

# TANCAMENT EXERCICI 2022. MESURES D'OPTIMITZACIÓ FISCAL A L'IMPOST SOBRE SOCIETATS (I)

Article nº 18 – 2022

24. 10.2022

FISCAL



**Manuel García**

Advocat  
Departament Jurídic-Fiscal  
[mgarcia@mallolassessors.com](mailto:mgarcia@mallolassessors.com)

Encarem els dos últims mesos de l'any i, per a la divisió financera de les empreses, toca afrontar l'anàlisi del tancament comptable i fiscal de l'exercici, valorant l'evolució del negoci durant l'any, i projectant el possible desenvolupament fins a final d'exercici, amb vista a prendre mesures que permetin complir amb els objectius marcats pels socis.

Lògicament cada empresa afronta les seves respectives situacions, des de les quals busquen reduir el cost per Impost sobre Societats, a aquelles que intenten millorar el resultat per aconseguir l'accés o renovació de finançament aliè (diguï's crèdit bancari, subvencions, recerca inversors, entre d'altres) per als seus projectes futurs.

En les pròximes setmanes intentarem oferir un petit decàleg de mesures fiscals a considerar per optimitzar el cost fiscal, amb vista a evitar l'abús d'altres mecanismes que puguin suposar la manipulació indeguda de la informació comptable.

Amb caràcter preliminar, cal recordar que el punt de partida de l'Impost sobre Societats és la pròpia comptabilitat. Així, l'article 10.3 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, reguladora de l'Impost, disposa que "(...), la base imposable es calcularà, corregint, mitjançant l'aplicació dels preceptes establerts en aquesta Llei, el resultat comptable determinat d'acord amb les normes previstes en el Codi de Comerç, en les altres lleis relatives a aquesta determinació i en les disposicions

que es dictin en desenvolupament de les citades normes." , sent aquestes altres disposicions els plans generals comptables que resultin d'aplicació, sigui el Pla General Comptable (Reial Decret 1514/2007), sigui el Pla General de PIMES (Reial Decret 1515/2007), o qualsevol de les adaptacions aprovades per a determinats sectors d'activitat (segurs, I.I.C., cooperatives, entitats sense finalitats lucratives, entre d'altres).

En conseqüència, una correcta optimització de l'estalvi fiscal per a l'Impost sobre Societats comença amb la planificació financera i comptable de l'empresa. Aquelles societats que compten amb una direcció financera ja disposaran de recursos humans dedicats a això. Per a aquelles altres que, per la seva petita estructura, no en tenen, hauran de recórrer als seus assessors comptables per valorar cada situació. No ens aturarem en aquest aspecte, que, en qualsevol cas, seria objecte d'una altra nota informativa per part dels nostres companys de l'àrea comptable.

Referida l'apreciació anterior, entrem en el fons d'aquest article.

## 1. Regles d'imputació temporal (art. 11 LIS).

L'article 11 de la Llei de l'Impost estableix una sèrie de regles que determinen el moment (exercici) en el qual s'han de registrar els ingressos i despeses. Amb caràcter general, la Llei ens diu que els ingressos i despeses "(...), s'imputaran al període impositiu en què es produeixi la seva meritació, d'acord amb la normativa comptable, amb independència de la data del seu pagament o del seu cobrament, (...)" . S'entén per meritament, en aquest cas, el moment temporal en què neix l'obligació de registre comptable. Per a això hem de recórrer a l'apartat 3r del Marc Conceptual del PGC 2007, en el qual se'ns refereix que la meritació d'un

ingrés o despesa es produeix el moment en què la transacció econòmica ocorre, amb independència del moment de pagament o cobrament.

En conseqüència, tornant a la comptabilitat, una primera optimització, com dèiem anteriorment, comença en una correcta interpretació de la comptabilitat.

No obstant això, el mateix article, en el paràgraf segon del seu apartat 3.1r, admet la imputació en un altre exercici quan, "(...) tractant-se de **despeses imputades comptablement (...)** en un període impositiu posterior a aquell en què procedeixi la seva imputació temporal o **d'ingressos imputats (...)** en un període impositiu anterior (...), sempre que d'això no se'n derivi una tributació inferior a la que hagués correspost per aplicació de les normes d'imputació temporal (...)".

