

TRIBUTACIÓN

**LAS AMORTIZACIONES EN EL INMOVILIZADO
MATERIAL. NUEVAS CONSIDERACIONES
A RAÍZ DEL R.D.-L. 3/1993, DE LA O.M. DE
12 DE MAYO DE 1993 Y DEL R.D.-L. 2/1995**

N.º 313

TRABAJO EFECTUADO POR:

**ROSARIO PALLARÉS RODRÍGUEZ
GERMÁN GONZÁLEZ SÁNCHEZ**

Profesores de la Universidad de Granada

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Concepto de amortización.
 - 1. Concepto.
 - 2. Sentido de la amortización.
 - 3. Requisitos.

...

...

4. Principios.
5. Concepto de vida útil.
6. Amortización mínima.

III. Valoración de los elementos amortizables del inmovilizado material y principales sistemas de amortización para estos elementos.

1. Valoración.
2. Sistemas de amortización.

IV. Distorsiones de los sistemas de amortización a raíz del Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de las nuevas tablas de amortización y del Real Decreto-Ley 2/1995 en relación con la efectividad de las amortizaciones.

V. Conclusiones.

TRIBUTACIÓN	LAS AMORTIZACIONES EN EL INMOVILIZADO MATERIAL. NUEVAS CONSIDERACIONES A RAÍZ DEL R.D.-L. 3/1993, DE LA O.M. DE 12 DE MAYO DE 1993 Y DEL R.D.-L. 2/1995	N.º 313
--------------------	--	----------------

I. INTRODUCCIÓN

La amortización es uno de los elementos más relevantes de cuantos intervienen en la formación del coste (1). Es un concepto importante no solamente por ser un componente del coste de la empresa, sino también como instrumento de política económica favorecedor de las inversiones, y también como medio fundamental de financiación y expansión de la economía de la empresa (2).

Desde el punto de vista tributario, el concepto, efectos y tratamiento de la amortización ha sido ampliamente debatido y comentado por la doctrina científica, discordante en muchos aspectos con la administrativa, y también nuestros Tribunales ordinarios han tenido ocasión de aclarar las divergencias que en tantos otros casos ha suscitado la interpretación de problemas relacionados con las amortizaciones entre contribuyente y Administración. De entre los aspectos más discutidos de esta figura (planes de amortización, contabilización, amortizaciones mínimas, etc.), nos ha sorprendido uno por su frecuencia: nos referimos al requisito de la efectividad en las amortizaciones.

Ciertamente, dentro de los requisitos señalados por el legislador tributario para condicionar la deducibilidad de las amortizaciones en los impuestos personales que gravan la renta de las personas físicas y de las jurídicas, el de la efectividad es uno de los que más dudas ha planteado. Y no por su inclusión como requisito de deducibilidad, lo cual resulta indiscutible, pues si conceptos como amortización y depreciación están íntimamente relacionados, resulta obvio amortizar lo que efectivamente se deprecia, sino por la concepción que el propio legislador ha tenido de tal efectividad, unas veces enfrentada con la realidad y otras supeditada a una prueba diabólica que pesa sobre el contribuyente.

(1) POVEDA BLANCO, FRANCISCO: «Tratamiento fiscal de las amortizaciones». *C T.*, núm. 42, 1982, pág. 145.

(2) POVEDA BLANCO, FRANCISCO: *op. cit.*, pág. 146.

En este sentido, hemos creído conveniente, si no necesario, realizar una breve síntesis del tratamiento tributario de la figura de las amortizaciones, acotada en lo que se refiere al tratamiento del inmovilizado material y obviando incluso algunos aspectos del mismo, pues entendemos que, aunque todos merecen nuestro interés, los aquí analizados son aquellos que pueden plantear más dudas en cuanto a su tratamiento. Así, hemos querido compendiar algunas de las líneas doctrinales más significativas, junto con los recientes pronunciamientos de la doctrina administrativa y jurisprudencial, que, conectando con el requisito a que antes se aludía, pretenden precisar algo más de éste tras la incorporación a nuestro ordenamiento jurídico de nuevas disposiciones que han venido a incidir en el mismo.

II. CONCEPTO DE AMORTIZACIÓN

1. Concepto.

En una primera aproximación, la amortización podría definirse de múltiples formas, pero la más usual es la que recoge la pérdida de valor que sufre la inversión en bienes percederos por causa de los años de servicio.

El concepto económico-financiero de amortización podría definirse bajo la siguiente acepción (3):

«La amortización es el conjunto de procedimientos contables (4), económicos y financieros cuyo objeto consiste en la constatación de la depreciación de los elementos del activo debida al uso, al simple paso del tiempo, a la obsolescencia o a otras circunstancias, en el cargo cíclico a costes de dicha depreciación, a su recuperación en los ingresos procedentes de la venta del producto (5), en la detracción de estos costes de la porción de beneficios distribuidos, y en la creación de un fondo que permita la futura renovación del elemento de activo, al final de su vida útil».

(3) MOLES Y ROCA, Pedro: «La depreciación de los activos inmovilizados», *H.P.E.*, núm. 76. 1982, pág. 139.

(4) Ciertamente la amortización se constituye como un procedimiento contable, aunque es posible que el mismo pueda no estar reflejado en contabilidad, ya que, entendida la amortización como depreciación, ésta puede no haberse contabilizado.

(5) Entendemos también «o en la prestación del servicio», en su caso.

Como se observa, la definición expuesta de amortización resulta plenamente compatible con la legal contenida en el artículo 43 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) (6), si bien esta última, por razones obvias, viene a ser más parca y se supedita a una serie de condicionantes: efectividad (lo cual resulta plenamente lógico, pues resulta absurdo amortizar aquello que no se deprecia) y contabilización, requisito que desde el punto de vista económico-financiero podría resultar demasiado estricto, puesto que los bienes y derechos se deprecian, de una forma u otra, aunque dicha depreciación no esté contabilizada (7).

En la consideración jurídico-tributaria de correlación entre ingreso y gasto, la amortización, como FRANCISCO CLAVIJO señala, se definiría como «el costo correspondiente al valor del inmovilizado gastado o incorporado, en la actividad productiva que genera el rendimiento gravable en el período impositivo (8)», concepto este que enlaza con la consideración de gasto «necesario» a que alude el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), puesto que tal costo sirve a la obtención del ingreso computable (9).

Ya que los bienes del capital fijo extienden su vida productiva a una pluralidad de períodos, a lo largo de los mismos ha de recuperarse el valor de la inversión efectuada. La recuperación de ese valor suele llevarse a cabo con las amortizaciones (10). Así, a las amortizaciones se les suele asignar funciones económicas y funciones financieras.

El activo fijo no necesita ser reemplazado inmediatamente en la parte depreciada para mantener su nivel económico de funcionamiento y, en consecuencia, las disponibilidades obtenidas de su participación en el proceso productivo quedan en el activo en forma líquida, acumulándose a las que se obtengan de igual procedencia en ejercicios sucesivos hasta que haya de procederse a la renovación del elemento o elementos correspondientes (11).

- (6) Artículo 43 del RIS: «1. A los efectos de este Impuesto se considerarán amortizaciones las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial, siempre que dicha depreciación sea efectiva y se halle contabilizada. (...)».
- (7) De ahí proceda quizá la amortización mínima a que se refiere el artículo 48 del RIS.
- (8) CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: «Los rendimientos del capital en el nuevo IRPF». *Cívitas*, R.E.D.F. Madrid, 1980, pág. 169.
- (9) Esta concepción nos llevaría a desechar la consideración fiscal de gasto al importe de la depreciación (amortización) que corresponda a bienes que no sirvan efectiva y directamente al proceso productivo.
- (10) COLMENAR VALDÉS, SALVADOR, opina que en el sistema tributario español las amortizaciones no tratan de garantizar la reposición del elemento adquirido. En «Política de amortizaciones», *Impuestos*, núm. 4, 1986, págs. 72-82.
- (11) RIVERO TORRE, PEDRO: *Análisis de balances y estados complementarios. Análisis Financiero (II)*. Editorial Pirámide. Madrid 1991. 5.ª edición. Pág. 208.

En este sentido JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA afirma: «Desde el punto de vista económico, su función es la de incorporar a los costes el valor de la depreciación sufrida por los elementos del activo fijo empleados en la actividad productiva de la empresa, garantizando así, en su momento, la reposición de los mismos. Pero al lado de esta función económica, las amortizaciones tienen funciones financieras: de una parte, en determinadas condiciones dinámicas, las amortizaciones pueden constituirse en fuente de financiación para la realización de nuevas inversiones, para el aumento de los activos productivos de la empresa (...); de otra permiten la recuperación o reintegración y devolución del capital financiero (12)».

Podemos afirmar que la función financiera de las amortizaciones procede de dos hechos fundamentales: la no necesidad de su reinversión inmediata y al hecho de que, al poder cumplir la misma eficiencia los activos fijos en las primeras etapas de funcionamiento pese a la depreciación sufrida, se produce no un aumento real del patrimonio, pero sí un exceso de disponibilidades transitorias en el activo, que supone un auténtico aumento del capital en funcionamiento de la empresa (13).

A veces la función económica y la función financiera se disocian. Esto ocurre en el caso de amortizaciones aceleradas. Así, hay que distinguir entre la amortización técnica o económica y la amortización financiera.

Cuando una determinada sociedad o un empresario individual elige amortizar los elementos del activo fijo mediante la utilización de dotaciones anticipadas se producen los siguientes efectos (14):

1. Si existe inflación, manifestada con tendencia a aumentar, la empresa debe estar interesada en liquidar, contablemente al menos, lo antes posible sus instalaciones fijas, porque así dispondrá del montante monetario correspondiente al coste de aquéllas antes de que el dinero se haya depreciado aún más.
2. La empresa, con estas dotaciones anticipadas, disminuye el volumen de beneficios, evitando el reparto de dividendos que, en una contabilidad en que no se han efectuado previamente revalorizaciones, son en parte ficticios; y así se evita la descapitalización de la empresa.
3. La empresa dispone de una fuente financiera subsidiaria que puede transitoriamente utilizar en financiar las ampliaciones de su circulante.

(12) PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS: «Sugerencias para una interpretación funcional de las normas tributarias sobre amortizaciones». *Impuestos*, núm. 1, 1986, págs. 24-25.

(13) RIVERO TORRE, PEDRO, *op.cit.* pág. 209.

(14) Seguimos a FERNÁNDEZ PIRLA, JOSÉ MARÍA: *Teoría Económica de la Contabilidad*. Biblioteca de Ciencias Empresariales. Ed. ICE, Madrid 1993, 10.ª Ed, págs. 389-390.

Con ello, la admisión de amortizaciones anticipadas es una adecuada medida fiscal que evita el gravamen sobre beneficios ficticios y a su vez protege a la empresa de su descapitalización.

No obstante las funciones económicas y financieras de la amortización, la depreciación puede considerarse como sinónima de pérdida de valor y esto puede suceder por diferentes causas:

1. Por el uso.
2. Por el simple paso del tiempo.
3. Por obsolescencia o envejecimiento técnico.
4. Por accidentes. Pero esta causa de depreciación no se computa como amortización, sino como disminución patrimonial.

Para LUENGO AYALA (15), la depreciación o pérdida de valor de un bien de inmovilizado material presenta tres aspectos o causas: la depreciación funcional, que corresponde al desgaste por su utilización en los procesos productivos; la física, debida al simple paso del tiempo, y la económica, derivada de la aparición de innovaciones técnicas que hacen inservible el bien para una producción competitiva, aunque físicamente no se encuentre agotado. Estas tres características aparecen reflejadas en el artículo 44.1 del RIS como causas de amortización de dichos elementos, si bien con respecto a los bienes de inmovilizado inmaterial su amortización se condiciona a su efectiva depreciabilidad (art. 44.3 del RIS), resultando también admisible desde el punto de vista tributario la amortización de los llamados gastos de proyección plurianual, aunque no, como regla general, las «inmovilizaciones en curso» (art. 44.4 del RIS), lo que pone de manifiesto, una vez más, la diferencia entre contabilidad y fiscalidad.

Así podemos establecer diversas causas que motivan la depreciación de los elementos del activo. En primer lugar, causas técnicas que ponen de manifiesto la depreciación física de los elementos del activo como consecuencia del transcurso del tiempo o la depreciación funcional motivada exclusivamente por el uso. En segundo lugar, causas económicas que ponen de manifiesto el desgaste de estos elementos por la incidencia de las innovaciones tecnológicas o los cambios en la demanda. Y en último lugar, podemos citar las causas jurídicas que ponen de manifiesto la pérdida de valor del inmovilizado como consecuencia de la reconversión industrial, los descensos brutos de valor o los siniestros (16).

(15) LUENGO AYALA, JUAN ANTONIO. «Algunos aspectos sobre las amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades». *R.D.F.H.P.*, núm. 166-167, 1983, pág. 944.

(16) HORNILLOS UZQUIZA, FERNANDO y GONZÁLEZ CAYUELA, M.^a CARMEN: «Enfoque del nuevo concepto de los planes de amortización», *G.F.*, núm. 11, 1984, pág. 87.

Por regla general, los bienes del inmovilizado material no se deprecian por una sola causa, sino que en distintas proporciones se combinan por lo menos las tres primeras indicadas, siendo necesario, para poder medir la efectividad de la depreciación, conocer aquellas proporciones, lo que constituye tarea poco menos que imposible. De ahí la dificultad de la prueba de la efectividad (17).

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

2. Sentido de la amortización.

Definido ya el concepto de amortización se hace necesario conocer su sentido, es decir, cuáles son las causas económicas que, conforme a un criterio lógico, hacen que determinados bienes, por criterios prácticos, se considera que quedan fuera del concepto general de gasto corriente, para diferirse en el tiempo, sin que quepa englobarlos dentro de estos últimos. Siguiendo a MOLES Y ROCA (18), el concepto de gastos, en el sentido amplio de la palabra, comprendería los de inversión, de consumo y de aplicación a la producción, debiendo discernir entre aquellos que tienen carácter cíclico, es decir, aquellos cuya eficacia se agota en un período económico, de los que tienen carácter acíclico, es decir, que sirven para la financiación de bienes y derechos cuyo empleo en la explotación o actividad se extiende a más de un ejercicio. Como bien señala este último autor, «no sería lógico ni admisible que los gastos acíclicos, de inversión, incidieran como costes en el período en que se contraen, el cual soportaría una carga desproporcionada e indebida, ya que la inversión, en sí misma no supone un empobrecimiento de la empresa, sino una simple alteración en la estructura de su activo. Cuando sí que se produce un empobrecimiento del empresario es a lo largo de la vida útil del bien de activo, en que éste se va desgastando o depreciando. Esta depreciación debe ponerse de manifiesto en una adecuada imputación a costes».

