

Aplicación de la nueva tabla fiscal de coeficientes de amortización lineal

Con la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), se introduce una nueva tabla de amortización fiscal y se modifican algunos de los coeficientes de amortización de los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias. Esta nueva tabla se aplica para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015 y simplifica la casuística respecto a la anterior tabla vigente, contemplando únicamente 33 tipos de elementos frente a la amplitud de la clasificación anterior.

Mediante este artículo pretendemos aportar nuestra opinión sobre el cambio producido y facilitar el criterio para la adaptación a la práctica contable diaria.

En la práctica habitual, y dado que estos coeficientes de amortización son razonables, las tablas fiscales se utilizan como una referencia generalmente aceptada para la estimación contable de la vida útil de los elementos del inmovilizado coincidiendo la amortización contable y la fiscal. De esta forma, se simplifica la determinación de la base imponible del ejercicio al no tener que calcular las diferencias temporarias.

Este nuevo escenario obliga a las entidades a replantearse sus criterios de amortización, y a valorar el efecto contable de una variación de los tipos fiscales, en concreto, surgen las siguientes cuestiones:

- ¿Cómo afecta el cambio a los elementos adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor y que se amortizan con los coeficientes anteriores?
- ¿Deben modificarse y adaptarse?
- ¿Se pone en riesgo el principio contable de uniformidad¹?

En la Disposición transitoria decimotercera de la nueva LIS, establece que, para los elementos adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 2015 que estuvieran aplicando un coeficiente de amortización diferente al de la nueva tabla, se amortizarán de acuerdo a esta tabla hasta completar la nueva vida útil y se considerará como un cambio de estimación contable.

Por otra parte, en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, se menciona que la estimación de la vida útil se calculará en función de un criterio racional, basándose en los factores siguientes:

- a) el uso y desgaste físico esperado.
- b) la obsolescencia técnica o comercial.
- c) los límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

En nuestra opinión, un cambio en la normativa fiscal no se encuadra dentro de las tres posibilidades anteriores, por lo que no sería un argumento válido para realizar un cambio de estimación contable de la vida útil e iría en contra del principio de uniformidad comprendido dentro del marco de información financiera aplicable.

De acuerdo a lo mencionado, y a los efectos de simplificar la adaptación a este cambio, los criterios a emplear serían los siguientes:

- Con respecto a los elementos adquiridos después de la entrada en vigor de la nueva LIS, deben aplicarse los nuevos coeficientes de amortización, coincidiendo la amortización contable y fiscal.
- Por otra parte, para los elementos antiguos (adquiridos antes del 1 de enero de 2015) se continuará con la estimación contable de vida útil aplicada hasta ahora y, en el caso de que exista una diferencia entre ambos coeficientes, se debería de calcular la diferencia temporaria correspondiente para determinar la base imponible del ejercicio.

En resumen, consideramos que la vida útil de los elementos adquiridos antes de la entrada en vigor de la nueva LIS no debería ser modificada salvo las excepciones claramente justificadas con informes técnicos. Sin embargo, para los elementos nuevos adquiridos consideramos adecuados los coeficientes de amortización de la nueva tabla, ya que la vida útil debe de estimarse elemento a elemento.

¹ El punto 3º del Marco Conceptual del Plan General Contable define el principio de uniformidad de la siguiente forma: "Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección....".

A continuación incluimos la nueva tabla de amortización para facilitar su consulta:

Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Obra civil		
Obra civil general	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
Edificios		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
Mobiliario y enseres		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos.	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20