

Valor de amortización y valor residual

Análisis de la [RTEAC de 23 de noviembre de 2021, RG 1135/2019](#)

Ignacio Ucelay Sanz

*Licenciado en Derecho e Inspector de Hacienda excedente
Abogado en Baker & McKenzie*

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central después de un análisis económico, mercantil, contable y fiscal estima las alegaciones del contribuyente y considera que a efectos del cálculo de las amortizaciones, por aplicación del principio de seguridad jurídica, no debe tenerse en cuenta un eventual valor residual del activo, como calculó la inspección.

1. Supuesto de hecho

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 23 de noviembre de 2021 (RG 1135/2019 –NFJ084230–) aborda una cuestión que el propio órgano económico-administrativo califica como insólita, por cuanto no existían antecedentes de dicha regularización inspectora –ratificada parcialmente por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia– conocidos por el TEAC, siendo un supuesto de hecho que podría haber dado lugar a numerosos litigios, sobre todo en el ámbito de las grandes empresas.

La regularización inspectora entiende no procedente el importe de las amortizaciones practicadas por la entidad contribuyente en relación con los inmuebles de los que es titular, y que la misma practicaba teniendo en cuenta la regla de amortización fiscal de amortización de elementos usados, multiplicando por dos el coeficiente máximo de amortización.

Pero la discusión no estriba en la forma de aplicar el coeficiente o si tiene la consideración de usado o no, sino que el objeto de discusión es la existencia, según la inspección, de un valor residual en los inmuebles, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS), calculado el mismo (que hace la inspección con base en unos informes periciales) debe excluirse dicho importe de la base de amortización.

Ciertamente, el artículo 3 del RIS relativo a las normas comunes en la amortización del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, establece que «será

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

Adicionalmente se señala que en el supuesto de construcciones debe excluirse la parte imputable al suelo, y en el caso de que se desconozca su valor, mediante el prorrateo según valores catastrales o, por el contribuyente, a través normalmente de una pericial en que distribuya en función del valor de mercado de suelo y vuelo en el año de adquisición.

Ya anticipamos que el TEAC estima el recurso del contribuyente, después de hacer un exhaustivo análisis de los antecedentes legislativos en esta materia, distinguiendo a su vez en lo que es la normativa mercantil y contable de la estrictamente fiscal, para acabar concluyendo, más que en sentido estrictamente técnico sino de finalidad y oportunidad de la norma con principios de seguridad jurídica inherentes al fallo del TEAC, que no puede someterse al contribuyente a una valoración del valor residual de un activo en una proyección futura, al final de la vida útil, calculando luego un valor actual, ante la inseguridad en la determinación de los valores que fundamentan dicho valor residual.

También para centrar el resultado de la resolución del TEAC desde una perspectiva numérica, sobre el valor de la construcción la parte imputable al suelo era ya del 50 % según valores catastrales, y sobre el restante 50 % en el cual la pericial administrativa calcula un valor residual imputable a la construcción de un 50 % del mismo, la amortización fiscalmente deducible resulta sobre una base de amortización del 25 % del coste total de la construcción.

Si atendemos a la motivación del acta y a las alegaciones del contribuyente, podemos señalar que:

- a) La inspección sobre la base del fundamento normativo y la posible existencia de un valor residual, y dado el coeficiente de amortización del 4 % utilizado por la entidad, con lo cual la amortización del inmueble a efectos contables y fiscales se había producido a los 25 años, periodo de duración del contrato de arrendamiento, entiende que existe un valor residual y tras su cálculo, que excluye un porcentaje relevante de la construcción de la base de amortización, recalcula las amortizaciones practicadas por el contribuyente y practica los ajustes fiscales sobre una base de amortización que excluye el importe del valor residual.
- b) El contribuyente en sus alegaciones argumentó distintos motivos, unos relativos a la aplicación de la regla del valor residual y otros en relación con la determinación por el perito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de dicho valor residual. Centrándonos en los primeros, se aduce:
 - Que no es posible estimar un valor residual de las inversiones inmobiliarias tomando un valor de referencia a 25 años. Que si lo hubiera sería insignificante.