De esta forma, destinando una parte del llamado *cash-flow* generado por la empresa a compensar la depreciación o envilecimiento del activo inmovilizado, sustrayéndola del reparto del beneficio o dividendos, el empresario consigue crear un fondo, con su correspondiente contrapartida en el activo, que, en condiciones de estabilidad monetaria y tecnológica, le permitiría reponer el elemento de activo al final de su vida útil por otro equivalente.

(17) DELGADO GÓMEZ, ANTONIO: «La amortización y el Impuesto de Sociedades (I)». *Carta Tributaria*, núm. 45, 1987, pág. 3.

(18) MOLES Y ROCA, PEDRO: *op. cit.*, pág. 135.

3. Requisitos.

En tercer lugar, hemos de referirnos a los requisitos exigidos para considerar a la amortización gasto fiscalmente deducible.

En cuanto a la amortización del inmovilizado material, éstos son dos: depreciación efectiva y que se halle contabilizada (19).

En cuanto al primer requisito, la efectividad ha de probarla el sujeto pasivo. Así el artículo 47.2 del RIS señala que: «Cuando el sujeto pasivo pretenda justificar la depreciación efectivamente experimentada, deberá señalar en el anexo al primer balance cerrado a partir de la entrada en funcionamiento del bien de que se trate, el valor del mismo y los criterios en que proyecte fundamentar tal depreciación efectiva».

Ahora bien, la Ley del Impuesto de Sociedades, en su artículo 13 f), entiende cumplida la condición de la depreciación efectiva, dispensando de la prueba de la efectividad en dos supuestos:

1. Cuando el sujeto pasivo obtenga de la Administración la concesión de un plan especial de amortización.
2. Cuando el sujeto pasivo amortice según los coeficientes establecidos en las tablas de amortización para cada elemento.

La Resolución del TEAC de 15 de marzo de 1988, refiriéndose al requisito de la efectividad, señala: «Si la sociedad puede probar fehacientemente que la depreciación efectiva experimentada en un ejercicio por sus elementos de activo amortizables es superior a la computada por el sistema que eligió en su momento, aquélla y no ésta es la que será deducible. Así se desprende tanto del artículo 6.2. transcrito en el Considerando 6.º anterior, como de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 18, que dice: "No obstante lo dispuesto en el número anterior, será deducible la amortización practicada fuera de dicho plazo cuando el sujeto pasivo acredite que los elementos de activo se han utilizado de forma que se haya producido una depreciación efectiva inferior a la misma establecida por dicho elemento". La sociedad que eligió un sistema de amortización y en un momento posterior aplicó el criterio de la amortización efectiva, es obvio que posteriormente no puede volver a aplicar el sistema de amortización inicialmente elegido, ya que los presupuestos de hecho de los mismos se ha alterado sustancialmente (20)».

(19) Véase, en cuanto a estos requisitos, la Resolución del TEAC de 15 de enero de 1992.

(20) Recogida en *R.D.F.H.P.*, núm. 199, 1989, pág. 237.

También relacionada con el requisito de la efectividad, la Resolución del TEAC de 4 de octubre de 1985 afirma: «En base a lo señalado en los considerandos anteriores y centrandó la cuestión al tema debatido, se plantea el problema de determinar si las amortizaciones realizadas por (...), reunían los requisitos exigidos por el artículo 13, apartado f), de la Ley 61, para tener la consideración de gasto fiscalmente deducible, es decir, estar contabilizadas y ser efectivas, y respecto al cumplimiento del primero de ellos no existe lugar a dudas puesto que es el propio Inspector actuario el que así lo reconoce al hacer referencia en el cuerpo del acta a "amortizaciones globales sentadas en los libros oficiales ..." en cuanto al requisito de la efectividad, para que éste pueda demostrarse es totalmente necesario que cada amortización se asigne especialmente al objeto o elemento del activo que se amortiza. El sistema de "amortizaciones globales" de elementos del activo ha sido tradicionalmente inaceptado por la Administración financiera (revalidado en la jurisdicción contencioso-administrativa) que siempre ha exigido, como condición imprescindible, la existencia de amortizaciones individuales que siguieran la vida de dichos elementos, por lo que de utilizarse en balance la rúbrica de "Amortizaciones" en general, debían demostrarse en cuentas auxiliares los cargos individualizados por cada elemento amortizado (21)».

En cuanto al segundo criterio, la contabilización ha de realizarse por el sistema indirecto; es decir, las dotaciones irán a una cuenta donde se recoja el fondo acumulado de las mismas. Este sistema permite siempre conocer el valor de adquisición de los elementos del inmovilizado, y también cuál es el valor neto contable de los mismos mediante la minoración de cada elemento del inmovilizado en su respectiva amortización acumulada.

Sin contabilización de las amortizaciones no puede darse la misma como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades. En este sentido se expresa la Resolución del TEAC de 9 de junio de 1993, y al no contabilizar el empresario la amortización no puede deducir este gasto en su base imponible (22).

Es evidente pues, y a la vista de lo preceptuado en el artículo 13 f) de la LIS (23), que para que las amortizaciones tengan la consideración de gasto fiscalmente deducible han de estar correctamente contabilizadas, ahora bien, en cuanto a este requisito de contabilización, nos planteamos en este momento cómo debe practicarse la misma. En este sentido, el artículo 31 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, por el que se regulaba el régimen fiscal de la inversión empresarial, señalaba que la contabilización de las amortizaciones «deberá efectuarse mediante la reducción en las cuentas de activo de los valores correspondientes o mediante la creación o dotación, comprobada e inequívoca, de fondos de amortización en el pasivo», y, por su parte, el artículo 46 del RIS, al recoger los principios de amortización, determina que «la amortización se aplica-

(21) En *R.D.F.H.P.*, núm. 189, 1987, págs. 669-670.

(22) En *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1993, págs. 98-100.

(23) Artículo 13 f) de la LIS: «Las cantidades destinadas a la amortización de los valores del inmovilizado, material o inmaterial, siempre que respondan a depreciaciones efectivas y estén contabilizadas».

rá sobre la totalidad de los bienes susceptibles de amortización que figuren en el balance de la sociedad y se practicará por cada elemento. Cuando se trate de elementos de naturaleza análoga o sometidos a un similar grado de utilización (24) la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, pero en todo momento deberá poderse conocer la parte de amortización acumulada correspondiente a cada bien en función de su valor amortizable y del ejercicio de puesta en funcionamiento». Es decir, no basta que la depreciación de los bienes sea efectiva, sino que de la contabilización de la misma se deduzca que tal efectividad se corresponde con la realidad o, simplemente, respeta los límites contenidos en las tablas, que, a este efecto, haya fijado el Ministerio de Economía y Hacienda, en cuyo caso, como ya se ha comentado, el sujeto no habrá de probar tal depreciación, por considerarse entonces efectiva. No obstante, el citado artículo 46 del RIS, señala que la amortización ha de practicarse «por cada elemento» sin que de ello quepa deducir (taxativamente) que también deba contabilizarse elemento por elemento. Así, el TEAC, en Resolución de 4 de octubre de 1985, señaló que para que el requisito de la efectividad pueda demostrarse, resulta necesario que cada amortización se asigne especialmente al objeto o elemento de activo que se amortiza, y de esa forma se encuentre cada una de las amortizaciones contabilizadas, de forma que el sistema de amortizaciones globales (25) de elementos de activo no sería válido a efectos de considerar su saldo como gasto deducible en el IS o, en su caso, IRPF (26). En relación a ello convendría realizar una pequeña apreciación, ya que, tratándose de profesionales o empresarios agrarios (cuya actividad no tiene carácter mercantil) que determinen su rendimiento neto en el IRPF mediante el régimen de estimación directa, y dado que no están obligados a llevar su contabilidad ajustada al Código de Comercio, la imposibilidad de computar como gasto una amortización globalmente registrada resulta ciertamente estricta, cuando a través de otro tipo de documentación pudiera deducirse que la anotación global se corresponde con la suma de unas amortizaciones individualmente calculadas. Sin embargo, el artículo 67 del Reglamento del IRPF les obliga a llevar, entre otros, un libro registro de bienes de inversión, donde, tal y como preceptúa la Orden de 4 de mayo de 1993, por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros registro a que se refiere tal artículo, se consignarán, entre otros, el número de anotación, la descripción concreta de cada bien y la cuota de amortización correspondiente, amén de otros datos referidos al valor de adquisición, fecha de entrada en funcionamiento, etc., con lo que entendemos que la imposibilidad de dar como gasto las amortizaciones mediante un sistema de anotación global afectaría por igual a empresarios que hayan de llevar su contabilidad ajustada al Código de Comercio que a este sector de contribuyentes.

(24) En relación con las «instalaciones complejas especializadas» el propio apartado 7 del mismo artículo permite expresamente que se considere como un «único elemento susceptible de amortización» a efectos del cómputo de su amortización.

(25) En este sentido, también el artículo 5.1.º, del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, establecía que la amortización se aplicará sobre la totalidad de los elementos de activo que figurasen en el inventario de la sociedad, y se practicaría elemento por elemento, no admitiéndose la amortización en bloque.

(26) Nos referimos, obviamente, en la aplicación del régimen de estimación directa en las actividades empresariales o profesionales.

Conectando con el requisito de efectividad y de inadmisibilidad de la dotación global de amortizaciones comentada, también debe deducirse que tal criterio de individualidad de las amortizaciones debe presidir el cálculo de los excesos de amortización, cuando la Administración proceda a rectificar la declaración-liquidación del sujeto pasivo en vía de comprobación, sin que quepa utilizar para la cuantificación del exceso de amortizaciones métodos indiciarios, pues, tal y como el propio TEAC (27) reconoce, en Resolución de 30 de noviembre de 1987, la utilización de dichos métodos o una técnica de muestreo, desvirtuarían la propia naturaleza del régimen de determinación directa de bases imponibles, por lo que se impone en estos casos la comprobación individualizada de los elementos amortizables, practicando la liquidación que corresponda.

4. Principios.

Además de los requisitos de efectividad y contabilización a los que hemos aludido, el RIS condiciona la deducibilidad de las amortizaciones al cumplimiento de una serie de principios generales.

El artículo 46 del RIS es el que recoge los principios de la amortización señalando, en su apartado primero:

- «1. La amortización se aplicará sobre la totalidad de los bienes susceptibles de amortización que figuren en el balance de la sociedad y se practicará por cada elemento.

Cuando se trate de elementos de naturaleza análoga o sometidos a un similar grado de utilización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, pero en todo momento deberá poderse conocer la parte de la amortización acumulada correspondiente a cada bien en función de su valor amortizable y del ejercicio de puesta en funcionamiento».

El TEAC, en Resolución de 4 de octubre de 1985 (28), ya comentada en relación con la efectividad de la amortización, afirmó que no puede admitirse como gasto fiscalmente deducible las amortizaciones contabilizadas globalmente si no se demuestra su efectividad, para lo que es necesario que cada amortización se asigne especialmente al objeto o elemento del activo que amortiza, figurando en cuentas auxiliares los cargos individualizados por cada elemento amortizado.

(27) Recogida en *Actualidad Financiera*, núm. 10, 1988, págs. 503-505.

(28) Recogida también en *G.F.*, núm. 34, 1986, págs. 90-91.

Este artículo 46 del RIS, en su apartado 1.º, contempla la necesidad de que se aplique la amortización a todos y cada uno de los bienes que figuren en el balance y que sean susceptibles de experimentar depreciación.

De este modo, la sociedad debe disponer de un inventario completo y detallado de los bienes que integren su inmovilizado material o inmaterial (29).

Otro de los principios que recoge este precepto hace referencia a la independencia de ejercicios. Es decir, la dotación contable a la amortización que será deducible, será la que corresponda a la depreciación efectiva sufrida por los elementos del activo en cada ejercicio. De este modo no puede ser deducible la amortización que corresponda a un ejercicio anterior o a otro posterior (30).

Este principio hace referencia a la necesidad de imputar a cada ejercicio los ingresos y los gastos que le son propios, por lo que no se admite el desplazamiento de las amortizaciones de un ejercicio a otro, al menos con la consideración de gasto fiscalmente deducible (31).

Consecuencia de este principio es que la amortización que supere la admitida fiscalmente se considerará saneamiento del activo, no deducible a efectos de la determinación de la base imponible (32).

En tercer lugar, otro principio es el que hace referencia a la temporalidad de las amortizaciones. Es decir, cuándo debe comenzar la amortización y cuándo debe terminar.

En cuanto a cuándo debe comenzar a amortizarse un determinado elemento del inmovilizado hay que diferenciar el inmovilizado material del inmaterial. El inmaterial debe empezar a amortizarse desde el momento de la adquisición, mientras que el material desde su puesta en funcionamiento.

(29) DELGADO GÓMEZ, ANTONIO: «La amortización ... (I)», *op. cit.*, pág. 3.

(30) Artículo 46.4. del RIS: «No tendrán la consideración de partida deducible las amortizaciones practicadas en un ejercicio correspondientes a otro distinto, con independencia del resultado positivo o negativo obtenido en aquel en que debió haberse practicado».

Sin contabilización la dotación a la amortización no puede ser gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, pero sí puede ser deducible fiscalmente en ejercicio posterior al de su contabilización (PGC disposición final 7.ª, 3). Véase la Resolución de la DGT de 16 de abril de 1993. (En Memento Práctico. Edersa-Francis Lefebvre. Fiscal, 1994, pág. 306).

(31) DELGADO GÓMEZ, ANTONIO: «La amortización ... (I)», *op. cit.*, pág. 4.

(32) Artículo 46.5. del RIS: «La amortización que supere la admitida fiscalmente por las normas del presente Reglamento, se considerará como saneamiento de activo no deducible a efectos de la determinación de la base imponible».

