

CURSO BÁSICO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (5): AMORTIZACIONES, NORMATIVA ESPECIAL/REFORMA FISCAL

(Junio 2014)

- **José Antonio Rodríguez Ondarza**
(Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal)
Universidad Complutense de Madrid
- **Luis Alfonso Rojí Chandro**
(Profesor de Sistema Fiscal Español)
Universidad Autónoma de Madrid
- **Silvia Rojí Pérez**
(Lda. Administración de Empresas)
(L.A. Rojí Asesores Tributarios)
- **Miriam Sánchez González**
(Lda. Derecho y Administración de Empresas)
(Belarrit y Asociados Abogados y Asesores Fiscales)

RESUMEN

Se complementa el régimen general de las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades, con normativa especial aplicable a ciertas situaciones e incentivos temporales (Libertad de amortización como incentivo general temporal, libertad de amortización en I+D, régimen especial de arrendamiento financiero, amortizaciones en ERD, ...), añadiendo ejemplos ilustrativos.

También se comenta la incidencia de la posible reforma del Impuesto sobre Sociedades en el gasto fiscal por amortizaciones.

AMORTIZACIÓN ACELERADA

55. ¿Qué es la amortización acelerada y cuándo se aplica?

Es un incentivo fiscal que permite incrementar el coeficiente de amortización máximo establecido por las tablas oficiales de amortización (TAO), difiriendo el pago del Impuesto sobre Sociedades. Distinguiremos dos supuestos de amortización acelerada:

- Elementos de activo adquiridos entre **1-01-2003 y 31-12-2004** (D. Adicional 7ª TRLIS).
Coeficiente máximo incrementando en un 10% (x 1,1).
Se conservará hasta el final de su vida útil.
La deducibilidad fiscal **está condicionada a su inscripción contable**, debo contabilizar como gasto la dotación incrementada la amortización.

- Elementos de activo adquiridos por **empresas de reducida dimensión (ERD)** (Artículo 111 TRLIS)
Coeficiente máximo el doble de los de las TAO (x2) (x 1,5 si el bien se adquirió antes de 2005).
El porcentaje incrementado se mantiene durante toda la vida útil del bien.
La deducibilidad fiscal **no está condicionada a su inscripción contable**, se puede aplicar el coeficiente máximo y considerar su importe como gasto fiscal sin que el mismo esté contabilizado o contabilizado por menor importe, realizando los oportunos ajustes extracontables negativos en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, que tendrán la naturaleza de diferencia temporaria (-DT).

Ejemplo: Maquinaria adquirida en 2012 por importe de 300.000€, que la empresa amortiza linealmente aplicando el coeficiente máximo del 10%.

En el período 2012 la empresa era de reducida dimensión.

¿Qué amortización fiscal podrá aplicar en 2014?

Dotación contable ... 10% 300.000 = 30.000€

Amortización acelerada ... 2x10%x300.000= 60.000€

Ajuste negativo: -30.000€ (DT)

AÑO	ELEMENTO	Dotación contable	Amortización fiscal	± AJUSTES
2014	Maquinaria	30.000	60.000	-30.000 (DT)

Al tener en el ejercicio de adquisición la condición de empresa de reducida dimensión.

LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN

56. ¿Qué es la libertad de amortización y cómo funciona?

Es un incentivo fiscal que permite al sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades **deducir fiscalmente en concepto de amortización fiscal una cantidad elegida libremente**. Se contempla en la normativa del impuesto para determinados elementos del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, o para determinados tipos de sujetos pasivos.

La aplicación de este incentivo **no está condicionada al principio de inscripción contable**, se puede aplicar sin la necesidad de que el mismo esté contabilizado.

La dotación contable a la amortización para estos bienes acogidos al incentivo de libertad de amortización se realizará con criterios económicos, de forma sistemática, la amortización fiscal será libre, generándose en consecuencia las oportunas **diferencias temporarias**.

En los ejercicios de aplicación de la libertad de amortización el gasto contable será menor que el gasto fiscal, siendo la diferencia temporaria negativa (-DT). Cuando el activo esté totalmente amortizado en el orden fiscal, las diferencias temporarias iniciales revertirán con signo contrario (+DT), hasta su anulación al final de la vida útil del bien.

Ejemplo: Maquinaria adquirida en 2011 por 100.000€ que la empresa amortiza económicamente aplicando un coeficiente lineal del 20%. Al cumplir los requisitos establecidos en ese período para aplicar libertad de amortización, aplica en 2011 una amortización fiscal de la totalidad de su importe.

<u>AÑO</u>	<u>Dotación contable</u>	<u>Amortización fiscal</u>	<u>±Ajustes</u>
2011	20.000	100.000	-80.000 (DT)
2012	20.000	-	+20.000 (DT)
2013	20.000	-	+20.000 (DT)
2014	20.000	-	+20.000 (DT)
2015	<u>20.000</u>	<u>-</u>	<u>+20.000 (DT)</u>
	100.000	100.000	-CERO-

57. **¿Cómo contempla la normativa del Impuesto sobre Sociedades la libertad de amortización?**

La libertad de amortización viene recogida en el Impuesto de Sociedades en la siguiente normativa:

- Con **carácter general**: En el art 11.2 del texto refundido de la LIS.
- Para **Empresas de Reducida Dimensión**: En los art 109 y 110 del texto refundido de la LIS.
- Para **Sociedades Cooperativas**: en el art 33.3 de la Ley 20/1990, sobre el régimen fiscal de cooperativas, de acuerdo con lo establecido en la disposición final segunda del texto refundido de la LIS.
- Como **incentivo fiscal general y temporal** para determinados ejercicios. (Disposición Adicional 11 TRLIS, derogada a partir del 31/03/2012)

58. **¿Quién puede aplicar la libertad de amortización como incentivo general en el Impuesto sobre Sociedades?**

La libertad de amortización podrá aplicarse en los siguientes casos: (art. 11.2 TRLIS)

- **Sociedades anónimas laborales**: Adquisiciones de elementos de inmovilizado material o inmaterial, nuevos o usados, efectuadas en el plazo de los cinco primeros años desde que se obtenga la calificación de sociedad anónima laboral.
- **Sociedades mineras**: que desarrollen actividades de exploración, investigación, explotación o beneficio de yacimientos minerales y demás recursos geológicos. La libertad de amortización se aplica a los elementos de inmovilizado que se utilicen de manera exclusiva en tales actividades, así como el canon de superficie.
- **Explotaciones asociativas prioritarias**: creadas para la modernización de explotaciones agrarias. La libertad de amortización se aplica a los elementos del inmovilizado material o inmaterial, nuevos o usados, adquiridos en los cinco primeros años desde que la entidad obtenga la calificación (Ley 19/1995 de modernización de las explotaciones agrarias).
- **I+D+i**: las actividades de I+D+i se incentivan en el Impuesto sobre Sociedades de dos formas:
 - a) Una deducción en la cuota íntegra de los gastos de I+D+I.

- b) Aplicando la libertad de amortización para **los elementos de inmovilizado material e inmaterial afectos** a actividades de I+D y para los **gastos de I+D que hayan sido activados** por la empresa como inmovilizado inmaterial.

En los inmuebles afectos a este tipo de actividades, se excluye de la libertad de amortización el valor del suelo (que no es amortizable), y no pueden amortizarse por un importe superior al 10% anual.