Així doncs, res impedeix demorar despeses o anticipar ingressos, en la mesura que el Tresor Públic no vegi perjudicat el seu crèdit tributari. No hi cap la pràctica contrària, anticipar despeses o diferir ingressos, que aniria en detriment de la recaptació fiscal. De fet, cal destacar que la pròpia norma admet tal disfunció en el sistema d'imputació temporal d'ingressos i despeses "sempre que d'això no se'n derivi una tributació inferior a la que hagués correspost". Per fer més visual aquesta limitació, posem-nos en situació que, com a conseqüència d'una reforma tributària, el tipus de gravamen de l'impost (ara en el 25%) es veïés incrementat en l'exercici següent (posem un 27%). Algunes empreses podrien veure's temptades a anticipar ingressos del mes de gener, perquè els beneficis tributessin al 25% en lloc del 27% de l'exercici següent. En aquest cas, l'anticipació d'ingressos vindria motivada per l'obtenció d'un estalvi fiscal, la qual cosa impedeix expressament la norma reguladora de l'Impost.

Aquest sistema d'imputació temporal resulta molt interessant en supòsits d'errors comptables (NRV 22 PGC 2007), com poguessin ser defectes d'amortització comptable, deterioraments de crèdits comercials, factures rebudes extraviades, entre d'altres, que, sempre dins del període de prescripció de 4 anys, permetrien la seva deducció efectiva en l'Impost, encara que es registrin en un compte de fons propis.

També en l'àmbit de les imputacions temporals, cal destacar la figura de les **operacions a terminis o amb preu ajornat** (enteses com a "(...) aquelles la contraprestació de les quals sigui exigible, totalment o parcialment, mitjançant pagaments successius o mitjançant un sol pagament, sempre que el període transcorregut entre la meritació i el venciment de l'últim o únic termini sigui superior a l'any (...)". Art. 11.4 LIS),

que permeten diferir part del benefici o pèrdua d'una operació en diversos exercicis.

Finalment, per acabar amb aquest bloc, cal recordar que les **pèrdues ocasionades per operacions intragrup** (operacions entre empreses del mateix grup, art. 11, apartats 9 i 10, LIS) en l'àmbit de béns de l'immobilitzat, inversions immobiliàries, posicions de deute i participacions socials, no seran deduïbles fins a la sortida efectiva del grup de la societat transmissió, o bé, per la definitiva transmissió de l'actiu a un tercer aliè al grup societari. Sí que és cert que, tractant-se d'elements susceptibles d'amortització, l'empresa transmissió podrà deduir part de la pèrdua en la mateixa proporció en què la societat adquirent apliqui l'amortització de l'actiu.

## 2. Règims generals d'amortització.

Com estem referint amb caràcter reiterat, la base imposable de l'impost es calcula prenent com a base el resultat comptable, sobre el qual es practicaran els ajustos fiscals regulats en la pròpia normativa reguladora de l'Impost sobre Societats.

Una de les partides que major impacte poden tenir en el resultat comptable és l'amortització, entesa com una eina d'imputació, al compte de resultats, del deteriorament al qual es troben sotmesos determinats elements de l'immobilitzat pel simple transcurs del temps.

Les Normes de Registre i Valoració 2a a 6a del Reial Decret 1514/2007 (PGC 2007) disposen les regles generals comptables d'amortització. A tall sistematitzat, com a regla general, per als elements de l'immobilitzat material i inversions immobiliàries, s'estarà a la seva vida útil. Si determinades inversions s'han realitzat en actius objecte d'arrendament, l'arrendatari podrà considerar com a període d'amortització aquell que es correspongui amb la durada del contracte, prenent en consideració les eventuais pròrrogues, i sempre que aquest sigui inferior al de la vida útil general de l'element en qüestió.

Pel que fa als intangibles, novament es fa referència a la vida útil dels mateixos, assignant-se un termini de 10 anys en termes genèrics. No obstant això, existeixen regles especials per a determinats intangibles (NRV 6a), en particular, despeses d'R+D+i, així com programes informàtics específics, l'amortització dels quals va al 20%.

En resum:

- Immobilitzat general: Vida útil
- Inversions immobiliàries: Vida útil
- Intangibles:
  - o Regla general: 10%
  - o R + D + i: 20%
  - o Prog. Inform.: 20%

Fiscalment, però, hi ha diferents règims d'amortització, la qual cosa obliga l'àrea d'assessoria fiscal de l'empresa a analitzar amb més deteniment possibles formes d'optimització fiscal.

El règim general ve regulat en l'article 12 de la LIS, que, si bé estableix que "(S) són deduïbles les quantitats que, en concepte d'amortització (...), corresponguin a la depreciació efectiva (...)", només es reconeixen tres sistemes d'aplicació objectiva.

