

AMORTIZACIÓN FISCAL EN UN PERIODO POSTERIOR AL DEVENGO

Es habitual que, en ocasiones, por no reconocer pérdidas en un ejercicio, no se registre el importe devengado de la amortización de inmovilizado, sino una cantidad significativamente inferior. Sin embargo, una vez recuperada la rentabilidad, se trata de corregir el error del pasado en ejercicios futuros dotando el importe devengado en el ejercicio más parte del defecto de amortización acumulada de ejercicios anteriores.

Contablemente, la corrección del error, debe registrarse contra reservas. Fiscalmente, sería aplicable lo previsto en el Artículo 11.3.1 de la Ley de Impuesto de Sociedades y el Artículo 4.1 del Reglamento. En ellos se indica que *“tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas (Pérdidas y Ganancias o Reservas) en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.”*

Sin embargo, a efectos de la aplicación de dicha regla fiscal en materia de amortizaciones hay que tener en consideración los siguientes aspectos:

- ✓ Es necesario que en un período impositivo anterior la dotación contable sea inferior a la mínima fiscal.
- ✓ Se requiere que, en algún período impositivo posterior, se contabilice una amortización superior a la máxima fiscal para recuperar el defecto de amortización de ejercicios anteriores.

Si se dan las dos circunstancias citadas, el exceso de amortización sobre la máxima registrada con posterioridad, se entiende que corresponde al período impositivo en el que se contabilizó una amortización inferior a la mínima. Sin embargo, hay que considerar las siguientes salvedades:

- ✓ Si se amortiza en años anteriores dentro de los límites mínimo y máximo fiscales, no se cumple la condición previa citada con anterioridad y, en ese caso, el exceso de amortización posterior no es deducible (DGT C0504-98; DGT C1806-99 y TEAC 24-11-09).
- ✓ El exceso de amortización dotada no puede superar el defecto acumulado de la amortización mínima según tablas. (Ver ejemplo 2)
- ✓ El exceso de amortización dotada sobre la máxima no puede corresponder a períodos prescritos.
- ✓ No es deducible la amortización contabilizada una vez sobrepasado el período máximo de amortización. Esto es, si se supera el número máximo de años de amortización según tablas.

Ejemplo 1: Un elemento de 10.000 euros de coste en el que se recupera el defecto de amortización inicial.

Año	Mínima	Máxima	Registrada en contabil	Diferencia	Diferencia Acumulada	Deducible	No deducible	Si hay menos Tributación
1	1.250,00	2.500,00	0,00	(1.250,00)	(1.250,00)	n/a	0,00	1.250,00
2	1.250,00	2.500,00	0,00	(1.250,00)	(2.500,00)	n/a	0,00	1.250,00
3	1.250,00	2.500,00	3.000,00	500,00	(2.000,00)	500,00	0,00	2.500,00
4	1.250,00	2.500,00	4.000,00	1.500,00	(500,00)	1.500,00	0,00	2.500,00
5	1.250,00	2.500,00	3.000,00	500,00	0,00	500,00	0,00	2.500,00
			10.000,00	0,00				10.000,00

En este caso los excesos de amortización de los periodos 3 a 5 se consideran gastos de los ejercicios 1 y 2 que se registran con “retraso”. No obstante, el Art 11.3.1 de la LIS cita que es admisible el gasto en un ejercicio posterior *“siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido”* de haberse registrado de acuerdo con el devengo. En este sentido si se produce una tributación inferior, la Administración tributaria regularizaría las liquidaciones del IS presentadas imputando las amortizaciones de acuerdo con el contenido de la columna *“Si hay menos Tributación”*. Tampoco sería deducible si estuvieran prescritas las cuotas de amortización.

Ejemplo 2: El exceso de amortización registrado en periodos posteriores supera el defecto acumulado de la amortización mínima según tablas (DGT CV0915-13)

Año	Mínima	Máxima	Registrada en contabil	Diferencia	Deducible	No deducible
2.009	10.000,00	20.000,00	0,00	(10.000,00)	0,00	0,00
2.010	10.000,00	20.000,00	0,00	(10.000,00)	0,00	0,00
2.011	10.000,00	20.000,00	0,00	(10.000,00)	0,00	0,00
2.012	10.000,00	20.000,00	80.000,00	60.000,00	30.000,00	30.000,00
	40.000,00	80.000,00	80.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00

El exceso de amortización dotada en 2012, correspondiente al defecto de amortización de los años 2009 a 2011, es deducible, siempre que no supere el defecto acumulado de la amortización mínima según tablas (10.000 euros/año que son 30.000 euros). En este caso solo sería deducible el importe mínimo de 10.000x3 años=30.000 euros, los otros 30.000 euros no lo son (Ver CV0915-13)

Únicamente se admite la recuperación de la amortización **mínima** de ejercicios anteriores. Si en los años 2009 a 2011 se hubiera registrado la amortización mínima, el gasto adicional de 2012 no sería fiscalmente deducible.

Ejemplo 3: Se trata de la corrección de un error contable. Sin embargo, no implica un exceso de amortización fiscal:

Año	Mínima	Máxima	Devengada S/ Vida útil Cont	Registrada en contabil	Error contable	Deducible	No deducible
31,08,21	183.185,28	388.598,56	283.020,71	79.513,46	(203.507,25)	79.513,46	0,00
31,08,22	183.185,28	388.598,56	278.073,25	383.843,01	105.769,76	383.843,01	0,00
31,08,23	183.185,28	388.598,56	275.166,72	372.904,21	97.737,49	372.904,21	0,00
	549.555,84	1.165.795,68	836.260,68	836.260,68	0,00	836.260,68	0,00

En este caso se produce un error contable que se corrige con posterioridad. Sin embargo, no supone ningún incumplimiento fiscal: El defecto de amortización **contable** del año 2021 se corrige (contra PyG o contra Reservas) con posterioridad, pero **sin superar** la amortización fiscal máxima.

En cumplimiento de la norma contable, teóricamente la corrección posterior debería cargarse contra Reservas, y esto sería admitido fiscalmente en base a lo previsto en el artículo 11.3.1 de la LIS.

Ejemplo 4: En este caso se produce un error contable que se corrige con posterioridad. Adicionalmente, en 2022 y 2023 se produce un **exceso** de amortización fiscal.

Año	Mínima	Máxima	Devengada S/ Vida útil Cont	Registrada en contabil	Error contable	Diferencia Fiscal	Diferencia Acumulada	Deducible	No deducible
2.021	180.000,00	320.000,00	283.000,00	80.000,00	(203.000,00)	(100.000,00)	(100.000,00)	n/a	n/a
2.022	180.000,00	320.000,00	283.000,00	380.000,00	97.000,00	60.000,00	(40.000,00)	60.000,00	0,00
2.023	180.000,00	320.000,00	283.000,00	389.000,00	106.000,00	69.000,00	29.000,00	40.000,00	29.000,00
	540.000,00	960.000,00	849.000,00	849.000,00	0,00	29.000,00		100.000,00	29.000,00

Los 60.000 de exceso de amortización en 2022 son deducibles íntegramente, dado que no exceden la diferencia fiscal acumulada (60.000 no excede los 100.000). Sin embargo, en 2023 solo son deducibles 40.000 dado que es el tope del defecto acumulado de la amortización mínima no corregido con posterioridad. Los 29.000 de exceso no son deducibles.

Ventura Ruiz Castellano.