaria revisión global de la norma aplicable al Impuesto sobre Sociedades, deben añadirse otros objetivos claros que han inspirado esta reforma, destacándose como principales los siguientes:*

*.../...*

*c) Simplificación del Impuesto. Resulta necesario introducir una mayor sencillez del Impuesto, que contribuya al mejor cumplimiento de la norma. En este punto son dignas de mención medidas como la simplificación de las tablas de amortización, la racionalización de las normas aplicables a las operaciones vinculadas, la eliminación de diferentes tipos de gravamen, en consonancia con las recomendaciones de organismos internacionales, o la aplicación de un régimen de exención generalizado en las rentas procedentes de participaciones significativas.*

*.../...*

III

*La presente Ley está estructurada en 9 títulos, con un total de 132 artículos, 12 disposiciones adicionales, 37 transitorias, una derogatoria y 12 finales.*

Se mencionan a continuación las principales novedades que esta Ley introduce en relación con la anterior.

.../...

1. La base imponible se modifica, entre otros, en los siguientes aspectos relevantes:

.../...

b) Es relevante la simplificación que se realiza en las tablas de amortización, reduciéndose su complejidad, con unas tablas más actualizadas y de mejor aplicación práctica. No obstante, el tratamiento de las amortizaciones sigue siendo flexible en cuanto a la posibilidad de aplicar diferentes métodos de amortización. Asimismo, se mantienen los distintos supuestos tradicionales de libertad de amortización, destacando, por encima de todos, el vinculado a la actividad de I+D+i."

Tras esa Ley de 2014 se publicó un nuevo Reglamento del Impuesto aprobado por el **R.D. 634/2015, de 10 de julio**, que por lo que hace a las amortizaciones en su introducción dice que:

"III

.../...

El título I está destinado a la base imponible.

.../...

El capítulo II contiene una actualización del desarrollo reglamentario aplicable a las amortizaciones, teniendo en cuenta que la existencia de un nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, con posterioridad al anterior Reglamento hace innecesarias determinadas reglas específicas de aplicación mencionadas en este. No obstante, en el ámbito de las amortizaciones resulta destacable la flexibilización contenida respecto a la posibilidad de presentar planes especiales de amortización en cualquier momento dentro del plazo de amortización del elemento patrimonial, mientras que hasta ahora esta posibilidad quedaba restringida a los tres meses posteriores al inicio del plazo de amortización."

Y Reglamento de 2015 que como ahí se recoge dedica al tema el Capítulo II "Amortizaciones" de su Título I "La base imponible", artículos del 3 al 7, de los que transcribimos parte:

"Artículo 3. Amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias: normas comunes.

1. Se considerará que la depreciación de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias es efectiva cuando sea el resultado de aplicar alguno de los métodos previstos en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley del Impuesto.

2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el contribuyente podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

3. 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, inmaterial e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del período de su vida útil.

4. Cuando las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias se incorporen a dicho inmovilizado, el importe de las mismas se amortizará durante los períodos impositivos que resten para completar la vida útil de los referidos elementos patrimoniales. A tal efecto, se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable

que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

Los elementos patrimoniales que han sido objeto de las operaciones de renovación, ampliación o mejora, continuarán amortizándose según el método que se venía aplicando con anterioridad a la realización de las mismas.

Cuando las operaciones mencionadas en este apartado determinen un alargamiento de la vida útil estimada del activo, dicho alargamiento deberá tenerse en cuenta a los efectos de la amortización del elemento patrimonial y del importe de la renovación, ampliación o mejora.

5. Las reglas del apartado anterior también se aplicarán en el supuesto de revalorizaciones contables realizadas en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable.

6. En los supuestos de fusión, escisión, total y parcial, y aportación, deberá proseguirse para cada elemento patrimonial adquirido el método de amortización a que estaba sujeto, excepto si el contribuyente prefiere aplicar a los mismos su propio método de amortización.

#### Artículo 4. Amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto.

1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

- a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla.
- b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en la tabla.
- c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

A los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 3.1.º del artículo 11 de la Ley del Impuesto, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en la letra b) anterior, se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación de lo previsto en la letra a) anterior, corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el importe de la amortización que hubiera correspondido por aplicación de lo dispuesto en la referida letra b) anterior.

2. Cuando un elemento patrimonial se utilice diariamente en más de un turno normal de trabajo, 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, y
- b) el resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

3. Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de 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 de amortización lineal máximo.
- c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el contribuyente podrá determinar aquél pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.

Tratándose de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la amortización se calculará de acuerdo con lo previsto en la letra b), excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.

A los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años.

#### Artículo 5. Amortización según porcentaje constante.

#### Artículo 6. Amortización según números dígitos.

## *Artículo 7. Planes de amortización."*

Aunque el apartado 2 del artículo 12 de la LIS ha sido modificado, como ello no es relevante para lo que nos ocupa, **las que acabamos de exponer son las normas actualmente vigentes que disciplinan la amortización de las edificaciones dedicadas a actividades comerciales y de oficinas.**

Una última mención. En ninguna de las normas fiscales que hemos citado hay una definición de qué debe considerarse como "valor residual" o una explicación de cómo determinar cuál es el "valor residual" de un determinado activo de cara a la correcta amortización del mismo.

Y con ello damos por terminado ese acercamiento general que hemos hecho a la figura tributaria que es objeto del debate que hemos de resolver en la presente alzada.

### **Sexto.**

Tras el examen de la figura que hemos hecho en el FUNDAMENTO DE DERECHO anterior, a juicio de este Tribunal, vigentes la Ley 61/1978 y el R.I.S. de 1982, y antes tampoco, las normas fiscales españolas no habilitaban el que se pudiese haber llevado a cabo un ajuste como el que la Inspección Regional de Galicia le practicó a X en sede del ejercicio 2010 (ANTECEDENTE DE HECHO QUINTO).

