



Las pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades 2017: inmovilizado material, intangible y existencias (parte 1)

Son numerosas las reglas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afectan a la deducibilidad fiscal de las pérdidas, rentas negativas y deterioros, tanto presentes como pasados. En este artículo se repasan las principales según la normativa en vigor a partir del 1 de enero de 2017. En esta primera parte, se analiza las limitaciones relacionadas con las pérdidas generadas en relación con inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y existencias



José Carlos Ruiz

Asociado Principal del departamento fiscal de Garrigues

A lo largo de los últimos años, se han ido incluyendo limitaciones a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) de las pérdidas, rentas negativas y deterioros en lo que respecta a gran parte de los activos del balance de las compañías. En la misma línea, tanto la Dirección General de Tributos (DGT) como nuestros tribunales de justicia, han ido desarrollando criterios para evitar toda clase de situaciones que pudieran suponer un doble aprovechamiento de pérdidas.

La Ley 43/1995 del IS tuvo como objetivo, frente a la norma anterior, determinar la base imponible del IS a partir del resultado contable. Las limitaciones a la deducibilidad de pérdidas eran limitadas. Una misma pérdida podía ser deducida por dos entidades diferentes. Así, por ejemplo, el artículo 12.3, por el cual las pérdidas de una filial eran deducidas por la sociedad tenedora de sus acciones (si bien podría ser un efecto temporal hasta que la filial obtuviera beneficios, momento en el que la dominante revertía, en principio, el deterioro). Incluso desde 2008 hasta 2013, la deducción del deterioro de la participación en filiales no requirió su imputación contable.

Desde entonces, se han ido introduciendo numerosas previsiones en la norma del IS para negar la deducibilidad de determinadas pérdidas y deterioros, limitar otras pérdidas en determinados casos, restringirlas o diferirlas en el tiempo. Los hitos más destacados en este sentido fueron la reforma operada por la Ley 16/2013 del Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS) que sustituyó a la Ley 43/1995, la nueva Ley 27/2014 del IS (LIS) y el Real Decreto-Ley 3/2016 de 2 de diciembre (RDL 3/2016), entre otras reformas.

Todo ello ha supuesto que en la actualidad el número de previsiones en relación con pérdidas y rentas negativas, sea no solo numeroso en cuantía sino de una relevancia e impacto notable en la carga impositiva de las empresas.

El objeto de este artículo es intentar repasar y explicar brevemente estas limitaciones, según la normativa vigente para períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2017, que conllevan en

la práctica un significativo distanciamiento entre la base imponible del impuesto y el resultado contable, haciendo en muchos casos cuanto menos compleja la deducibilidad de las pérdidas (reales y económicas). Para ello, recorreremos las diversas tipologías de activos que se prevén en el Plan General de Contabilidad (PGC) de las que pueden derivarse pérdidas (reversibles o irreversibles).

INMOVILIZADO MATERIAL E INVERSIONES INMOBILIARIAS

Las pérdidas pueden derivar bien del uso o consumo del activo a través de la amortización, de la caída de su valor (deterioro) o de su baja de balance.

Amortización del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

Contablemente, las amortizaciones deben establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufren por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Desde el punto de vista fiscal, serán deducibles las cantidades que correspondan a la "depreciación efectiva" que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Entre los diversos métodos que se incluyen para determinar la "depreciación efectiva", el más habitual es la aplicación de un coeficiente de amortización según los límites establecidos en la propia norma⁽¹⁾. A

⁽¹⁾ Sin perjuicio de los sistemas alternativos cuya utilización es menos frecuente. Además, el artículo 12.3 establece algunos supuestos de libertad de amortización (elementos afectos a I+D, elementos nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo, etc.). Finalmente, el artículo 102 regula la libertad de amortización y el artículo 103 la amortización acelerada, en el caso de aplicar el régimen especial de incentivos para las empresas de reducida dimensión.

**Tabla 1. Amortización**

Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Período 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

este respecto, las tablas que se incluían como anexo al anterior Reglamento del IS fueron sustituidas con la Ley 27/2014 por una tabla mucho más reducida incorporada al artículo 12.1.a) donde se incluyen los mínimos y máximos de deducibilidad bajo el sistema de amortización lineal.

En la aplicación de dicha tabla, será además relevante partir de la "base fiscal" de cada elemento del activo, en el caso de que existieran diferencias entre el valor contable y el valor a efectos fiscales [(por ejemplo, por tratarse de elementos del inmovilizado recibidos por la entidad tras una fusión, en la que

se hubiera registrado una revalorización contable⁽²⁾]. Ver la tabla 1 con los límites mencionados.