En este punto, DELGADO GÓMEZ se detiene en los equipos de reserva, preguntándose cuándo comenzarían a amortizarse estos elementos. La solución que propone este autor es la de formular un plan de amortización ajustado a los coeficientes de las tablas y en función de los períodos de utilización de los equipos en cada período impositivo (33).

Tanto para el inmovilizado material como para el inmovilizado inmaterial, si un determinado elemento de cualquiera de estos inmovilizados entra en funcionamiento o se adquiriera en una fecha distinta al comienzo del período impositivo se ha de prorratear la dotación a la amortización con respecto a la amortización anual (34).

En cuanto a cuándo debe terminar la amortización ésta se producirá cuando haya alcanzado el valor contable por el que figurara en el balance el inmovilizado correspondiente o cuando, a efectos fiscales, se haya concluido el período de vida útil del elemento de tal inmovilizado. Cualquier amortización realizada una vez transcurrido el período de vida útil tendrá la consideración de saneamiento del activo, no deducible a efectos fiscales (35).

Por ello, nunca la suma de las amortizaciones efectuadas podrá exceder el valor por el que figure contabilizado el bien que se amortiza. Este valor contabilizado debe ser el definido en el artículo 42.1 a) del RIS como el valor de adquisición más ampliaciones y mejoras y más las revalorizaciones contables.

Otro principio de la amortización es la continuidad de éstas, principio que se encuentra recogido en el artículo 47 del RIS, que establece:

«1. Por regla general, para un mismo elemento de activo amortizable no podrán aplicarse, ni simultánea ni sucesivamente, distintos sistemas de amortización. El sujeto pasivo vendrá obligado a aplicar el sistema adoptado o aceptado para el elemento de que se trate, desde el momento de su puesta en funcionamiento hasta su amortización total, enajenación o pérdida».

(33) DELGADO GÓMEZ, ANTONIO: «La amortización... (I)», *op. cit.*, pág. 4.

(34) Artículo 46.2. Tercera: «2. Para la determinación como partida deducible de las amortizaciones se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

(...)

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

(35) Artículo 46.3 y 6 del RIS: «3. En ningún caso la suma de las amortizaciones efectuadas podrá exceder del valor por el que figure contabilizado el bien que se amortiza.

(...)

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

Con referencia a la imposibilidad de cambiar de sistema de amortización para un determinado elemento, en la contestación de la DGT (36) de 6 de marzo de 1989 se afirmaba que el artículo 47 del RIS obliga a que el sujeto pasivo amortice el elemento por el sistema adoptado desde el momento de su puesta en funcionamiento hasta su amortización total, enajenación o pérdida.

Por tanto, una vez elegido el sistema de amortización de tablas para un elemento de inmovilizado material, aquél deberá continuar aplicándose hasta que se amortice totalmente, enajene o pierda, y únicamente podría apartarse de este sistema en aquellos ejercicios en los que la depreciación efectiva de dichos bienes sea superior a los límites según tablas y sea, además, probada por el sujeto pasivo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45.2. del RIS.

En cambio, no contradice este principio de continuidad el hecho de cambiar de porcentaje de amortización dentro de un mismo sistema de amortización siempre que no haya transcurrido el período de vida útil del elemento. Así, es interesante recoger la siguiente consulta:

«Una entidad consulta si el hecho de cambiar el porcentaje de amortización dentro de un mismo sistema necesita ser autorizado por la Administración y, en tal caso, cuál sería el procedimiento a seguir para obtenerla.

Contestación de 21 de septiembre de 1990:

El artículo 43 del RIS, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, define el concepto de amortización, a efectos de este impuesto, como las cantidades destinadas a compensar la depreciación de los bienes del inmovilizado material o inmaterial, siempre que dicha depreciación sea efectiva y se halle contabilizada.

Por su parte, el artículo 46 de dicha norma reglamentaria señala que la amortización cumple el requisito de la efectividad, entre otros supuestos, cuando no exceda del resultado de aplicar a los valores contables de adquisición los coeficientes que a este fin determine el Ministerio de Hacienda ni superen el plazo de amortización establecido como máximo por dicho Ministerio.

Es decir, cuando el criterio de amortización adoptado sea el de tablas de amortización, (...), se presume la efectividad de la depreciación siempre que la amortización correspondiente esté comprendida entre el coeficiente máximo y el mínimo (...) que figure asignado al elemento en las referidas tablas, pudiendo la empresa modificar libremente el coeficiente de amortización dentro de dichos límites sin necesidad de autorización administrativa alguna (37)».

(36) La sociedad pretende cambiar de sistema de amortización sustituyendo el de tablas por el degresivo. Recogida en *G.F.*, núm. 79, 1990, pág. 86.

(37) Recogida en *G.F.*, núm. 102, 1992, pág. 90.

En aplicación de estos principios enumerados en el artículo 46 del RIS hemos de afirmar que la parte de dotación contable a la amortización que no sea deducible desde el punto de vista fiscal se considerará saneamiento del activo. Por ello, en este momento, es interesante diferenciar el término «amortización técnica» del término «saneamiento del activo».

Económicamente, amortizaciones técnicas y saneamiento de activo tienen un significado distinto. La amortización técnica, además de suponer una distribución del coste representativo de la inmovilización técnica entre varios ejercicios, cumple la función financiera de contribuir a la creación de un fondo que en su día permitirá reponer la inmovilización técnica desechada. Por el contrario, el saneamiento de activo no tiene esta segunda significación financiera, ya que supone solamente la distribución de un gasto o quebranto, que tuvo lugar en un ejercicio, entre varios otros. Así, el saneamiento de activo es una detracción que se hace de los beneficios del ejercicio, no para atender a una disminución de valor de un elemento del activo en razón de una pérdida de cualidades funcionales del mismo ocurrida en el ejercicio, sino para que las cifras de la contabilidad, que reflejan un valor de activo que no respondía a la realidad, cobre efectividad. Mientras en el activo del balance existan quebrantos o gastos pendientes de amortización, el capital no es efectivo, y así el saldo de la cuenta de capital no representa el verdadero capital de los accionistas. Por tanto, la función económica del saneamiento de activo termina al aplicarse beneficios contablemente a cubrir las cuentas de activo ficticio, con lo que se adecua la cifra contable de capital a su valor real (38).

5. Concepto de vida útil.

Finalmente, en este apartado dedicado al concepto de la amortización es preciso determinar qué ha de entenderse por vida útil. Este concepto es imprescindible para la deducibilidad de las amortizaciones, ya que las dotaciones contables a la amortización una vez finalizada la vida útil del elemento se considera, como ya hemos dicho más arriba, saneamiento del activo, y por tanto, no deducibles.

En cuanto a qué debe entenderse por «vida útil», el RIS señala, en su artículo 49 que: «A efectos fiscales, la vida útil de un elemento de activo amortizable será el período en que, según el criterio de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido, en su caso, el valor residual».

En términos económicos, la vida útil de un elemento es el período de tiempo durante el que es susceptible de ser utilizado rentablemente. Es decir, cuando el rendimiento que proporciona es superior a sus costes, tanto en términos absolutos como relativos (39).

(38) FERNÁNDEZ PIRLA, JOSÉ MARIA: *Teoría Económica de la Contabilidad, op., cit.*, pág. 367.

(39) DELGADO GÓMEZ, ANTONIO: «La amortización... (I)», *op. cit.*, pág. 5.

A efectos fiscales, sin embargo, y como acabamos de afirmar más arriba, el concepto de vida útil es el período en que, según el criterio de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido en su caso el valor residual (40).

De este modo es perfectamente posible que un elemento totalmente amortizado continúe siendo utilizado rentablemente, por lo que su vida útil económica será superior a su vida útil fiscal.

Ciertamente, el concepto jurídico-fiscal de vida útil no tiene por qué coincidir con el sentido económico del mismo, pues la estimación de la vida útil desde este último punto de vista se mide en base a la utilidad potencial del mismo, teniendo en cuenta otras circunstancias que, desde el punto de vista tributario, resultan ser inoperantes cuando el sujeto no prueba la depreciación (41), acogiéndose, a falta de aquélla, a la contenida en las tablas de amortización, lo que la convierte en efectiva.

Así, son señaladas como causas de depreciación que incluso pueden llegar a obligar al empresario a la retirada del elemento de activo de la producción, las siguientes (42):

1. Circunstancias físicas:

- a) Accidente (explosión, fallo de estructuras, caídas, colisiones, etc.).
- b) Catástrofe (incendios, inundaciones, tormentas, etc.).
- c) Envejecimiento (el simple paso del tiempo origina oxidaciones, ataques químicos, acción mecánica del cambio de temperatura, descomposición orgánica, etc.).
- d) Desgaste por rozamientos, fatiga del material, vibraciones, cargas, etc.

2. Circunstancias funcionales:

- a) Falta de capacidad o idoneidad para el servicio requerido.
- b) Obsolescencia, por el desarrollo de otros elementos alternativos más económicos, de mayor productividad, calidad, etc.
- c) Motivos exógenos, por no ser ya necesarios, por abandono de la actividad, por motivos legales, etc.

(40) Artículo 49 del RIS.

(41) No obstante, entendemos que siempre cabría la posibilidad de computar como gasto la «depreciación» a que nos referimos a través de la vía contenida en el artículo 50 del RIS (Pérdidas por envejecimiento o deterioro), siempre que la misma no constituya disminución patrimonial, en cuyo caso, se computará como tal.

(42) MOLES Y ROCA. PEDRO: *op. cit.*, pág. 136.

Los métodos para el cálculo de la vida útil, desde el punto de vista económico-financiero se sintetizan fundamentalmente en:

- Método de las curvas de supervivencia.
- Método del período de rotación.
- Otros métodos basados en procesos de tanteo y aproximaciones sucesivas, entre los que se pueden citar los de simulación, asintótico, del semiperíodo, etc.

Las Órdenes Ministeriales aprobadas por la Administración Tributaria no señalan, en su Preámbulo, cuál de éstos, u otros métodos hayan sido utilizados para el cálculo de la vida útil contenida en las referidas disposiciones. Tan sólo señala, en la de 12 de mayo de 1993, que, para establecer las nuevas tablas de amortización, se han realizado las pertinentes consultas a los distintos sectores económicos, lo que parece dar a entender que los criterios seguidos en la fijación de la vida útil se basan en un sistema empírico (quizás basado en estadísticas), lo cual no deja de ser alabable, pues supone un ajuste a la realidad de depreciación de los elementos en nuestra actual economía, aunque, dado su carácter subsidiario con respecto a la depreciación efectiva que pueda probar el sujeto pasivo, entendemos que las mismas contendrán simplemente una aproximación en relación a la que podría obtenerse por cualquier otro método científico que la determine.

Volviendo al concepto de vida útil fiscal, si el criterio adoptado fuese el de tablas, ésta vendrá dada por el período máximo de amortización.

A este tema se refiere la Resolución del TEAC de 30 de noviembre de 1987, que afirma: «El artículo 22 del Real Decreto de 29 de diciembre de 1979 se refiere exclusivamente a la amortización degresivo-lineal, por lo que es preciso determinar si la misma definición de años de vida útil puede ser aplicada cuando el criterio de amortización adoptado es el de amortización según tablas. A este respecto es preciso tener en cuenta que, tradicionalmente, por vida útil de un elemento amortizable se ha entendido el período de tiempo en que debe quedar totalmente cubierto su valor, y en el sistema de amortización según tablas, siempre que se aplique un coeficiente superior al que representa la amortización misma, es indudable que el bien quedará amortizado antes de haber transcurrido el período de amortización establecido, pero sin que ello permita identificar vida útil con período en el que un bien ha sido efectivamente amortizado; y en definitiva en el sistema de amortización según tablas el sujeto pasivo podrá elegir el período de tiempo en que un bien puede quedar amortizado respetando el coeficiente máximo, y el período máximo de amortización, pero lo que nunca puede ser objeto de elección es la vida útil del elemento amortizable, pues el período en que debe quedar cubierto su valor es, según las tablas aprobadas por Orden Ministerial de 23 de febrero de 1965, el período máximo de amortización, a diferencia de lo que ocurre en otros sistemas de amortización en que el sujeto pasivo puede elegir la vida útil,

como ocurre en la amortización según plan, en la amortización según prueba de la depreciación, o en la amortización degresiva a que se refiere el artículo 54 del RIS aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (43)».

Ahora bien, hay situaciones en las que la vida útil de un elemento puede prolongarse. Una de ellas se produce por la existencia de períodos de inactividad, no previstos en el momento de puesta en funcionamiento del bien. El sistema de amortización elegido en aquel momento pudo no tener en cuenta esa circunstancia, y dado que, en virtud del principio de continuidad de las amortizaciones, no puede aplicarse otro sistema de amortización distinto, podría darse la paradoja de tener que seguir amortizando, no ya en ausencia de beneficios, sino de ingresos por falta de actividad (44).

Tal vez por situaciones similares, el RIS, en su artículo 49.3, señala que, excepcionalmente, la vida útil puede entenderse prorrogada por el período que dure la inactividad en los casos de paralización temporal de actividades que reúnan las siguientes circunstancias:

- a) Que afecten a una planta industrial completa o instalación compleja especializada (45).
- b) Que la paralización tenga una duración superior a un año o campaña, y
- c) Que la empresa decida no practicar amortización durante el período de paralización, haciéndolo constar así mediante nota marginal, suficientemente ilustrativa de las instalaciones afectadas y del período de paralización.

Otra situación que puede prolongar el período de utilización de un elemento es el supuesto de realización de reparaciones importantes, que puedan suponer incluso su ampliación o mejora. En este caso, si el elemento reparado no ha agotado su vida útil y la reparación supone una ampliación o mejora, su importe no se computará como gasto fiscalmente deducible, sino que aumentará el valor contable del elemento y se amortizará en los años que resten de vida útil, según el método de amortización que se viniese utilizando. Si el elemento ha superado el período de vida útil, cualquier reparación o mejora que incremente su capacidad productiva habrá de ser considerado como gasto de proyección plurianual y en consecuencia amortizable (46).

(43) Recogida en *R.D.F.H.P.*, núm. 199, 1989, págs. 228-229.

(44) DELGADO GÓMEZ, ANTONIO: «La amortización ... (I)», *op. cit.*, pág. 5.