Hasta el ejercicio 1995, inclusive, un ajuste como ése no podría haberse llevado a cabo de ninguna de las maneras, porque no había habido apoyo normativo alguno para hacerlo.

Ejercicio 1995 en el que, como hemos recogido antes, a nivel contable estaba en vigor el PGC de 1990, que no decía expresamente en ningún sitio que la amortización de los inmovilizados materiales tuviese que tener en cuenta el posible "valor residual" de los mismos; pues, de hecho, ese concepto de valor residual de los activos no aparecía en sitio alguno del R.D. 1643/1990, que había aprobado ese P.G.C.

Mientras que, como también ya hemos dejado dicho antes, para el R.I.S. de 1982, los coeficientes de amortización de las tablas de amortización estaban contruidos de un modo tal que, al aplicarlos, con carácter general las amortizaciones deberían agotar la totalidad de los valores de adquisición de los activos a que se referían tales coeficientes, con lo que, si un inmueble destinado a oficinas se amortizaba en un plazo entre 50 años (plazo mínimo a tenor de un coeficiente máximo del 2% en las "Tablas de amortización" de 1993) y 100 años (plazo máximo es esas tablas), esa amortización permitía con carácter general recuperar fiscalmente la totalidad del valor de la construcción de ese inmueble, es decir deducirse fiscalmente la totalidad de ese valor, sin tener en cuenta el posible valor residual del valor de la construcción del mismo.

A estos efectos, los de 1996 y siguientes, hasta el 2007 inclusive, fueron unos ejercicios de transición; pues aunque fiscalmente el Impuesto sobre Sociedades estaba ya regido por la Ley 43/1995, según la D.F. Undécima "Entrada en vigor" de dicha ley:

*"La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1996 y será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha."*

Y regidos también por el Reglamento que desarrolló dicha ley (el aprobado por el R.D. 537/1997, de 14 de abril), ya que según el apartado 2 de la D.F. única "Entrada en vigor" de dicho Real Decreto:

*"2. Las normas del Reglamento se aplicarán a los períodos impositivos respecto de los que sea de aplicación la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades."*

Resulta que a nivel contable en esos ejercicios seguía estando vigente el PGC de 1990, pues el plan que vino a sustituirlo, el aprobado por el R.D. 1514/2007, de 16 de noviembre, actualmente vigente, según de la D.F. sexta "Entrada en vigor" de dicho Real Decreto:

*"La presente norma entrará en vigor el día 1 de enero de 2008 y será de aplicación en los términos previstos en el presente real decreto, para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha."*

Por tanto, en esos ejercicios 1996 y siguientes hasta el 2007 inclusive siguió estando en vigor el PGC de 1990, que no decía expresamente en sitio alguno que la amortización de los inmovilizados materiales tuviese que tener en cuenta el posible "valor residual" de los mismos.

Con lo que, a pesar de ser ejercicios en los que ya -ex. artículo 10.3 de la Ley 43/1995- "la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable", un ajuste como el que nos ocupa no podría haberse visto fundado, y ni tan siquiera reforzado, por lo dispuesto en las normas contables.

Aunque es bien cierto que esa misma mención del artículo 10.3 permitía hacer ajustes corrigiendo el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley 43/1995 y en las que normas que la desarrollaban, como lo era el Reglamento del Impuesto, aprobado por el R.D. 537/1997, de 14 de abril.

Reglamento del Impuesto cuyo art. 1, y además de otras menciones, disponía que:

*"2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual.*

*Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el sujeto pasivo podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.*

*4. Los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado inmaterial desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.*

*Los elementos patrimoniales 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."*

Y, como ya hemos recogido también en el FUNDAMENTO DE DERECHO anterior, lo dispuesto en ese apartado 2, de entrada da pie a **dos posibles interpretaciones generales que son radicalmente contrapuestas:**

**Una primera.-** Que la regulación no se habría modificado, porque aunque el primer inciso de ese apartado 2 dice lo que dice, de que *"será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual"*, ése sería un mandato general, que para las edificaciones se especificaría en el segundo inciso: *"cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo"*, de suerte que para éstas -las edificaciones- su valor residual no susceptible de amortización sería precisamente el valor que de las mismas correspondiera al valor del suelo; o, entendiéndolo de otra manera pero con el mismo resultado, ese segundo inciso era una *"norma specialis"*, que regula específicamente las amortizaciones de edificaciones, a las que por ello no resulta aplicable la norma general del primer inciso.

**Y una segunda.-** Que sería la de que ese primer inciso del artículo 1.2 sería aplicable a todos los elementos amortizables, incluidos los valores de la construcción de las edificaciones, con lo que esos valores de la construcción también tendrían unos valores residuales no susceptibles de amortización.

Segunda interpretación que se habría visto reforzada para los ejercicios 2008 y siguientes, en los que resultaba ya de aplicación el PGC de 2007, que es el primero que ha hablado expresamente y en varias ocasiones del "valor residual" de los activos, en los términos expuestos en el FUNDAMENTO DE DERECHO anterior

Las normas fiscales vigentes en el ejercicio 2010, en sede del cual la Inspección Regional de Galicia practicó a X el ajuste del ANTECEDENTE DE HECHO QUINTO, que eran el TRLIS de 2004 y su Reglamento (R.D. 1777/2004), venían a ser coincidentes con las previas de la Ley 43/1995 y su Reglamento de desarrollo (R.D. 537/1997).