- **Cooperativas protegidas y especialmente protegidas**, tienen un régimen especial de libertad de amortización para activos fijos nuevos adquiridos en los tres primeros años tras la inscripción en el registro de cooperativas. La libertad de amortización aplicada no puede superar ciertos límites (resultado cooperativo – fondo de reserva obligatorio de las cooperativas)

Ejemplo: Aplicación de la libertad de amortización para actividades de I+D

La sociedad X ha iniciado un proyecto de I+D que realizará durante cinco ejercicios (de 1 de enero del año 1 al 31 de diciembre del año 5), coincidiendo el período impositivo con el año natural. Para ello, ha afectado al proyecto los siguientes elementos del inmovilizado:

Maquinaria por valor de 5 millones de euros (Coeficiente máximo en las TAO: 12% y cuyo período máximo es de 18 años).

Edificios por valor de 18 millones de euros de los que 3 millones de euros corresponden al valor del suelo. (Coeficiente máximo en las TAO: 2% y cuyo período máximo de amortización es de 100 años).

Patentes por valor de 10 millones de euros cuyo derecho de explotación se ha concertado por un período de 5 años.

La sociedad, que amortiza contablemente por un coeficiente máximo de tablas, desea aprovechar al máximo las ventajas fiscales que le permite el proyecto de I+D relacionadas con la amortización fiscal.

El proyecto de I+D se extiende a lo largo de 5 años y en él se invierten, además de los gastos de amortización del inmovilizado afecto a dicho proyecto, 2 millones de euros por costes de personal y otros gastos. La sociedad sigue el criterio de activar anualmente los gastos de I+D, para no amortizarlo, sistemáticamente después de concluido el proyecto con éxito, como así sucedió en 5 años.

Determinar:

- (A) El coste del proyecto en cada año y el coste total en los 5 años de duración.
- (B) Contabilización del I+D en cada ejercicio.
- (C) La amortización fiscal máxima admisible en cada uno de los años del período de amortización y los ajustes extracontables a realizar.

(A) Coste del proyecto

AMORTIZACIONES		PERSONAL Y OTROS GASTOS		COSTE DEL PROYECTO ANUAL
+Maquinaria (5.000.000x12%)	600.000€	+Personal y otros gastos	2.000.000	2.900.000€
+Edificios (15.000.000x2%)	300.000€			2.000.000€
+Patentes (10.000.000x20%)	2.000.000€			
	<u>2.900.000€</u>		<u>2.000.000€</u>	<u>4.900.000€</u> anuales

Coste total del Proyecto I+D 4.900.000x5 años = 24.500.000€

(B) Contabilización Proyecto I+D

- **En cada año de duración del proyecto I+D (años 1 a 5).**
 - (1) **Por las amortizaciones del inmovilizado material e inmaterial afecto al proyecto.**

	D	H
Dotación amortización de Maquinaria (681..)	600.000	
Dotación amortización de Edificios (681..)	300.000	
Dotación amortización de Patentes (680..)	2.000.000	
a		
Amortización acumulada del inmovilizado intangible (280..)		2.000.000
Amortización acumulada del Inmovilizado material (281..)		900.000

(2) Por el personal y otros gastos

	D	H
Gastos de personal y otros gastos (62..) (64..) (65..)	2.000.000	
a		
Tesorería, Bancos (57..)		2.000.000

(3) Por la activación de gastos del Proyecto I+D

	D	H
Proyecto I+D (I. Inmaterial) (200..)	4.900.000	
a		
Trabajos realizados para el Inmovilizado (Proyecto I+D)(730..)		4.900.000

- **En los años posteriores.**

(4) Por la amortización del Proyecto I+D, culminado con éxito (años 6 a 10)

	D	H
Dotación amortización del inmovilizado intangible (Proyecto I+D)(680..)	4.900.000	
a		
Amortización acumulada del inmovilizado intangible (Proyecto I+D) (280..)		4.900.000

(Contablemente seguirá amortizando el inmovilizado material (Maquinaria y Edificios), hasta su total amortización)

- **En todos los ejercicios.**

(5) Por la aplicación de la libertad de amortización y sus efectos impositivos (años 1 al 50)

	D	H
Impuesto diferido (6301)	XXXX	
a		
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479) (En los años 1 a 5 de duración del Proyecto I+D) (Ajuste negativo x tipo de gravamen)		XXXX

	D	H
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)	RRRR	
a		
Impuesto diferido (6301) (En los años 6 a 50 de reversión) (Ajuste positivo x tipo de gravamen)		RRRR

(C) Amortización Fiscal: Libertad de amortización I+D

En el ámbito de las actividades de I+D la libertad de amortización tiene el siguiente alcance:

- ➔ Elementos del inmovilizado material: Libertad de amortización.
- ➔ Elementos del inmovilizado inmaterial: Libertad de amortización.
- ➔ Edificios afectos a actividades de I+D: décima parte anual, excluido suelo.
- ➔ Gastos de I+D activados: libertad de amortización, excluidas las amortizaciones de los elementos de inmovilizado que hayan disfrutado de libertad de amortización individualmente.

TABLA: LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN I+D

AÑO	CONTABILIDAD			FISCALIDAD		
	Proyecto I+D	Amortización Proyecto I+D	A.Inmovilizado	GASTO FISCAL (2)	±AJUSTES (DT)	
1	4.900.000		2.900.000	18.500.000	-	
2	4.900.000			2.900.000	3.500.000	-3.500.000
3	4.900.000	(1)		2.900.000	3.500.000	-3.500.000
4	4.900.000			2.900.000	3.500.000	-3.500.000
5	4.900.000			2.900.000	3.500.000	-3.500.000
6		4.900.000	900.000	1.500.000	+4.300.000	
7		4.900.000	900.000	1.500.000	+4.300.000	
8		4.900.000	900.000	1.500.000	+4.300.000	
9		4.900.000	500.000	1.500.000	+3.900.000	
10		4.900.000	300.000	1.500.000	+3.700.000	
11		-	300.000	-	+300.000	
		-	300.000	-	+300.000	
		-	300.000	-	+300.000	
		-	300.000	-	+300.000	
50	-	-	300.000	-	+300.000	
	24.500.000	24.500.000	30.000.000	40.000.000	CERO	

(1) Activados en el Proyecto I+D junto a los otros gastos

(2) Incluye la amortización de los elementos afectos más la amortización del Proyecto I+D, excluyendo de la amortización del Proyecto I+D la correspondiente a los inmovilizados materiales e inmateriales afectos que ya hayan gozado de libertad de amortización.

Año 1: Maquinaria 5.000.000€
 Edificio 1.500.000€
 Patente 10.000.000€
 Proyecto I+D 2.000.000€ (4.900.000-2.900.000)
 18.500.000€

Año 2: Edificio 1.500.000€
 Proyectos I+D 2.000.000€
 3.500.000€

y así sucesivamente en el resto de años.

59.

¿Pueden aplicar libertad de amortización las empresas de reducida dimensión (ERD)? ¿Cómo?

El régimen fiscal especial de las Empresas de Reducida Dimensión viene establecido en el capítulo XII del Título VII del Texto Refundido de la LIS, artículos 108 a 114.

