

Si un activo está formado por partes separables por naturaleza, que presenten una vida útil diferente, siempre que sean significativas, deberán contabilizarse por separado y amortizarse de forma individualizada.

La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha Ley.

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo 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.

No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo.

D.G.T.

Nº. Consulta: V0111-14

Fecha: 20 de enero de 2014

Art. 10.3 y 11 T.R.L.I.S. (RDLeg. 4/2004)

Art. 1.1, 2.5 y Anexo RIS / RD 1777/2004

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

La entidad consultante desarrolla la actividad de explotación agrícola. Posee en su activo unas fincas rústicas adquiridas mediante aportación no dineraria, momento en el cual no se separó la valoración del terreno de los árboles en plena producción.

La entidad se plantea la posibilidad de solicitar informe a ingeniero agrónomo para que valore dichos árboles, con la intención de poder amortizarlos conforme a la vida útil que aparezca en el informe.

CUESTION PLANTEADA

Si dicho informe sería prueba suficiente para la Administración para acreditar el valor y vida útil de los árboles.

CONTESTACION

A efectos de responder a esta consulta, se parte de la presunción de que el obligado tributario pretende amortizar los árboles de producción mediante un coeficiente lineal en función de la vida útil que se desprenda del informe del ingeniero agrónomo.

El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Por su parte, el artículo 11.1 TRLIS, dispone que “Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia”, indicando que se considerará que la depreciación es efectiva cuando, entre otros, “Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas”.

Asimismo, el artículo 1.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, establece lo siguiente:

“1. Se considerará que la depreciación de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial es efectiva cuando sea el resultado de aplicar alguno de los métodos previstos en el apartado 1 del artículo 11 de la Ley del Impuesto.”

Y el artículo 2.5 del RIS, dispone que “Las tablas de amortización oficialmente aprobadas y las instrucciones para su aplicación son las que constan como anexo de este Reglamento”.

Las reglas de las instrucciones para la aplicación de las tablas de amortización del anexo del RIS indican que:

“Primera.- Los elementos se amortizarán en función de los coeficientes lineales fijados para los mismos en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad.

(...)”

El Código de Comercio señala en su artículo 35.1 que “El activo comprenderá con la debida separación el activo fijo o no corriente y el activo circulante o corriente.”, y en la letra e) de su artículo 38.1 que “se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.”, indicando en la letra f) de dicho artículo que, con ciertas excepciones, los elementos del activo se contabilizarán por el precio de adquisición, o por el coste de producción. A su vez, en su artículo 39.1 dispone que “Los activos fijos o no corrientes cuya vida útil tenga un límite temporal deberán amortizarse de manera racional y sistemática durante el tiempo de su utilización.”

De acuerdo con ello, en aquellos casos en los que un activo esté formado por partes separables por naturaleza, que presenten una vida útil diferente, siempre que sean significativas, deberán contabilizarse por separado cada una de esas partes y amortizar cada una de ellas de forma individualizada, atendiendo a su vida útil.

En consecuencia, aún cuando en la finca rústica se integren componentes que formen parte del conjunto que constituye la misma, nada impide que, a efectos de su amortización, se distingan diferentes partes separables, para las que las tablas de amortización oficialmente aprobadas identifiquen coeficientes de amortización concretos, siempre que contablemente estén suficientemente diferenciados, y sea posible justificar el precio de adquisición o coste de producción de tales componentes. Por tanto, siempre que la entidad pueda identificar y separar conceptualmente los distintos componentes de la finca rústica (terreno y árboles de producción), por medio de los justificantes adecuados, resultaría posible aplicar para cada uno de ellos, de forma independiente, los coeficientes de amortización específicos que, en su caso, contemplan las tablas.

Las tablas de coeficientes de amortización, aprobadas por el anexo del RIS, se caracterizan porque los elementos se clasifican en función de la actividad desarrollada por el contribuyente.

A efectos de determinar el coeficiente lineal máximo de amortización de los árboles de producción, es preciso acudir al grupo 011 “Explotación agrícola y ganadera”. Dicho grupo especifica, en sus puntos 15 y 16, el coeficiente lineal máximo de los “Frutales cítricos y viñedos” (coeficiente lineal máximo 4% y periodo máximo 50 años) y el de “Olivar” (coeficiente lineal máximo 2% y periodo máximo 100 años). Los datos de la consulta no aclaran el tipo de árboles de producción que hay en la finca. No obstante, presumimos que se trata de alguno de los mencionados con anterioridad (frutales, cítricos y viñedos u olivo).

Por tanto, siempre que la entidad pueda identificar y separar conceptualmente los distintos componentes de la finca rústica (terreno y árboles de producción) por medio de los justificantes adecuados, resultaría posible aplicar para cada uno de ellos, de forma independiente, los coeficientes de amortización específicos de las tablas, teniendo en cuenta a estos efectos que el terreno no es amortizable ni contable ni fiscalmente.

En relación con el medio de prueba necesario para realizar dicha separación contable, se trata de una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio admitido en Derecho, por lo que deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa” y en el artículo 105.1, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

En nuestro ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En consecuencia con todo lo anterior, este Centro Directivo no puede especificar cuales son los medios más idóneos para acreditar la cuestión planteada ya que no están contemplados de forma explícita en la Ley del Impuesto ni en las normas dictadas en su desarrollo. Será el interesado quien habrá de aportar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar dicha separación, los cuales serán valorados por la Administración tributaria competente en materia de comprobación.

En último lugar, es preciso traer a colación lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, que limita las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, de forma temporal, para los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2013 y 2014, en virtud del cual:

“La amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 para aquellas entidades que, en los mismos, no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se deducirá en la base imponible hasta el 70 por ciento de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje, de acuerdo con los apartados 1 y 4 del artículo 11 de dicha Ley.

(...)

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en virtud de lo dispuesto en este artículo 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.

No tendrá la consideración de deterioro la amortización contable que no resulte fiscalmente deducible como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en este artículo.

(...)”

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.