Pues bien, con esa normas contables y tributarias vigentes en 2010 puede construirse un **argumento** como el siguiente:

**I.-** Pensemos en una entidad X que le compra a un Banco un local que tiene 11 años de antigüedad y en el que ese Banco tiene instalada una de sus oficinas, e inmediatamente le alquila el local a ese Banco por un plazo de 25 o más años para que siga teniendo esa oficina bancaria; al ser ese local usado y estar destinado a oficinas, esa entidad podría -ex. art. 2.4 del Reglamento del Impuesto y anexas Tablas de amortización- amortizar el valor de la construcción de ese inmueble a razón de un 4% anual, con lo que en 25 años lo tendría totalmente amortizado

**II.-** Con lo que, tras esos 25 años, un local construido hace 36 años estaría completamente amortizado.

**III.-** Cuando resulta que el sentido común, y la realidad física que nos rodea, en lo que son hechos que gozan de notoriedad absoluta y general, por lo que no es necesario probarlos, ateniendo a lo que dispone el artículo 281.4 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, aplicable también -ex. artículo 106.1 de la LGT- en el ámbito tributario, en todas las ciudades españolas hay incontables locales que llevan más de 36 años construidos y que siguen utilizándose como oficinas o locales comerciales de manera idónea y totalmente satisfactoria; lo cual parece implicar que los respectivos valores de la construcción de esos locales que llevan más de 36 años construidos tienen unos relativamente importantes valores en ese momento, tras esos años. Valor en ese momento que sería para cada uno de ellos el "valor residual" del valor de su construcción.

**IV.-** Siendo así, lo que hay que hacer es determinar qué "valor residual" va a tener, tras 25 años, el valor de la construcción del local que la sociedad X le compra al Banco, lo que -la cuantificación de ese "valor residual"- puede hacerse mediante un informe pericial.

**Y V.-** "Valor residual" del valor de la construcción de ese local así determinado, que será fiscalmente no deducible, ateniendo a lo que dispone el artículo 2.1 del Reglamento del Impuesto (R.D. 1777/2004).

**Argumento que es el que impulsó y sostuvo la forma en que la Inspección Regional de Galicia procedió con X:** como los inmuebles que dicha entidad había adquiridos usados, tras 25 años iban a poder seguir usándose, que el Gabinete Técnico y de Valoraciones valore cuál será el valor de la construcción de tales inmuebles dentro de 25 años, y los resultados de tales valoraciones serán los "valores residuales" de los valores de construcción no

susceptibles de amortización; y como **X** eso no lo había tenido en cuenta, y se había deducido fiscalmente la amortización correspondiente a esos "valores residuales", de ahí que los correspondientes excesos de amortización tuvieran que ser regularizados por la Inspección, lo que se hizo.

**Un argumento impactante**, porque eso de que hay locales construidos hace más de 36 años que siguen utilizándose como oficinas o locales comerciales de manera idónea y totalmente satisfactoria, es manifiesto.

Y un argumento que el T.E.A.R de Galicia (Antecedente de Hecho sexto) entendió y asumió:

*< A la vista de los datos concurrentes, resulta evidente que si en el momento de la estimación de la vida útil de los inmuebles, en un ejercicio de prospección, se valorase la condición que van a mantener al final de los 25 años estimados de vida útil, no cabe sostener en atención a su naturaleza y características (la Inspección destaca que la mayor parte son edificios singulares o relevantes por su situación en las correspondientes ciudades) que carezcan de ningún tipo de valor, de manera que proceda recuperar la totalidad de su valor de adquisición vía gasto de amortización a lo largo de la vida útil. Antes al contrario, transcurridos los 25 años de vida útil, ya sea por la prórroga de los contratos o sea por la venta de los inmuebles como resultado del ejercicio de la opción de compra, los inmuebles son claramente susceptibles de seguir generando ingresos (lo que al mismo tiempo evidencia que su capacidad para seguir siendo explotados por el obligado tributario o por otros usuarios, esto es, su vida económica, se alargue más allá incluso de los periodos máximos contractuales -35 y 40 años-), importe que viene a representar el valor residual que ha de quedar excluido del valor de adquisición como base amortizable; ...*

*.../...*

*SEXO.- Una vez que se confirma la necesidad de tener en cuenta el valor residual de los inmuebles en la planificación de las amortizaciones, ...>*

**Pero un argumento que no se puede compartir**, y ello por las razones que desarrollamos en los Fundamentos de Derecho siguientes.

## **Séptimo.**

**La especialidad que**, para la correcta amortización fiscal según tablas de las inversiones inmobiliarias, constituidas por edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas, o partes de los mismos, **supone el que tales inversiones inmobiliarias se hayan adquirido usadas.**

Como en el caso que nos ocupa todas los inmuebles concernidos habían sido adquiridos ya usados, vamos a empezar por recordar la especialidad que ello supone en este FUNDAMENTO DE DERECHO, para el siguiente pasar a examinar el caso general, el de las correctas amortizaciones de tales inmuebles cuando los mismos hayan sido adquiridos nuevos.

El artículo 2.4 del Reglamento del Impuesto (R.D. 1777/2004, de 30 de julio), en su redacción por el R.D. 1793/2008, vigente a partir del 01/01/2008, disponía que:

*"4. Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de 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 de amortización lineal máximo.*

*c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquél pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.*

*Tratándose de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 67 de la Ley del Impuesto, la amortización se calculará de acuerdo con lo previsto en el párrafo b), excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.*

*A los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años."*

Respecto de lo que aquí nos ocupa, de lo que esa norma dispone cabe destacar de entrada que, como a tal efecto son usados los adquiridos tras haber sido ya puestos antes en condiciones de funcionamiento por primera vez, y para los inmuebles se requiere además específicamente una antigüedad de más de diez años; ello supone que este régimen especial de amortización de ese artículo 2.4 del Reglamento sólo cabe para las inversiones inmobiliarias que se adquieran después de 10 años de haber sido puestas en condiciones de funcionamiento por primera vez; y hacemos reparar, aunque el tema no es controvertido en el caso que nos ocupa, en que la norma

habla de ser puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, y no de entrar efectivamente en funcionamiento por primera vez.