(45) Lo que ha de entenderse por instalación compleja especializada se encuentra en el artículo 46.8 del RIS. Este precepto señala: «Se entenderá por "instalaciones complejas especializadas" aquellas estructuras funcionales comprensivas de edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos que, aun siendo separables por naturaleza, estén íntimamente ligadas para su funcionamiento con carácter irreversible y sometidas al mismo ritmo de amortización. No se incluirán los repuestos o recambios correspondientes, sin perjuicio de lo señalado en el artículo 64 de este reglamento».

(46) DELGADO GÓMEZ, ANTONIO: «La amortización... (I)», *op. cit.*, pág. 6.

6. Amortización mínima.

Y para concluir este apartado consideramos de interés referirnos, aunque brevemente, al sentido de la amortización mínima.

En relación con la amortización mínima, se ha discutido desde su ilegalidad hasta su inoperancia, pasando por su forma de aplicación, efectos, retroactividad y consecuencias que comporta la inaplicación del precepto (47).

Los antecedentes de la llamada amortización mínima, como ya apuntó LUENGO AYALA (48) se remontan en nuestra legislación tributaria al artículo 39 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, que autorizó al Ministerio de Hacienda para fijar los coeficientes máximos de amortización de los elementos de activo y que se complementaría con la Ley 95/1960, de 28 de diciembre (art. 1). Posteriormente, la Ley 41/1964, de 11 de junio, en su artículo 83, extendió tal autorización ya que al fijar los coeficientes máximos también entendía que se podían fijar coeficientes mínimos, apareciendo así la Orden de 23 de febrero de 1965 y otras sucesivas de 21 de diciembre de 1968 y de 31 de mayo de 1991, que contenían las normas sobre su aplicación, Órdenes que han sido recientemente actualizadas por la Ministerial de 12 de mayo de 1993, y que expresamente las deroga (49).

Este concepto de amortización mínima constituye una de las principales novedades del RIS, y consiste en considerar todos los elementos susceptibles de amortización depreciados anualmente en el porcentaje mínimo que resulte del período de amortización previsto en las tablas o del criterio de amortización adoptado. En consecuencia, cuando la amortización contable no exista o sea inferior a la mínima, dicha diferencia no podrá ser recuperada en ejercicios siguientes, por tratarse de amortización correspondiente a otro ejercicio, ni tampoco en el momento de la enajenación al determinar la plusvalía, por quedar reducido el valor de adquisición en la cuantía de la amortización mínima no practicada (50).

El precepto que establece la amortización mínima es el artículo 48 del RIS:

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

(47) DELGADO GÓMEZ, ANTONIO: «La amortización... (I)», *op. cit.*, pág. 6.

(48) LUENGO AYALA, JUAN ANTONIO: *op. cit.*, pág. 948.

(49) Disposición derogatoria de la Orden Ministerial de 12 de mayo de 1993.

(50) COLMENAR VALDÉS, SALVADOR: *op. cit.*, pág. 77.

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

Este precepto transcrito hace referencia a un concepto de amortización mínima que no parece, con su actual redacción, quedar nada claro. En el Preámbulo de la Orden de 23 de febrero de 1965 se señalaba que las tablas contenían los coeficientes mínimos aplicables, al consignar el período máximo de amortización en que deberían quedar totalmente cubiertos los valores originarios de los elementos de activo sobre los que se amortizara, optando por señalar un porcentaje máximo de amortización en lugar de un período mínimo, que, por otra parte resulta fácilmente calculable en función del primero (51); así, cualquier disminución en los coeficientes máximos señalados sería admisible siempre que la amortización total no superase los coeficientes máximos autorizados en la propia Orden, dejando aparte los casos en los que el sujeto pruebe otra depreciación superior o inferior, dándose a entender con ello que el sujeto no tenía por qué acojerse específicamente al período máximo contenido en la disposición o al mínimo calculado, sino que podía elegir uno situado entre ambos. Desde este punto de vista la amortización mínima no ofrece problemas de comprensión.

En este sentido hemos de señalar los siguientes puntos (52):

- «1. Dentro del concepto de amortización mínima subyace un intento del reconocimiento de la depreciación efectiva que padecen todos los elementos componentes del inmovilizado de las empresas, bien sea debido a la obsolescencia técnica más elevada en algunos casos que en otros, o a la propia depreciación física que se produce en los mismos como consecuencia del mero transcurso del tiempo.
2. En este sentido, el establecimiento por parte del artículo 48 del RIS de una dotación mínima anual, que reconozca de forma expresa esa misma depreciación, está enfocado desde el punto de vista del logro del objetivo de una representación veraz de la situación patrimonial de las sociedades, reflejada de forma adecuada en la contabilidad y en la valoración concreta de sus elementos del inmovilizado.
3. Con independencia de la filosofía inherente al concepto de amortización mínima, debe entenderse siempre que sólo se considerará partida fiscalmente deducible, la dotación a la amortización correspondiente a la depreciación padecida por los bienes en ese ejercicio económico.

(51) En este sentido, período mínimo sería igual al cociente que resultaría de dividir 100 entre el coeficiente máximo de amortización.

(52) En *C.T.*, núm. 47, 1983, págs. 156-157.

Por tanto, la falta de la correspondiente dotación mínima en un ejercicio económico implica, necesariamente, la pérdida de esa parte de la amortización en su consideración como gasto fiscalmente deducible.

Asimismo ha de considerarse el caso de que la entidad se encuentre dotando, por criterios internos de gestión, amortizaciones superiores a la depreciación técnica sufrida por los elementos de inmovilizado. Dichas dotaciones pueden superar o no los coeficientes máximos de depreciación recogidos en las tablas, en cuyo caso, la entidad podrá, mediante el uso de cuentas de orden o subdivisionarias trasladar este exceso de amortización a otros ejercicios en los que no se doten amortizaciones en cuantía suficiente para cubrir la amortización mínima correspondiente al período, que fue dotada con anterioridad.

En el caso de que las amortizaciones realizadas superen los máximos establecidos por las tablas, deberá procederse al oportuno ajuste que se registrará mediante cuentas de orden o subdivisionarias, con el fin de trasladar el gasto fiscalmente deducible al ejercicio que corresponda.

4. En consecuencia, y a los efectos de la cuestión planteada por la consultante, toda dotación al fondo de amortización que suponga un incumplimiento de los criterios antes mencionados, será considerado un saneamiento de activo sin el tratamiento por tanto de gasto fiscalmente deducible.

En conclusión, este Centro directivo entiende que la no realización de las dotaciones mínimas correspondientes a algún ejercicio económico, conduce a la pérdida de la posibilidad de su consideración posterior como gasto fiscalmente deducible.

5. Por último y entrando en la cuestión planteada por la consultante referente a la fecha de entrada en vigor de la norma legal debe decirse que el RIS, según establece su disposición final primera, entró en vigor el 1 de enero de 1983, con independencia de aquellos aspectos meramente interpretativos de lo dispuesto previamente por la Ley 61/1978 y el Real Decreto 3061/1979, como el concepto de amortización mínima que ya se encuentra inherente en las citadas normas legales, cuya vigencia en el caso de la Ley 61/1978, es a partir de 1 de enero de 1979».

Existen en torno a este tema dos posturas (53).

Una postura, la oficialista, entiende que la amortización mínima resulta obligatoria; está amparada en la LIS y en las tablas de amortización; sus efectos se deducen del propio RIS y se aplica retroactivamente al ser norma interpretativa.

(53) Seguimos en este punto a DELGADO GÓMEZ, ANTONIO: «La amortización... (I)», *op. cit.*, págs. 6-8.

Esta postura alega los siguientes razonamientos:

1. La LIS establece un principio de independencia de ejercicios, que exige que cada período soporte sus propios gastos y compute sus ingresos. Si no se exigiese una amortización mínima, las sociedades podrían utilizar su sistema de amortización, como medio de desplazamiento de bases imponibles de unos a otros ejercicios.
2. Ya las tablas de amortización, aprobadas por Orden Ministerial de 23 de febrero de 1965 preveían en la cuarta de sus normas de aplicación la existencia de coeficientes mínimos determinados en función del período máximo.
3. Las amortizaciones mínimas no practicadas no pueden recuperarse y deben computarse, aunque no estén contabilizadas, a efectos de determinar los incrementos o disminuciones patrimoniales, cuando se produzcan, de acuerdo con lo previsto en el artículo 131.4 del RIS (54).

La otra postura, que entiende que la amortización mínima no resulta obligatoria (55), alega los siguientes argumentos:

1. Al principio de independencia de ejercicios se opone el de legalidad, según el cual un reglamento no puede ir en contra de una ley, y la ley sólo exige que la amortización sea efectiva y esté contabilizada.

(54) Artículo 131.4. del RIS: «En particular, el valor neto contable de los elementos amortizables no será en ningún caso superior al que resultaría de haber aplicado en cada ejercicio la amortización mínima a que se refiere el artículo 48 de este reglamento».

(55) Esta tesis vendría avalada por la propia interpretación de nuestro Tribunal Supremo, que en Sentencia de 27 de diciembre de 1990, señalaba: «Fundamento de Derecho 5.º: (...) De otra parte, la "amortización mínima" a que se refiere el artículo 48 del reglamento, ha de ser puesta en relación:

- A) Con el artículo 13 f) de la ley en el sentido de que nadie está obligado a amortizar, es decir, puede fijarse el beneficio neto sin deducir el deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan (basta con que no esté contabilizado o no reúna las condiciones de efectividad), aun cuando ordinariamente no será de interés para el sujeto pasivo. Por tanto, no es que la amortización mínima sea obligatoria, sino que quienes pretendan amortizar han de hacerlo, como mínimo, en esa lógica proporción que resulta de dividir el valor del bien por el número de años de vida útil que le correspondan.
- B) Supuesto que la decisión sea amortizar (...) es necesario establecer aquel mínimo puesto que, en otro caso, cuando llegue el momento de la enajenación del bien se aflorará una importante pérdida ficticia, con el consiguiente fraude tributario; (...).

En conclusión, por tanto, el artículo 48 del reglamento para nada vulnera lo establecido en el artículo 13 de la ley». En *Carta Tributaria*, núm. 134, 1991, pág. 77.

La norma cuarta de la Orden Ministerial de 23 de febrero de 1965 preveía la existencia de coeficientes mínimos, pero no como una imposición ya que admitía amortizaciones efectuadas después de transcurrido el período máximo, cuando el sujeto pasivo acreditase condiciones de utilización determinantes de una depreciación inferior a la mínima del elemento respectivo. Sólo en el supuesto de que dicha depreciación no pudiese probarse, las amortizaciones efectuadas una vez transcurrido el período máximo se consideraban saneamiento del activo y no se admitían como gasto fiscalmente deducible.

El Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, mantiene, en materia de amortización mínima, las mismas premisas que la ley, derogando además la Orden Ministerial de 23 de febrero de 1965, excepto las tablas.

2. En esta materia, el RIS tiene naturaleza de norma constitutiva de Derecho y por consiguiente aplicable *ex nunc*, es decir, a partir de 1 de enero de 1983, fecha de su entrada en vigor.

Teniendo en cuenta ambas posturas, los criterios dominantes en la actualidad sobre estos temas pueden resumirse del siguiente modo:

1. A partir de 1 de enero de 1983 existe la obligación de dotar una amortización mínima cuya cuantía varía en función del sistema de amortización adoptado.
2. Con esta medida, la amortización mínima pretende alcanzar dos objetivos, fundamentalmente:
 - a) Que no resulte vulnerado el principio de independencia de ejercicios mediante el desplazamiento de amortizaciones de uno a otro;
 - b) Que los balances y estados financieros de las sociedades sean reflejo fiel de su situación patrimonial y, que el cálculo de los incrementos y disminuciones de patrimonio, basado en valores netos contables, resulte correcto.
3. El mandato reglamentario sobre amortización mínima contenido en el artículo 48 del RIS no tiene efectos retroactivos.

Existen también dos posiciones doctrinales a la hora de la aplicación de la amortización mínima:

1. El principio de la amortización mínima se aplica a todo ejercicio en el que no se practique amortización ninguna o se practique una amortización inferior a la amortización mínima, a no ser que se demuestre una depreciación menor.

2. El principio de la amortización mínima se aplica cuando el fondo acumulado de amortizaciones no pueda cubrir la aplicación del coeficiente mínimo, tomando en consideración los años transcurridos respecto al período máximo de vida útil del bien (56).

Necesariamente la amortización mínima hemos de conectarla con la vida útil para poder determinar, en cada caso concreto, cuál es la cuantía de esta amortización mínima.

Entendemos, con POVEDA BLANCO (57), que el importe de la amortización mínima, según el método adoptado y permitido por el RIS sería:

1. Utilizando el sistema de amortización según tablas:

Amortización mínima = Valor de adquisición o regularizado x 100/Período de vida útil

2. Si practicamos la amortización degresiva:

- a) Método de suma de dígitos:

Amortización mínima: la que corresponda al último año del período de amortización, y que, si bien puede ser inferior a la que resulta de la aplicación de las tablas de amortización aprobadas por la Administración, ésta ha de tener firmeza, ya que esta modalidad viene autorizada por el RIS, y el pequeño montante de las últimas anualidades se compensa con las mayores cuotas de amortización practicadas en los primeros años de vida útil.

En este caso el período de vida útil, es decir, el número de años para practicar la amortización puede elegirse entre los siguientes límites:

- El número de años máximos según las tablas a que nos referimos, es decir, el período máximo de amortización.
- El período mínimo de amortización, que se obtiene del cociente resultante de dividir entre 100 el coeficiente máximo de amortización según tablas:

Período mínimo de amortización = 100 / Coeficiente máximo según tablas.

(56) COLMENAR VALDÉS, SALVADOR: *op. cit.*, págs. 77-78.

(57) POVEDA BLANCO, FRANCISCO: *op. cit.*, pág. 401.

b) Según porcentaje constante:

Amortización mínima: es la que resulte de la última anualidad efectiva de amortización.

Período de vida útil: el mismo que en la modalidad de «suma de dígitos» (período mínimo de amortización).

3. Amortización conforme a planes de amortización:

En este caso la amortización mínima y el período de vida útil se deducirán del propio plan formulado por el sujeto y aprobado por la Administración Tributaria.

