



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

MADRID - ZONA CENTRO

GRUPO DE TRABAJO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

LA LIMITACIÓN TEMPORAL DEL 70 POR CIENTO SOBRE LA AMORTIZACIÓN FISCALMENTE DEDUCIBLE EN RELACIÓN A ELEMENTOS ADQUIRIDOS EN RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

JUNIO 2018

Miguel A. Araque, Raúl Salas, Siro Barro y José Minguito
Grupo de Trabajo del Impuesto sobre Sociedades

SINTESIS

El Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, "TEAC"), mediante la resolución de 7 de junio de 2018 (Rec. 665/2017), se pronuncia en unificación de criterio sobre el modo de calcular el límite del 70% al que alude 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, en los casos de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero. En concreto, en la citada resolución entiende el TEAC que, cuando el referido artículo 7 de la Ley 16/2012 alude a que la limitación del 70% resultará igualmente aplicable en relación con la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible respecto de los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, está queriendo decir que dicho límite operará sobre la menor de las cantidades siguientes: (i) la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien o (ii) el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según las tablas oficialmente aprobadas.

CRITERIO ESTABLECIDO POR EL TEAC

A modo de resumen, y de acuerdo con los antecedentes de hecho, en su resolución de 7 de junio de 2018 el TEAC analiza un caso en el que la Administración Tributaria entendió que el límite del 70% opera sobre el importe del gasto fiscalmente deducible que resulta de aplicar el artículo 115.6 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS); esto es, sobre la menor de las dos cantidades entre la cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien y el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización según tablas oficialmente aprobadas correspondiente al mismo.

Sin embargo, tanto el obligado tributario como posteriormente el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria (en adelante, "TEAR") entendieron que la magnitud sobre la que debe operar la limitación del 70%, para los bienes adquiridos en virtud de un contrato de arrendamiento financiero, al que resulta aplicable el régimen especial establecido en el Art. 115.6 del TRLIS, es el duplo del coeficiente máximo de las tablas de amortización oficialmente aprobadas (importe que constituye el límite máximo de deducibilidad fiscal).

Pues bien, ante el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, y tras una exposición exhaustiva de la normativa contable y fiscal aplicable, el TEAC concluye que una interpretación sistemática del artículo 7 de la Ley 16/2012 conduce a considerar que el importe sobre el que recae la limitación establecida por el citado precepto es la menor de las dos cantidades previstas en el artículo 115 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, "TRLIS"); esto es, (i) la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien o (ii) el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según las tablas oficialmente aprobadas.

Para ello, el TEAC sostiene, principalmente, los siguientes argumentos:

- El artículo 7 de la Ley 16/2012 señala literalmente que la limitación del 70% resultará también de aplicación en relación a **la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible** respecto de aquellos bienes que se amorticen según lo establecido en los artículos 111, 113 o 115 del TRLIS. De ello se desprende que la base sobre la que habrá de calcularse la limitación del 70% en el caso de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero es la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible de no existir tal limitación.
- Siguiendo con el razonamiento anterior, la amortización fiscalmente deducible será, de acuerdo con el artículo 115 del TRLIS, la parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien (además de la carga financiera); con el límite del duplo del coeficiente de amortización según tablas.
- La referencia que el artículo 115 del TRLIS realiza en cuanto al duplo del coeficiente de amortización según tablas constituye un límite máximo. Debe diferenciarse, por lo tanto, entre aplicar el límite del 70 % a la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje (y que constituye el tenor literal del artículo 7 de la Ley 16/2012) y aplicar dicho límite al importe máximo de amortización previsto en el artículo 115 del TRLIS (esto es, el duplo del coeficiente de amortización según tablas). Dicho de otra manera, y en términos del propio TEAC, *"el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas no constituiría necesariamente y en todo caso la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible de no existir la limitación, pues eso sólo sería así cuando*

la parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien fuese superior a aquel resultado pero no cuando fuese inferior”.

- De aceptarse la interpretación del contribuyente y del TEAR, se perdería parte de la finalidad recaudatoria de la propia limitación del 70%, ya que la misma solo sólo se conseguiría cuando la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien superase el 70% del resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas.

Como consecuencia de los razonamientos anteriores, el TEAC decidió estimar el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en los términos que anteriormente se han expuesto.

CONCLUSIÓN

A través del recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, el TEAC ha unificado criterio en cuanto a la aplicación del límite del 70% al que alude 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, en los casos de bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero.

Así, el Tribunal ha especificado que la amortización que hubiera resultado fiscalmente deducible a la que se refiere el artículo 7 de la Ley 16/2012 no será siempre, el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al bien en cuestión (postura que tanto contribuyente TEAR defendían en la resolución que sobre la que ahora ha resuelto el TEAC).

La parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien tendrán la consideración de fiscalmente deducibles, de acuerdo con el artículo 115 del TRLIS, siempre que su importe no supere la cantidad resultante de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas. Por lo tanto, este último importe opera como límite máximo, pero no necesariamente resulta de aplicación en todos los casos, de acuerdo con lo resuelto por el TEAC.

Consecuentemente, debe entenderse que el duplo del coeficiente de amortización lineal no debe ser la única cuantía para calcular el 70 % de la amortización fiscalmente deducible en los ejercicios 2013 y 2014; lo cual solamente debe darse cuando las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien superen el referido importe. Aceptar lo contrario, en términos del TEAC, se alejaría de la literalidad del artículo 7 de la Ley 16/2012, alejándose así de la finalidad de la propia limitación, que debe recordarse se fijó en el seno de diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.