Por lo demás, el régimen de la amortización de los bienes usados en el TRLIS de 2004 y su Reglamento aplicable a este caso, es el mismo que el de la Ley 43/1995 y su Reglamento, con lo que retornamos a lo que ya hemos recogido en el FUNDAMENTO DE DERECHO QUINTO, de que: **(I)** la específica regulación de ese artículo 2.4 del Reglamento (R.D. 1777/2004) se refiere sólo y exclusivamente a la amortización máxima de los bienes usados; pues, a diferencia de lo que recogía el artículo 61 del R.I.S. de 1982, que también contemplaba una reducción a la mitad de los períodos máximos de amortización (con lo que afectaba también a la amortización mínima), en el Reglamento de 2004, como en el de 1997, tal mención no existe, pues ese artículo 2.4 transcrito -véase- para los bienes usados sólo recoge especialidades respecto de sus amortizaciones máximas; y **(II)** que en cuanto a éstas, para las amortizaciones máximas, se establecen dos posibles métodos: **(1º)** seguir aplicando el régimen amortización sobre el valor "de nuevo" que esos elementos hubieran tenido originariamente, si éste fuese conocido o si se pudiese fijar pericialmente, y **(2º)** -el método más aplicado- amortizar aplicando al coste de adquisición "de usado" los coeficientes de las Tablas multiplicados por 2, es decir duplicando la amortización máxima.

En el caso que nos ocupa, la entidad **X** amortizó acogiéndose a ese segundo método; que será el que sigamos comentando a partir de ahora.

En el penúltimo párrafo se recoge una especialidad para los supuestos que en él se indican, cuando los bienes han sido adquiridos a otra sociedad del Grupo; unos supuestos que aquí ni vamos a comentar.

Por tanto, la correcta amortización fiscal según tablas de las inversiones inmobiliarias constituidas por edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas, o partes de los mismos, que se hayan adquirido después de 10 años de haber sido puestas en condiciones de funcionamiento por primera vez, sólo presenta como especialidad que **el valor de la construcción de tales inmuebles puede amortizarse como máximo aplicando al mismo los coeficientes de las Tablas de amortización para tales activos multiplicados por 2, y sin que exista especialidad alguna respecto de su amortización mínima.**

## Octavo.

**La correcta amortización fiscal según tablas de las inversiones inmobiliarias constituidas por edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas, o partes de los mismos, que se hayan adquirido nuevos.**

Una importante observación previa: en este FUNDAMENTO DE DERECHO vamos a hacer, de entrada y de momento, una total abstracción del posible valor residual que "el valor de la construcción" de tales inversiones inmobiliarias tuvieran que tener a efectos de su correcta amortización.

Como hemos expuesto en el FUNDAMENTO DE DERECHO QUINTO, las amortizaciones deben ser, -y son-, fiscalmente deducibles porque responden a un gasto real, **"la depreciación"** que sufren los bienes objeto de la misma, mientras que están contribuyendo a la obtención de ingresos.

Pero, como son un gasto deducible, minoran la Base Imponible y, con ello, la tributación efectiva, y por eso las normas fiscales de siempre han admitido sólo la deducibilidad de las amortizaciones que correspondan a la **"efectiva"** depreciación que sufran los bienes objeto de la misma; debiendo tenerse en cuenta, además, que por ello, porque minoran la tributación efectiva, la preocupación de las Administraciones tributarias al respecto es que las amortizaciones no sean incorrectas por exceso, a diferencia de las normas mercantiles cuya preocupación es que las amortizaciones no pequen por defecto.

El que la amortización en un cierto período de un determinado elemento será fiscalmente deducible cuando responda a la "depreciación efectiva" que ese elemento haya sufrido en ese periodo por su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, es muy fácil decirlo, e igual de fácil comprenderlo; pero concretar y cuantificar a cuánto ha ascendido esa "efectiva depreciación" es algo que puede ir de muy fácil a muy difícil, y será un juicio siempre impregnado de las posibles consideraciones subjetivas que tenga en cuenta el que vaya a hacer esa cuantificación; porque, a dos tasadores, dos valoraciones.

Pues bien, partiendo de que las que deben ser fiscalmente deducibles son las amortizaciones que respondan a la "depreciación efectiva" de los elementos de que se trate, si ello se condicionara en todo caso y respecto de todo elemento a que se probara la concreta depreciación efectiva de los mismos, ello generaría una problemática inabordable; pues sería de una imposible gestión para los contribuyentes, de una total y absoluta imposibilidad de comprobación para la Administración tributaria, y fuente de una conflictividad tributaria infinita.

Por ello, y sin negar la posibilidad de que los contribuyentes puedan llegar a acreditar la depreciación efectiva de un determinado elemento como base para justificar la deducibilidad fiscal de su amortización, las normas fiscales han recurrido de siempre a **"sistemas forfatorios"**, que fijen de manera objetiva unas cantidades que para cada tipo de elemento pueden ser consideradas "aceptables" como amortización deducible que minore la tributación efectiva. Unos sistemas forfatorios que sirven a: la seguridad jurídica, pues los contribuyentes saben a qué atenerse, y que, si amortizan con tales sistemas, nada se les va a poder cuestionar y reprochar; a la eficacia administrativa,

pues hacen manejable para la Administración tributaria el poder comprobar las amortizaciones deducidas; y, fruto de ello, a la reducción de la conflictividad tributaria.

Por servir a esos valores: seguridad jurídica, eficacia administrativa y reducción de la conflictividad, la Administración tributaria estaba y está dispuesta a rendir o someter, si quiera que parcialmente, la que es su principal preocupación al respecto, pues llega a consentir que algunas amortizaciones pueden llegar a ser incorrectas por exceso; y, recuérdese del FUNDAMENTO DE DERECHO QUINTO que, aunque con unas palabras seguro que mucho más certeras que éstas, ello ya lo vino a recoger así la Orden que aprobó las Tablas de amortización de 1965.

