

## HAY QUE REVISAR Y VERIFICAR DE FORMA EFECTIVA EL ÁREA DE INMOVILIZADO MATERIAL, INMATERIAL Y SUS AMORTIZACIONES Y DETERIOROS.

- En algunas ocasiones **nos dejamos llevar por la inercia** de ejercicios anteriores, vemos nuestro cuadro de inmovilizado, calculamos la amortización del ejercicio, la anotamos y a la contabilidad. **Esto es un error**, debemos trabajar este área de inmovilizado contable y fiscalmente, ya que la Administración Tributaria la verifica a fondo, sobre todo para activos fijos y amortizaciones de cuantía sustancial.
- **Debemos realizar un programa de trabajo, de cara al cierre contable y fiscal del ejercicio, adaptado a la importancia que el inmovilizado tenga en nuestro balance y en nuestros gastos.**
- **Adjuntamos unas notas** recordatorias de cómo valorar el inmovilizado material e inmaterial, su amortización y deterioro y también un **check-list con las comprobaciones y verificaciones fiscales** que debemos realizar.
- **El objetivo es que todo esté soportado, correctamente valorado, y que la amortización sea efectiva/deducible desde el punto de vista fiscal.**

No lo deje y realice su programa de trabajo, adaptado a su empresa.

Quedamos a su disposición para cualquier duda o aclaración.

### Luis Alfonso Rojí Chandro

(Socio/Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

### Ficheros adjuntos:

- (4) Cierre Contable: Inmovilizado Material/Inversiones Inmobiliarias
- (5) Cierre Contable: Inmovilizado Intangible
- Tax Compliance: Amortizaciones-Listado de Control

### Remitido por:

Vanessa Esteve  
Secretaria de Dirección  
vanessa@lartributos.com

Luis Alfonso Rojí  
x  
Asesores Financieros y Tributarios

C/Goya, 77 - Esc.D 2º 28001-Madrid  
Tel.: 91 436 21 99 Fax: 91 435 79 45  
<http://www.lartributos.com>



Antes de imprimir, asegúrese que es necesario. Contribuyamos a preservar los recursos naturales y el medio ambiente.

Aviso Legal: Este mensaje está destinado exclusivamente a su destinatario y puede contener información privada y confidencial, cuya utilización y divulgación no está autorizada. Si ha recibido este mensaje por error, le rogamos nos lo comunique por esta misma vía, y proceda a su destrucción, así como cualquier archivo o documento adjunto al mismo. L.A. Rojí Asesores Tributarios, S.L., no asume ninguna responsabilidad por la incorrecta recepción y violación de la confidencialidad o uso indebido de la información contenida en el mensaje. Esta información es enviada con el consentimiento del receptor.

En cumplimiento de la normativa de protección de datos, en concreto del Reglamento General de Protección de Datos 2016/679 y su normativa de desarrollo y la Ley 34/2002 (LSSICE-Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico) le informamos que los datos que nos facilite serán incorporados a una base de datos de nuestra responsabilidad. L.A. Rojí Asesores Tributarios, S.L., tratará sus datos, información y documentación adjunta únicamente en el marco de relación profesional o comercial que nos une con la más estricta confidencialidad, adoptando para ello, las medidas técnicas y organizativas necesarias para evitar la pérdida, mal uso, alteración y/o acceso no autorizado. Para ejercitar sus derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición sobre protección de datos personales, así como, en cumplimiento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, comunicar o denunciar indicios, sospechas o evidencias de posibles delitos o incumplimientos normativos, puede utilizar el siguiente canal de comunicación: [lar@lartributos.com](mailto:lar@lartributos.com)



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
REAF-REGAF Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles



## (4) CIERRE CONTABLE: INMOVILIZADO MATERIAL/INVERSIONES INMOBILIARIAS

(210) Terrenos y bienes naturales
(211) Construcciones
(212) Instalaciones técnicas
(213) Maquinaria
(214) Utilaje
(215) Otras instalaciones
(216) Mobiliario
(217) Equipos para procesos de información
(218) Elementos de transporte
(219) Otro inmovilizado material
(220) Inversiones en terrenos y bienes naturales
(221) Inversiones en construcciones
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material
(282) Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias
(291) Deterioro de valor del inmovilizado material
(681) Dotación amortización del inmovilizado material
(691) Pérdidas por deterioro del inmovilizado material

Elementos de patrimonio destinados a servir de forma duradera a las actividades de la empresa, así como las inversiones inmobiliarias.

- **VALORACIÓN INICIAL:** deben valorarse y contabilizarse por su coste, ya sea el precio de adquisición (compra), o el coste de producción (fabricado por la empresa)
- (A) **COMPRA:**
  - (+) Precio de adquisición (deducido descuentos)
  - (+) Gastos adicionales hasta su puesta en funcionamiento
    - (+) Explanación y derribo.
    - (+) Transporte.
    - (+) Aranceles, impuestos indirectos no recuperables.
    - (+) Seguros.
    - (+) Instalación y Montaje.
    - (+) Gastos financieros devengados antes de que el inmovilizado esté en condiciones de funcionamiento.
    - (+) Pruebas que generen gastos, hasta que el activo entre en funcionamiento.