- Que si lo hubiera sería coincidente con el valor del suelo.
- Las tablas de amortización ya establecen la depreciación efectiva.
- Opiniones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en consulta planteada, opiniones de una auditora en relación con el tratamiento contable seguido en la determinación del valor residual, criterios contables de las principales empresas del país y organismos públicos y criterios emitidos por el IASB (*International Accounting Standards Board*) con respecto al valor residual, entre otros en las alegaciones complementarias.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC desarrolla sus considerandos no tanto con base en las distintas alegaciones presentadas, sino que desarrolla su argumentación con base en una descripción de los aspectos económicos, mercantiles, contables y fiscales de la amortización, realizando un esfuerzo en el análisis de la evolución legislativa, sobre todo la fiscal, a fin de fundamentar una conclusión.

Desde el punto de vista económico, se señala que la función económica de la amortización es repartir el coste de adquisición del activo entre los ejercicios económicos en que va a poder contribuir a la generación de ingresos, coste que es el incurrido y no el coste de reposición.

Desde el punto de vista mercantil, podemos resumir lo que el TEAC entiende en esta materia por aplicación del principio de prudencia valorativa, conforme a lo establecido en el artículo 38 c) del Código de Comercio, debiendo tenerse en cuenta las amortizaciones y las correcciones por deterioros en el valor del activo, y la exigencia de prudencia en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. Las amortizaciones deben hacerse de manera racional y sistemática e incide en que si un activo se amortiza, pero sube de valor de manera objetiva, no por ello debe dejar de amortizarse y siempre será sobre el coste inicial.

De hecho abunda en un aspecto, la aplicación del principio de prudencia, siendo expresión de la misma que preocupa al legislador mercantil mucho más un defecto de amortizaciones que un exceso.

Desde el punto de vista contable, ni el Plan General de 1973, Real Decreto 530/1973, ni el de 1990, Real Decreto 1643/1990, este último de aplicación obligatoria para las empresas, regulaban de forma expresa que a efectos de la amortización de los inmovilizados materiales tuviese que tener en cuenta el valor residual de los mismos.

Es el Plan General de Contabilidad (PGC) hoy vigente, el aprobado por el Real Decreto 1514/2007, desarrollo de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable, el que de forma expresa se refiere el valor residual de los activos.

Describe el TEAC alguno de los aspectos contemplados en el PGC de 2007 en torno al valor residual, destacando que los cambios que pudieran originarse en su caso en el valor residual y la vida útil y el método de amortización se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables.

Si bien no la menciona el TEAC, pues muchos de los conceptos sí los señala en las referencias a lo contemplado en el PGC, debe destacarse como desarrollo del mismo la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, la cual desarrolla alguna de las cuestiones previstas en el PGC que tienen relevancia a lo largo del razonamiento que realiza el TEAC, en concreto:

Se distingue entre la vida económica de un activo, periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios, y la vida útil de un activo, periodo en el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que se espera obtener del mismo.

La amortización de un activo se va a realizar siempre, de manera racional y sistemática, sobre el precio de adquisición o coste de producción durante la vida útil estimada del activo.

Ahora bien, como se señala en la citada resolución, al hablar del valor amortizable o base de amortización del bien, se calcula minorando de dicho coste de los activos depreciables en el valor residual. Dicho valor residual se define como:

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

Se añade que «si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos, de acuerdo con el principio de importancia relativa, no se tendrá en consideración para calcular el valor amortizable del activo».

Adicionalmente se precisa que «el valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, en la fecha de cierre de cada ejercicio».

A ello debe sumarse el examen del deterioro de valor del activo a fin de cada ejercicio en el que deberá tener en cuenta dichas variables.

Por último, analiza las amortizaciones desde el punto de vista fiscal.

Bajo la premisa de que al legislador fiscal lo que le preocupa es que las amortizaciones no sean excesivas, el TEAC en un encomiable trabajo de búsqueda de antecedentes legislativos arranca de la Ley 95/1960 y su posterior desarrollo por las tablas de amortización aprobadas por Orden ministerial de 23 de febrero de 1965 (para dar seguridad jurídica y reducir la conflictividad), y siguiendo por varias disposiciones legales entre las que cabe destacar la Ley 61/1978 y su Reglamento de desarrollo (RD 2631/1982), las tablas de amortización de 1993, la Ley 43/1995 y su Reglamento de desarrollo, de 14 de abril de 2007, Real Decreto 537/1997 (en el que aparece por primera vez en la norma fiscal el valor residual, y que aún no se contemplase en la norma contable) y que incorporó unas nuevas tablas de amortización, y la actual Ley 27/2014 y su Reglamento de desarrollo, Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, donde las tablas se contienen en la ley y el concepto de valor residual se contempla en las normas comunes sobre la amortización en el reglamento de desarrollo.

