

LIMITACIÓN DEDUCIBILIDAD DE LA AMORTIZACIÓN EN 2013 Y 2014

Con efectos para los períodos impositivos iniciados en los años **2013 y 2014**⁽¹⁾, aquellas entidades que **NO** tengan la consideración de **Empresa de Reducida Dimensión** tienen una **limitación** a la deducción de las amortizaciones contables en la base imponible del IS. Es decir, toda la **empresa que supere los 10 millones de euros de INCN**⁽²⁾, deberá obligatoriamente ajustar su base imponible conforme indicamos a continuación. A estos efectos, el INCN deberá referirse obligatoriamente al conjunto de entidades que formen el grupo de sociedades y el grupo familiar.

Dicha limitación será del **70% de la amortización contable** respecto de los elementos del inmovilizado **material, intangible e inversiones inmobiliarias**, dotada de acuerdo con los sistemas de amortización admitidos para los mismos, que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse esa limitación.

Se regulan dos **casos especiales**:

- a) Bienes adquiridos en **leasing**, la limitación resulta de aplicación en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible por aplicación del régimen especial de leasing, es decir, la limitación del **70%** se aplica sobre la **recuperación del coste del bien** (con el límite del doble de la amortización contable o el triple en el caso de que fuesen adquiridos en periodo en que la empresa fuese considerada de reducida dimensión).
- b) Bienes adquiridos en **períodos impositivos anteriores** en los que la entidad cumplía las condiciones de las **empresas de reducida dimensión** y sobre los que aplica la **amortización acelerada** por **elementos nuevos** (doble amortización contable) o por elementos **objeto de reinversión** (triple de la amortización contable). Todos estos elementos se amortizan a efectos fiscales de forma acelerada respecto de la amortización contable, de manera que el porcentaje del **70%** también se aplica respecto del importe que hubiese sido fiscalmente deducible de no haberse aplicado dicha limitación, es decir, sobre la **amortización acelerada**.

La limitación de la deducción de las amortizaciones no es aplicable a la **libertad de amortización** que pudiera aplicar la entidad.

La limitación a la deducibilidad de la amortización **no se aplica** a las entidades que cumple los requisitos para ser considerada **Empresa de Reducida Dimensión**.

Esta limitación se aplica cualquiera que sea el **método de amortización** utilizado: coeficientes de tablas, turnos de trabajo, bienes usados o degesivo (por porcentaje constante o números dígitos).

Los importes de las amortizaciones no deducidas por aplicación del límite no tienen la consideración de **deterioro** y, por tanto, no pueden deducirse por este otro concepto.

Esta limitación **no resulta de aplicación** respecto de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de un procedimiento específico de comunicación o de autorización, por parte de la Administración tributaria, en relación con su amortización.

⁽¹⁾ Introducido por la Ley 16/2012.

⁽²⁾ Ver concepto del Importe Neto de la Cifra de Negocios (INCN) en punto 1.1, pág. 195 Manual de Cierre 2014.

Ejemplo:

Una entidad que no cumple las condiciones para ser considerada como de reducida dimensión realizó al inicio del ejercicio 2009 una inversión por importe de 1.000 en un elemento de inmovilizado material nuevo amortizable al coeficiente máximo según **tablas** del 10%. Suponemos que en el ejercicio 2013 la amortización contable es de: a) 100, b) 80.

- a) En este caso la entidad amortiza según el coeficiente máximo, por lo que en ausencia de limitación el gasto contable de 100 por la amortización del elemento sería fiscalmente deducible. No obstante, en el ejercicio 2013 el **gasto deducible es de 70** ($100 \times 0,7$), por lo que procede realizar un ajuste positivo de 30 al resultado contable para determinar la base imponible del ejercicio 2013.
- b) En este caso la entidad amortiza según el coeficiente del 8% inferior al máximo, por lo que en ausencia de limitación el gasto contable de 80 por la amortización del elemento sería fiscalmente deducible. No obstante, en el ejercicio 2013 el **gasto deducible es de 56** ($80 \times 0,7$), por lo que procede realizar en el ejercicio 2013 un ajuste positivo de 24 al resultado contable para determinar la base imponible del ejercicio 2013.