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
**REAF-REGAF** Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles



(B) **FABRICACIÓN O CONSTRUCCIÓN PARA LA PROPIA EMPRESA:** Coste de Producción que se obtiene de la suma de:

- (+) Precio de adquisición de materias primas y consumibles.
- (+) Costes directamente imputables a dichos elementos de inmovilizado.
- (+) Costes indirectamente imputables, en una parte razonable, y que correspondan al período de fabricación o construcción.
- (+) Gastos en pruebas y ensayos hasta que esté en condiciones de funcionamiento.
- (+) Costes de desmantelamiento o retiro.
- (+) Gastos financieros devengados antes de que el inmovilizado esté en condiciones de funcionamiento.
- (+) Gastos de personal empleado en construcción o fabricación.

• **INCORPORACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS**

- (+) De fuentes específicas de financiación, con vinculación directa con el inmovilizado adquirido o construido.
  - (-) Si parte de dicha financiación ha generado ingresos durante el período de generación, estos fondos no han sido aplicados, capitalización proporcional de gastos financieros.
- (+) Del resto de fuentes de financiación generales, en función del tipo medio ponderado de interés, (intereses/fuentes de financiación ajena), aplicado a la parte no financiada con fondos específicos.

- **VALORACIÓN POSTERIOR**
  - (+) Precio de adquisición o coste de producción
  - (-) Amortización acumulada
  - (-) Correcciones valorativas por deterioro

• **NORMAS DE VALORACIÓN ESPECÍFICAS**

- (1) **SOLARES SIN EDIFICAR:** Precio de adquisición
  - (+) Gastos de acondicionamiento, cierres, movimiento de tierras, saneamientos, drenaje...
  - (+) Gastos de derribo de construcciones.
  - (+) Gastos de inspección, planos...



- (2) **CONSTRUCCIONES:** Edificaciones donde se desarrolla la actividad de la empresa.  
Precio de adquisición  
(+) Instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia (electricidad, gas, calefacción, sanitarios, conducción agua, y otras que formen parte del inmueble).  
(+) Tasas Honorarios de proyecto y dirección de obra.  
(+) Gastos de explanación y derribo.  
(+) Valor contable del edificio derruido.
- (3) **PERMUTAS, SIN CARÁCTER COMERCIAL,** toda permuta de activos de la misma naturaleza y uso para la empresa.  
El inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado, más las contrapartidas monetarias realizadas con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido, si este fuese menor.
- (4) **PERMUTAS DE CARÁCTER COMERCIAL,** el inmovilizado material recibido se valora por el valor razonable del activo entregado, más las contrapartidas monetarias entregadas a cambio, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido.
- (5) **APORTACIONES DE CAPITAL NO DINERARIAS,** el receptor deberá valorar los elementos de inmovilizado material recibidos por este concepto, por su valor razonable en el momento de la aportación.
- (6) **BAJA EN LAS CUENTAS DEL INMOVILIZADO MATERIAL**  
Se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición de los mismos, imputándose el resultado a la cuenta de PyG.
- |  |   |  |
|--|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>(-) Entregas a título gratuito</li><li>(-) Expropiaciones</li><li>(-) Siniestros</li><li>(-) Ejecuciones de garantía</li><li>(-) Reclasificación a existencias</li></ul> | } | Motivos especiales de baja en el inmovilizado material |
|--|---|--|



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
REAF-REGAF Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles



- **INVERSIONES INMOBILIARIAS** (Subgrupo 22 PGC/PGC Pymes)

Inmuebles que se poseen para obtener rentas, plusvalías, normalmente destinados al arrendamiento a terceras personas, siempre que la venta de inmuebles no sea la actividad principal de la empresa.

**Se valoran con los mismos criterios que el inmovilizado material**, presentándose en un apartado independiente.

- **AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL/AMORTIZACIÓN DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS**

Refleja la depreciación sistemática anual, siempre que sea **efectiva y esté contabilizada**. Se dotará elemento a elemento del inmovilizado.

Se establecerá de manera **sistemática y racional**, en función de la vida útil del bien o elemento y su valor residual.

El valor base de amortización en un elemento es el valor de adquisición o coste de producción, minorando en el valor residual.

En las construcciones, la depreciación sólo afectará al valor de la construcción, con exclusión del valor del suelo.

No son amortizables las inmovilizaciones materiales en curso.

**Contablemente** podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que, de acuerdo a un **criterio técnico-económico**, distribuyan los costes de amortización a lo largo de la vida útil.

- **DETERIORO CONTABLE DEL INMOVILIZADO MATERIAL/DETERIORO CONTABLE DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS**

Cuando se produzca un deterioro de estos activos, se efectuarán las **correcciones valorativas** necesarias, para atribuirles el valor inferior que les corresponda en la fecha de cierre del balance. (C. de Comercio).