De esta evolución legislativa y que hasta 1995 se concluye por el TEAC que no había valor residual alguno a efectos fiscales y que la base de amortización era el precio de adquisición o coste de producción.

Desde 1996 hasta el 2007 los califica como años de transición, pues si bien fiscalmente se contemplaba el valor de reposición no sucedía así en la norma contable, por lo que entiende que lo que realiza la inspección no podía haber tenido fundamento alguno en dichos periodos impositivos al carecer del soporte de la norma contable.

Esta situación no se plantea desde 2008, al contemplar tanto la norma contable como fiscal el valor residual.

En este punto el TEAC vuelve al argumento de la inspección y que ratifica el TEAR de Galicia, y que es el valor de las construcciones tras 36 años de su construcción, y que siguen utilizándose como oficinas o locales comerciales de manera idónea y que tras dicho lapso de tiempo tienen importantes valores. Valor que entiende que sería el valor residual de la construcción y para ello acude a lo que procesalmente, por remisión al artículo 281.4 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, se califican como hechos notorios –hechos de notoriedad absoluta y general–, por lo que no es necesario probarlos (en este caso conceptualmente por cuanto lógicamente se procede a su determinación por la AEAT mediante el oportuno soporte de un informe pericial de valoración del mismo).

Después de esta exposición argumental, el TEAC señala lo siguiente:

- a) Un primer interrogante es que de la lectura de la norma reglamentaria si el concepto de valor residual opera sobre todos los inmovilizados o no, ya que las construcciones tienen su propia norma especial con los terrenos. Desde 2008 se entiende

que el valor residual se aplica a todos los elementos amortizables, sin perjuicio de la especialidad del terreno caso de las construcciones, entiende el TEAC.

- b) Un segundo aspecto, que aborda indirectamente por entender que era posible otra vía de regularización, es cuando se producen gastos que pueden alargar la vida útil de los activos y en ese caso se podrían recalcular las amortizaciones.
- c) Una conclusión, que es la relevante a efectos del análisis crítico de esta resolución, en la que acudiendo a una interpretación finalista de la norma fiscal, tendente en materia de amortizaciones a la simplificación de su regulación y del funcionamiento de las mismas, es que respecto a las construcciones que es el caso, excluido el valor del terreno, no va a tener valor residual alguno transcurrida la vida útil del activo, por lo que se declara la improcedencia de la liquidación administrativa practicada y se estima en consecuencia el recurso de alzada interpuesto por el contribuyente.

3. Comentario crítico

3.1. Del carácter insólito de la regularización

Así se define por el TEAC la regularización practicada y no tanto por la discusión en sí, dado que la inspección tiene norma habilitante, tanto contable como fiscal, y el contribuyente argumentos de calado para recurrirla, como por el hecho de que es la primera realizada de esta índole.

La justificación del adjetivo es por la inexistencia de precedentes de regularización inspectora según señala el TEAC y si bien lo cierto es que señala que hasta 2007 no existía a su entender habilitación para la regularización administrativa, lo cierto es que desde 2008 sí hay fundamento en la contabilidad y en la norma fiscal. El concepto de valor residual, a falta de definición fiscal, sería el recogido en contabilidad, como pasa con otros conceptos como las ampliaciones o mejoras.

Las grandes empresas, y más en el ámbito de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, no recogen en sus estados contables valor residual alguno, asumiendo la certeza del estudio que en sus alegaciones hace el contribuyente.