Deterioro del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

Estos elementos del balance serán deteriorados (con impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias, PyG) cuando el valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

Desde el punto de vista fiscal, desde 1 de enero de 2015 no son deducibles las pérdidas por deterioro de estos activos (artículo 13.2.a)

Dicha pérdida será deducible, tratándose de elementos amortizables, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad; en cuyo caso, se integrará con ocasión de la misma. En el caso de elementos no amortizables, en el período impositivo en que estos se transmitan o se den de baja (artículo 20).

La reversión contable del deterioro no deducido en ejercicios anteriores sería un ingreso no computable en la base imponible (artículo 11.5).

En cuanto a la reversión de deterioros deducidos con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable (DT 15.^a).

No obstante, en el caso en que hubiera existido una transmisión del elemento patrimonial a una entidad vinculada, hay que tener presente también el artículo 11.6, según el cual, también se revertiría el deterioro en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella⁽³⁾.

⁽²⁾ Habrá que tener en cuenta los efectos fiscales de dicha fusión, la aplicación o no del régimen de neutralidad fiscal del Capítulo VII del Título VII de la LIS y el tratamiento fiscal de la diferencia de fusión en su caso. Desde 1 de enero de 2015, el tratamiento fiscal de la diferencia de fusión se ha visto modificado y hay que tener especial atención al régimen transitorio establecido en la disposición transitoria DT 27.^a respecto de operaciones efectuadas en ejercicios anteriores u operaciones realizadas a partir de 1 de enero de 2015 si la transmisión se produjo con anterioridad a dicha fecha.

⁽³⁾ El Tribunal Económico-Administrativo Central ha concluido en la resolución de 2 de marzo de 2016 que el artículo 11.6 debe suponer la integración del deterioro en la base imponible de la entidad que practicó la corrección de valor, no de la sociedad vinculada (sin perjuicio de que el incremento de valor se ponga de manifiesto cuando la titular es la sociedad vinculada, como indica la norma). Reitera así su conclusión alcanzada en la resolución de 14 de septiembre de 2007, si bien contradice la sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2010 que anuló la anterior llegando a la conclusión opuesta (esto es, que la reversión del deterioro se integraba en la base imponible de la entidad vinculada que era en ese momento titular del elemento patrimonial).

Baja del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

En cuanto a la baja del activo (por venta, permuta o por cualquier otra circunstancia), no se establece limitación a la deducibilidad de una eventual pérdida, salvo cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas ("grupo mercantil"). En tal caso, la renta negativa se imputará en el período impositivo en que sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al grupo o bien cuando la entidad adquirente o transmitente dejen de formar parte del mismo (artículo 11.9). No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restaran de vida útil en función del método de amortización utilizado.

La pérdida deducida por la transmisión del activo estaría sujeta a reversión en el caso de recompra posterior si se produjera un incremento de valor (artículo 11.6). Ver la tabla 2.

INMOVILIZADO INTANGIBLE

Amortización del inmovilizado intangible

Desde el 1 de enero de 2016, los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida a efectos contables y, por lo tanto, deben ser objeto de amortización sistemática en el período durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, en general.

En el caso de gastos de investigación activados se amortizarán siempre dentro del plazo de cinco años. Los gastos de desarrollo activados y los programas de ordenador se presume, salvo prueba en contrario, que su vida útil no es superior a cinco años. En cuanto al fondo de comercio, se presume, salvo prueba en contrario, que su vida útil es de diez años.

Desde el punto de vista fiscal, con carácter general, el inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil (es decir, con carácter general, al 10%). Cuando la vida útil no pueda estimarse de

Hoy, el número de previsiones en relación con pérdidas y rentas negativas es numeroso y de un impacto notable en la carga impositiva de las empresas

manera fiable, la norma establece que la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe (esto es, 5%) (artículo 12.2)(4).

No obstante, se establece una excepción a la deducibilidad de la amortización de estos activos intangibles (incluido el fondo de comercio), en cuanto a aquellos activos intangibles adquiridos a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo mercantil en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 (DT 35.ª).

Amortización del fondo de comercio

Con carácter general, la amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe (esto es, 5%) (artículo 12.2).

A este respecto, debe tenerse en cuenta el efecto de la primera aplicación en el 2016 del nuevo criterio de amortización contable del fondo de comercio e inmovilizado intangible que hasta dicha fecha se clasificaba como de vida útil indefinida, según la DT única del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre.

Dicha disposición establece la posibilidad de optar, bien por aplicar el nuevo criterio de forma prospectiva o bien de forma retrospectiva contra reservas. En el primer caso, a partir del inicio del primer ejercicio desde el 1 de enero de 2016, el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del período anterior y de los elementos del inmovilizado

(4) La LIS incluye supuestos de libertad de amortización en el artículo 12.3 (elementos afectos a I+D, gastos de I+D activados, etc.). Además, el artículo 103 establece la amortización acelerada aplicable bajo el régimen especial de entidades de reducida dimensión.