Se define como Empresa de Reducida Dimensión, aquella cuyo importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10.000.000 de euros.

El TRLIS contempla dos regímenes de libertad de amortización particulares aplicables a este tipo de entidades:

- Libertad de amortización para **inversiones generadoras de empleo** → Art 109 del Texto Refundido de la LIS.
- Libertad de amortización para **inversiones de escaso valor** (Activos fijos nuevos cuyo valor unitario sea inferior a 601.01 €, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24€) → art 110 del Texto Refundido de la LIS.

Con independencia de **la aplicación a las ERD de los incentivos fiscales generales de libertad de amortización que tengan carácter temporal** (Disposición Adicional 11 TRLIS, derogada a partir del 31/03/2012).

Las condiciones y características de estos incentivos para ERD se desarrollan en el capítulo dedicado a este tipo de entidades.

60.

¿Se ha establecido la libertad de amortización como incentivo general temporal en ejercicios anteriores?

Sí, se ha contemplado desde 2009 hasta 31/03/2012.

- Se incorporó por la **Ley 4/2008** para los períodos impositivos iniciados en **2009 y 2010**, y permitía para todas las empresas la libertad de amortización de los activos fijos nuevos adquiridos en tales períodos, siempre que se **mantuviera el empleo**.
- El **Real Decreto Ley 6/2010** de 6 de abril, **amplió** este incentivo para los períodos impositivos iniciados en 2009, 2010, **2011 y 2012**, con el requisito de **mantenimiento de empleo** para los elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a las actividades económicas,

cuya puesta a disposición se hubiese producido en dichos períodos.

El mantenimiento de empleo se refería al mantenimiento de la plantilla media durante los 24 meses siguientes, respecto a los 12 meses anteriores referidos a la fecha de inicio del período impositivo en el que la inversión en activos fijos entre en funcionamiento.

(Por ejemplo y para un ejercicio fiscal coincidente con el año natural, si se adquirió un activo fijo en 2011 y entró en funcionamiento en este ejercicio, se debería mantener la plantilla media respecto a la existente en 2010, en los años 2011 y 2012).

- El **Real Decreto Ley 13/2010** de 3 de diciembre, introduce novedades y extiende la libertad de amortización para los períodos impositivos iniciados a partir de **2011** y los de **2012, 2013, 2014 y 2015**, aplicándose la misma a todas las empresas, por la adquisición de activos fijos nuevos e inversiones inmobiliarias afectas a las actividades económica, pero **sin el requisito de mantenimiento de empleo**, incluso aunque la plantilla media de trabajadores disminuya.
- El **Real Decreto Ley 12/2012** de 30 de marzo, **deroga** a partir del 1 de abril de 2012 **este incentivo** fiscal, estableciéndose un régimen transitorio con la finalidad de respetar los derechos adquiridos de los elementos de activo adquiridos en períodos anteriores (2010, 2011, 31 de marzo de 2012), a los que era susceptible de aplicar la libertad de amortización.

En todas sus regulaciones, este incentivo fiscal **no estaba condicionado al principio de inscripción contable**, no era necesario contabilizar el gasto contable para aplicar la libertad de amortización fiscal. Se generaban con su aplicación los pertinentes ajustes extracontables negativos, como diferencias temporarias negativas (-DT), que revierten con posterioridad.

Ejemplo: Elemento de activo fijo nuevo adquirido en 2011, por 180.000€ que la empresa amortiza de forma lineal en 6 años, pero que desea amortizar fiscalmente en dos años, aplicando libertad de amortización.

AÑO	Dotación contable	Amortización fiscal	±Ajustes
2011	30.000	90.000	-60.000 (DT)
2012	30.000	90.000	-60.000 (DT)
2013	30.000	-	+30.000 (DT)
2014	30.000	-	+30.000 (DT)
2015	30.000	-	+30.000 (DT)
2016	<u>30.000</u>	-	<u>+30.000 (DT)</u>
	180.000	<u>180.000</u>	-CERO-

(Se producirán ajustes negativos en 2011 y 2012 que revertirán en los ejercicios posteriores hasta su anulación)

61.

¿Se puede seguir aplicando este incentivo en la actualidad?

Hasta el 31-03-2012, estuvo vigente el incentivo de libertad de amortización fiscal para determinados activos no corrientes, adquiridos al amparo de los derechos legislativos RD Ley 6/2010 RD Ley 13/2010.

La eliminación de este incentivo por el RD Ley 12/2012 determinó el establecimiento de un **régimen transitorio para las cantidades pendientes de amortización fiscal libre**, aplicable inicialmente a los ejercicios **2012 y 2013** y prorrogado por la Ley 16/2013 para los ejercicios **2014 y 2015**.

La aplicación en 2013, 2014 y 2015 de la libertad de amortización fiscal, está sometida a **límites cuantitativos** para aquellas entidades que realizaron inversiones en períodos impositivos en los que su cifra de negocios fue mayor o igual a 10 millones de euros, y **tienen cantidades pendientes de amortizar**.

Se puede seguir aplicando libertad de amortización a las cantidades pendientes de amortizar, con los siguientes límites:

- **40%** de la **base imponible previa** a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas→ Para las inversiones realizadas al amparo del RD Ley 6/2010 (que exigía mantenimiento de empleo para aplicar el incentivo).
- **20%** de la **base imponible** previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas→ Para las inversiones realizadas al amparo del RD Ley 13/2010 (que no condicionaba el incentivo al mantenimiento de empleo).

Si el activo **se adquirió** en un período impositivo en el que la empresa era de reducida dimensión (**ERD**), y tiene cantidades pendientes de amortizar, puede aplicar la libertad de amortización **sin límite alguno**.

62. ¿Cómo incide contable y fiscalmente la aplicación de la libertad de amortización?

La libertad de amortización fiscal supone la aplicación de un gasto fiscal superior al gasto contable dotado para la amortización de un elemento de activo no corriente y su **aplicación no está condicionada al principio de inscripción contable**.

Esta circunstancia genera la consideración de una **diferencia temporaria negativa (-DT)**, en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en aquel ejercicio en el que se aplique la libertad de amortización a un activo fijo. Cuando el activo esté totalmente amortizado fiscalmente, y dado que contablemente se seguirá amortizando, el gasto fiscal será cero por lo que las diferencias temporarias negativas iniciales, **revertirán con signo contrario (+DT)**, hasta su anulación.

Al aplicar la libertad de amortización fiscal a un activo fijo, **diferimos el pago de la cuota impositiva** por Impuesto sobre Sociedades (pagamos menos impuestos ahora y pagaremos más en el futuro), por lo que se nos crea contablemente un pasivo fiscal que reflejaremos en la cuenta **Pasivos por diferencias temporarias imponibles (479)**. Veamos su aplicación con un ejemplo:

Ejemplo: Contabilización de la libertad de amortización.

Tabla de amortización de un activo fijo nuevo adquirido en 2011 por 240.000€ que se amortiza económicamente en 5 años.

Se aplicó libertad de amortización total en el ejercicio fiscal de adquisición:

AÑO	Dotación Contable	Amortización Fiscal	± Ajustes
2011	48.000	240.000	-192.000 (DT)
2012	48.000	-	+48.000 (DT)
2013	48.000	-	+48.000 (DT)
2014	48.000	-	+48.000 (DT)
2015	48.000	-	+48.000 (DT)
	240.000	240.000	- CERO-

Contablemente en el ejercicio 2011: (Tipo de gravamen 30%)

	D	H
Impuesto diferido (6301)	57.600	
a		
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479) (192.000x30%)		57.600

En cada uno de los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015 (suponiendo el mismo tipo impositivo).