Ejemplo:

Al inicio del ejercicio 2012 se formaliza un contrato de **leasing** sobre un elemento de inmovilizado material por importe de 1.000, amortizable según **tablas** al coeficiente máximo del 10%. Las cuotas anuales prepagables son tres, de 300 cada una, sin tener en cuenta la carga financiera, de manera que la opción de compra es de 100 ejercitable al inicio del ejercicio 2015.

En cada uno de los ejercicios 2013 y 2014, el gasto contable en concepto de amortización del elemento asciende a 100 ($1.000 \times 0,1$). No obstante, de cumplir los requisitos para la aplicación del régimen especial de leasing, es deducible la cuota de 300 con un límite de 200 ($1.000 \times 0,1 \times 2$).

No obstante, en esos períodos impositivos el importe por amortización de ese elemento fiscalmente deducible es de 140 ($200 \times 0,7$), por lo que procede realizar un ajuste negativo al resultado contable de 40 para determinar la base imponible de los mismos.

IMPUTACIÓN FISCAL DE LAS AMORTIZACIONES NO DEDUCIDAS

El **importe** de las amortizaciones que no han sido fiscalmente deducidas en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2013 y 2014 por aplicación del límite establecido para estos ejercicios, se deducirá de **forma lineal durante un plazo de 10 años** u opcionalmente **durante la vida útil** del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.

En definitiva, se establece un **diferimiento** respecto de parte de las amortizaciones correspondientes a los ejercicios 2013 y 2014 que no se han deducido.

La deducción se realizará mediante **ajustes** negativos al resultado contable de los ejercicios 2015 y siguientes para determinar la base imponible, por el importe que resulte de la imputación elegida.

La **transmisión** del elemento en alguno de los períodos impositivos en los que se estuviese imputando la cantidad no deducida conlleva la integración de todo el importe

pendiente de deducir. Esto mismo sería aplicable en el caso de **extinción** de la entidad en alguno de esos períodos impositivos, cualquiera que sea la causa, excepto que sea motivado por una operación de concentración acogida al régimen fiscal especial, en cuyo caso, la entidad adquirente se subrogaría en la integración de las cantidades pendientes de deducir.

Si la **vida útil** del elemento finaliza en los ejercicios 2013 o 2014, sin que se haya dado de baja, la interpretación administrativa es que la **amortización no deducida puede deducirse** en el primer período impositivo que se inicie desde el 1/1/2015, o una décima parte si opta por el criterio de deducción en el plazo de diez años.

Ejemplo:

Siguiendo con el ejemplo nº 32, la imputación fiscal de las amortizaciones no deducidas en los ejercicios 2013 y 2014 será de la siguiente forma,

*En el **caso a)** la amortización no deducida en los ejercicios 2013 y 2014 será de **60** (30 x 2). La imputación fiscal se producirá a partir del ejercicio 2015, pudiendo optar:*

- *De **forma lineal** en 10 años por importe de **6** en el periodo 2015 y nueve siguientes.*
- *Durante el tiempo que **reste de vida útil** al elemento, al restar 3 años la imputación será de **20** (60/3), durante los periodos 2015, 2016 y 2017.*

*En el **caso b)** la amortización no deducida en los ejercicios 2013 y 2014 será de **48** (24 x 2). La imputación fiscal se producirá a partir del ejercicio 2015, pudiendo optar:*

- *De **forma lineal** en 10 años por importe de **4,8** en el periodo 2015 y nueve siguientes.*
- *Durante el tiempo que **reste de vida útil** al elemento, al restar 5,5 años la imputación será de **8,72** (48/5,5), durante los periodos 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019 y de **4,4** en el periodo 2020.*