A esa filosofía responde lo que han venido recogiendo las normas fiscales que hemos citado en el Fundamento de Derecho quinto; una filosofía que ha buscado tendencialmente la simplificación, de lo que son buena prueba las Tablas de amortización que incorpora la actual Ley del Impuesto (la Ley 27/2014).

Y, ahora, vayamos ya con la normativa vigente para el ejercicio 2010, que es la del caso que nos ocupa. En su redacción vigente para ese ejercicio, el artículo 11.1.a) del TRLIS disponía:

*"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."*

*b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.*

*El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:*

*1.º 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a cinco años.*

*2.º 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a cinco años e inferior a ocho años.*

*3.º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.*

*El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento.*

*Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.*

*c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.*

*La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.*

*Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.*

*d) Se ajuste a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.*

*e) El sujeto pasivo justifique su importe.*

*Reglamentariamente se aprobarán las tablas de amortización y el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere el párrafo d)."*

Con lo que, como la degresiva (letra b) y el método de los números dígitos (letra c) no son aplicables para las amortizaciones de las edificaciones, y los métodos de las letras d) y e), aunque sí son aplicables, presentan importantes problemas de implementación y gestión tanto los obligados como para las Administraciones tributarias en los términos que antes se han expuesto, resulta que, en la práctica, casi la totalidad de las amortizaciones de edificaciones se practicaban con el método de tablas.

Y así las amortizó la entidad X.

Amortización según tablas que se desarrollaba en el Reglamento del Impuesto (R.D. 1777/2004), que al respecto, y en lo aquí relevante, disponía en su artículo 1:

*"Artículo 1. Amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias: normas comunes.*

*1. Se considerará que la depreciación de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias es efectiva cuando sea el resultado de aplicar alguno de los métodos previstos en el apartado 1 del artículo 11 de la Ley del Impuesto.*

*2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual.*

*Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo se*

calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el sujeto pasivo podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición."

**Por tanto, y como es de sobra sabido, para los inmuebles no resultaba amortizable la parte del precio de adquisición de los mismos correspondiente al valor del suelo.**

Y luego en su artículo 2 el Reglamento seguía con:

*"Artículo 2. Amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas.*

*1. Cuando el sujeto pasivo opte por el método de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, la depreciación se entenderá efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:*

*a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.*

*b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.*

*c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.*

*.../..."*

Mientras que las "Tablas de amortización" anexas a ese Reglamento, dentro de los "Elementos comunes", para los "Edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas", o partes de los mismos, recogían un coeficiente lineal máximo del 2% y un período máximo de 100 años.

Lo que supone que, con arreglo a tablas, el **"valor de la construcción" de esos edificios y de las partes de los mismos podía amortizarse como máximo un 2% anual**, lo que supone que se amortizaría en 50 años, **siendo la amortización mínima del 1% anual**, que es el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización de 100 años establecido en esas tablas de amortización, **puediendo utilizarse cualquier porcentaje que estuviera entre los dos anteriores**, con lo que cualquier porcentaje intermedio sería válido y aceptable; porque, visto lo expuesto, la norma considera, ya sea a modo de ficción legal, que la cuota de amortización resultante de aplicar cualquiera de esos tipos respondería a la "depreciación efectiva" del elemento de que se trate.

Por otra parte, en relación a esta cuestión hay que recordar que el apartado 6 del artículo 1 del Reglamento disponía que:

*"6. Para un mismo elemento patrimonial no podrán aplicarse, ni simultánea ni sucesivamente, distintos métodos de amortización. No obstante, en casos excepcionales que se indicarán y se justificarán en la memoria de las cuentas anuales, podrá aplicarse un método de amortización distinto del que se venía aplicando, dentro de los previstos en este capítulo."*

O sea que, como regla general, adoptado un determinado método con el que amortizar un activo concreto, éste debía amortizarse con tal método hasta que finalizara su amortización.

Pero, esa invariabilidad que se predicaba del método de amortización a aplicar, no se extendía a los porcentajes de amortización a aplicar, pues, en los términos que ya se han expuesto, la norma, ese artículo 2.1 del Reglamento, permitía emplear cualquier porcentaje: el máximo, el mínimo o cualquiera intermedio entre ellos, y ni ese artículo 2.1 ni ninguno otro decían que el porcentaje elegido debiera mantenerse hasta que finalizara la amortización de elemento concernido; vaya, que no decían que, elegido un determinado porcentaje, éste no pudiera cambiarse luego; con lo que tal cambio sí que era posible.

Eso en cuanto al porcentaje de amortización, porque, en cambio, **la base de la amortización**, o el importe que había que amortizar, tenía que ser lógica y necesariamente el mismo, tanto si se amortizaba aplicando el coeficiente máximo (del 2%) como si se hacía con el mínimo (del 1%), o con uno intermedio.

Con lo que la base de la amortización de una inversión inmobiliaria del tipo que nos ocupa sería **la parte del precio de adquisición de las mismas correspondiente exclusivamente al valor de la construcción**, pues la parte correspondiente al suelo no se amortiza, **pero la totalidad** de la parte del precio de adquisición correspondiente al valor de la construcción, pues recuérdese que, de momento, estamos haciendo abstracción del posible valor residual que pudiera tener tal "valor de la construcción".

Por otra parte, según lo que disponía el primer inciso del artículo 1.4 del Reglamento:

*"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 ...] "*

Los "valores de la construcción" de los edificios o de las partes de los mismos **debían empezar a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento**, que sería cuando tuvieran terminada su construcción (certificado de final de obra) o se hubiera obtenido su licencia de primera ocupación (cédula de habitabilidad). Una previsión muy relevante, pues, tratándose de edificaciones, esas fechas constan normalmente en los Registros de la Propiedad y en los pertinentes registros administrativos de los Ayuntamientos y de las Comunidades Autónomas.