	D	H
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)	14.400	
a		
Impuesto diferido (6301) (48.000x30%)		14.400

AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS ADQUIRIDOS MEDIANTE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

63. ¿Arrendamiento financiero o arrendamiento operativo?

De acuerdo con los principios de contabilidad y sus normas de registro y valoración, se entiende por **arrendamiento** cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de una suma de dinero, en pago único o en una serie de cuotas.

Estos arrendamientos pueden clasificarse en **dos categorías**:

- a) **Arrendamiento financiero**: cuando de las condiciones económicas del acuerdo de arrendamiento se infiera que **se transmiten** al usuario del bien, arrendatario, **todos los riesgos y beneficios** inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato.
- b) **Arrendamiento operativo**: cuando no se puede calificar el contrato como de arrendamiento financiero, definiéndose la relación arrendador-arrendatario, como un simple **derecho de uso del activo**, durante un periodo de tiempo determinado.

La diferencia conceptual entre ambos tipos de arrendamiento estriba en que en los arrendamientos calificados como financieros, **el arrendatario adquiere la "propiedad económica"** del bien cedido.

Esta **diferencia de calificación** arrendamiento financiero/arrendamiento operativo, tiene su reflejo en la **diferente forma de contabilización**, que incide en ambos tipos de contrato desde el punto de vista del usuario del bien/arrendatario. En los contratos de **arrendamiento financiero**, el arrendatario procederá a la **activación del bien objeto del contrato** y a su reflejo en el inmovilizado, dotando las oportunas amortizaciones. En los contratos de

arrendamiento operativo, el arrendatario registrará los pagos efectuados al arrendador, como un **gasto del ejercicio**.

64. **¿Cómo calificar económicamente un contrato de Leasing?**

Desde el punto de vista económico, la condición significativa para calificar un contrato de leasing o arrendamiento financiero, reside de forma sustancial en la **transferencia al arrendatario de los riesgos y beneficios** inherentes a la propiedad del activo financiado.

¿Cuándo se produce o determina esta transferencia de riesgos? Los principios y normas de la contabilidad establecen una serie de presunciones al objeto de poder determinar la existencia de dicha transferencia de riesgos, y calificar en consecuencia el contrato de arrendamiento financiero.

Las mismas gravitan, sobre el concepto de la existencia de **certeza en el ejercicio de la opción de compra** sobre el activo objeto de financiación. De esta forma en un contrato de arrendamiento con opción de compra, se presumirá que se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando **no existan dudas razonables** sobre el ejercicio efectivo de la opción.

Incluso para aquellos contratos de arrendamiento financiero que no incorporen tal opción de compra, se presume esta calificación cuando de sus condiciones económicas, se deduzca que su propiedad se va a transferir al arrendatario al finalizar el plazo de arrendamiento.

En la calificación contable de un arrendamiento financiero, **prima el trasfondo económico sobre la forma jurídica**, siendo posible tal calificación para contratos que ni siquiera lleven incorporada una opción de compra, siempre que no existan dudas razonables de la efectividad de su transmisión a la finalización del tiempo del contrato.

65. **¿Qué efectos contables tiene la calificación económica en el arrendatario?**

Si nos encontramos ante un arrendamiento financiero, se produce contablemente la activación del bien objeto del contrato.

Desde el punto de vista del arrendamiento financiero, se puede configurar la contabilidad del arrendatario de la siguiente forma:

- En la adquisición inicial del activo:

	D	H
Inmovilizado material (20.)	xxx	
a		
Acreeedores por arrendamiento financiero a c/p (524)		xxx
Acreeedores por arrendamiento financiero a l/p (174) (IVA excluido)		xxx

- En el pago de las cuotas de arrendamiento financiero:

	D	H
Acreeedores por arrendamiento financiero a c/p (recuperación del coste del bien) (524)	xxx	
Gasto financiero por intereses de deudas (intereses) (662)	xxx	
Hacienda Pública IVA soportado (472)	xxx	
a		
Bancos (572)		xxx

- Por la dotación anual de la amortización del bien:

	D	H
Dotación Amortización Inmovilizado Material (681)	xxx	
a		
Amortización Acumulada del Inmovilizado material (281)		xxx

Con la consiguiente regularización entre los saldos acreedores a corto plazo y largo plazo, para que presenten una correcta imagen fiel.

El arrendatario, incluye en su cuenta de resultados contable, el gasto financiero abonado y la amortización económica del activo objeto

del contrato de arrendamiento financiero, reflejando la naturaleza intrínseca de este tipo de operaciones como una forma de financiación en la adquisición de activos.

66. ¿Cómo calificar fiscalmente un contrato de arrendamiento financiero?

La normativa tributaria del Impuesto de Sociedades establece dos regímenes fiscales para los contratos de arrendamiento financiero.

- **Régimen general** → (Art.11.3 del Texto Refundido). Se aplica a los contratos de cesiones de uso de bienes con opción de compra o renovación, si el importe a pagar por el ejercicio de esa opción es 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 correspondería al mismo dentro del tiempo de duración de la cesión. Esto es cuando:

**IMPORTE A PAGAR OPCIÓN DE COMPRA < VALOR DEL ACTIVO-
Σ CUOTAS MÁXIMAS DE AMORTIZACIÓN**

La suma de las cuotas de amortización máximas debe calcularse con el mejor método de amortización fiscalmente admitido.

El régimen fiscal de estos contratos sigue el régimen contable previsto en el PGC. En concreto, será **deducible** para la entidad arrendataria o cesionaria el valor de la **amortización** (o del deterioro o baja) que de acuerdo con los métodos de amortización admitidos a efectos fiscales, correspondiera a los bienes cedidos. La base de amortización será el valor contable del activo registrado.

Por otra parte la **carga financiera** total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, contando con deducibilidad fiscal.

- **Régimen especial** → Recogido en el Art.115 del Texto Refundido, que desarrollamos a continuación.

67. ¿Cuándo y cómo se aplica el régimen fiscal especial de los contratos de arrendamiento financiero?

La normativa del Impuesto sobre Sociedades, contempla un **régimen especial aplicable a determinados contratos de arrendamiento financiero, en su artículo 115 del Texto Refundido**, caracterizando

este régimen especial de obligatorio, si el contrato de arrendamiento financiero cumple con una serie de requisitos:

- ✓ **Entidad arrendadora**, tiene que estar contemplada en la Ley 26/1988 de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito (Bancos, Cajas de Ahorro, Entidades de Leasing...)
- ✓ **Objeto exclusivo**: Cesión de uso de bienes muebles o inmuebles adquiridos con dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de cuota.
- ✓ **Afectación de bien**: Los bienes objeto del contrato, han de quedar afectos a las actividades económicas del usuario.
- ✓ **Opción de compra**: El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra a su término a favor del usuario.
- ✓ **Duración del contrato**: Mínima
 - 2 años bienes muebles
 - 10 años inmuebles o establecimientos industriales
- ✓ **Cuotas periódicas**: Deberá aparecer desglosadas en los respectivos contratos de acuerdo con los siguientes componentes:
 - a)** Parte que corresponde a la recuperación del coste del bien, por la entidad arrendadora, excluida el valor de la opción de compra. Si es un inmueble la cuota debe descomponerse en las siguientes partes:
 - + Recuperación del coste de la construcción
 - + Recuperación del coste del solar o terreno (nunca deducible)Las cuotas de recuperación del coste del bien deben ser iguales o crecientes, nunca decrecientes.
 - b)** La parte correspondiente al gasto o carga financiera abonada.
 - c)** El IVA de la operación.