¿Cómo es esto posible? Una aproximación inmediata lo da la propia norma contable, «en su caso», esto es, puede ser existente o no y además debe recordarse que si el valor no es significativo, en términos cuantitativos, no se tiene en cuenta a fin de calcular la base de amortización por aplicación del principio de prudencia. Otra aproximación en términos más coloquiales es si la parte de la construcción de un edificio tiene un valor por sí mismo, distinto del valor de los materiales, y los costes indirectos asociados a su construcción

(mano de obra, etc.). Por lo general, no existe un mercado de estos materiales, y tampoco se trata de elementos reutilizables, por lo que transcurrido su periodo de vida económica indudablemente su valor será insignificante.

Por otro lado, es muy posible que si analizásemos el valor de mercado de dos edificios idénticos con la misma antigüedad y estado de conservación, pero situados en dos localidades diferentes, llegaríamos a la conclusión que la diferencia de precio entre uno y otro tiene que ver con la localización del mismo, y esta se asocia a la parte del precio que se corresponde con el terreno y que no se amortiza.

Teniendo en cuenta que el cálculo ha de hacerse elemento por elemento solo en los supuestos de inmovilizados materiales e inversiones inmobiliarias de gran valor, el posible efecto de la determinación del valor residual puede arrojar importes relevantes y exigiendo adicionalmente acudir a técnicas de valoración y metodologías complejas para calcular el mismo, desde el cálculo del valor al final de la vida útil, que puede ser de 100 años como señala el TEAC, como el tipo de interés de actualización. Además, para la determinación de las condiciones que se espera que se tenga al final de la vida útil deberían tenerse en cuenta los costes de reparaciones periódicas.

De hecho plantea un aspecto procedimental inmediato, como suele ser, de control inspector periódico con regularizaciones tributarias usuales dentro de las funciones de control tributario para las grandes empresas. En comprobaciones generales, si en inspecciones pasadas no se regularizó aspecto alguno sobre la existencia de valor residual, ¿es de aplicación la teoría de los actos propios, máxime cuando se comprueban valores de adquisición y amortizaciones practicadas?

Se podrá discutir que si en una comprobación por error se ha amortizado la parte del terreno, no por ello para el contribuyente se amortizaría por ser una norma contraria tanto en los aspectos fiscales como los contables, pero esto no es lo mismo que discutir una pericial cuando el contribuyente a falta de un valor separado de suelo y vuelo se quiere alejar de la proporción de valores catastrales, sino que estamos ante la exigencia potencial de una valoración como las que se pueden discutir, cuando eran deducibles, respecto de los deterioros del inmovilizado.

En este punto debe recordarse que con motivo de la aprobación del PGC de 2007, por aplicación de la disposición transitoria primera del real decreto que lo aprueba (RD 1514/2007), debería haberse aplicado, si existiere, el valor residual, que hubiera determinando un cargo en la amortización acumulada con abono a reservas –con impacto fiscal, a mi entender– y esta situación ni se produjo ni se regularizó, ni en las cuentas anuales se hizo referencia alguna ni en los informes de auditoría se manifestó reserva alguna.

Todo ello puede ser fruto de un consenso fáctico de que siendo de aplicación el principio de prudencia y con la complejidad y falta de fiabilidad implícita en este tipo de valora-

ciones y en muchos casos de la potencial insuficiencia cuantitativa, ha sido una cuestión no planteada.

El TEAC en este aspecto no rechaza por ser insólita la regularización practicada, aspecto compartido, si bien el ejemplo que da, el de la facultad de comprobación de las bases impositivas negativas, no tiene el mismo fundamento porque vino motivado por cambios legislativos (la comprobación de las cuotas a compensar de las cooperativas al hilo de una modificación pareja en el artículo referente a la compensación de bases impositivas) y un debate interno dentro de la AEAT.

En este punto cuando se plantean regularizaciones como la presente más que de un acta de inspección, o un TEAR y finalmente una resolución del TEAC del que sigue criterio la inspección (obligatoriamente cuando son dos), parece necesario un estudio sereno por parte de los organismos públicos afectados, puesto que si no se desemboca en problemas prácticos, ya que de generalizarse las regularizaciones la situación de incertidumbre, hasta una sentencia del Tribunal Supremo, puede prolongarse muchos años.