4. En el método en el que el sujeto no utiliza tablas oficiales, y por tanto es el sujeto pasivo el que justifica la depreciación efectiva, coincidimos con POVEDA BLANCO, en que el término «amortización mínima» resulta en esencia incompatible con este sistema de amortización, pues es contrario a la naturaleza del mismo. Es decir, en este caso entendemos que será el sujeto el que determine la amortización computable, y, por ende, la amortización mínima, que la Administración podrá o no aceptar, aunque si ésta no lo hace es discutible que sus razonamientos se basen en las propias tablas oficiales, que aquí no serían aplicables pues el sistema prescinde necesariamente de ellas.

Y también es conveniente reseñar la relación entre la amortización mínima y el método de estimación objetiva, porque hemos de plantearnos cuál será el cálculo de la amortización mínima en relación a aquellos sujetos acogidos al régimen de estimación objetiva en el IRPF, tanto en su modalidad de coeficientes como indiciaria.

El tema resulta de interés puesto que el Reglamento del IRPF considera incluido dentro del rendimiento neto previamente calculado el importe de los incrementos y disminuciones patrimoniales derivados de elementos patrimoniales afectos a estas actividades. La misma norma excluye a los incrementos y disminuciones procedentes de bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales (58).

Así, hemos de entender que el concepto y el cálculo de la amortización mínima solamente se tendría en cuenta a la hora de cuantificar los posibles incrementos o disminuciones de patrimonio que procedan de bienes inmuebles, buques o activos inmateriales afectos a las activida-

(58) Artículo 22 1. del Reglamento del IRPF.

des empresariales o profesionales determinadas en régimen de estimación objetiva. Para los demás elementos del activo afectos a las mencionadas actividades hemos de considerar que las amortizaciones mínimas se encuentran incluidas en el porcentaje del 10%, 15%, 20% o 25% a que hace referencia el artículo 30 del Reglamento del IRPF (59).

Sin embargo, entendemos que la cuantificación de la amortización mínima sí tendrá relevancia, y por tanto, será menester calcularla cuando el tipo medio de gravamen aplicado a la base liquidable regular, en la declaración del sujeto o sujetos pasivos, sea superior al tipo general del Impuesto sobre Sociedades, ya que, en tal caso, el artículo 76 (párrs. 2.º y 3.º) de la Ley del IRPF, determina que la cuota íntegra se minore en el resultado de aplicar la diferencia entre el citado tipo medio y el tipo general del IS al importe de los incrementos patrimoniales netos positivos que hayan formado parte del rendimiento neto positivo de las actividades empresariales y profesionales. Así, y dado que tales incrementos, no excluidos del cálculo del rendimiento de la actividad, se consideran incluidos en el mismo, será necesario tenerlos en cuenta a efectos de lo prevenido en tal norma, pues han pasado a formar parte de dicho rendimiento.

III. VALORACIÓN DE LOS ELEMENTOS AMORTIZABLES DEL INMOVILIZADO MATERIAL Y PRINCIPALES SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN PARA ESTOS ELEMENTOS

1. Valoración.

El artículo 52.1 del RIS señala que: «Se considerarán elementos del inmovilizado material todos aquellos bienes tangibles, muebles, inmuebles o semovientes que estén incorporados efectivamente al patrimonio del sujeto pasivo y que se utilicen para la obtención de rendimientos gravados por este impuesto, salvo los elementos que tengan la consideración de existencias».

El siguiente párrafo del mismo precepto señala que: «Los bienes del inmovilizado material se registrarán inicialmente por su precio de adquisición o coste de producción, salvo que siendo distinto su valor de adquisición, se haga uso de lo dispuesto en el artículo 41.3 de este reglamento (60)».

(59) En este mismo sentido se ha manifestado la DGT en numerosas contestaciones. Citamos como ejemplo la de 9 de marzo de 1990. En *Carta Tributaria*, núm. 138, 1991, págs. 51 y 52.

(60) Artículo 41.3 del RIS: «En los casos en que por aplicación de las normas de este impuesto la valoración fiscal difiera de la reflejada contablemente, el sujeto pasivo podrá optar, salvo que expresamente se establezca lo contrario, por:

- a) Reajustar la valoración al valor fiscal que haya sido fijado, recogiendo la diferencia en una cuenta especial de reservas.
- b) Expresar esta circunstancia mediante asiento de orden suficientemente ilustrativo o nota anexa a las cuentas anuales, debiéndose mantener la anotación en tanto permanezcan las circunstancias que la originaron».

El precio de adquisición se define en el artículo 40 del RIS y está integrado por el precio de compra y los gastos accesorios hasta la puesta en funcionamiento del bien. Son gastos accesorios los de transporte, seguro de transporte, carga y descarga, instalación y montaje, ensayos y pruebas y las tasas e impuestos que recaigan sobre la operación o que supongan un mayor valor. En este sentido, hay que señalar que el IVA formará parte del valor de adquisición en la medida en que éste no sea deducible del IVA devengado.

En cuanto a los intereses, el artículo 53.1 del RIS dispone que en ningún caso se incluirán en el valor de adquisición los intereses devengados por los capitales recibidos bajo cualquier forma de préstamo, incluso mediante operaciones de compra con pago aplazado o en régimen de arrendamiento financiero y que correspondan al período de aplazamiento en el pago, a contar desde la fecha de entrega del elemento patrimonial de que se trate (61).

El apartado 2 de este mismo precepto permite la incorporación de los intereses de capitales ajenos cuando éstos se hayan destinado directamente a la financiación de la inversión durante el período de construcción y hasta su entrega y puesta a disposición, siempre que la citada inversión de activo fijo esté realizada o construida en base a un proyecto específico individualizado y tenga una duración de más de dos años ininterrumpidos.

En cuanto a la valoración de los edificios hemos de indicar que aunque la valoración de éstos viene constituida por dos componentes: valor del suelo y valor de la construcción; el valor del suelo no es amortizable, ya que el suelo no se deprecia físicamente, ni tampoco funcionalmente. Ahora bien, en casos excepcionales cabe pensar en una pérdida de valor por circunstancias de carácter económico, como por ejemplo el caso de terrenos próximos a ríos cuando con el transcurso del tiempo se reduce su caudal y afluencia de agua. En estos casos, la pérdida de valor tendría la consideración de gasto deducible, aunque no por la vía de la amortización, sino por el concepto de disminución patrimonial acusada por motivo de envilecimiento (62).

2. Sistemas de amortización.

En este apartado hemos de comenzar por señalar los sistemas de amortización que pueden utilizarse desde un punto de vista económico.

(61) GÓMEZ FERNÁNDEZ, JOSÉ MANUEL: *Contabilidad Fiscal*. Colección E4, ICADE, Universidad Pontificia de Comillas. Madrid, 1991, pág. 54.

(62) POVEDA BLANCO, FRANCISCO: *op. cit.*, pág. 152.

El artículo 50 del RIS dispone: «Las pérdidas justificadas, cualquiera que sea su causa, así como el envilecimiento en el mercado de los valores del activo y en general el deterioro de bienes o derechos no computados como amortización será gasto deducible o disminución patrimonial, según corresponda, en tanto se hayan producido en el período impositivo».

Desde este punto de vista, estos métodos se pueden clasificar, de manera amplia, en financieros o no financieros, según introduzcan o no en su cálculo el concepto de interés; progresivos, lineales o degresivos, según aumenten, se mantengan o disminuyan las tasas de depreciación a lo largo de la vida útil del bien.

En síntesis, y siguiendo a MOLES Y ROCA (63), tendríamos pues:

1. *Método empírico de valoración.*

Consiste en valorar al final de cada período el bien, considerando como depreciación la diferencia de valor, en menos, entre el final y el principio del período.

2. *Método proporcional de la producción.*

Consiste en determinar el número de unidades producidas (toneladas, metros cúbicos, kilómetros recorridos) por el elemento cuya depreciación se trata de estimar, y calcular la tasa anual de depreciación en proporción a la producción durante el año.

3. *Métodos de tasa global y de porcentaje de los ingresos.*

4. *Método de suma de dígitos (64).*

Se trata de un procedimiento arbitrario, sin justificación teórica alguna, de gran sencillez, y que viene siendo muy utilizado en la pequeña y mediana empresa. Se amortiza multiplicando el valor histórico por los elementos de una progresión aritmética consistentes en fracciones cuyos numeradores son los números dígitos desde 1 hasta n , siendo n la vida útil del bien, y cuyos denominadores son iguales a la suma de $1 + 2 + 3 + \dots + n$. Este método puede emplearse tanto en forma creciente como decreciente, no siendo recomendable para grupos de elementos, ya que sus edades serían muy diversas y no existiría criterio lógico alguno para obtener las fracciones que determinan la tasa de cada año.

(63) MOLES Y ROCA, PEDRO: *op. cit.*, págs. 137-139.

(64) También llamado, dentro de la doctrina contable, «método proporcional a la serie de números naturales».

5. Método de depreciación lineal.

Consiste en repartir de manera proporcional al tiempo transcurrido, en relación con la vida útil del bien, la diferencia entre el valor de adquisición y el valor residual, o, prescindiendo de este último, multiplicando el valor histórico por un coeficiente fijo. Si durante la vida útil se producen alteraciones en la estimación de ésta o bien en el cómputo del valor de adquisición (regularizaciones o revalorizaciones), la línea recta que conformaría esta depreciación quedaría afectada, transformándose en línea múltiple.

6. Método de depreciación proporcional sobre el saldo.

Consiste en aplicar un tipo de depreciación constante, no sobre el valor de adquisición como en el método anterior, sino sobre la diferencia entre éste y la depreciación acumulada en ejercicios anteriores. Se trata, por tanto, de un método de devaluación, que permite cargar más los costes en los primeros ejercicios, en los que los gastos de mantenimiento son menores, permitiendo además, una más rápida recuperación de la inversión. Sin embargo, nunca se llega a un valor contable nulo, lo cual es compatible con la existencia de un valor residual, aunque puede combinarse con un sistema lineal en los últimos años de vida útil del bien, permitiendo ello cargar a costes el valor total de la inversión.

7. Método del fondo de amortización.

Está basado en teorías de interés, y por tanto se trata de un método financiero. Consiste en cargar a costes, como tasa de depreciación, la suma de una cantidad fija más los intereses devengados durante el mismo período por el fondo acumulado en años anteriores. Así, el fondo acumulado debe ser igual, al final de la vida útil del bien, al valor del bien que se va a amortizar. Se trata de un método progresivo, pues sobrecarga los últimos años de la vida útil del bien, en los que los costes de mantenimiento también aumentan, disminuyendo a la vez su capacidad productiva. Como señala este autor su aplicación a grupos de elementos es complicada y la elección del tipo de interés ha de ser arbitraria.

8. Método de la anualidad.

Es aplicable cuando la inversión se haya financiado mediante un préstamo a devolver de forma escalonada a lo largo de la vida útil del bien. Se trata de ir cargando como depreciación las porciones del préstamo que se van devolviendo en el período a la entidad financiera. El método podrá ser creciente o decreciente en función del sistema de amortización adoptado para la amortización del crédito.

Fiscalmente, los sistemas de amortización permitidos son los regulados en el RIS, y que fundamentalmente son:

1. Sistema de tablas.

El artículo 58 del RIS configura a este sistema de amortización como el aceptado por el sujeto pasivo cuando no hubiese optado por la aplicación de otro sistema. Además este precepto insiste en que la amortización máxima no puede superar los coeficientes fijados en las tablas ni la mínima dejar de cumplir lo previsto en el artículo 48 del RIS acerca de la amortización mínima.

El sujeto pasivo puede desenvolverse, a su criterio, en el intervalo formado entre el CMA y el PMA, y no tan sólo esto, sino que puede dejar de amortizar algunos años si entiende que no se ha producido depreciación.

Si el sujeto pasivo así lo desea puede no amortizar en los primeros años para hacerlo dentro de los últimos del período permisible y sin que por ello la amortización deje de ser considerada partida deducible en los años en que se realice, siempre que no sobrepase el coeficiente aplicado del máximo autorizado, ni el tiempo de amortización exceda del máximo fijado en las tablas (65).

Cuando un elemento amortizable no tuviera fijado de manera específica su coeficiente de amortización y su plazo máximo de vida útil, el sujeto pasivo podrá aplicar, por asimilación a los establecidos, en forma provisional, el que estime más conveniente, en tanto sea fijado por el Ministerio de Economía y Hacienda (66).

Las tablas actualmente en vigor son las contempladas en la Orden Ministerial de 12 de mayo de 1993 (67). La modificación de las tablas se llevó a cabo en virtud de la Resolución número 26 de las aprobadas por el Congreso de los Diputados el día 30 de marzo de 1992. En esta resolución se instaba al Gobierno a que modificara las tablas de 23 de febrero de 1965 acercando los coeficientes a los que se desprenden de la vida económica real de los elementos.

En este sentido, existen diferentes posturas en relación con las tablas de amortización y refiriéndonos a los países comunitarios incluyendo a España:

(65) POVEDA BLANCO, FRANCISCO: *op. cit.*, pág. 158.

(66) POVEDA BLANCO, FRANCISCO: *op. cit.*, pág. 159.

(67) COSIN OCHAITA, RAFAEL, ha analizado las nuevas tablas de amortización comparándolas con las existentes en los países miembros de la Unión Europea, en «Las nuevas tablas de amortización: una comparación a nivel comunitario». *Carta Tributaria*, núm. 182, 1993, págs. 1-6.

- 1.º Existen países como España, Portugal, Italia, Grecia y Luxemburgo, donde las autoridades fiscales aprueban una tabla de coeficientes máximos de amortización, quedando el contribuyente obligado al cumplimiento de los mismos.
- 2.º Existen otros países como Francia, Bélgica y Holanda, que mantienen la postura de publicar tablas de amortización cuyos coeficientes son escogidos por las empresas como referencia en la determinación de sus dotaciones fiscales.
- 3.º Reino Unido, Irlanda y Dinamarca no poseen propiamente tablas de amortización, limitándose las Administraciones respectivas a establecer unos coeficientes únicos para edificios y otro para el resto de los elementos del activo.
- 4.º Y Alemania establece *a priori* unas tablas de amortización consensuadas con los contribuyentes.

En cuanto a los sistemas de amortización aplicados con generalidad en los países comunitarios son el lineal y el degresivo. Para los edificios es obligatorio el sistema lineal, excepto en Alemania donde puede emplearse el sistema degresivo si el contribuyente los ha adquirido con posterioridad a 31 de marzo de 1985.