El primer **mètode** és el comunament conegut **de taules**. La Llei de l'impost regula una relació de elements de l'immobilitzat material als quals s'apliquen uns coeficients d'amortització fixos de mínims i màxims. Es tracta d'un sistema lineal i, per tant, exigeix la seva aplicació idèntica per a cada exercici, no podent aplicar un percentatge variable cada any en funció dels interessos del contribuent.

El segon **mètode** és el **de percentatge constant**, que no resulta aplicable a immobles, mobiliari o estris.

Aquest mètode es caracteritza per aplicar, sobre el valor pendent d'amortitzar, els percentatges de taules del mètode anterior, incrementats en una sèrie de coeficients en funció de l'antiguitat dels elements d'immobilitzat, no podent quedar, mai, per sota de l'11%, que actua com a percentatge mínim.

- 1,5, si el període d'amortització és inferior a 5 anys.
- 2, si el període d'amortització és igual o superior a 5 anys i inferior a 8 anys.
- 2,5, si el període d'amortització és igual o superior a 8 anys.

Finalment, l'últim **mètode** és el **dels números díigits**, que tampoc resultarà aplicable a edificis, mobiliari i estris.

En aquest supòsit estem davant d'un mètode d'amortització creixent o decreixent a distribuir en el nombre d'anys en què es dota l'amortització.

D'altra banda, la normativa de l'impost (via

reglamentària, art. 4 RIS) destaca dos tipus de situacions de determinats elements de l'immobilitzat, a) els que operen en més d'un torn de treball, i b) els adquirits ja usats (segona mà).

Pel que fa als **elements** que es troben en funcionament durant **més d'un torn de treball**, poden aplicar un coeficient incrementat, si bé, no podran aplicar l'esmentat mètode els elements que, per la seva pròpia naturalesa tècnica, hagin d'estar en funcionament de manera permanent, presumint-se que els coeficients d'amortització generals ja tenen en consideració aquesta especial naturalesa. Estem parlant, a tall d'exemple, d'instal·lacions frigorífiques, sistemes de seguretat, sistemes de ventilació, entre d'altres, que, com diem, per la seva pròpia naturalesa, tenen un funcionament permanent, a diferència, per exemple, de la maquinària emprada en la cadena de producció.

Quant als **béns** adquirits ja **usats** (segona mà, que en immobles s'entenen amb antiguitat mínima de 10 anys), podran emprar diferents mètodes, amb vista a disposar d'uns coeficients d'amortització més elevats, que van des de duplicar el coeficient d'amortització màxim del mètode de taules, a altres sistemes basats en el valor d'adquisició originari de l'element (si resulta conegut).

Sí que cal destacar que la doctrina administrativa ha interpretat que tots aquests mètodes d'amortització han de trobar-se registrats en la comptabilitat perquè la despesa resulti deduïble, **no operant com un sistema d'ajust extracontable**. En cas contrari, no s'admetrà la seva deducció.

Perquè resulti més senzill comparar l'efecte produït per cada mètode, al final d'aquesta nota consta un Annex amb un cas pràctic.

Amb caràcter addicional, cal destacar que existeix la possibilitat de formular un **pla personalitzat d'amortització**, si bé, s'exigeix la seva prèvia validació per l'Administració Tributària.

Els mètodes esmentats fins al moment es referien a elements de l'immobilitzat material i inversions immobiliàries, amb les limitacions anunciades en cadascun, però no s'estenen als elements de **l'immobilitzat immaterial** (intangibles, art. 12.2 LIS).

Per a aquests elements, novament s'assumeix la vida útil, però quan sigui de difícil estimació, es consideraran amortitzables al 5%. Atenció a aquest punt, perquè, tal com referíem en l'apartat d'amortització comptable, la regla general és del 10%, mentre alguns casos concrets (despeses en R+D+i i programes informàtics de disseny propi, no estandarditzat) s'elevaven al 20%. Si no es pot

justificar aquesta diferència de percentatges en la vida útil de l'intangible, a efectes fiscals haurem de considerar l'amortització del 5%, produint-se diferències temporànies en cas de dispensar un tracte diferenciat a l'amortització comptable i fiscal.

### 3. Altres règims d'amortització accelerada.

Sense perjudici de les regles generals, la legislació fiscal regula altres supòsits d'amortització accelerada que permeten anticipar despesa fiscal (que no comptable) per aquest concepte. Aquests sistemes no són mètodes d'estalvi fiscal, sinó mètodes de diferiment fiscal. El deute tributari es manté inalterat, però el seu pagament al Tresor es difereix en el temps, de manera que opera com un sistema de finançament sense costos (no existeixen interessos).