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material **cuando su valor contable supere su importe recuperable**. (PGC/PGC Pymes)

Al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún elemento del inmovilizado material se ha deteriorado, **contabilizando elemento a elemento la pérdida reversible cuantificada** (deterioro).

Cuando las circunstancias que hubiesen motivado la contabilización del deterioro desaparezcan, se producirá una **reversión del mismo**, por la recuperación del valor producida.

Deterioro de valor = gasto

Reversión del deterioro = ingreso

La contabilización de un deterioro de valor, en un elemento del inmovilizado material/inversiones inmobiliaria amortizable, **afectará** al importe de las **amortizaciones de los ejercicios siguientes**.



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
**REAF-REGAF** Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles



- **ARRENDAMIENTO FINANCIERO (LEASING) DE ACTIVOS/INMUEBLES**

Por su importancia y generalización, dedicamos un apartado específico a la figura del leasing.

## **GUÍA DE ACTUACIÓN** (Cierre Contable)

### **INMOVILIZADO MATERIAL/INVERSIONES INMOBILIARIAS**

- ❑ **Comparar** los grupos de Inmovilizado Material e Inversiones Inmobiliarias en el ejercicio en curso, con los del ejercicio anterior. Explicando las diferencias positivas/negativas. (altas y bajas)
- ❑ **Verificar el valor de adquisición/coste de producción** de los nuevos elementos adquiridos, de forma que contenga todos los gastos adicionales activables.
- ❑ **Verificar** especialmente la incorporación al valor de adquisición/coste de producción de **gastos financieros**, por fuentes de financiación específicas y generales.
- ❑ **Verificar** que a todos los elementos del Inmovilizado Material/Inversiones Inmobiliarias, susceptibles de depreciación, se les ha aplicado la **amortización contable**.
  - ✓ Sin incluir el valor del suelo.
  - ✓ Sin amortizar el inmovilizado material en curso.
  - ✓ Sin amortizar elementos que no han entrado en funcionamiento.
  - ✓ Que se ha aplicado de forma proporcional al tiempo de funcionamiento, para activos adquiridos en el ejercicio.
  - ✓ Que la amortización se ha realizado elemento a elemento.
- ❑ **Verificar**, para elementos de Inmovilizado Material/Inversiones Inmobiliarias, adquiridos en ejercicios anteriores, la existencia de un adecuado **soporte documental de su valor de adquisición** o coste de producción, seleccionando en función de la importancia relativa de los mismos.
- ❑ **Verificar** si en el ejercicio se han producido en los elementos del Inmovilizado Material/Inversiones Inmobiliarias, pérdidas de valor reversibles, dotando las **correcciones por deterioro** de valor oportunas.
  - ✓ Con el adecuado asiento contable.
  - ✓ Con la existencia de prueba material que justifique el menor valor.
- ❑ **Valorar y verificar** si se han producido en el ejercicio **recuperaciones de valor** de deterioros de elementos de Inmovilizado Material/Inversiones Inmobiliarias dotados en ejercicios anteriores.
  - ✓ Con la adecuada justificación documental de la recuperación del valor.
  - ✓ Con el asiento contable de reversión, como ingreso.



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
REAF-REGAF Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles



## (5) CIERRE CONTABLE: INMOVILIZADO INTANGIBLE

- (200) Investigación
- (201) Desarrollo
- (202) Concesiones Administrativas
- (203) Propiedad Industrial
- (204) Fondo de Comercio
- (205) Derechos de Traspaso
- (206) Aplicaciones Informáticas
- (280) Amortización acumulada del inmovilizado intangible
- (290) Deterioro de valor del inmovilizado intangible
- (680) Dotación amortización del inmovilizado intangible
- (690) Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible

**Activos no monetarios, sin apariencia física, susceptibles de valoración económica.  
(Es preciso que sea un activo y que sea identificable)**

- **VALORACIÓN INICIAL:** Se reconoce inicialmente por:
  - (+) Precio de adquisición
  - (+) Costes derechos atribuibles para su uso

Si está producido por la empresa:

  - (+) Coste de producción  
(Comprende todos los gastos ocasionados hasta que alcance el rendimiento normal)
- **VALORACIÓN POSTERIOR**
  - (+) Precio de adquisición/ Coste de producción
  - (-) Amortizaciones
  - (-) Correcciones valorativas por deterioro

Todos los inmovilizados intangibles **tienen vida útil definida**, y si esta no pudiera estimarse de manera fiable, se amortizará en un plazo de 10 años.



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
**REAF-REGAF** Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles



## • **NORMAS DE VALORACIÓN ESPECÍFICAS**

- (1) **INVESTIGACIÓN:** indagación original y planificada que persigue describir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico y técnico.

Gastos de Investigación = gastos del ejercicio

**Podrán activarse**, desde el momento que cumplan las siguientes condiciones:

- ✓ Estar individualizados por proyectos.
- ✓ Tener un coste claramente establecido, que permita ser distribuido en el tiempo.
- ✓ Tener motivos fundados de éxito técnico y rentabilidad económico-comercial.
- ✓ Financiación relativamente asegurada para poder terminar el desarrollo de los mismos.
- ✓ Intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo.