Para este tipo de contratos de arrendamiento financiero a los que se aplica el régimen especial, **se consideran gastos fiscalmente deducibles en sede del arrendatario**:

- 1) La **carga financiera** satisfecha a la entidad arrendadora (los intereses en la financiación de la adquisición del activo).

- 2) La parte de las **cuotas satisfechas por la recuperación del coste del bien** correspondiente a elementos amortizables, (la cuota de amortización financiera).

Estas cuotas serán fiscalmente deducibles si no superan determinados **límites**:

- 2 x Coeficiente Máximo (TAO)
- 3 x Coeficiente Máximo (TAO) en empresas de reducida dimensión

- 3) La parte de amortización financiera **o recuperación del coste del bien**, correspondiente **a elementos no amortizables** (suelo en edificios), **no** tiene la consideración de **gasto fiscalmente deducible**.

Teniendo en cuenta el registro contable establecido en la adquisición de activos a través de este tipo de contratos de arrendamiento financiero, observamos que:

- ✓ Gasto financiero por intereses: Está incluido en la cuenta de resultados, existiendo por este concepto una coincidencia plena entre gasto contable y gasto fiscal.

- ✓ Cuotas de recuperación del coste del bien: el pago de las mismas se refleja contablemente en cuentas de balance, disminuyendo saldos acreedores, no influye en la cuenta de resultados, no es gasto contable, pero si tiene la consideración de gasto fiscal.

¿Cómo recojo este gasto fiscal? Mediante el oportuno ajuste extracontable negativo en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades

¿Cómo lo cuantifico?, comparando las sumas anuales de las cuotas de amortización financiera, con los límite fiscales establecidos, eligiendo la menor cantidad.

¿Cómo lo califico? Al diferir la base de valoración contable y la fiscal, se producirá una diferencia temporaria, que dará lugar en el futuro a pasivos por diferencias temporarias imponibles.

En definitiva los contratos de arrendamiento financiero a los que resulta de aplicación este régimen especial del artículo 115 del TRLIS, originan desde el punto de vista fiscal **una amortización acelerada del activo fijo financiado que permite diferir impuestos**, al determinar ajustes extracontables negativos en los ejercicios de duración del contrato, que revertirán con posterioridad con signo contrario, ajustes positivos, durante la vida efectiva del activo.

68. ¿Qué efectos contables tiene la aplicación del régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades?

En ambos casos, para empresas en régimen general de tributación y para empresas de reducida dimensión, los ajustes extracontables generados por la consideración fiscal de los contratos de arrendamiento financiero, afectarán a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades diferido, durante todo el periodo de amortización contable del bien.

Inicialmente, los ajustes extracontables negativos, generarán un pasivo por diferencias temporarias imponibles, que se cuantifica en un importe de:

$$\text{- Ajuste negativo x tipo impositivo aplicable} = \text{Pasivo por diferencias temporarias imponibles}$$

y se contabiliza:

	D	H
Impuesto diferido (en los ejercicios de -DT) (6301)	xxx	
a		
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)		xxx

Al calificarse los ajustes extracontables negativos, como diferencias temporarias, revertirán con signo contrario hasta su anulación, por lo que en los **ejercicios de reversión** la contabilización del Impuesto sobre Sociedades diferido también se verá afectadas.

La cuantificación del impuesto diferido, se realizará de forma idéntica:

$$+\text{Ajuste positivo x tipo de gravamen} = \text{Pasivo por diferencias temporarias imponibles que revierte}$$

Y se contabiliza la reversión:

	D	H
Pasivo por diferencias temporarias (en los ejercicios de +DT) (479)	xxx	
a		
Impuesto diferido (6301)		xxx

69. ¿Cómo actuar ante la adquisición de un activo inmovilizado a través de un contrato de arrendamiento financiero?

Ante la adquisición de un activo inmovilizado a través de un contrato de arrendamiento financiero, **no debemos conformarnos con la denominación lingüística del mismo, tendremos que discernir si a efectos fiscales el contrato tiene la calificación de arrendamiento financiero, y una vez definido, calificar el régimen fiscal aplicable al mismo, cuantificando sus efectos fiscales.**

Si al contrato de arrendamiento financiero se le aplica el régimen fiscal especial, aparecerán ajustes extracontables positivos y negativos, los negativos coincidirán primordialmente con la duración del contrato de arrendamiento financiero, los positivos en el resto de vida útil del bien objeto del contrato.

Estos ajustes incidirán en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades durante todos los ejercicios en los que el bien permanezca en el activo de la empresa.

70. Aplicación práctica del régimen fiscal especial de determinados contratos de arrendamiento financiero.

Desarrollamos una aplicación práctica de estos conceptos para un elemento de activo, maquinaria, adquirido a través del arrendamiento financiero en los siguientes términos:

Maquinaria, importe/precio adquisición... 500.000€, importe financiado.

Contrato de arrendamiento financiero, duración 5 años.

Opción de compra: Sí

Valor residual: 50.000€, cuota adicional

Compromiso ejercicio opción de compra: Sí

TAO: (10%, 20 años)

Cuotas anuales, de acuerdo al siguiente cuadro de vencimientos:

AÑO	Recuperación Coste Bien	Intereses
1	60.000	9.000
2	80.000	7.000
3	100.000	5.000
4	120.000	3.000
5	140.000	1.000
	Σ 500.000	

❶ **Primero vamos a determinar si este contrato se puede calificar de arrendamiento financiero**, a efectos fiscales, para ello al 5º año se debe cumplir que:

$$\text{VALOR OPCIÓN COMPRA} < \text{VALOR ACTIVO} - \Sigma \text{ AMORTIZACIONES MÁXIMAS}$$

AÑO	TAO	PORCENTAJE CONSTANTE	NºS DÍGITOS
1	50.000	20% 500.000 = 100.000	90.910
2	50.000	20% 400.000 = 80.000	81.819
3	50.000	20% 320.000 = 64.000	72.728
4	50.000	20% 256.000 = 51.200	63.637
5	50.000	20% 204.800 = 40.960	56.640
$\Sigma = 250.000$		$\Sigma = 336.100$	$\Sigma = 363.640$

Tomando el mejor resultado, comprobamos que se cumple la desigualdad:

$$\text{Valor 5º año} = \text{Valor activo} - \Sigma \text{ amortizaciones máximas}$$

$$136.360 = 500.000 - 363.640$$

$$\text{Opción de compra} < \text{Valor 5º año}$$

$$50.000 < 136.360$$

A efectos fiscales el contrato lo podemos calificar de arrendamiento financiero.

❷ ¿Este arrendamiento financiero, **a efectos fiscales**, se encuadrará en el **régimen general** del art. 11.3 del TRLIS, **o** en el **régimen especial** del art. 115 del TRLIS?.