Para el resto de los activos empresariales, el contribuyente puede optar entre el sistema lineal y el degresivo, excepto en el Reino Unido, Irlanda y Dinamarca en los que existe obligación de amortizar por el sistema degresivo.

Las tablas de 12 de mayo de 1993 operan un cambio en relación con las de 1965. Este cambio supone incrementar el período máximo de años de amortización de los elementos de activo y, en menor medida, el coeficiente máximo, con lo que se logra una mayor flexibilidad a la hora de fijar las empresas su política de amortizaciones (68).

El incremento del coeficiente máximo de amortización puede ser mayor si tenemos en cuenta que el Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo, permite multiplicar por 1'5 los coeficientes máximos de amortización previstos oficialmente para aquellos activos nuevos que se pongan a disposición del adquirente entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994.

(68) Véase el comentario que ARTHUR ANDERSEN efectúa sobre estas nuevas tablas de amortización, en *Quincena Fiscal*, núm. 17. 1993, págs. 85-87.

La Orden de 12 de mayo de 1993 clasifica los elementos del activo amortizables siguiendo la clasificación de los diversos sectores económicos que realiza el Impuesto sobre Actividades Económicas y terminando con la inclusión de una serie de elementos comunes a cualquier actividad económica. Así, las diferentes actividades aparecen agrupadas en 10 divisiones, cada división en diferentes agrupaciones y éstas, a su vez, en grupos.

Los elementos se van a amortizar siguiendo las siguientes reglas:

- 1.^a En función de los coeficientes fijados para los mismos en su correspondiente grupo. En caso de no existir grupo aplicable, en función de los coeficientes que se determinen en la agrupación de la actividad.
- 2.^a Los elementos comunes se amortizarán de acuerdo con los coeficientes establecidos para los mismos, salvo que figuren específicamente contemplados en su correspondiente grupo o, de no existir éste, en su agrupación de actividad, en cuyo caso se aplicarán los de dicho grupo o agrupación.
- 3.^a Para aquellos elementos amortizables que no tengan fijado específicamente un coeficiente de amortización en su correspondiente grupo o agrupación de actividad y no puedan ser calificados entre los elementos comunes, se aplicará el coeficiente de las tablas del elemento que más se le asimile.
- 4.^a Si aun así no es posible realizar tal asimilación, el coeficiente máximo de amortización aplicable será del 10% y el período máximo de 20 años.
- 5.^a En relación con los activos que se encuentren en funcionamiento el 1 de enero de 1993, fecha a partir de la cual se considera aplicable los nuevos coeficientes, se establece que:
 - a) Los coeficientes máximos de amortización coincidirán con los establecidos por la Orden, aplicándose éstos sobre los valores contables o de adquisición.
 - b) El período máximo de amortización de estos elementos se determinará de la siguiente forma: la amortización acumulada realizada para cada elemento del activo se dividirá por el resultado de aplicar el coeficiente máximo al valor base amortizable de dicho elemento. El coeficiente entero por defecto obtenido representará los años teóricos de utilización anterior. El período admisible de amortización se obtendrá restando el coeficiente entero obtenido del nuevo período máximo expresado en las tablas.

Como especialidad a este sistema de amortización, el RIS regula, en este mismo artículo 58, la posibilidad de aumentar el coeficiente máximo cuando el elemento amortizable se use diariamente durante más de un turno de trabajo.

El párrafo tercero de este artículo 58 es el que concretamente especifica que en caso de que un elemento sea utilizado en más de un turno de trabajo los coeficientes podrán ser objeto de corrección. En concreto, el precepto señala que el coeficiente máximo se obtendrá sumando al mínimo, obtenido en función del período máximo, la diferencia entre los coeficientes máximo y mínimo, multiplicada por el cociente entre las horas diarias trabajadas y ocho horas.

Consideramos también, con POVEDA BLANCO (69), que la redacción de este precepto resulta desafortunada, pues expresa indebidamente la intención de elevar los coeficientes mínimos de este tipo de elementos, lo que no conduce a nada, pues lo que se exige es elevar los coeficientes máximos, en cuanto que como coeficientes mínimos sirven los de las tablas, ya que el contenido del artículo es optativo (... los coeficientes mínimos se podrán incrementar...) y muestra interés en relación con la necesidad de aumentar los coeficientes máximos debido a una suprautilización de los bienes de producción que motivarán, sin duda, un menor período de vida útil y, por tanto, la exigencia de una mayor cuota de amortización.

En cuanto al ámbito objetivo de aplicación de este sistema, la DGT (70) ha manifestado que los edificios en cuyo seno se realiza una actividad sometida a más de un turno de trabajo no son susceptibles de la corrección de los coeficientes de amortización de los mismos, ya que únicamente sufren una depreciación superior, vinculada a su mayor utilización, aquellos elementos que están integrados en la cadena productiva siendo su concurso directo en el desarrollo de la actividad. De esta forma, en opinión de la misma Dirección, los edificios industriales no intervienen directamente en la actividad productiva, siendo su finalidad albergar tanto los elementos del proceso de fabricación como los productos que son el resultado del mismo, y por tanto su depreciación no está afectada por el número de turnos que se desarrollen en la empresa. Cabe concluir pues que tal sistema de corrección no será aplicable a los activos que sólo de manera directa se emplean en el proceso productivo, pues los demás, simplemente, colaboran, de forma indirecta, en él.

Al igual que el artículo 58.3 del RIS permite aumentar el coeficiente máximo de amortización cuando el elemento se utilice en más de un turno de trabajo al día, debería reducirse el coeficiente mínimo cuando el elemento se utilice al día en tiempo inferior a una jornada de trabajo (71).

(69) POVEDA BLANCO, FRANCISCO: *op. cit.*, pág. 402.

(70) Contestación de 25 de octubre de 1989, *Carta Tributaria*, núm. 144, 1991, pág. 91.

(71) Seguimos en este punto el trabajo de MONASTERIO ESCUDERO, CARLOS, titulado «La amortización de activos utilizados en jornada de trabajo inferior a la normal» y publicado en *C.T.*, núm. 52, 1985, págs. 159-162.

El artículo 49.3 del RIS permite la prórroga de la vida útil en los casos de paralización temporal de actividades que reúnan las siguientes circunstancias:

- 1.º Que afecten a una planta industrial completa o instalación compleja especializada.
- 2.º Que la paralización tenga una duración superior a un año o campaña.
- 3.º Que la empresa decida no practicar amortización durante el período de paralización, haciéndolo constar así mediante nota marginal.

En cambio, el RIS no da una respuesta a esta causa, salvo en el caso de paralización indicado. Si se modificara la redacción del artículo 58.3 del RIS, de forma que el producto entre la diferencia del coeficiente máximo y mínimo y el cociente entre las horas trabajadas y ocho horas se restara del coeficiente mínimo, cuando el valor de este cociente fuese inferior a la unidad, se obtendría la reducción del coeficiente mínimo. Pero esta medida no es válida porque a medida que descienden las horas trabajadas, el coeficiente de amortización mínimo crece en vez de decrecer.

Por ello MONASTERIO ESCUDERO propone la inclusión de un apartado 4 en el artículo 58: «Cuando un elemento sea utilizado diariamente menos de un turno normal de trabajo, los coeficientes mínimos de amortización se podrán reducir en el resultado de multiplicar la diferencia entre los coeficientes máximo y mínimo obtenidos de las tablas por la diferencia entre la unidad y el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas. El resultado así obtenido será el coeficiente mínimo de amortización admisible en este caso».

2. Sistema de amortización degresiva.

Coincidimos con GÉNOVA GALVÁN (72) en que el sistema de amortización degresiva, regulado en el artículo 54 del RIS, se basa en la consideración de que la pérdida de valor de los elementos de inmovilizado es mayor al principio, haciéndose menos notoria a medida que transcurre su período de vida útil, instrumentándose así mediante la imputación de cuotas de amortización decrecientes.

Desde un punto de vista histórico, la aparición de este sistema surge con la promulgación de la Orden de 23 de febrero de 1965, por la que se aprobaron las que serían primeras tablas oficiales de amortización, aunque en un principio mutilado por su estricta aplicación a bienes concretos (73). Posteriormente, el Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, permitió la aplica-

(72) GÉNOVA GALVÁN, ALBERTO: «La amortización degresiva en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades», Cívitas *REDF*, núm. 39, 1983, pág. 423.

(73) Norma Octava de tal Orden Ministerial.

ción del mismo a los sujetos pasivos del IS y a los del IRPF que realicen actividades empresariales o profesionales, aunque también restringido a determinados bienes y en la modalidad de porcentajes constantes. Tras la aparición del RIS, tal sistema o método de amortización se extiende con la posibilidad de aplicar la modalidad de suma de dígitos, de forma que, tal y como señala la disposición adicional tercera del reglamento, su ámbito subjetivo de aplicación comprende también, con carácter subsidiario, a «las personas físicas que desarrollen explotaciones económicas». Por último, la nueva Ley del IRPF, ha resultado ser más directa en su aplicación, al señalar, en su artículo 42 que en la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales serán de aplicación, sin perjuicio de lo dispuesto para la estimación objetiva, las normas del IS, aunque con ligeras adaptaciones que el propio precepto contiene, las cuales no afectan al sistema que ahora analizamos, ni, por cierto, a ningún otro de los que el RIS permite.

El artículo 54 del RIS admite dos modalidades de este sistema: coeficientes constantes aplicados sobre valores residuales y suma de dígitos.

Técnicamente la amortización deprecia se justifica en razón de la existencia de bienes cuyo proceso de depreciación es muy rápido en los primeros años de su vida útil, pasando después a depreciarse más lentamente (74).

Para la utilización de este sistema, en cualquiera de sus dos modalidades, se ha de reunir los siguientes requisitos:

- 1.º Los activos amortizables deberán tener una vida útil igual o superior a tres años.
- 2.º Han de ser nuevos.
- 3.º Ha de tratarse de elementos del inmovilizado material que consistan en maquinaria e instalaciones de carácter industrial y agrícola; equipos de transporte, incluidos buques y aeronaves, pero sin incluir los vehículos para uso del personal; equipos de informática y procesamiento de datos y las instalaciones hoteleras. También puede aplicarse a las producciones cinematográficas y fonográficas.

No puede utilizarse este sistema de amortización a los activos inmateriales; a los edificios, salvo que formen parte de instalaciones complejas especializadas; a las instalaciones de carácter administrativo ni al mobiliario ni material de oficina.

(74) DELGADO GÓMEZ, ANTONIO: «La amortización y el Impuesto de Sociedades (II)». *Carta Tributaria*, núm. 46, 1987, pág. 3.

El sistema de amortización degresivo por coeficientes constantes se aplica sobre valores residuales. El coeficiente constante se obtiene al multiplicar el coeficiente máximo o el mínimo señalado en las tablas por 1,5; 2 ó 2,5 según que el período de vida útil del elemento esté comprendido entre 3 y 5 sin alcanzar 5, entre 5 y 8 sin alcanzar 8 y a partir de 8 en el último caso. Se acaba de amortizar cuando el saldo pendiente de amortización antes del cierre del ejercicio sea inferior al importe de una cuota lineal, dicho saldo podrá amortizarse en el mencionado ejercicio. En ningún caso el porcentaje constante puede ser inferior al 11%.

En relación a cuándo ha de terminar este sistema, el RIS, en su artículo 54.1, *in fine*, determina que: «Cuando el saldo pendiente de amortización antes del cierre del ejercicio sea inferior al importe de una cuota lineal, dicho saldo podrá amortizarse en el mencionado ejercicio (75)».

No obstante, el precepto no precisa cómo determinar el importe de dicha cuota lineal, debiéndose entender que ello dependerá de la modalidad del sistema que se haya elegido, es decir, dependiendo de si se atiende al período máximo o mínimo de amortización según tablas, o, en su caso, si se ha elegido un período comprendido entre ambos. Así, el importe de dicha cuota anual lineal será el resultado del cociente entre el valor de adquisición del bien y el número de años elegido para amortizar (la vida útil del bien en definitiva). Sin embargo, resulta posible, y así lo ha puesto de manifiesto POVEDA BLANCO (76), que esa situación, en la cual el importe del saldo pendiente de amortizar es inferior a dicha cuota mínima, se produce antes del último año del período de amortización, de forma que si en ese ejercicio se procede a la amortización del saldo pendiente se cierra el período de amortización antes de que transcurran la totalidad de los años del período de vida útil elegido. Por ello, concluye POVEDA BLANCO, criticando tal ajuste, «la amortización degresiva, en la modalidad preceptuada en el reglamento, por razón del procedimiento de corrección empleado, no precisa de todos los años elegidos para el período de amortización, obedeciendo a la incompatibilidad entre el criterio de aplicación del porcentaje fijo sobre valores pendientes y la aplicación de un corrector con valor absoluto predeterminado que actúa como elemento extraño a la filosofía del método y sustenta su falta de coherencia», proponiendo la utilización de la siguiente fórmula para corregir tal ajuste:

«En el último año del período de amortización la cuantía de la anualidad se elevará al importe del saldo pendiente de amortizar».

(75) El artículo 22 del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, se expresaba en parecidos términos al señalar:

«Cuando la anualidad de amortización degresiva llegue a ser inferior, para un ejercicio, a la anualidad lineal resultante del cociente del valor residual por el número de años de utilización pendientes a contar desde la apertura de dicho ejercicio, la entidad deberá emplear una amortización igual a esta última anualidad hasta completar la vida útil del elemento amortizable».

(76) POVEDA BLANCO, FRANCISCO: *op. cit.*, pág. 403.

GÉNOVA GALVÁN (77), preguntándose sobre el sentido de tal «cuota lineal» contenida en el transcrito artículo 54.1, entiende que, de acuerdo con el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria, tal expresión ha de entenderse en su sentido técnico, que no es otro que la resultante de aplicar el porcentaje de amortización lineal sobre el coste del bien, interpretación que, según este autor, podría encontrar un cierto apoyo en el artículo 48.2 (78) del RIS, pero que implica, como antes se deducía, que la posibilidad de opción que concede el artículo 54.2 del RIS quede vacía de contenido; o el sujeto «amortiza íntegramente en ese ejercicio el saldo pendiente o no podrá hacerlo, pues cualquier amortización que practicara con posterioridad tendría la consideración de saneamiento de activo, y, en cuanto tal, sin trascendencia fiscal». También nosotros demandamos, al igual que estos dos últimos autores, que tal duda sobre el sentido de la cuota lineal aludida fuera regulada por vía reglamentaria.