Si se activan, **la amortización** de los gastos de investigación activados, deberá practicarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo máximo de 5 años (desde el momento de su activación).

Si una vez activados, existen dudas sobre el éxito técnico o la rentabilidad económica-financiera del proyecto, los activos se imputarán directamente a pérdidas.

- (2) **DESARROLLO:** aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación, para lograr la producción de bienes o servicios, hasta el momento en que se inicia la producción comercial.

Los gastos de desarrollo, si se cumplen las condiciones indicadas en los de investigación, **se reconocerán en el activo de forma obligatoria**.

**La amortización** de estos gastos activados se efectuará durante su vida útil, que se estima no es superior a 5 años (desde el momento de su activación).

- (3) **CONCESIONES ADMINISTRATIVAS:** gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.

**Deben activarse** por el importe total de los gastos incurridos en su obtención.

Se **amortizarán** en el período de concesión utilizando la depreciación lineal.



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
**REAF-REGAF** Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles



- (4) **PROPIEDAD INDUSTRIAL**: incluye entre otras las patentes de invención propia. En ningún caso se incluirán las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, sellos, denominaciones editoriales, listas de clientes o partidas similares, que se hayan generado internamente.  
**Valoración**: Precio de adquisición o coste de producción  
(+) Gastos de registro y formalización  
(+) Gastos de desarrollo activados hasta la obtención de la patente  
(-) Amortizaciones  
(-) Correcciones valorativas
- (5) **FONDO DE COMERCIO**: sólo se reconoce en el activo cuando haya sido **adquirido a título oneroso**, y se cuantifica por el exceso, en la fecha de adquisición del valor razonable de la contraprestación entregada en una combinación de negocios, sobre el valor de los activos adquiridos menos el de los pasivos asumidos.  
**Se presumirá**, salvo prueba en contrario, que su **vida útil es de 10 años**, (período máximo de amortización contable).
- (6) **DERECHOS DE TRASPASO**: en el importe satisfecho por los derechos de arrendamiento sobre locales, en los que el adquirente (nuevo arrendatario), se subroga en los derechos y obligaciones del transmitente (antiguo arrendatario), derivados de un contrato anterior.  
**Sólo podrá figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una transacción onerosa.**  
Debe ser objeto de amortización, que se realizará de forma sistemática durante su vida útil (que no superará el tiempo de la duración del contrato y, en su caso, las posibles prórrogas).
- (7) **APLICACIONES INFORMÁTICAS**: importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, adquiridos a terceros o elaborados por la propia empresa.  
Incluye el desarrollo de páginas web, de utilización en varios ejercicios.  
**En ningún caso** se activarán los gastos de **mantenimiento** de la aplicación informática.  
**Se amortizarán dentro de su vida útil**, que se presume salvo prueba en contrario, que no es superior a 5 años.



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
REAF-REGAF Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles



- AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE**

En todos los inmovilizados intangibles, se presume una vida útil definida y, si esta no puede determinarse de manera fiable, se amortizará en un plazo de 10 años.

Inmovilizado Intangible	Plazo de amortización
Investigación	5 años
Desarrollo	5 años
Fondo de Comercio	Vida útil, que se presumirá de 10 años
Derechos de Traspaso	Duración del contrato
Marcas	Vida útil estimada o 10 años
Programas de Ordenador	Vida útil no superior a 5 años
Concesiones Administrativas	Período de concesión

- DETERIORO DE VALOR DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE**

Se aplicarán al inmovilizado intangible **las normas sobre deterioro, relativas al inmovilizado material**, suponiendo que se producirá una pérdida por deterioro de valor del elemento intangible cuando **su valor contable supere a su importe recuperable**, siendo posible la recuperación de su valor y la reversión de dicho deterioro producido.

Respecto **al fondo de comercio**, se analizará anualmente el valor de las unidades generadoras de activo a las que se haya asignado un fondo de comercio, comprobando su eventual deterioro. Los deterioros reconocidos no serán objeto de reversión en ejercicios futuros.



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
**REAF-REGAF** Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles



## GUÍA DE ACTUACIÓN (Cierre Contable)

### INMOVILIZADO INTANGIBLE

- ❑ **Comparar** el grupo de Inmovilizado Intangible del ejercicio en curso, con el del ejercicio anterior. Explicar los aumentos y disminuciones (altas y bajas)
- ❑ **Verificar el precio de adquisición/coste de producción** de los inmovilizados intangibles incorporados en el ejercicio.
- ❑ En **Investigación y Desarrollo**, verificar que se cumplen los criterios de activación.  
Verificar su amortización sistemática.
- ❑ En **Concesiones Administrativas**, verificar:
  - ✓ Documento jurídico que soporta su existencia.
  - ✓ Período de concesión, duración.
  - ✓ Valoración de la misma.
  - ✓ Amortización sistemática.
  - ✓ Existencia de correcciones de valor por deterioro.
- ❑ En **Propiedad Industrial**, verificar:
  - ✓ El registro de patentes propias.
  - ✓ Valoración de la Propiedad Industrial, incluyendo todos los gastos.
  - ✓ Amortización sistemática.
  - ✓ Existencia de correcciones valorativas por deterioro.
- ❑ **Fondo de Comercio**, verificar:
  - ✓ El soporte jurídico que da lugar a la adquisición a título oneroso.
  - ✓ Valoración asignada al mismo.
  - ✓ Amortización sistemática en su período de vida útil.
  - ✓ Existencia de deterioro a fondo de comercio asignado a unidades generadoras de efectivo.
- ❑ **Derechos de Traspaso**, verificar:
  - ✓ La transacción onerosa de la que deriva, contrato de arrendamiento, factura...
  - ✓ Valoración asignada a este elemento.
  - ✓ Vida útil, duración del contrato y prórrogas previsibles.
  - ✓ Amortización sistemática.
- ❑ **Aplicaciones y Programas Informáticos**, verificar:
  - ✓ Contrato de adquisición, cesión, factura...
  - ✓ Valoración asignada a este elemento.
  - ✓ No activación de gastos de mantenimiento.
  - ✓ Vida útil estimada.
  - ✓ Amortización sistemática.

**Luis Alfonso Rojí**

**Asesores Financieros y Tributarios**

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º  
28001-Madrid  
Teléfono: 91 436 21 99  
Fax.: 91 435 79 45  
N.I.F.: B85696235  
[www.lartributos.com](http://www.lartributos.com)

**aedaf** ASOCIACIÓN  
ESPAÑOLA  
DE ASESORES  
FISCALES



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
**REAF-REGAF** Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles

**REC**  
EXPERTO  
CONTABLE  
ACREDITADO

**eca**  
Experto Contable  
Acreditado  
Asociación Española de Contabilidad  
y Administración de Empresas

## AMORTIZACIONES: LISTADO DE CONTROL

### GUÍA DE ACTUACIÓN Y CUMPLIMIENTO

#### AMORTIZACIONES

#### RÉGIMEN GENERAL

- En relación a todos los activos calificados de **inmovilizado material, inmaterial, inversiones inmobiliarias**.
  - Verificar su correcta **calificación**.
  - Comprobar el adecuado **soporte documental**.
    - ✓ Seleccionar, de acuerdo con su importancia material, un número de activos relevantes y verificar su soporte económico/jurídico, incluyendo activos adquiridos en ejercicios anteriores y activos adquiridos en el propio ejercicio.
    - ✓ Verificar que el soporte documental se mantiene durante todo el período temporal de amortización del activo.
    - ✓ Establecer los métodos de archivo oportunos que permitan un fácil acceso a este soporte documental.

- Comprobar que el **valor base para la amortización** fiscal es el correcto.
  - ✓ Verificar el valor de adquisición/coste de producción, excluyendo el valor residual, si existiese.
  - ✓ En el caso de edificaciones, comprobar que de la base de amortización se excluye el valor del suelo.
- Comprobar que el **inicio del período de amortización** es correcto:
  - ✓ Verificar la fecha de puesta en funcionamiento, superados los períodos de prueba, para el inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.
  - ✓ Verificar el momento en que sea susceptible de producir ingresos, para el inmovilizado inmaterial.
- Verificar que el **período de vida útil** asignado para la amortización del elemento de activo, es compatible con la vida útil máxima establecida a efectos fiscales por la normativa del impuesto.
- **Ampliaciones, mejoras, renovaciones** de los activos amortizables.
  - ✓ Comprobar su existencia y su correcta calificación, diferente al gasto de mantenimiento del ejercicio.
- Bienes **adquiridos en operaciones de reestructuración empresarial**, fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias de activos...
  - ✓ Verificar que el método de amortización seguido tras la operación es el mismo al que estaba sujeto con anterioridad.

### □ Comprobación de los **requisitos para la deducibilidad fiscal de las amortizaciones (Contabilización y efectividad)**

- Verificar que la amortización anual de cada elemento está contabilizada en su correspondiente ejercicio/período impositivo (salvo excepciones relacionadas con el principio de inscripción contable).
- Verificar que, a cada elemento de activo amortizable, se le aplica un método de amortización fiscal admitido por la normativa del Impuesto sobre Sociedades. (Lineal, porcentaje constante, números dígitos, planes de amortización aprobados por la Administración Tributaria, justificación ejercicio a ejercicio).
  - ✓ Si la entidad aplicase algún otro método no admitido fiscalmente, proponer los ajustes fiscales oportunos. (Amortización en función de unidades producidas, por ejemplo).