Ese artículo 1.4 del Reglamento disponía luego en su segundo párrafo que:

*"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."*

De entrada, esa mención al período concesional, para los casos de activos sometidos a reversión, es una específica mención que sólo afecta a esos específicos casos: concesiones administrativas de suelo por plazo determinado, determinados derechos de superficie, etc. ..., que se caracterizan porque transcurrido el plazo concesional, el derecho se extingue y el concesionario pierde los bienes construidos que revierten al concedente, generalmente una Administración pública, como acaba de ocurrir recientemente en España al tiempo de dictarse esta resolución con varias autopistas de peaje; y, por otra parte, sobre lo que se dice de los costes relacionados con grandes reparaciones volveremos enseguida.

Aparte de esas menciones específicas, atendiendo a lo dispuesto en ese artículo 1.4 del Reglamento, el "valor de la construcción" de los edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas o de las partes de los mismos, debían amortizarse *"dentro de su período de vida útil"*, como ocurre con todos los demás elementos patrimoniales del inmovilizado material y todas las inversiones inmobiliarias; estableciendo a continuación qué debía entenderse como *"período de vida útil"* a tal efecto, que era *"el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual"*.

**Vida útil de tales "edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas", y de las partes de los mismos, que para el Reglamento era de cien años**, pues si su plazo máximo de amortización según tablas *-vid supra-* era de 100 años, 100 años será el plazo en el que según tal método de amortización deberá quedar totalmente cubierto su valor; 100 años a contar desde su puesta en condiciones de funcionamiento, desde que tuvieran terminada su construcción (certificado de final de obra) o la licencia de primera ocupación; con lo que además se cumple lo dispuesto en artículo 2.2 del Reglamento de que:

*"2. En el método de amortización, según tablas de amortización oficialmente aprobadas, la vida útil no podrá exceder del período máximo de amortización establecido en las mismas."*

Vida útil de 100 años de tales edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas o de las de las partes de los mismos, que, lógica y necesariamente será la misma, tanto si se amortiza aplicando el coeficiente máximo (del 2%) como si se hace con el mínimo (del 1%), o con uno intermedio.

El apartado 7 del artículo 1 del Reglamento contiene otras previsiones enormemente importantes para lo que nos ocupa; en su primer párrafo dispone que:

*"7. Cuando las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias se incorporen a dicho inmovilizado, el importe de las mismas se amortizará durante los períodos impositivos que resten para completar la vida útil de los referidos elementos patrimoniales. A tal efecto, se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora."*

*Los elementos patrimoniales que han sido objeto de las operaciones de renovación, ampliación o mejora, continuarán amortizándose según el método que se venía aplicando con anterioridad a la realización de las mismas."*

*Cuando las operaciones mencionadas en este apartado determinen un alargamiento de la vida útil estimada del activo, dicho alargamiento deberá tenerse en cuenta a los efectos de la amortización del elemento patrimonial y del importe de la renovación, ampliación o mejora."*

Lo que debe analizarse conjuntamente con lo recogido en el último inciso del segundo párrafo del apartado 4:

*"Los costes relacionados con grandes reparaciones se amortizarán durante el período que medie hasta la gran reparación."*

Para que los elementos patrimoniales del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias se mantengan en condiciones normales de uso y funcionamiento precisan de una conservación y mantenimiento que suponen unos gastos, que son gastos corrientes, gastos contables y fiscales del ejercicio; en cambio cuando por su excepcionalidad o importancia cuantitativa se hacen unos gastos extraordinarios que exceden de esos corrientes conservación y mantenimiento, los importes de los mismos ya no se tratan como unos gastos corrientes, sino como un mayor valor del inmovilizado concernido.

Esta es la materia que regula este apartado 7, que en su primer párrafo habla de tres tipos de esos, llamémosles así, **gastos excepcionales, que pueden deberse a: renovaciones, ampliaciones o mejoras**; tres categorías bien conocidas en el ámbito tributario.

Ampliaciones, que son las que aumentan el tamaño o capacidad del activo de que se trate; que en el caso de las inversiones inmobiliarias se da, por ejemplo, cuando a una edificación se la añade una determinada superficie o, incluso, cuando lo que se hace es cerrar una terraza que antes estaba descubierta.

Mejoras, cuando lo que se hace es dotar al activo afectado de unas características o virtualidades que antes no tenía; y de nuevo y a título de ejemplo en las inversiones inmobiliarias, si a un determinado inmueble que antes no lo tenía se le hace una instalación de aire acondicionado.

Renovaciones, son gastos con los que, sin que ello suponga ni una ampliación ni una mejora, se sustituyen una parte o determinados elementos de un activo; y como siempre a título de ejemplo y refiriéndonos a inmuebles, si en un edificio que ya tenía ascensor, se instala uno nuevo, o si se renueva su instalación eléctrica.

Y lo que ese primer párrafo dispone es que los elementos del activo ampliados, mejorados o renovados, de que se trate, continuarán amortizándose según el método que se venía aplicando con anterioridad; y que **el importe de la ampliación o mejora o renovación de que se trate deberá amortizarse pareadamente con la amortización que reste del activo objeto de la misma.**

El último inciso del segundo párrafo del apartado 4 habla de los costes relacionados con grandes reparaciones, que son las que sistemáticamente han de realizarse respecto de algunos activos, como paradigmáticamente ocurre con los aviones, que cada cierto plazo de tiempo y/o horas de vuelo han de ser objeto de una gran reparación; y que no debe desecharse que una determinada empresa pudiera aplicar para ciertos inmuebles, aunque no suele ser frecuente; por lo demás, los importes de esas grandes reparaciones deben amortizarse en el plazo que reste hasta que deba llevarse a cabo la siguiente gran reparación.

Aunque, ya lo hemos dicho, para los inmuebles no suele aplicarse esta figura de las grandes reparaciones, y en cambio sí que es muy frecuente que se den en la práctica las que el apartado 7 contempla: renovaciones, ampliaciones o mejoras.