En el sistema de amortización degresivo por suma de dígitos se divide el valor a amortizar entre la suma de dígitos que componen la vida útil del bien. Y este cociente se multiplica por los años que componen la vida útil empezando por el último hasta llegar al primero.

Concluimos este sistema de amortización apuntando que este artículo 54 del RIS, al señalar las limitaciones objetivas a la aplicación de dicho método y fijar los requisitos para su aplicación, no hace sino favorecer parcialmente la inversión y, evidentemente, discriminarla en favor de determinados bienes de activo.

3. Sistema de amortización según plan.

Se regula este sistema en los artículos 55, 56 y 57 del RIS.

Se puede solicitar un plan de amortización cuando en virtud de circunstancias de carácter permanente que concurren en el desarrollo de la actividad del sujeto pasivo, los elementos del inmovilizado material o inmaterial amortizables, están sometidos a una depreciación técnica o económica distinta de la derivada de la aplicación de las tablas de amortización oficialmente aprobadas. De este modo no pueden solicitarse planes especiales de amortización cuando el sujeto pasivo lo que pretenda sea recoger en ellos amortizaciones aceleradas (79).

(77) GÉNOVA GALVÁN, ALBERTO: *op. cit.*, pág. 426.

(78) Referido a la amortización mínima.

(79) HORNILLOS UZQUIZA, FERNANDO y GONZÁLEZ CAYUELA, M.ª CARMEN: *op. cit.*, pág. 92.

Es aplicable este sistema de amortización a elementos del inmovilizado material adquiridos nuevos y a elementos del inmovilizado inmaterial que provengan de programas de investigación y desarrollo. Los elementos deben estar situados en territorio español y los programas haberse realizado en territorio español. También estos elementos deben figurar tanto en la contabilidad principal como en la auxiliar con separación de los restantes elementos del activo.

El TEAC, en Resolución de 5 de noviembre de 1985 (80), aclaró el alcance de la expresión de bienes adquiridos nuevos expresando que para la aceptación por la Administración Tributaria de un plan de amortización presentado por una sociedad, es preciso que los elementos del inmovilizado material que han de amortizarse sean *nuevos*, es decir, que sean utilizados y entren en funcionamiento por primera vez, sin que pueda aplicarse el beneficio de considerar como gasto a efectos fiscales la amortización de aquellos bienes adquiridos y puestos en funcionamiento en fecha anterior a la de entrada en vigor de la Ley 61/1978 reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 1986 clarificó la posibilidad de aplicar retroactivamente los planes de amortización, en el sentido de negar tal posibilidad, ya que los artículos 55 y 56 del RIS se refieren, exclusivamente, a las nuevas instalaciones que se realicen o se pretendan realizar con posterioridad a la entrada en vigor del propio RIS.

También, y con posterioridad, el TEAC, en Resolución de 15 de marzo de 1988, volvió a referirse a los elementos a los que puede aplicarse el sistema de amortización según plan. En este sentido señala el TEAC que «no es posible incluir en un plan de amortización aquellos elementos de activo cuya amortización se haya iniciado en un ejercicio anterior a aquel en que se presenta la solicitud del plan, siempre que, evidentemente, sus cuotas de amortización ya hubiesen figurado como gasto en la cuenta de explotación de un ejercicio anterior. Esto es aplicable incluso cuando los elementos de activo se hubiesen adquirido y entrado en funcionamiento a lo largo del ejercicio inmediato anterior, incluso en el último mes del mismo, a aquel en que se solicite el plan, ya que entraría en juego lo dispuesto en el artículo 19.3 (momento de practicar la amortización). También sería aplicable aun cuando, una vez iniciado el proceso de amortización en un ejercicio posterior no se utilizasen, alguno de los elementos de activo en el proceso productivo, pues sería aplicable lo dispuesto en el artículo 2.1 c) del tantas veces mencionado Real Decreto 3061/1979. Por tanto, a efectos de la aplicación de los planes de amortización los elementos de activo amortizables se clasifican en tres grupos distintos:

- 1.º Los que la sociedad ha adquirido usados, ya que el vendedor los había usado en su proceso productivo, para los que el Real Decreto establece normas específicas de amortización (art. 11).

(80) Recogida en *G.F.*, núm. 34, 1986, págs. 91-92.

- 2.º Los que la sociedad ha adquirido nuevos, pero para los que ha iniciado el proceso de amortización en ejercicios anteriores al de la fecha de presentación de la solicitud del plan, por lo que las respectivas cuotas de amortización ya figuraron como gasto en la correspondiente cuenta de explotación, y
- 3.º Los que la sociedad adquiere nuevos y para los que no inició el proceso de amortización, cuyas cuotas de amortización figurarán por primera vez como gasto en la cuenta de explotación del ejercicio correspondiente a la fecha de la solicitud del plan.

Únicamente estos últimos son los que pueden incluirse en la solicitud del plan de amortización. La solicitud del plan de amortización se presentará dentro del período de construcción o de los tres meses siguientes a la puesta en funcionamiento del correspondiente elemento de activo (81)».

Se ha de presentar la solicitud del plan dentro del período de construcción o de los tres meses siguientes a la puesta en funcionamiento ante la Delegación de Hacienda (82) del domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Se acompañarán por triplicado los siguientes documentos (83):

- 1.º Exposición detallada del plan de amortización propuesto y desarrollado en el tiempo, con expresión de:
 - a) Los elementos en que haya de aplicarse, con el detalle que permita identificarlos.
 - b) Clase de actividad a que estén adscritos.
 - c) Fecha de su adquisición.
 - d) Valores de adquisición.
 - e) Coeficientes de depreciación propuestos e importe calculado de las amortizaciones previstas para los distintos elementos y la totalidad en cada ejercicio.
- 2.º Memoria justificativa del plan, en el aspecto económico y técnico.

(81) Recogida en *R.D.F.H.P.*, núm. 199, 1989, pág. 238.

(82) Hoy Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

(83) Véase, en relación con los aspectos procedimentales a LÓPEZ GETA, JOSÉ M.ª: «Aspectos procedimentales de las resoluciones administrativas sobre Planes Especiales de Amortización», en *Impuestos*, núm. 17, 1990, págs. 102-108.

En esta memoria es donde deben plasmarse los estudios técnicos y económicos que permitan valorar el nivel de depreciación padecido por los bienes en función de parámetros objetivos, a través de un estudio de la experiencia histórica de la empresa en la reposición de elementos similares introduciendo las variables de las perspectivas de la evolución hacia el futuro, que permitirá una estimación con errores mínimos de la vida útil y de las depreciaciones padecidas por los bienes (84).

En cuanto a los motivos para argumentar una depreciación superior a la contenida en las correspondientes tablas de amortización, no cabe, según el TEAC (85), la actitud incivilizada del usuario de ciertos activos, y su obsolescencia provocada por la aparición en el mercado de otros más competitivos, lo cual no justifica, conforme a la opinión del TEAC, que los bienes se deprecien más rápidamente de lo que permiten las mismas tablas.

El Inspector Jefe de la Delegación de Hacienda (86), podrá recabar del sujeto pasivo cuanta información precise, debiendo en el plazo de un mes elevar ante el Director General de Tributos un informe sobre el plan de amortización solicitado.

El Director General de Tributos deberá resolver en el plazo de tres meses contados desde la fecha de la presentación de la solicitud, o desde la fecha, en su caso, de recepción por la Inspección de la información requerida.

Los planes debidamente formulados se consideran aprobados por silencio administrativo, una vez transcurridos tres meses desde la fecha de su presentación.

En relación con la aprobación de los planes de amortización por silencio administrativo, la Resolución del TEAC de 27 de julio de 1987 afirmó que «de acuerdo con los preceptos transcritos, nos encontramos en presencia de un supuesto en el que si la voluntad de la Administración no se expresa mediante el correspondiente acto administrativo en el plazo establecido, ha de entenderse aprobado el plan especial de amortización propuesto por la sociedad en virtud del silencio administrativo positivo. En el caso enjuiciado, solicitada la aprobación del plan el 26 de marzo de 1981 y no habiéndose interrumpido el plazo de tres meses por la petición de información adicional que la Administración estaba facultada para pedir, el plan quedó aprobado el 26 de junio de 1981 (87)».

(84) HORNILLOS UZQUIZA, FERNANDO y GONZÁLEZ CAYUELA, M.ª CARMEN: *op. cit.*, pág. 95.

(85) Resolución de 26 de septiembre de 1990, *Carta Tributaria*, núm. 147, 1991, págs. 67-69.

(86) Hoy Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

(87) Recogida en *R.D.F.H.P.*, núm. 199, 1989, pág. 220.

En cambio, en otra resolución el TEAC ha mantenido otro criterio, negando la aprobación de un plan por silencio administrativo positivo cuando el plan no está correctamente formulado (88).

Así podemos indicar que en algunos supuestos la Administración ha pretendido que si la solicitud no se ajusta a los requisitos de forma y contenido, no cabe que se considere el plan tácitamente aprobado. En otros casos, se ha reconocido que la ausencia de notificación administrativa sobre la solicitud, dentro del plazo establecido de tres meses, implica que el plan ha sido aprobado.

Pero la jurisprudencia ha precisado que no puede aplicarse sin más la teoría de que si los planes propuestos no son ajustados a Derecho el silencio positivo no puede producirse. Tan sólo sucederá así en caso de que el acto pretendido, la aprobación del plan, resulte ser nulo de pleno derecho (89).

Los planes aprobados, en forma expresa o tácita, podrán ser objeto de modificación a solicitud del sujeto pasivo y siguiendo el mismo procedimiento previsto para su aprobación inicial.

La existencia de planes especiales de amortización sobre determinados bienes no excluye la aplicación de la amortización mínima, dado que las circunstancias técnicas y económicas que justifican el plan dan lugar a la existencia de unas nuevas condiciones de depreciación tanto máximas como mínimas (90).

En relación con el sistema de amortización según plan se planteó si el sujeto pasivo podía, al amparo del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, solicitar un plan especial de amortización que recogiera todas las adquisiciones del ejercicio, sea cual fuere la fecha de su puesta en funcionamiento, siempre que ésta se lleve a cabo dentro del ejercicio, y presentarlo a la Administración dentro del trimestre inmediato posterior de dicho período impositivo sin infringir el artículo 56 de dicho Real Decreto.

La DGT se manifestó en el sentido de que la problemática que se plantea con la aplicación rigurosa del artículo 56 del RIS, según la cual se debe presentar el plan especial de amortización en un plazo establecido a partir de la puesta en funcionamiento del bien, se encuentra agudizada en el caso de que se adquirieran constantemente bienes de equipo, los cuales reúnen las características necesarias para disfrutar de dichos planes especiales de amortización. En este caso, por tanto, se hace necesario el establecimiento de unos criterios predeterminados de amortización a los cuales se ajusten la totalidad de los bienes adquiridos en estas condiciones. Bien entendido que dichos criterios deberán establecerse por grupos homogéneos de bienes, de forma que las amortizaciones correspondientes se efectúen dentro del ejercicio económico de que se trate.

(88) Véase la Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 1991.

(89) *Memento Práctico*, *op. cit.*, pág. 316.

(90) HORNILLOS UZQUIZA, FERNANDO y GONZÁLEZ CAYUELA, M.ª CARMEN: *op. cit.*, pág. 96.

Para llegar al establecimiento de estos criterios el sujeto debería presentar un esquema clarificador del procedimiento concreto solicitado, a través de la oportuna consulta a la Administración en virtud del artículo 107 de la Ley General Tributaria.

4. Sistema de amortización para los elementos usados.

El artículo 61 del RIS establece dos posibilidades, según que se adopte como base de amortización el precio de adquisición del elemento usado o el coste originario.

Si se parte del precio de adquisición, el CMA se multiplica por dos y el PMA se divide entre dos.

Si se parte del coste originario, el PMA se calcula minorando el PMA de las tablas en el cociente por defecto que resulte de dividir la diferencia entre el coste originario y el valor de adquisición por el producto obtenido al multiplicar el CMA por el coste originario.

Este último sistema puede utilizarlo el sujeto pasivo aunque desconozca el coste originario, si solicita la tasación pericial del mismo.

Autores como POVEDA BLANCO (91) han puesto de manifiesto que, cuando se atiende en este sistema al coste originario o regularizado, la fórmula de aplicación contenida en el RIS resulta cierta en cuanto a la utilización del coeficiente máximo, pero no para el uso del período máximo de tiempo, puesto que en él tendrá que amortizarse el valor de adquisición, y la cuota mínima se determinará dividiendo el valor de adquisición por este tiempo, y no por el coste originario, que, de aplicarse, conduciría a una cuota mínima que permitiría amortizar el bien en mucho menos del período máximo, lo que supone ciertamente una severa incongruencia.

IV. DISTORSIONES DE LOS SISTEMAS DE AMORTIZACIÓN A RAÍZ DEL REAL DECRETO-LEY 3/1993, DE 26 DE FEBRERO, DE LAS NUEVAS TABLAS DE AMORTIZACIÓN Y DEL REAL DECRETO-LEY 2/1995 EN RELACIÓN CON LA EFECTIVIDAD DE LAS AMORTIZACIONES

Como tanto se ha insistido ya, la LIS y el RIS condicionan la deducibilidad de la amortización a que ésta sea efectiva y se halle contabilizada.

(91) POVEDA BLANCO, FRANCISCO: *op. cit.*, pág. 402.

El sujeto pasivo puede probar la efectividad de la amortización contable; pero si no lo hace, la Administración Tributaria entiende cumplida la efectividad cuando la dotación contable se adecue a alguno de los sistemas de amortización regulados en el RIS.

Si en un determinado ejercicio una sociedad o un empresario individual o profesional dota-se contablemente la amortización por encima de los límites permitidos en el mismo RIS, y no prueba la efectividad de la misma, el artículo 46 de este reglamento obliga a considerar el exceso como saneamiento del activo y no deducible, por tanto, a efectos fiscales.