### □ Activos amortizados según la tabla establecida en la LIS (**Método Lineal**).

- Comprobar la correcta calificación del tipo de elemento.
- Verificar que el coeficiente lineal aplicado está comprendido entre el coeficiente lineal máximo y el coeficiente lineal mínimo.
- No sobrepasar el período máximo de amortización.
- Verificar que no se aplica un coeficiente lineal inferior al coeficiente lineal mínimo.
- Elementos utilizados en **más de un turno de trabajo**, determinar nuevo coeficiente lineal máximo.
- Elementos de activo **adquiridos usados**, (excepto edificios de antigüedad inferior a 10 años).
  - ✓ Duplicar el coeficiente lineal máximo y aplicar sobre el precio de adquisición del elemento usado.
  - ✓ Alternativamente aplicar la tabla de amortización correspondiente al elemento, sobre el precio de adquisición o coste de producción originario.
  - ✓ Si el elemento usado se ha adquirido a empresas del mismo grupo, aplicar el coeficiente lineal máximo de la tabla al precio de adquisición usado o al precio de adquisición originario, dependiente de precio usado > precio originario.

### □ Activos amortizados a **porcentaje contante**.

- Excluir edificios y mobiliario y enseres.
- Aplicar al resto de elementos incluidos en la tabla de amortización, adquiridos nuevos o usados.
- Determinar el porcentaje constante aplicable, a partir del coeficiente de amortización lineal elegido comprendido entre el máximo y mínimo de la tabla.
  - ✓ Multiplicar el coeficiente lineal por el parámetro temporal correspondiente al período de amortización (1,5-2-2,5).
  - ✓ En ningún caso el porcentaje constante será inferior al 11%.
  - ✓ Amortizar en el último período de vida útil del activo, el importe restante **pendiente de amortizar**.

### □ Activos amortizados por **método de números dígitos**.

- Excluir edificios, mobiliario y enseres.
- Aplicar al resto de elementos incluidos en la tabla de amortización, adquiridos nuevos o usados.
- Determinar la cuota de amortización anual del elemento amortizable, siguiendo los siguientes pasos:
  - ✓ Establecer el período de amortización, comprendido siempre entre el período máximo y mínimo de la tabla.
  - ✓ Realizar la suma de dígitos.
  - ✓ Determinar la cuota por dígito, dividiendo el valor amortizable entre la suma de dígitos.
  - ✓ Multiplicar la cuota por dígito por el valor numérico asignado a cada período impositivo, creciente o decreciente. (Tener en cuenta los períodos anuales del dígito para activos adquiridos durante el ejercicio).

### □ **Planes especiales de amortización** aprobados por la Administración.

- Verificar solicitud, instrucción y resolución con aprobación (o inexistencia de resolución expresa con aprobación del plan solicitado por el contribuyente).
- Aplicar el plan especial de amortización aprobado, en los períodos impositivos previstos.

### □ **Justificación ejercicio a ejercicio de la amortización** de un elemento (carga de la prueba del contribuyente).

- Valorar el elemento de prueba que justifique la efectividad del gasto por amortización contabilizado del elemento de activo.
  - ✓ Tener los estudios técnico-económicos necesarios que permitan justificar la efectividad de la amortización, con referencias a todos los elementos esenciales de la misma (valor del bien, vida útil, entrada en funcionamiento, criterios que justifiquen la amortización anual...).
  - ✓ En caso de dudas o de falta de solidez de la prueba que justifique la amortización del elemento, aplicar los otros métodos fiscalmente admitidos.

### □ Amortización de las renovaciones, ampliaciones o mejoras de elementos del inmovilizado material.

- Previamente y, de acuerdo con la normativa contable, determinar si el gasto efectuado es realmente un gasto activable (renovación, ampliación, o mejora), o se trata de un gasto de conservación a tratar como gasto corriente del ejercicio.
- En caso de renovaciones, ampliaciones o mejoras que no influyan en el período de vida útil del activo.
  - ✓ Diferenciar entre la amortización del elemento y la amortización de la renovación, ampliación o mejora.
  - ✓ Amortizar el importe de la renovación, ampliación o mejora en los períodos impositivos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial.
- En caso de renovaciones, ampliaciones o mejoras que influyan en el período de vida útil del activo, alargando la misma.
  - ✓ La nueva vida útil estimada del activo, determinará la amortización fiscalmente deducible del elemento, como del importe de la renovación, ampliación o mejora.

### □ Amortización de elementos actualizados (Ley 16/2012)

- Verificar el incremento de valor resultante de las operaciones de actualización.
- Aplicar, a partir del primer período impositivo que se inicie a partir del 1/01/2015, la amortización a este importe del incremento en los mismos términos que para las renovaciones, ampliaciones y mejoras.

### □ Reversión de la limitación a la deducción de amortizaciones en los ejercicios 2013 y 2014 (30% no deducible fiscalmente)(No ERD)

- Verificar el importe de los ajustes extracontables positivos realizados en los ejercicios 2013 y 2014, calificados como diferencias temporarias.
- Verificar la reversión de los mismos a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.
  - ✓ Reversión lineal en un plazo de 10 años.
  - ✓ Reversión durante la vida útil del elemento patrimonial (opcional).
- En función del método de reversión elegido, cuantificar el ajuste extracontable negativo del ejercicio.
- Considerar la disminución de los activos fiscales contabilizados en el balance.