¿Qué ha ocurrido con los intereses de demora de actas de inspección?, que desde 1996 hasta 2015 no había dudas de su deducibilidad fiscal, con bastantes consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, y que con posterioridad hasta 2021 han supuesto numerosas actas en disconformidad hasta la sentencia del Tribunal Supremo que señala su deducibilidad fiscal, o la aplicación de la teoría de la opción en sus múltiples variedades –compensación de bases impositivas negativas, aplicación de deducciones, ajustes fiscales– que desde 2017 hasta la Sentencia de 30 de noviembre de 2021 han jalonado los tribunales contencioso-administrativos.

La crítica no es tanto a incoar el acta, tiene su fundamento normativo y la inspección puede aplicar las normas a que se refiere el artículo 10.3 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), esto es, el resultado contable con las correcciones fiscales como señala el artículo 131 de la LIS, sino en que de forma previa debe una posición clara de la AEAT y la Dirección General de Tributos, y en este caso incluso el ICAC, para no encontrarse los contribuyentes con sorpresas, tras 14 años de aplicación del nuevo plan contable, cuya base tiene, en teoría, en la mala aplicación de una norma contable que por otro lado posibilita no aplicarla por el principio de prudencia valorativa.

Además, una cuestión casi automática que se plantea es qué sucede con los numerosos activos, de los que hay constancia en la memoria, que están en funcionamiento a pesar de estar completamente amortizados. Evidentemente, en teoría, al final de su vida útil tendrían un valor residual, pero siguen en funcionamiento en la empresa sin que nadie haya hecho ajuste alguno. Parece que esto, debiera haber supuesto un alargamiento de vida útil a efectos contables, y, en su caso, una variación de valor residual.

¿Ni los auditores ni el ICAC han detectado este problema de forma previa en los últimos 13 años?

Pero para ello hay una justificación y es la existencia de una serie de convenciones implícitas. El hecho de que las tablas de amortización fiscales son las que las entidades de forma masiva aplican para cuantificar la misma, el mayor gasto de amortización por no aplicar el valor residual y por lo tanto mayor prudencia en la determinación de los resultados y el balance de las compañías, la aplicación, en el ámbito contable, del sistema de amortización por cada entidad que mejor se acomode al negocio, la implícita valoración de cada entidad de la incidencia del valor residual. Todo ello determina que en el ámbito contable no haya tenido incidencia el valor residual. Ahora bien, ello abre el debate fiscal por existir norma habilitante para ello.

En este caso partimos de una valoración de la empresa –como por otra parte hay en otros aspectos del PGC, como la decisión de la empresa de calificar determinados instrumentos financieros–, por ejemplo, ¿esa calificación o valoración inhabilita la actuación inspectora? En esto no entra el TEAC, sino más bien, como veremos, en la finalidad de la norma fiscal.

La norma fiscal, por simplicidad, asume la existencia de depreciación efectiva con distintos sistemas de amortización, el generalizado de las tablas de amortización, sin perjuicio de la existencia de amortización degresiva, por dígitos o porcentaje constante, la opción de las empresas de solicitar planes de amortización o incluso por el reflejo del principio de capacidad económica, la amortización justificada con prueba, en este caso, del contribuyente.

En este sentido, el examen de la normativa fiscal en materia de amortizaciones, y en concreto las tablas de amortización, han seguido una tendencia clara hacia la simplificación cuya máxima expresión es lo previsto en el actual artículo 12 de la LIS, rehuendo de la especialidad sectorial, incrementando los porcentajes máximos de amortización y manteniendo los plazos máximos de amortización –y, por tanto, el coeficiente mínimo, si a ellos sumamos la libertad de la entidad, a efectos fiscales, de aplicar entre los coeficientes mínimos y máximos a su voluntad, el resultado es la simplicidad y flexibilidad–.

El TEAC resuelve en el sentido de que a efectos fiscales no debe tenerse en cuenta el valor residual, pero debe precisarse que la mecánica del impuesto sobre sociedades parte del resultado contable y este último se corrige por los ajustes de índole fiscal.

Si existe un valor residual a efectos contables, y es cierto, teóricamente excluye de la base de amortización dicho importe y sobre el importe pendiente se practican las amortizaciones contables, las cuales podrán ser o no corregidas por la norma fiscal.