Cumple los requisitos para encuadrarse en el régimen especial.

- ✓ Existe opción de compra.
- ✓ Duración del contrato mínima de 2 años para bienes muebles (5 años en el presente caso).
- ✓ Gasto financiero y cuotas de recuperación del coste del bien, desglosadas.
- ✓ Cuotas de recuperación del coste del bien, crecientes (deben ser constantes o crecientes).

Luego a efectos fiscales, a este arrendamiento financiero **se le aplicará el régimen especial** del artículo 115 del TRLIS.

❸ Bajo el supuesto de que **la empresa tributa en el régimen general** del Impuesto sobre Sociedades, realizamos los siguientes cálculos:

TABLA: LEASING (RÉGIMEN GENERAL)

Año	Ⓐ Amortización contable	Ⓑ C. recuperación del coste	Ⓒ Límite fiscal (2 x coef. Max)	Ⓓ Gasto fiscal	Ⓔ Ajustes (±)	Ⓕ Exceso sobre límite máximo
1	50.000	60.000	100.000	60.000	- 10.000	
2	50.000	80.000	100.000	80.000	- 30.000	
3	50.000	100.000	100.000	100.000	- 50.000	
4	50.000	120.000	100.000	100.000	- 50.000	- 20.000
5	50.000	140.000	100.000	100.000	- 50.000	-40.000
6	50.000	-	-	50.000	CERO	
7	50.000	-	-	10.000	+ 40.000	
8	50.000	-	-	-	+ 50.000	
9	50.000	-	-	-	+ 50.000	
10	50.000	-	-	-	+ 50.000	
	500.000	500.000		500.000	CERO	

Donde

- (A) Amortización lineal por coeficiente máximo.
- (B) Amortización financiera de las cuotas del contrato de arrendamiento financiero.
- (C) Límite fiscal: art. 115.6 TRLIS, 2 x coeficiente máximo
- (D) Gasto fiscal, el menor importe entre B) y C).
- (E) D) - A), ajustes extracontables positivos y negativos.
- (F) Excesos sobre límite máximo, se producen cuando B) > C). Implica que el coste de recuperación del bien, es mayor que el límite fiscal, y no puedo deducirlo en su totalidad.

Se produce un exceso, pendiente de deducir como gasto fiscal, que aplicaré en los primeros ejercicios en los que el ajuste revierta como positivo.

En este caso en el año 6, el ajuste sería de:

CERO = +50.000 - 20.000 (exceso año 4) - 30.000 (parte exceso año 5) y en el año 7:

40.000 = +50.000 - 10.000 (exceso pendiente año 5)

A través de la aplicación de este régimen fiscal especial de arrendamiento financiero, se incluye como **gasto fiscal el valor de adquisición del bien objeto del contrato en el período de duración del contrato**, 5 años en este caso, propiciando los oportunos ajustes extracontables negativos en el período de devolución de las cuotas de amortización financiera.

Al tener los ajustes la calificación de diferencias temporarias, revertirán con signo contrario, positivo en este caso, durante la vida efectiva del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero. Estamos ante una

amortización fiscal acelerada, no condicionada a su imputación contable en la cuenta de resultados.

Si la empresa que ha adquirido el activo a través de un contrato de arrendamiento financiero, **fuese una empresa de reducida dimensión** desde el punto de vista fiscal (ERD), el límite fiscal variaría a 3 x Coeficiente Máximo (TAO).

Aplicándolo a los mismos datos del ejemplo anterior tendríamos:

TABLA: LEASING (ERD)

Año	(A) Amortización contable	(B) C. recuperación del coste	(C) Límite fiscal (3 x coef. Max)	(D) Gasto fiscal	(E) Ajustes (±)	(F) Exceso sobre límite máximo
1	50.000	60.000	150.000	60.000	- 10.000	/
2	50.000	80.000	150.000	80.000	- 30.000	
3	50.000	100.000	150.000	100.000	- 50.000	
4	50.000	120.000	150.000	120.000	- 70.000	
5	50.000	140.000	150.000	140.000	- 90.000	
6	50.000	-	-	-	+ 50.000	
7	50.000	-	-	-	+ 50.000	
8	50.000	-	-	-	+ 50.000	
9	50.000	-	-	-	+ 50.000	
10	50.000	-	-	-	+ 50.000	
	500.000	500.000		500.000	CERO	

Al ser el límite fiscal superior a las cuotas de recuperación del coste del bien, no se producirían excesos sobre el límite máximo fiscal y si los consabidos ajustes extracontables positivos y negativos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

AMORTIZACIÓN EN EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

71. ¿Qué peculiaridades tienen las ERD en la aplicación de las amortizaciones?

El régimen fiscal de empresas de reducida dimensión (ERD) se aplica a aquellas entidades cuya cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10.000.000 de euros (art. 108 TRLIS). El importe neto de la cifra anual de negocios se determina:

- + Importe de las ventas o prestaciones de servicios, correspondientes a actividades ordinarias
- Descuentos, bonificaciones, reducciones sobre ventas.
- IVA y otros impuestos indirectos objeto de repercusión

IMPORTE NETO DE LA CIFRA ANUAL DE NEGOCIOS <10.000.000€>

En relación a la aplicación de este régimen fiscal especial de ERD, la principal característica que afecta a las amortizaciones es una **aceleración fiscal** del ritmo de aplicación de las mismas.

Características de la amortización fiscal en empresas de reducida dimensión (ERD)

- Amortización acelerada para inversiones en elementos de activos nuevos (art.111 TRLIS).
Podrán amortizar fiscalmente...2xCoeficiente máximo (TAO)
Si se tratará de inmovilizado intangible o fondo de comercio...1,5xamortización
No está condicionado a la imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias (-ajuste negativo, DT)

- Amortización acelerada de bienes objetos de reinversión (art.113 TRLIS)
Los activos en los que se materialice la reinversión procedente del importe obtenido en la transmisión onerosa de un inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas pueden amortizarse fiscalmente...3x Coeficiente máximo (TAO)
No está condicionado a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias (-ajuste negativo, DT)

- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor (art. 110 TRLIS)
Los elementos del inmovilizado material nuevos podrán amortizarse en su totalidad si:
 - a) Su valor unitario no excede de 601,01€.
 - b) Su puesta a disposición de la empresa se produce en un período en el que es aplicable el régimen especial de ERD.
 - c) Hasta el límite máximo de 12.020,24 de amortización por período impositivo.

- Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo (art.109 TRLIS)
Aplicable a elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias puestos a disposición de la empresa en un período impositivo en el que sea aplicable el régimen especial de ERD, si:
 - a) En los 24 meses siguientes al período impositivo en que los bienes entren en funcionamiento, la plantilla media total se incremente respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de 24 meses.
Libertad de amortización =120.000€x Incremento medio de plantilla

No está condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias (- ajuste negativo, DT).

AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE

72. ¿Qué tipo de activos se califica de inmovilizado intangible?

A efectos de los elementos que componen el grupo de inmovilizado inmaterial, podemos distinguir entre:

- a) Inmovilizado intangible con vida útil definida.
- b) Inmovilizado intangible con vida útil indefinida.
- c) Fondo de comercio.