### □ Amortización del inmovilizado intangible.

- Elementos del inmovilizado intangible **adquiridos con anterioridad a 1/01/2016.**
  - ✓ Verificar en todo caso, la contabilización de la amortización del inmovilizado intangible y la propia valoración contable y fiscal del mismo, aplicando la manera prospectiva o la manera retroactiva.
  - ✓ Realizar una tabla de gasto contable/gasto fiscal para todo el período de vida útil.
  - ✓ Determinar el ajuste fiscal extracontable correspondiente al ejercicio.
- Elementos del inmovilizado intangible **adquiridos con posterioridad a 1/01/2016.**
  - ✓ Verificar la contabilización de la amortización del elemento de inmovilizado intangible en función de su período de vida útil, o de 10 años en todo caso.
  - ✓ Realizar una tabla de gasto contable/gasto fiscal para todo el período de vida útil.
  - ✓ Determinar el ajuste fiscal extracontable del ejercicio.
- Elementos del inmovilizado intangible **adquiridos con anterioridad a 1/01/2015, a empresas del grupo.**
  - ✓ Verificar que se ha adquirido a título oneroso.
  - ✓ Verificar si los activos tienen vida útil definida o indefinida.
  - ✓ Verificar que la amortización está contabilizada en el ejercicio.
  - ✓ Para activos intangibles, con vida útil definida, aplicar el % correspondiente en función del período de vida útil, siempre dentro del mismo y en todo caso, contabilizada.
  - ✓ Para activos intangibles, sin vida útil definida, aplicar el 5% siempre dentro del período de vida útil y, en todo caso, contabilizada.

### □ Libertad de amortización.

- En el ámbito de las **sociedades anónimas laborales** y de las sociedades limitadas laborales.
  - ✓ Verificar la fecha de obtención de la calificación de sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral.
  - ✓ Determinar los elementos del inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias, nuevos o usados, que se hayan adquirido en los 5 primeros años contados a partir de la fecha de obtención de la calificación.
  - ✓ Verificar que se trata de elementos afectos a la actividad.
  - ✓ Aplicar la libertad de amortización, de forma absoluta, con los oportunos ajustes extracontables fiscales.

- En el ámbito de las **explotaciones asociativas prioritarias de carácter agrario**.
  - ✓ Verificar la calificación de explotación prioritaria de carácter agrario y su fecha de concesión.
  - ✓ Determinar los elementos del inmovilizado material o intangible adquiridos, nuevos o usados, en los 5 primeros años desde la obtención de la calificación.
  - ✓ Verificar que se trata de elementos afectos a la actividad.
  - ✓ Aplicar la libertad de amortización de forma absoluta, con los oportunos ajustes extracontables fiscales.
  
- En el ámbito de las **actividades de I+D**.
  - ✓ Tener plenamente asegurada la delimitación conceptual de actividad de I+D.
  - ✓ Elementos de inmovilizado material o intangible, nuevos o usados, afectos a las actividades de I+D (excluido edificios).

Aplicar libertad de amortización absoluta, con los oportunos ajustes extracontables fiscales.

Edificios afectos a una actividad de I+D, el valor del inmueble, excluido el valor del suelo, puede imputarse como gasto fiscal por décimas partes anuales.
  - ✓ Gastos de I+D activados como inmovilizado intangible.

Aplicar libertad de amortización absoluta, con los oportunos ajustes fiscales extracontables, excluyendo las amortizaciones del inmovilizado afectos a I+D que aplican individualmente la libertad de amortización.
  
- Para **elementos de inmovilizado material nuevos, de escaso valor**. (valor unitario inferior a 300 euros).
  - ✓ Aplicar libertad de amortización.
  - ✓ Verificar el valor unitario.
  - ✓ Límite: la cuantía del período impositivo no puede exceder de 25.000€.

□ **Libertad de amortización pendiente de aplicación**, por incentivos a la misma previstos en normativa derogada.

(Real Decreto-Ley 6/2010)(Elementos 2009 a 2012 con mantenimiento de empleo).

(Real Decreto-Ley 13/2010)(Elementos 2011 a 2015 sin mantenimiento de empleo).

(Derogados con efectos desde 1/04/2012).

- ✓ Comprobar y verificar el importe de libertad de amortización pendiente de aplicar.
- ✓ Aplicar las cantidades pendientes con los siguientes límites:

Inversiones Real Decreto Ley 6/2010... 40% Base Imponible previa.

Inversiones Real Decreto Ley 13/2010... 20% Base Imponible previa.

## EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

- ❑ Verificar que en el ejercicio, la entidad **es una empresa de reducida dimensión (ERD)**, a efectos del Impuesto sobre Sociedades.
- ❑ **Controlar la plantilla media** de la entidad, del ejercicio actual y los dos anteriores:
  - ✓ Solicitar certificado a la Seguridad Social.
  - ✓ Verificar si ha existido incremento de plantilla respecto al ejercicio anterior (n/n-1).
  - ✓ Analizar la previsión de plantilla para el ejercicio posterior (n+1).
- ❑ Determinar si en el ejercicio n, **han existido adquisiciones nuevas** de inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, afectos a la actividad.
  - ✓ Factura de elementos nuevos, ya funcionando.
  - ✓ Elementos contruidos por la propia empresa, afectos a la actividad, reconocidos como activos.
- ❑ **Libertad de amortización con creación y mantenimiento de empleo.**
  - Se han adquirido elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias que han entrado en funcionamiento, y están afectos a la actividad.
  - Existe incremento de la plantilla media respecto al ejercicio precedente (n/n-1).
  - La previsión de plantilla para el ejercicio posterior (n+1), y siguientes, es de mantenimiento o creación de empleo.
  - Aplicar provisionalmente, en el ejercicio n, la libertad de amortización, realizando los ajustes extracontables fiscales oportunos.
  - Considerar el límite 120.000 x Incremento de la plantilla media mantenido.
  - Realizar ficha de control para cada bien, acogido a la libertad de amortización, donde se indiquen todos los ajustes fiscales en su período de amortización.
  - Revisión de la aplicación de la libertad de amortización en ejercicios anteriores, afectos de posibles incumplimientos de incremento de plantilla.
    - ✓ Analizar cada activo acogido a este incentivo en ejercicios anteriores, comprobando el incremento de plantilla y su mantenimiento posterior.
    - ✓ Proceder a regularizar si fuese necesario, la cuota íntegra deducible en exceso, más los intereses de demora.

### □ Amortización acelerada para elementos nuevos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible.

(Adquiridos a terceros o construidos y producidos por la propia empresa).

- No adquiridos en régimen de arrendamiento financiero.
- Afectos a actividades económicas.
- Que hayan entrado en funcionamiento en un período en el que la entidad sea ERD.
- Aplicar la amortización acelerada, incrementando los coeficientes lineales máximos  $[(C_{Max} \times (2/1,5))]$  en función de la categoría del activo (Material, Inversiones Inmobiliarias/Inmaterial).  
Realizar los ajustes extracontables fiscales oportunos.
- Realizar ficha de control para cada bien acogido a la aceleración de amortizaciones, donde se indiquen todos los ajustes fiscales en su período de amortización.

## BIENES ADQUIRIDOS MEDIANTE CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

□ Ante un contrato de arrendamiento, primeramente **calificar el mismo como arrendamiento operativo o arrendamiento financiero**, de acuerdo con las normas de registro y valoración del PGC.

- Si la calificación de la operación es de arrendamiento financiero, **comprobaremos que el contrato de arrendamiento financiero cumple una serie de requisitos** establecidos por la norma fiscal:
  - ✓ Arrendador de una entidad de crédito o establecimiento financiero de crédito.
  - ✓ Duración del contrato de arrendamiento financiero, mínima. (2 años bienes muebles)(10 años bienes inmuebles).
  - ✓ Las cuotas de arrendamiento financiero aparecen con el siguiente desglose: recuperación del coste del bien - carga financiera –IVA repercutido.
  - ✓ La recuperación del coste del bien, es constante o creciente, nunca decreciente (con posible excepción para los iniciados dentro del ejercicio 2015).

# Luis Alfonso Rojí

Asesores Financieros y Tributarios

Goya, 77 Esc. Dcha. 2º  
28001-Madrid  
Teléfono: 91 436 21 99  
Fax.: 91 435 79 45  
N.I.F.: B85696235  
[www.lartributos.com](http://www.lartributos.com)

**aedaf** ASOCIACIÓN  
ESPAÑOLA  
DE ASESORES  
FISCALES



**economistas**  
Docentes e Investigadores  
**REAF-REGAF** Asesores Fiscales  
Σ economistas y titulados mercantiles

**REC**  
EXPERTO  
CONTABLE  
ACREDITADO

**eca**  
Experto Contable  
Acreditado  
Asociación Española de Contabilidad  
y Administración de Empresas

- Si el contrato de arrendamiento financiero cumple los requisitos anteriores, **aplicaremos los incentivos fiscales correspondientes:**
  - ✓ Carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora, deducible fiscalmente para la determinación de la base imponible.
  - ✓ Recuperación del coste del bien, en bienes amortizables, será deducible fiscalmente, con límites:  
(2 x CMáximo lineal)  
(3 x CMáximo lineal/ERD)
  - ✓ Sin cumplimiento del principio de inscripción contable, realizando los ajustes extracontables fiscales oportunos.
- **Realizar ficha de control** para cada bien mueble o inmueble del activo, adquirido mediante un contrato calificado de arrendamiento financiero, donde se indiquen todos los ajustes fiscales durante el período de duración del contrato y el período de amortización contable.



## Luis Alfonso Rojí Chandro

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)

(Miembro de la AEDAF)

(Miembro del REAF)

(Profesor de Sistema Fiscal Español / Universidad Autónoma de Madrid)