De hecho, en actuaciones administrativas acerca de empresas de reducida dimensión, cuando un contribuyente como amortización contable daba la fiscal, por ejemplo multiplicando por dos el coeficiente máximo de amortización según tablas y contabilizaba el total importe como gasto contable y fiscal, la regularización administrativa entendía que la depreciación contable efectiva era la prevista en tablas, sin multiplicarlo por dos, y que lo que procedía era un ajuste negativo por el diferencial y que como el contribuyente no lo había

recogido de forma pertinente en el modelo 200 en la casilla de ajuste negativo oportuna, había optado por la no deducibilidad fiscal.

Este criterio, no compartido, parte sin embargo de un presupuesto previo correcto, la amortización contable procede según las tablas de amortización y es precisa la amortización contable salvo los casos exceptuados para conseguir la deducibilidad fiscal.

Si la contabilidad excluye determinado importe de la base de amortización, como lo hace con los terrenos, por qué no con el valor residual, algo que el TEAC obvia a pesar del mandato reglamentario y ello porque el fundamento último de la depreciación efectiva fiscal ha partido del coste de adquisición y su amortización con una vida útil fiscal prefijada, con cierta libertad del contribuyente en su aplicación bajo el parámetro fiscal.

Ello explica el olvido del legislador en ocasiones y de los órganos de control tanto contables como fiscales del valor residual, se simplifique bajo la asunción, que la contabilización conforme a tablas fiscales es efectiva también a efectos contables, puesto que, en caso contrario, siempre podría denegarse tal gasto de amortización fiscal, por no estar correctamente contabilizado.

Ejemplo de los primeros: las normas sobre actualización de balances.

Las dos últimas actualizaciones de balances estando vigente a nivel fiscal el valor de reposición, hicieron mención alguna a los posibles efectos del mismo, solo se mencionaba la no aplicación de esta a los elementos patrimoniales fiscalmente ya amortizados. Por otro lado, parece una contradicción en sí misma, una revalorización fiscal con efectos contables, ya que choca frontalmente con el principio de valoración de coste histórico y con el concepto de vida útil contable, que es independiente de la establecida en las tablas fiscales. No obstante, esta contradicción fue resuelta por el ICAC en un primer momento en diciembre de 1996 a través de la consulta 1 del BOICAC número 28 (NFC020547), y posteriormente en diciembre de 2012, a través de la consulta 5 del BOICAC número 92 (NFC045901) en el sentido de dar eficacia contable a la revalorización fiscal realizada, ya que, en otro caso, nunca sería posible su deducibilidad.

Ejemplo de los segundos: la ausencia de salvedades en los informes de auditoría y en las regularizaciones de los órganos de comprobación de la AEAT.

3.2. Del efecto práctico de la conjunción del precio de adquisición, valor de amortización y residual, sistemas de amortización y deterioro. De los cambios de estimaciones

La norma contable contempla el precio de adquisición, el valor residual, siendo la base de amortización la diferencia de ambos, los sistemas de amortización y también el análisis del deterioro de los mismos.

Partamos como es el supuesto enjuiciado de una inversión inmobiliaria con una vida útil en tablas de 100 años con porcentajes del 1 al 2 %.

El precio de adquisición o coste de producción sí está perfectamente definido, por lo que a salvo de la concurrencia de normas especiales (precios contingentes, por ejemplo) normalmente es un valor estable.

Sin embargo, el valor residual no lo es y debe hacerse una proyección valorativa, ya que es el importe que la empresa estima obtener en el momento actual por su venta, menos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiera alcanzado la antigüedad y demás condiciones que tenga al final de su vida útil. Parece que el concepto de valor residual se incorporó de las normas internacionales de contabilidad, si bien, en estas últimas, el concepto de valor residual se complementa apareciendo muy vinculado a que tiene que existir una intención de disposición por cualquier medio del activo y que el valor residual tiene que ser fiable (en términos similares a la existencia de valor residual en activos intangibles).

Ya el propio concepto de vida útil también es un periodo estimado que se debe calcular con arreglo a un periodo racional por cada empresa, y el sistema de amortización lo mismo.

Pues bien, como señala la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, «el valor residual, la vida útil y el método de amortización de los elementos del inmovilizado material se revisarán, como mínimo, en la fecha de cierre de cada ejercicio». También se deberá analizar la existencia o no de del deterioro de valor o no de dichos activos.