Tabla 2. Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

Activo	Amortización	Deterioro	Reversión deterioro	Baja
Inmovilizado material e Inversiones inmobiliarias	Deducible según límites tabla (artículo 12.1.a)	No deducible (artículo 13.2.a)	No computable (artículo 11.5). Régimen transitorio (DT 15.ª) Operaciones con vinculadas (artículo 11.6)	Deducible. Salvo adquirente grupo mercantil (artículo 11.9). Regla especial recompra posterior (artículo 11.6)



Se han ido introduciendo numerosas previsiones en la norma del IS para negar la deducibilidad de determinadas pérdidas y deterioros

que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se amortizarán de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

En el supuesto de optar por la alternativa de registrar el efecto de forma retrospectiva, se cargarán las reservas (incluida la reserva por fondo de comercio), siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición, o desde el inicio del ejercicio en que se aplicó por primera vez el vigente PGC. El cargo por amortización que resulte de aplicar este criterio al valor inicial del elemento patrimonial deberá minorarse en la pérdida por deterioro que hubiere reconocido la empresa desde la fecha en que se inicie el cómputo de los diez años.

El valor en libros que subsista se amortizará de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios. A tal efecto, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio será el período de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancia.

Desde el punto de vista fiscal, tanto si se opta por el registro prospectivo como si se opta por la alternativa retrospectiva, la deducibilidad fiscal máxima, en su caso, no se vería incrementada y, por tanto, podrían quedar importes pendientes de deducir en ejercicios futuros bajo los mismos límites.

Por último, en cuanto al fondo de comercio que pudiera haber sido registrado tras una fusión, como antes se ha comentado habría que tener en cuenta el diferente tratamiento fiscal a partir de 1 de enero de 2015 y el régimen transitorio aplicable a operaciones anteriores a dicha fecha o posteriores siempre y cuando la adquisición se hubiera realizado en un período impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015 (DT 27.^a)(5).

(5) En general, con la normativa aplicable desde 1 de enero de 2015 en una operación de reestructuración bajo el régimen de neutralidad fiscal el fondo de comercio ya no tendría base fiscal que pudiera ser deducida en ejercicios futuros vía amortización (salvo operaciones que, en el transmitente, se hubieran efectuado con anterioridad a 1 de enero de 2015 u operaciones en las que se renunciara a la aplicación del régimen especial de neutralidad y, como consecuencia, dicho fondo de comercio fuera objeto de tributación en sede de la entidad absorbida).



Deterioro del inmovilizado intangible

En relación con el deterioro de activos intangibles, anualmente se debe analizar, desde el punto de vista contable, la existencia de indicios de deterioro, si bien fiscalmente, desde 1 de enero de 2015, no serían deducibles (artículo 13.2.a).

Dicha pérdida será deducible, en los períodos impositivos que resten de vida útil, salvo que sea objeto de transmisión o baja con anterioridad (artículo 20).

La reversión del deterioro no deducido no sería computable (artículo 11.5). No obstante, en relación con deterioros deducidos en períodos impositivos anteriores a 2015, los importes deducidos serían objeto de reversión fiscal en el período impositivo en que se produzca la recuperación contable de su valor. En el caso de activos intangibles que con la anterior normativa contable fueran considerados como de vida útil indefinida, la referida reversión se integrará en la base imponible con el límite del valor fiscal que tendría el activo intangible teniendo en cuenta la amortización fiscal durante los años que no hubo amortización contable (DT 15.^a).

En el caso particular del fondo de comercio, según establece la normativa contable, las correcciones valorativas por deterioro no serán objeto de reversión en ejercicios posteriores. Por tanto, tampoco se produce la reversión fiscal de deterioros deducidos con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Finalmente, habría que tener en cuenta igualmente el artículo 11.6 antes citado en el caso de transmisión a entidades vinculadas de elementos del inmovilizado intangible con pérdida.

Baja del inmovilizado intangible

Las pérdidas que se pusieran de manifiesto en la baja de los activos intangibles serían, en principio, deducibles, con la misma limitación comentada para el caso de inmovilizado material en el caso de que la adquirente sea una empresa del mismo grupo mercantil que la transmitente (artículo 11.9).

En el caso de recompra posterior, el artículo 11.6 obligaría a revertir la pérdida en el período impositivo en que se hubiera producido la reversión del valor (ver tabla 3).