Un primer sistema d'amortització accelerada el trobem en l'últim paràgraf de l'art. 12 de la LIS, l'apartat 3. En aquest cas es tracta d'un sistema de **llibertat d'amortització** que permet minorar, en determinat supòsits, la base imposable de l'impost en l'import íntegre de la inversió realitzada sobre l'actiu en qüestió. Es tracta de casos molt concrets, a saber:

- Les realitzades per societats laborals durant els primers cinc anys de funcionament.
- Les destinades en R + D + i, excepte els béns immobles, que gaudiran d'un sistema d'amortització accelerada del 10%.
- Les realitzades en immobilitzat material i intangibles per explotacions (agràries) associatives prioritàries durant els primers cinc anys de funcionament.
- Els elements d'immobilitzat nous per import individual de fins a 300,00.-Euros, i límit conjunt anual de fins a 25.000,00.-Euros.

Altres sistemes d'amortització accelerada els trobem regulats en el **règim especial d'entitats de reduïda dimensió** (art. 101 i ss. LIS), aplicable per a empreses amb un import net de la xifra de negocis inferior a 10 milions d'Euros. Referent a això, per evitar mesures d'elusió, s'estableix que, en el cas de grups societaris, s'estarà a la xifra del grup, i no a la individual de cadascuna de les societats que la integren.

Un primer sistema és de **llibertat d'amortització per a elements nous** (art. 102 LIS), vinculat a la creació i manteniment d'ocupació. Bàsicament, el sistema permet aplicar un règim de llibertat d'amortització de fins 120.000,00.-Euros per cada empleat que s'hagi incrementat la mitjana anual de la plantilla, en les condicions que es regulen en el propi article.

El segon sistema reconegut en aquest règim especial aplicable per a entitats de reduïda dimensió es refereix a un mètode **d'amortització accelerada** (art. 103 LIS), també relacionat amb actius nous, que permet duplicar el coeficient màxim del mètode general de taules.

Sortint del règim especial relatiu a les entitats de reduïda dimensió, la Llei reguladora de l'Impost també disposa un altre **règim especial relatiu als contractes d'arrendament financer** (art. 106 LIS).

En aquest règim, si bé no es tracta d'un sistema d'amortització fiscal, està íntimament lligat ja que admet la deducció de les quantitats satisfetes en concepte de recuperació del valor de l'actiu, amb el límit dels coeficients d'amortització fiscal, sigui del duplo, amb caràcter general, o del triple en cas d'entitats de reduïda dimensió.

La complexitat en el cas d'aquest tipus de contracte exigeix una anàlisi exhaustiva, principalment quant a la seva instrumentació. El règim especial preveu, entre altres condicions, que la part de la quota corresponent a la recuperació del cost del bé ha de ser constant o creixent. Aquesta limitació es pot veure molt condicionada en cas d'existència d'un pagament inicial o entrada, cosa habitual, que pot fer que directament s'incompleixi la condició esmentada per aplicar aquest règim fiscal.

Existeixen altres previsions relacionades amb el concepte d'amortització, l'aplicació del qual es troba íntimament vinculada al desenvolupament de determinades activitats (minería, hidrocarburs, flota mercant...), y que per la seva especificitat, excedeixen del motiu de la present nota, i de segur seran coneguts pels assessors de les empreses en qüestió.

No obstant això, com es pot observar, existeix un ampli ventall de possibilitats en matèria d'amortització fiscal, la qual cosa permet decidir-se per aquell mètode que millor respongui a les necessitats de l'empresa.

En les pròximes setmanes continuarem oferint aquesta

breu visió de les possibilitats que ens brinda la normativa reguladora de l'Impost sobre Societats per tal de prendre les decisions oportunes de cara al tancament de l'exercici.

Com sempre, cal recordar que aquestes observacions no tenen una finalitat d'assessorament tributari i/o legal, sinó merament caràcter informatiu. És per això que, qualsevol decisió, ha de ser considerada juntament amb els assessors de l'empresa, els quals podran formular una opinió contrastada considerant les particularitats de l'empresa, així com les exigències i condicionants normatives que habiliten a l'aplicació de les mateixes.