73. ¿Cómo se amortizan si tienen vida útil definida?

Las dotaciones para su amortización contable son deducibles con el límite de la **décima parte de su importe, (10%)**, siempre que se cumplan estas circunstancias:

- Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa (compraventa,...)
- Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios del art 42 del Código de Comercio.

En caso de incumplimiento de estas dos circunstancias, las dotaciones a la amortización del inmovilizado intangible serán deducibles si se prueba que responden a una pérdida irreversible de aquel (la carga de la prueba recaerá sobre el sujeto pasivo).

Es **requisito indispensable** que la amortización de este tipo de inmovilizado inmaterial **esté contabilizada**.

En 2013 y 2014, para las empresas que tributen en el **régimen general**, afecta la **limitación del 70%** de la amortización contable fiscalmente deducible.

74.

¿Cómo se amortiza si no tienen vida útil definida?

Será deducible, hasta el límite de **la décima parte de su importe (10%)**, el inmovilizado intangible con vida útil indefinida, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa (compraventa,...)
- Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios del art 42 del Código de Comercio.

Su **amortización fiscal no está condicionada al principio de inscripción contable**, (contablemente no se amortiza).

Para períodos impositivos iniciados en los años **2012, 2013, 2014 y 2015** la amortización fiscal correspondiente a este inmovilizado inmaterial será del **2%**.

75.

¿Qué ocurre con el fondo de comercio?

El fondo de comercio es un inmovilizado intangible y su amortización fiscal está recogida en el art 12.6 del TRLIS.

El precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio será deducible hasta **el límite anual máximo de 1/20 parte** de su importe, es decir el 5%. En **2012, 2013, 2014 y 2015 esta deducción está limitada a 1/100** parte de su importe.

Siempre que se cumplan una serie de requisitos:

- Se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a **título oneroso**.
- La entidad adquirente y transmitente **no** formen parte de un **grupo de sociedades** según los criterios del art 42 del Código de Comercio. Si, por el contrario, ambas sociedades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.
- Se halla dotado una **reserva indisponible** de, al menos, el importe fiscalmente deducible. Si no puede dotarse, la deducción estará condicionada a que se dote con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

Dicha deducción **no está condicionada a su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias**, dada la inexistencia de amortización contable del fondo de comercio. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor de dicho fondo.

APÉNDICE: ¿AFECTARÁ LA REFORMA FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A LAS AMORTIZACIONES?

Partiendo del hecho incuestionable de que el Impuesto sobre Sociedades, en su configuración actual, necesita ser reformado y de que dicha reforma va a respetar la estructura básica actualmente existente haciendo especial incidencia en la determinación de la base imponible y en las deducciones e incentivos, nos preguntamos lo siguiente: **¿afectará la reforma del impuesto a una partida de gastos tan importante en la configuración del resultado contable como son las amortizaciones? ¿Qué propone la Comisión de Expertos (Informe Lagares) al respecto?**. Leyendo e interpretando con atención el informe de la Comisión en aspectos relacionados con la **base imponible** del Impuesto, **un objetivo de la reforma es evitar la erosión de la misma para recuperar la potencia recaudatoria del tributo**, lo que significa... elevar la base imponible.

Desde 2012 se han adoptado medidas coyunturales o permanentes que han reformado la base del impuesto en este sentido, potenciando su recaudación (limitación a la deducibilidad de gastos financieros, limitación en la deducibilidad de amortizaciones, no deducibilidad fiscal del deterioro de participaciones en otras entidades...), es muy previsible que dichas reformas permanezcan, o incluso se agudicen.

Centrándonos en la deducibilidad fiscal de la amortización del inmovilizado, la reforma propuesta por la Comisión Lagares podría influir en:

- ✓ **Tablas de amortización vigentes:** ... *"las vigentes tablas de amortización se calcularon en su día para vidas útiles más cortas que las que se dan en realidad". "Las tablas actuales parecen excesivamente detalladas... por lo que en su estimación debería prevalecer la idea de unos valores medios". "sería razonable acometer una revisión de los referidos coeficientes con la finalidad de conseguir una drástica simplificación y valorar más adecuadamente sus cuantías".*

Todo ello se concreta en una propuesta de **revisión de los coeficientes de amortización** para adaptarlos mejor a la vida útil del bien, simplificando los mismos, dentro del objetivo general de evitar la erosión en la base imponible del impuesto, lo que podría concretarse finalmente en un **menor gasto fiscal por amortizaciones**. Es indicativo que mientras se revisan las tablas y coeficientes, se proponga

la prórroga de la limitación vigente al 70% del valor de los coeficientes máximos de amortización actuales.

- ✓ **Regímenes de libertad de amortización y amortización acelerada vigentes** *"habría que evitar, en todo caso, la introducción de incentivos implícitos por la vía de aceleración de las amortizaciones fiscales"... "habría que suprimir estos incentivos en la base del Impuesto".*

Se concreta en la **supresión de:**

- **Regímenes de libertad de amortización y de amortización acelerada del artículo 11.2 (Eliminación).**
No libertad de amortización de:
 - a) Activos de sociedades laborales.
 - b) Activos mineros.
 - c) Elementos de inmovilizado afecto a actividades de I+D y edificios por décimas partes iguales.
 - d) Gastos de investigación y desarrollo activados.
 - e) Elementos de inmovilizado material o intangible de explotaciones asociativas prioritarias.

- **Regímenes de libertad de amortización y amortización acelerada en el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD) (Eliminación).**
No amortización acelerada de:
 - a) Activos fijos adquiridos nuevos.
 - b) Activos en los que se materializa la reinversión.No libertad de amortización para activos fijos nuevos con creación de empleo.

- **Régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero (Eliminación).**
No amortización acelerada para la adquisición de activos fijos mediante contratos de leasing.

Es evidente que si la reforma del Impuesto sobre Sociedades adopta las pautas y propuestas de la Comisión de Expertos, el gasto fiscal por amortizaciones puede verse afectado. ¿Positiva o negativamente?

AUTOEVALUACIÓN

AMORTIZACIÓN ACELERADA

• **AUTOEVALUACIÓN TEÓRICA**

- La amortización acelerada ¿cómo se aplica en empresas de reducida dimensión (ERD)? ¿Está condicionada a su registro contable?
- ¿Qué es la libertad de amortización?
- ¿Cómo se contempla en la normativa del Impuesto sobre Sociedades la libertad de amortización?
- ¿A quién se aplica la libertad de amortización del artículo 11.2 del TRLIS?
- ¿Cómo se define empresa de reducida dimensión (ERD)?
- En ERD, ¿qué incentivos de libertad de amortización existen?
- Enumere los distintos regímenes a los que ha estado sometida la libertad de amortización como incentivo temporal.
- ¿Qué requisito diferenciaba fundamentalmente dichos regímenes?
- ¿A partir de qué fecha se ha suprimido en 2012 el incentivo de la libertad de amortización?
- Estando suprimido el incentivo fiscal de libertad de amortización, los bienes adquiridos en los ejercicios en los que estuvo vigente, ¿pueden seguir aplicando libertad de amortización fiscal?