La aplicación estricta de estos principios o reglas obligaría a una evaluación continua no solo por las empresas, sino también de la propia AEAT para verificar la base de amortización contable y sobre ella aplicar las restricciones fiscales adicionalmente. La cosa se complica cuando como ya sucede los deterioros del inmovilizado, desde 2015, no son fiscalmente deducibles por lo que si bien la base contable disminuye no así la fiscal. A ello sumaríamos el conjunto de valores contingentes, por su continua evaluación, de los valores residuales y sistemas de amortización.

Todo esto es justo lo que se trató de evitar, no habiendo PGC, cuando ante la litigiosidad existente entre empresas e inspección en el cálculo de las amortizaciones se establecieron en 1965 las tablas de amortización.

La comprobación inspectora de las amortizaciones se podría convertir potencialmente en una estimación pericial de valores residuales, y sistemas de amortización, no parece esa la filosofía y de hecho en ella fundamenta la simplicidad y la seguridad jurídica, con buen criterio el TEAC.

Los cambios normativos en el ámbito contable, así como la cada vez mayor complejidad de los sistemas fiscales, muy influenciados por los cambios normativos de los países de nuestro entorno y, sobre todo, del ámbito comunitario y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, tienden a una homogeneización normativa, pero de otra deberían simplificar la aplicación de las normas fiscales sobre todo a las entidades no multinacionales.

En nuestro país, de hecho, abundando razones recaudatorias, pero también de simplicidad, que son importantes, se ha restringido la deducibilidad fiscal de ciertos deterioros –casi todos, al quedar solo créditos y existencias con incidencia fiscal– pero al mismo tiempo se ha limitado la deducibilidad fiscal a 20 años del fondo de comercio o determinado intangible sin fecha cierta de extinción –un 5 % anual–.

¿Qué efectos prácticos hubiera tenido una potencial regularización como la hecha por la inspección, caso de haberse estimado por el TEAC?

Posiblemente se habría activado un plan de inspección o por lo menos en las comprobaciones generales sería uno de los puntos de regularización potenciales. Ahora bien, hubiera determinado una catarsis de solicitud de informes periciales y de litigios. El efecto real sería un diferimiento del gasto a ejercicios futuros –los de la eventual venta al final de la vida útil o alargamiento de la vida útil del activo– y en el ámbito estrictamente de la auditoría contable –vistos los potenciales efectos fiscales– ponderar la solicitud a la entidad de la estimación o no de los valores residuales de los activos y la importancia relativa de dicha cuantificación.

La resolución del TEAC deja un aspecto en el aire, no obstante, y es el hecho de que la inspección podría haber enfocado la regularización en el sentido de examinar si los gastos exigidos para el mantenimiento de las construcciones en óptimo estado, llámese grandes reparaciones o lo que, en el ámbito contable, y asumido fiscalmente en el RIS, se denominan operaciones de renovaciones, ampliaciones o mejoras. El RIS, en su artículo 3, distingue si no suponen el alargamiento de la vida útil, en cuyo caso se amortizan durante el tiempo restante desde que se hizo la renovación, ampliación o mejora y el final de su vida útil mediante un cociente, o bien si hay alargamiento de vida útil, en cuyo caso debe tenerse en cuenta a efectos de la determinación de las amortizaciones.

Reabra el debate de la valoración por la empresa, o la inspección, del cambio o no de la vida útil de los activos.

Lo cierto es que en cualquier ciudad de España hay edificios antiguos en perfecto estado de funcionamiento, tras haber sufrido las conservaciones y reformas propias. El propio edificio del Ministerio de Hacienda de la calle Alcalá, 5, de Madrid es un ejemplo. ¿Cómo se tiene en cuenta, en la contabilidad pública la amortización, los valores residuales o alargamientos de vida útil que puede ser de cientos de años?

Se entiende que el TEAC remita, porque existe la norma de forma expresa en el RIS, a los recálculos de vida útil, pero supone *de facto* reconocer que la vida útil es una convención, que depende de la voluntad de la entidad, y que el sistema de amortización fiscal en el fondo lo es para dar seguridad jurídica, que es lo resuelto respecto del cómputo o no del valor residual.