Sin embargo, cuando es la propia Administración la que permite, para determinados ejercicios, el aumento de los coeficientes legales, no existe saneamiento de activo, sino que se entiende que la amortización es efectiva.

El Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, en su artículo 12, está permitiendo que las empresas que inviertan en elementos del activo fijo material nuevos, entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994, o elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en esas mismas fechas, y siempre que su puesta a disposición sea anterior al 31 de diciembre de 1996, o también para los elementos del activo fijo material construidos por la propia empresa, eleven el coeficiente máximo de amortización fijado en las tablas en el resultado de multiplicar éste por 1,5.

Al ser una norma de carácter fiscal la que permite elevar el coeficiente máximo de amortización, se entiende que esta dotación contable es efectiva y, así, deducible a efectos de determinar la base imponible en el IS o IRPF.

Esta norma parece contradecir las reglas rígidas del RIS, en relación con la efectividad de las amortizaciones, pues, en otros casos, cuando económicamente a una sociedad o a un empresario o profesional, persona física, le interese dotar en exceso las amortizaciones, no se les va a poder permitir, considerándolas como amortizaciones aceleradas, que en definitiva, tendrán la consideración de saneamientos del activo.

Debemos sin embargo realizar en este punto una importante matización, ya que, a la letra del propio apartado 1.º del artículo 12 del mencionado Real Decreto-Ley 3/1993, tal medida de elevación de los coeficientes máximos de amortización sería aplicable sólo a actividades empresariales y no profesionales (92). Abundando en esta limitación, no queremos dejar de señalar que

(92) En este sentido restrictivo se ha manifestado la misma Agencia Tributaria en contestación a la consulta formulada sobre si «la posibilidad de multiplicar los coeficientes máximos de amortización contenidos en la tablas por 1,5, en el caso de activo fijo material nuevo afecto adquirido entre 3 de marzo y 31 de diciembre de 1993, se aplica sólo a actividades empresariales o también profesionales», contestando que «sólo es aplicable a actividades empresariales». Recogida en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Normativa Básica y Doctrina Administrativa Concordada. HERRERO DE MADARIAGA, JUAN, RANCAÑO MARTÍN, ASUNCIÓN y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, GERMÁN. Editorial Comares 1994, pág. 204.

tal limitación resulta además de discriminatoria, absurda, cuando el tratamiento fiscal de empresarios y profesionales viene siendo, prácticamente, homogéneo en su regulación, salvo especialidades propias de la actividad, empresarial o profesional, desarrollada. Ello viene a corroborar el sentido extracontable de la norma, que si lo que trata es de incentivar la inversión, debería haber establecido tal beneficio a través de mecanismos de compensación en cuota, y no en base, ¿o acaso se deprecia más el mismo activo si está afecto a una actividad empresarial que a una profesional?

En la misma línea se sitúa el Real Decreto-Ley 2/1995, de 17 de febrero, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo (93). Este Real Decreto-Ley 2/1995 acoge una medida que va a permitir acelerar las amortizaciones si el empresario individual o la sociedad crean y mantienen empleo; con lo que se logra diferir el pago del IRPF o IS. El Gobierno trata con ello de incentivar, por un lado las inversiones y por otro lado la creación de empleo.

Los requisitos exigidos para ello son:

1. Elementos del inmovilizado material adquiridos nuevos y puestos a disposición entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995.
2. Durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los elementos del inmovilizado material entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores; y este incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.
3. Este régimen también es aplicable a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito durante 1995, siempre que su puesta a disposición sea anterior a 31 de diciembre de 1996.
4. Y en igual sentido, también es aplicable a los elementos del activo fijo material construidos por la propia empresa.

La libertad de amortización consiste en multiplicar la cuantía de la inversión por el resultado de multiplicar 15.000.000 de pesetas por el incremento de la plantilla obtenido, expresado con dos decimales.

El mencionado Real Decreto-Ley, que estamos comentando, también establece una serie de incompatibilidades, lógicas por otro lado, en relación con los elementos que han gozado de la libertad de amortización:

(93) Este Real Decreto-Ley ha sido convalidado por Resolución de 9 de marzo de 1995 y trae su consecuencia del Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, que recogía la libertad de amortización. Con el mismo se mantiene el anterior beneficio fiscal para 1995.

1. Dedución por inversiones (art. 26 de la LIS) para los mismos elementos.
2. Bonificación en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades del 95%; que se aplica exclusivamente a los rendimientos de actividades empresariales (art. 2 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo).
3. La bonificación del 99% aplicable sobre los beneficios procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas y audiovisuales españolas, de libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editados conjuntamente con aquéllos, así como cualquier otra manifestación editorial de carácter didáctico, siempre que se inviertan efectivamente en los conceptos previstos en el artículo 26 y no sean imputables a la concesión de subvenciones en España.
4. La exención por reinversión (art. 15.8 de la LIS), respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la enajenación.

Por otro lado este Real Decreto-Ley limita la exención por reinversión en caso de transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización a la parte del incremento de patrimonio por la diferencia entre el valor de la transmisión y su valor neto contable calculado por aplicación del coeficiente máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Esta medida lo que indica es que, aunque la amortización que se haya ido deduciendo sea mayor, a efectos del incremento de patrimonio sólo se tienen en cuenta las amortizaciones efectivas, y éstas no son otras que las que resultan de aplicar los coeficientes legales a los elementos del inmovilizado. Ello pone de manifiesto la incongruencia del legislador a la hora de incentivar, de esta forma, las inversiones, ya que evita llevar hasta sus últimas consecuencias el hecho de considerar partida deducible una amortización acelerada cuando, en definitiva, niega ese mismo concepto deducible a la hora de cuantificar el posible incremento patrimonial que pudiera producirse con la transmisión y posterior reinversión en elementos del activo fijo material. De esta forma, mientras, por una parte, se están incentivando inversiones, por otro lado se limitan los efectos de otra tradicional y más efectiva institución que pretende conseguir igual objetivo: la exención por reinversión.

Por último, el Real Decreto-Ley 2/1995 señala que cuando se incumple la obligación de incrementar o mantener la plantilla, se ha de ingresar la cuota íntegra que hubiera correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora; ello se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se haya incumplido una u otra obligación.

Estas normas parecen contradecir las reglas rígidas del RIS, en relación con la efectividad de las amortizaciones, pues, en muchos casos, cuando económicamente a una sociedad o a un empresario (o profesional), persona física, le interese dotar en exceso las amortizaciones, no se les va a poder permitir, considerándolas como amortizaciones aceleradas, que en definitiva, tendrán la consideración de saneamientos de activo.

Creemos sería más conveniente, como antes comentábamos, que, cuando por motivos de política económica, sea aconsejable incentivar las inversiones, se lleve a cabo mediante deducciones en la cuota (por ejemplo a través de la deducción por inversiones y creación de empleo contempladas en el art. 26 de la LIS) y no vía amortizaciones.

La postura propuesta, de incentivar inversiones no a través de medidas que incidan sobre la base imponible, sino sobre la cuota, coincidiría con los fines que persiguen los Reales Decretos-Leyes 3/1993 y 2/1995, pero permitiendo una mayor transparencia en la determinación de la base imponible, que no interferiría principios contables como el de inscripción.

Y, con referencia a la incidencia de las nuevas tablas publicadas en la Orden Ministerial de 12 de mayo de 1993, en relación con elementos del inmovilizado material que ya venían amortizándose en el momento de entrar en vigor la citada Orden, proponemos el siguiente *ejemplo*:

Una maquinaria adquirida el 1 de enero de 1990, que entró en funcionamiento ese mismo día, por importe de 10.000.000 de pesetas. Con este mismo elemento vamos a analizar la incidencia de las nuevas tablas cuando el sujeto pasivo la viniera amortizando por el sistema lineal según coeficientes lineales de amortización y, también, si la viniera amortizando por el sistema de amortización degresiva en la modalidad de coeficientes constantes, según coeficiente máximo.

Las tablas aprobadas por Orden de 23 de febrero de 1965 asignaba para este elemento un coeficiente máximo de amortización del 8% y un período máximo de 18 años. Las tablas actualmente en vigor le asignan un coeficiente máximo del 10% y un período máximo de 20 años.

Sistema de tablas

Año 1990: (10.000.000 x 8%)	800.000
Año 1991: (10.000.000 x 8%)	800.000
Año 1992: (10.000.000 x 8%)	800.000
	2.400.000
Amortización acumulada	2.400.000

$2.400.000 / (10.000.000 \times 10\%) = 2'4$. Redondeando por defecto, 2.

Resto de vida útil: $20 - 2 = 18$ años.

Año 1993: $(10.000.000 \times 10\%) \dots\dots\dots 1.000.000$

Sistema de amortización degresivo por coeficientes constantes

La cuota lineal = $10.000.000 \times 8\% = 800.000$

$100/8 = 12'5$; Por tanto el coeficiente constante = 20% ($8\% \times 2'5$).

Año 1990: $(10.000.000 \times 20\%) \dots\dots\dots 2.000.000$

Año 1991: $[(10.000.000 - 2.000.000) \times 20\%] \dots\dots\dots 1.600.000$

Año 1992: $[(10.000.000 - 2.000.000 - 1.600.000) \times 20\%] \dots\dots\dots 1.280.000$

Amortización acumulada $\dots\dots\dots 4.880.000$

$4.880.000 / (10.000.000 \times 10\%) = 4'88$. Redondeando por defecto, 4.

Resto de vida útil: $20 - 4 = 16$ años.

Nuevo coeficiente constante = $10\% \times 2'5 = 25\%$

Año 1993: $[(10.000.000 - 2.000.000 - 1.600.000 - 1.280.000) \times 25\%] \dots\dots\dots 1.280.000$

Ahora la cuota lineal sería = $10.000.000 \times 10\% = 1.000.000$

En este último sistema coincide la dotación a la amortización para 1993 con la realizada en 1992. Y el sistema de amortización degresiva pretende que los elementos se amorticen más rápidamente en los primeros años de vida útil del bien que en los últimos; con lo que la dotación de 1993 debería ser inferior a la de 1992.

Es por ello por lo que opinamos que los nuevos coeficientes deberían ser de aplicación para los elementos que entren en funcionamiento a partir de 1 de enero de 1993 y para aquellos otros que entraron en funcionamiento con anterioridad, pero que se vienen amortizando por el sistema lineal según tablas.

En definitiva, para aquellos elementos a los que se les viene aplicando el sistema de amortización degresiva por coeficientes constantes o el de suma de dígitos, no les serían de aplicación las nuevas tablas.

Mantenemos, así, en el ejemplo propuesto, la amortización del año 1993 debería ser:

$$\begin{array}{r} \text{Año 1993: } [(10.000.000 - 2.000.000 - 1.600.000 - 1.280.000) \times \\ \times 20\%] \dots\dots\dots \end{array} \quad 1.024.000$$

V. CONCLUSIONES

De entre los numerosos aspectos que inciden en la deducibilidad de las amortizaciones quizás el más controvertido haya sido el de la efectividad. Prueba de ello es que el RIS presume que se cumple la misma cuando la dotación contable de la amortización coincida con algunos de los sistemas de amortización en él admitidos.

Fundamentalmente en nuestro ordenamiento la efectividad está basada en el cumplimiento de los coeficientes legales (máximos y mínimos) que figuran en las tablas de amortización.

Estas tablas se aprobaron en 1965 y claramente se encontraban ya desfasadas desde el punto de vista económico con la realidad de España de los años 90. Por ello, se han aprobado unas nuevas de fecha 12 de mayo de 1993.

Nuestro ordenamiento jurídico-tributario, si lo comparamos con los demás existentes en los demás países comunitarios, es bastante rígido en materia de amortizaciones; ya que, si no se basan las mismas en las tablas, a no ser que el sujeto pasivo pruebe la efectividad, no serán deducibles tales dotaciones a las amortizaciones.

Sin embargo, no debemos ser tan negativos en este punto, porque las nuevas tablas que han establecido estos coeficientes se han confeccionado previa consulta de los sectores económicos implicados. Así, entendemos que tales coeficientes se adecuan en mayor medida a la depreciación económica que puedan sufrir los elementos del inmovilizado material en la aplicación del proceso productivo. Pero opinamos, en cambio, que, junto a las tablas, se debería haber dejado más libertad a los sujetos pasivos para dotar el gasto de amortización.

También hubiera resultado positivo que, aprovechando la incorporación de nuevas normas sobre amortizaciones a nuestro ordenamiento jurídico, el legislador hubiera decidido suprimir el tan criticado concepto de amortización mínima, pues ciertamente resulta en esencia incompatible con el principio de inscripción contable, amén de sus perniciosos efectos de cara al cómputo de futuras alteraciones patrimoniales.

Si de nuevas disposiciones hablamos, resulta sorprendente que cuando se fomentan medidas tan necesarias en nuestros días para reactivar la economía, ello se haga olvidando los criterios básicos que inspiran instituciones tan arraigadas en nuestro ordenamiento tributario como las de la propia amortización, soslayando amortizaciones aceleradas mediante la aplicación de coeficientes que no son admitidos en actividades que, en determinados momentos, han necesitado de ellas.

En otros casos, y con referencia al requisito de contabilización, las fórmulas adoptadas para la deducibilidad de las amortizaciones, que tan profusamente se encuentran reguladas en el RIS, se muestran parcas y estrictas cuando afectan a sujetos que no están obligados a llevar la contabilidad ajustada al Código de Comercio, o para aquellos sometidos al régimen de estimación objetiva, a los cuales no se les permite deducir gasto alguno por la depreciación sufrida en los elementos de su inmovilizado material, cuando, por otra parte, tal depreciación se ha de tener en cuenta en la transmisión de alguno de los elementos que lo integran.

Y precisamente con referencia a estos últimos sujetos, nos parece rechazable la interpretación de que un concepto como el de la amortización (junto con el de las provisiones), se considere incluido en el porcentaje objetivo de gastos o en la cuantificación de los módulos aplicables, so pretexto de la simplificación de sus obligaciones formales, cuando posteriormente se les obliga a calcular su importe si se produce alguna alteración patrimonial procedente de elementos afectos a sus actividades, en las que la cuantificación queda al margen de la determinación del rendimiento neto inicial, o cuando el tipo medio de gravamen supere el 35%.