**ANNEX. Cas pràctic.**  
**Aplicació mètodes d'amortització fiscal**

A. Una empresa del sector del transport adquireix, per un preu de 72.000,00.-Euros, un cap tractor nou que afecta el desenvolupament de la seva activitat econòmica. Entrada en funcionament 1 de gener de 2022. Quadre de cadascun dels mètodes d'amortització general.

Any	Taules				% constant			
	Coef màx.	Import	Període màx.	Import	Coef. Màx	Import	Període màx	Import
2022	16,0000%	11520,00	7,1429%	5.142,86	32,0000%	23.040,00	17,8571%	12.857,14
2023	16,0000%	11520,00	7,1429%	5.142,86	32,0000%	15.667,20	17,8571%	10.561,22
2024	16,0000%	11520,00	7,1429%	5.142,86	32,0000%	10.653,70	17,8571%	8.675,29
2025	16,0000%	11520,00	7,1429%	5.142,86	32,0000%	7.244,51	17,8571%	7.126,13
2026	16,0000%	11520,00	7,1429%	5.142,86	32,0000%	4.926,27	17,8571%	5.853,61
2027	16,0000%	11520,00	7,1429%	5.142,86	32,0000%	3.349,86	17,8571%	4.808,32
2028	4,0000%	2.880,00	7,1429%	5.142,86	Resto	7.118,46	17,8571%	3.949,69
2029	-	-	7,1429%	5.142,86	-	-	17,8571%	3.244,39
2030	-	-	7,1429%	5.142,86	-	-	17,8571%	2.665,03
2031	-	-	7,1429%	5.142,86	-	-	17,8571%	2.189,14
2032	-	-	7,1429%	5.142,86	-	-	17,8571%	1.798,22
2033	-	-	7,1429%	5.142,86	-	-	17,8571%	1.477,11
2034	-	-	7,1429%	5.142,86	-	-	17,8571%	1.213,34
2035	-	-	7,1429%	5.142,86	-	-	17,8571%	5.581,36
	<b>100%</b>	<b>72.000,00</b>	<b>100%</b>	<b>72.000,00</b>		<b>72.000,00</b>		<b>72.000,00</b>

Año	Números dígets decreixents					
	Anys	Coef màx.	Import	Anys	Període màx.	Import
2022	7	25,0000%	18.000,00	14	13,3333%	9.600,00
2023	6	21,4286%	15.428,57	13	12,3810%	8.914,29
2024	5	17,8571%	12.857,14	12	11,4286%	8.228,57
2025	4	14,2857%	10.285,71	11	10,4762%	7.542,86
2026	3	10,7143%	7.714,29	10	9,5238%	6.857,14
2027	2	7,1429%	5.142,86	9	8,5714%	6.171,43
2028	1	3,5714%	2.571,43	8	7,6190%	5.485,71
2029	-	-	-	7	6,6667%	4.800,00
2030	-	-	-	6	5,7143%	4.114,29
2031	-	-	-	5	4,7619%	3.428,57
2032	-	-	-	4	3,8095%	2.742,86
2033	-	-	-	3	2,8571%	2.057,14
2034	-	-	-	2	1,9048%	1.371,43
2035	-	-	-	1	0,9524%	685,71
	<b>28</b>	<b>100,0000%</b>	<b>72.000,00</b>	<b>105</b>	<b>100,0000%</b>	<b>72.000,00</b>

Año	Números dígets creixents					
	Anys	Coef màx.	Import	Anys	Període màx.	Import
2022	1	3,5714%	2.571,43	1	0,9524%	685,71
2023	2	7,1429%	5.142,86	2	1,9048%	1.371,43
2024	3	10,7143%	7.714,29	3	2,8571%	2.057,14
2025	4	14,2857%	10.285,71	4	3,8095%	2.742,86
2026	5	17,8571%	12.857,14	5	4,7619%	3.428,57
2027	6	21,4286%	15.428,57	6	5,7143%	4.114,29
2028	7	25,0000%	18.000,00	7	6,6667%	4.800,00
2029	-	-	-	8	7,6190%	5.485,71
2030	-	-	-	9	8,5714%	6.171,43
2031	-	-	-	10	9,5238%	6.857,14
2032	-	-	-	11	10,4762%	7.542,86
2033	-	-	-	12	11,4286%	8.228,57
2034	-	-	-	13	12,3810%	8.914,29
2035	-	-	-	14	13,3333%	9.600,00
	<b>28</b>	<b>100,0000%</b>	<b>72.000,00</b>	<b>105</b>	<b>100,0000%</b>	<b>72.000,00</b>