Las pérdidas pueden derivar bien del uso o consumo del activo a través de la amortización, de la caída de su valor (deterioro) o de su baja de balance

ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA

El PGC obliga a clasificar en esta categoría los activos no corrientes si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, bajo determinados requisitos (venta altamente probable, condiciones actuales para venta inmediata, etc.). En el momento de su reclasificación, se debe estimar su valor razonable menos los costes de venta y, de ser inferior a su valor contable, se registraría una corrección valorativa por deterioro. Además, mientras esté clasificado en esta categoría, no se amortizará, pudiendo ser necesario su deterioro si el valor contable excede en algún momento de nuevo de su valor razonable menos los costes de venta.

El tratamiento fiscal de dicho deterioro coincidiría con el descrito para la tipología de activo del que se trate (inmovilizado material, intangible, etc.).⁽⁶⁾ Además, no existiendo amortización contable, no habría deducción al respecto mientras estén clasificados en esta categoría.

⁽⁶⁾ Resulta destacable la consulta vinculante V0804-16. En un supuesto de deterioro de activos inmobiliarios recibidos por fondos de titulización y clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta por la normativa contable aplicable, la DGT concluye que pese a su calificación contable, dado que no derivan de una reclasificación de elementos patrimoniales que hayan formado parte del activo fijo de la entidad, sino de la materialización de los créditos otorgados para la adquisición de los inmuebles por parte de los deudores (créditos que forman parte del negocio ordinario de la entidad), los deterioros tendrán el tratamiento fiscal correspondiente a las existencias y, por tanto, deducibles en el IS.

Tabla 3. Intangible

Activo	Amortización	Deterioro	Reversión deterioro	Baja
Fondo de comercio	Deducible límite 5% (artículo 12.2) (excepciones)	No deducible (artículo 13.2.a)	N/A	Deducible. Salvo adquirente grupo mercantil (artículo 11.9). Regla especial recompra posterior (artículo 11.6)
Resto activos intangibles	Deducible según vida útil (10% en general) (artículo 12.2) (excepción DT 35. ^a)		No computable. Régimen transitorio (DT 15. ^a) Operaciones con vinculadas (artículo 11.6)	



Cuando deja de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta se reclasificará en la partida del balance que corresponda a su naturaleza y se valorará por el menor importe en ese momento entre su valor contable anterior a su calificación como activo no corriente en venta, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable, registrando cualquier diferencia en PyG según corresponda a su naturaleza (esto es, amortización o deterioro).

En relación con el tratamiento fiscal de la eventual pérdida que se registrara en el momento de dicha reclasificación por dejar de cumplir las condiciones para estar en esta categoría de activos, la parte correspondiente al deterioro seguiría las normas generales (esto es, no deducible en general) y la parte correspondiente a la amortización que no se ha registrado durante el período que ha estado clasificado en esta categoría entendemos que debería ser deducible con los límites generales(7).

Aplicaría igualmente el artículo 11.6 a los supuestos de transmisión a una entidad vinculada o

(7) El exceso sobre el límite de amortización (por ejemplo, por corresponderse con períodos impositivos anteriores en los que no se amortizó por aplicación de las normas contables de esta categoría) solo sería deducible si se prueba su depreciación efectiva, pues entendemos que no cabría intentar su deducibilidad acumulada en el ejercicio de la reclasificación bajo el artículo 11.3 (esto es, la normativa contable establece su imputación en dicho ejercicio y no en los anteriores).

recompra, según se ha comentado anteriormente (ver tabla 4).

EXISTENCIAS

Se trata de una categoría de activos respecto de la cual no existe ninguna previsión en la LIS en relación con la deducibilidad de las pérdidas por deterioro o baja. Por tanto, siempre y cuando se respeten los requisitos y criterios contables establecidos en el PGC para registrar las correcciones valorativas por deterioro o la baja de estos activos, las pérdidas serían deducibles en el IS. Únicamente aplicaría como al resto de elementos patrimoniales las previsiones del artículo 11.6 en el caso de transmisión a una entidad vinculada (en cuanto al deterioro deducido) o recompra (en lo que respecta a una pérdida en la transmisión).

A este respecto, el PGC establece que procederá registrar un deterioro cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción. No obstante, en el caso de materias primas y otras materias consumibles, no procede deterioro si se espera que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Además, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de deterioro a condición de que el precio de venta estipulado cubra el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar para la ejecución del contrato. ■

Tabla 4. Activos no corrientes

Activo	Amortización	Deterioro	Reversión deterioro	Baja
Activos no corrientes mantenidos para la venta	N/A	En general, no deducible (salvo existencias, créditos según sus límites)	No computable. Régimen transitorio (DT 15.ª). Operaciones con vinculadas (artículo 11.6)	Deducible. Salvo adquirente grupo mercantil (artículo 11.9). Regla especial recompra posterior (artículo 11.6)