Apartado 7 que tiene un tercer párrafo, que, como se verá luego, tiene una importancia trascendental para lo que nos ocupa:

*"Cuando las operaciones mencionadas en este apartado determinen un alargamiento de la vida útil estimada del activo, dicho alargamiento deberá tenerse en cuenta a los efectos de la amortización del elemento patrimonial y del importe de la renovación, ampliación o mejora."*

Como hemos dicho antes, para que se mantengan en condiciones normales de uso y funcionamiento a lo largo de su una vida casi todos los activos materiales precisan de una conservación y un mantenimiento corrientes, que generan unos gastos, que son gastos contables y fiscales del ejercicio.

Gastos corrientes de conservación y mantenimiento, **conservación y mantenimiento corrientes que las Tablas de amortización prevén que se va a producir**; una reflexión importante que amerita de una mayor explicación. Pensemos en un elemento mecánico que necesita ser engrasado todos los meses, y que en las Tablas tiene un período máximo de amortización de 10 años. Pues bien, eso quiere decir que las Tablas consideran que ese elemento puede durar diez años -vida útil- porque va a ser engrasado todas los meses, puesto que si no es así, no tendrá esa duración; y eso es lo que hemos querido expresar cuando hemos dicho que las Tablas de amortización prevén que esa conservación y ese mantenimiento corrientes se va a producir.

Algo que no ocurre con los gastos por renovaciones extraordinarias del apartado 7 que ahora venimos examinando. Es decir que cuando las Tablas le fijan a un elemento un período máximo de amortización de 10 años, las **Tablas consideran que ese elemento va a ser objeto de una conservación y un mantenimiento ordinarios, pero no de ningún tipo de renovación o mejora extraordinarias.**

Y va de suyo que hay muchos elementos, y paradigmáticamente los edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas, o partes de los mismos, que nos vienen ocupando, que sí, a lo largo de su vida útil, y además de una conservación y un mantenimiento corrientes, son objeto de todas las renovaciones y mejoras que precisen, ello redundará en que su posibilidad de uso en condiciones idóneas se alargará en el tiempo.

Algo que el Reglamento reconoce y regula en ese segundo párrafo del apartado 7; con una solución de puro sentido común: si el elemento que ha sido sometido a una determinada "renovación" y/o "mejora" por ello va a durar más, **pues habrá que recalcular las amortizaciones a futuro**, considerando que la base que queda por amortizar y que habrá que amortizar será el valor neto contable del elemento en ese momento (coste de adquisición original menos las amortizaciones acumuladas) más el coste de esa "renovación" y/o "mejora", y que su vida útil ya no será la que a ese elemento todavía le quedara, sino una superior en función de la importancia y efectos que haya tenido la "renovación" que se ha efectuado.

Qué duda cabe de que, si un edificio administrativo, comercial, de servicios y viviendas, o una parte del mismo, además de su conservación y mantenimiento corrientes, es objeto con cierta periodicidad de todas las renovaciones y mejoras que precise a lo largo de su vida, eso alargará de manera extraordinaria los años en que podrá ser susceptible de un uso óptimo, en suma su "vida útil".

Y la experiencia nos dice que, cuando están en buenos sitios, eso suele ocurrir casi siempre: que los inmuebles son cuidados y remozados en lo que precisan, de suerte que sigan estando casi como nuevos.

Lo que abriría una posibilidad de regularización de las amortizaciones de esos inmuebles, si en las mismas no se hubiese atendido a lo recogido en ese segundo párrafo del artículo 1.7 del Reglamento (R.D. 1777/2004); pero ésa es una vía que la Inspección Regional de Galicia no siguió en el caso de X.

NOVENO.

**La incidencia de considerar que "el valor de la construcción" de las inversiones inmobiliarias consistentes en "edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas", tienen que tener necesariamente un cierto "valor residual".**

Hemos llegado al punto nuclear del presente recurso.

En el FUNDAMENTO DE DERECHO anterior, en el que hemos hecho abstracción del posible valor residual que "el valor de la construcción" de tales inversiones inmobiliarias puedan tener a efectos de su correcta amortización, y además de eso de sobra conocido de que para los inmuebles lo que no resultaba amortizable era la parte del precio de adquisición de los mismos correspondiente al valor del suelo, hemos recogido que en 2010 el "valor de la construcción" de los "edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas", o de partes de los mismos, podía amortizarse como máximo un 2% anual, lo que supone que se amortizaría en 50 años, siendo la amortización mínima del 1% anual, que es el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización de 100 años establecido en esas tablas de amortización, pudiendo utilizarse cualquier porcentaje que estuviera entre los dos anteriores, con lo que cualquier porcentaje intermedio sería válido y aceptable.

Y ahora vamos a aceptar que "el valor de la construcción" de esas inversiones inmobiliarias tienen que tener necesariamente un cierto "valor residual", y que éste ha de tenerse en cuenta para la correcta amortización de las mismas, visto lo que dispone el artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto de que:

*"2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, **excluido, en su caso, el valor residual. ..."***

Como hemos recogido al final del FUNDAMENTO DE DERECHO QUINTO, en las normas fiscales no hay una definición de qué debe considerarse como "valor residual" o una explicación de cómo determinar cuál es el "valor residual" de un determinado activo de cara a la correcta amortización del mismo.

Sí que hay una definición en la normativa contable, en concreto en el sub-apartado 10 "10 Valor residual" del apartado 6º "Criterios de valoración" del "Marco Conceptual de la Contabilidad" del PGC de 2007:

*"El valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil."*

Atendiendo a lo que ahí se dice, pensemos en una empresa que adquiere un local comercial nuevo por un "total coste de adquisición" de "T", del que una parte "C" corresponde al "valor de la construcción" y otra "S" al "valor del suelo" del mismo.