• **PREGUNTAS PROPUESTAS**

- Localizar el Real Decreto Ley 12/2012 de 30 de marzo y resumir el régimen transitorio aplicable a aquellos bienes adquiridos en ejercicios anteriores que gozaron del incentivo de libertad de amortización fiscal, y a los que este incentivo no se ha aplicado en su totalidad. ¿Pueden seguir aplicando libertad de amortización fiscal? ¿existe algún límite?

- Desde el punto de vista contable, ¿qué genera la aplicación de la libertad de amortización a un elemento de activo, por la que se realiza en el ejercicio un ajuste extracontable negativo, diferencia temporal (-DT)?

• **EJERCICIOS PROPUESTOS**

Ejercicio 18

Realizar el cuadro de dotación contable y amortización fiscal para un elemento de activo adquirido en 2010 por 56.000€, que se amortiza linealmente en 8 ejercicios y en el que se aplica la libertad de amortización fiscal siguiente:

2010 ...	100.000€
2011 ...	200.000€
2012 ...	200.000€

<u>AÑO</u>	<u>Dotación contable</u>	<u>Amortización fiscal</u>	<u>±Ajustes</u>
-------------------	---------------------------------	-----------------------------------	------------------------

Ejercicio 19

En el ejercicio anterior, con el cuadro de todos los años realizados, ¿qué efectos contables se producen en 2011? ¿y en 2015?

ARRENDAMIENTO FINANCIERO

AUTOEVALUACIÓN TEÓRICA

- ¿Cómo está regulado el arrendamiento financiero en la normativa del Impuesto sobre Sociedades?
- En un arrendamiento "operativo", ¿cuál es el tratamiento contable y fiscal para el arrendatario?
- ¿Qué considera el Impuesto sobre Sociedades un arrendamiento financiero desde el punto de vista fiscal?

- ¿Qué contratos de arrendamiento financiero quedan encuadradas dentro del régimen especial del artículo 115 del TRLIS?
- La aplicación del régimen especial del art. 115 del TRLIS de determinados contratos de arrendamiento financiero, ¿es de aplicación obligatoria a los contratos que cumplen los requisitos establecidos en dicho artículo?
- La carga financiera que, acompaña a este tipo de contratos, los intereses ¿tienen algún problema de deducibilidad fiscal?
- ¿Qué ventaja fiscal se establece en el régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero, del art. 115 del TRLIS?
- ¿Existe alguna limitación en la deducibilidad de las cuotas de recuperación del coste del bien?
- Si adquirimos mediante leasing un edificio industrial y el contrato cumple los requisitos establecidos en el artículo 115 del TRLIS, ¿son deducibles las cuotas de recuperación del coste del bien relativas al terreno?
- Si el sujeto pasivo es una empresa de reducida dimensión, ¿en qué afecta este hecho a la aplicación del régimen especial de contratos de arrendamiento financiero del artículo 115 del TRLIS?
- ¿Existe alguna particularidad que afecte al régimen especial de contratos de arrendamiento financiero, aplicable en 2013 y 2014?
- A un contrato calificado fiscalmente de arrendamiento financiero, pero que no cumple los requisitos del artículo 115 del TRLIS ¿cómo le afecta la fiscalidad?
- ¿Qué ocurre si en un ejercicio fiscal el coste de recuperación del bien es superior al límite de gasto fiscal deducible?
- La aplicación de incentivos fiscales en el régimen especial del arrendamiento financiero del artículo 115 del TRLIS, ¿está condicionada al principio de inscripción contable?

● **PREGUNTAS PROPUESTAS**

- ¿Afecta la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros prevista en el artículo 20 del TRLIS, a la carga financiera de los contratos de arrendamiento financiero?
- ¿Cómo se contabiliza un contrato de arrendamiento financiero?
- Si adquiero mediante leasing un bien mueble con un contrato de 4 años de duración y económicamente amortizo el bien en 10 años, aplicando fiscalmente el régimen especial del artículo 115 del TRLIS normalmente ¿cómo serán los ajustes extracontables de los 4 años de duración del leasing? ¿y los de los 6 ejercicios posteriores?
- La aplicación del régimen del artículo 115 del TRLIS, régimen especial, ¿qué genera activos o pasivos fiscales?
- ¿Cómo funciona el arrendamiento financiero desde el punto de vista económico, qué sujetos intervienen?
- ¿Puede aplicarse a un activo adquirido mediante arrendamiento financiero el régimen fiscal de libertad de amortización?
- ¿Qué es el lease-back? ¿qué tratamiento fiscal tiene este tipo de contratos?

● **EJERCICIOS PROPUESTOS**

Ejercicio 20

Una empresa ha adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero una maquinaria, en las siguientes condiciones:

- Fecha 1-01-2012
- Precio del bien (300.000€, para la entidad de leasing)
- Duración del contrato: 4 años
- Recuperación del coste del bien: creciente 60.000, 70.000, 80.000, 90.000€
- Intereses: 7% del capital pendiente de amortizar
- Cuotas anuales
- Opción de compra: Sí contemplada en el contrato, por una cuota de 10.000€, independiente de la recuperación del capital y abonable a la finalización del contrato.
- La empresa amortiza el activo en 10 años de forma lineal.

- La empresa tributa por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.
- Verificar que el contrato tiene la calificación fiscal de arrendamiento financiero.
- Realizar el cuadro económico del contrato de leasing.

<u>AÑO</u>	<u>CARGA FINANCIERA</u>	<u>RECUPERACIÓN BIEN</u>	<u>COSTE BIEN</u>
------------	-------------------------	--------------------------	-------------------

- Realizar el cuadro fiscal del contrato de leasing.

<u>AÑO</u>	<u>AMORTIZACIÓN CONTABLE</u>	<u>RECUPERACIÓN COSTE BIEN</u>	<u>LÍMITE FISCAL</u>	<u>±AJUSTES</u>	<u>EXCESOS</u>
------------	------------------------------	--------------------------------	----------------------	-----------------	----------------

- Contabilizar el efecto impositivo en los ejercicios 2013 y 2017.

Ejercicio 21

Con los datos del ejercicio anterior realizar el cuadro de amortización fiscal del contrato de leasing si el sujeto pasivo fuese una empresa acogida al régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD).

<u>AÑO</u>	<u>AMORTIZACIÓN CONTABLE</u>	<u>RECUPERACIÓN COSTE BIEN</u>	<u>LÍMITE FISCAL</u>	<u>±AJUSTES</u>
------------	------------------------------	--------------------------------	----------------------	-----------------

Ejercicio 22

En un contrato de cesión de uso con opción a compra que contiene las siguientes características:

- Precio del bien mueble ... 200.000€
- Duración del contrato ... 4 años
- Opción de compra ... Sí, por un importe de 40.000€
- Recuperación del coste del bien ... constante, 50.000€ cada año, cuotas anuales

¿Se puede calificar el contrato como de arrendamiento financiero?

¿Qué tratamiento fiscal tendrían las cuotas satisfechas?

BIBLIOGRAFÍA RECOMENDADA para la resolución de cuestiones teóricas y ejercicios prácticos:

- **SISTEMA FISCAL ESPAÑOL I y II (Emilio Albi, José Antonio Rodríguez Ondarza, Rafael Paredes). Editorial Ariel**
- **SISTEMA FISCAL ESPAÑOL-EJERCICIOS PRÁCTICOS (Dolores Dizy, Luis Alfonso Rojí, José Antonio Rodríguez). Última edición actualizada.**