Cuando ese local hubiera agotado su vida útil, la parte "S" correspondiente al "valor del suelo" del mismo en principio seguiría valiendo igual, que por ello no se amortiza, pero no así la parte correspondiente al "valor de la construcción", que valdría menos, un valor residual que vamos a denominar "c".

Con lo que, visto lo dispuesto en ese artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto, del "valor de la construcción" de ese local esa empresa sólo podría amortizar un importe "A" que sería = "C" - "c".

Valor residual "c" del "valor de la construcción" de ese local, que sería el importe que esa empresa estimara que podría obtener en el momento actual por la venta de ese local, una vez deducidos los costes de venta y la parte atribuible al valor del suelo del mismo, si ese local en lugar de ser nuevo tuviera 100 años, que es la vida útil que cabe atribuirle a un activo como ése, y si ese local sólo hubiera sido objeto de una conservación y de un mantenimiento corrientes, todo ello en los términos expuesto en el FUNDAMENTO DE DERECHO anterior.

Eso es lo que esa empresa tendría que hacer para practicar correctamente las amortizaciones correspondientes al repetido local comercial.

Una tarea cuyo enunciado es sencillo, pero cuya ejecución arroja unos resultados impredecibles y por ello inútiles; porque, cómo estimar hoy lo que va a poder valer una construcción dentro de 100 años que fuera a ser objeto sólo de una conservación y de un mantenimiento corrientes, es algo que parece imposible. Y ello no es una simple especulación. En tal sentido, piénsese que de cara a hacer una estimación tal, esa empresa buscara un local construido hace 100 años para ver cuál podría sea ahora el valor de su construcción, y que encontrara un local construido en 1.921 que siguiera en funcionamiento, que en todas las ciudades españolas habrá bastantes, pero lo que difícilmente encontraría es algún local construido en ese año y que sólo hubiera sido objeto de una conservación y de un mantenimiento corrientes, es decir, entre otras cosas, con sus instalación eléctrica y fontanería originales. Ya decimos impensable. Como impensable parece decir hoy cómo serán los edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas de dentro de 100 años, y qué condiciones constructivas deberán tener para los usos que le sean propios.

En 1921 nadie pensaría en tener aire acondicionado, y hoy en día en una ciudad calurosa es imposible vender o alquilar una oficina que no lo tenga; pues en un sentido similar, ocurre con las predicciones de futuro a tan largo plazo.

Por eso se antoja muy difícil determinar cómo podría esa empresa estimar el valor que podría obtener en el momento actual por la venta de ese local, una vez deducidos los costes de venta y la parte atribuible al valor del suelo del mismo, si ese local en lugar de ser nuevo tuviera 100 años.

Pero, como hemos dicho, necesariamente tendría que hacerlo para amortizar correctamente ese local, bajo la premisa de que ese local tuviera que tener necesariamente un cierto "valor residual", que derivaría de la interpretación del artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto, según la cual "el valor de la construcción" de todas las inversiones inmobiliarias tienen que tener en principio un cierto "valor residual".

Algo que esa empresa tendría que hacer respecto de todos los inmuebles (edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas, o partes de los mismos) de que fuese propietaria. Algo que tendrían que hacer todas las empresas españolas, y no sólo las societarias sino también las de personas físicas con actividades empresariales o rendimientos inmobiliarios explícitos, respecto de todos sus inmuebles de esos tipos.

Todo lo cual, a su vez, quedaría bajo la potestad comprobadora de la Administración tributaria.

Unas tareas que se antojan inalcanzables, tanto para los obligados tributarios como para la Administración, y que serían fuente de una conflictividad tributaria ingobernable.

Por ello, teniendo en cuenta que según el artículo 12.1 de la LGT:

*"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil."*

Artículo 3.1 del Código civil que dispone:

*"1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas."*

Y que **la tendencia en materia de amortizaciones fiscales es a la simplificación de su regulación y del funcionamiento de las mismas**, como se plasma en la actual Ley del Impuesto (la Ley 27/2014) en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho quinto.

Este Tribunal considera que lo dispuesto en el artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto (R.D. 1777/2004) de que:

*"2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación."*

Y en las Tablas de amortización anexas a ese R.D. 1777/2004, según las que los "Edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas", o partes de los mismos, debían amortizarse con un coeficiente lineal máximo del 2% y en un período máximo de 100 años.

Debe interpretarse en el sentido de que, **cuando el "valor de la construcción" de un edificio administrativo, comercial, de servicios y vivienda, o una parte de los mismos, es decir su precio de adquisición excluida la parte del mismo correspondiente al valor del suelo, se amortice en un plazo de 100 años, esa amortización agotará íntegramente ese "valor de la construcción", sin que deba tenerse en cuenta "valor residual" alguno al respecto.**

Que, dicho de otra manera, supone que, a los efectos de amortizar correctamente el "valor de la construcción" de los edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas, o partes de los mismos, debe considerarse que ese "valor de la construcción" no va a tener "valor residual" alguno una vez que haya transcurrido su período máximo de amortización de 100 años.

Lo que supone que, si una entidad amortiza sus edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas con los coeficientes de Tablas, las amortizaciones que resulten de aplicar esos porcentajes al valor de la construcción de los mismos responderá a su "depreciación efectiva" y, por tanto, serán unos importes deducibles en su integridad en el ejercicio en cuestión; sin que tal conclusión pueda verse perjudicada porque deba aplicarse, si es que es del caso, el régimen previsto para bienes usados en el artículo 2.4 del Reglamento del Impuesto (R.D. 1777/2004).

## Décimo.

**Lo concluido en el Fundamento de Derecho anterior determina que el ajuste practicado por la Inspección Regional de Galicia a X fue improcedente, lo que exige la estimación del presente recurso de alzada, y declarar la improcedencia de la liquidación dictada en su día por la Inspección Regional de Galicia a cargo X, que fue lo que lo que entidad solicitó con el *petitum* del presente recurso.**

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas