



Ley 27/2014, de 27 de
noviembre, del Impuesto sobre
Sociedades.

Amortizaciones, pérdidas por
deterioro
y gastos no deducibles

1. Introducción

El pasado día 1 de enero de 2015, entró en vigor la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, aprobada como consecuencia de la reforma fiscal acometida durante el año 2014.

Como consecuencia de la entrada en vigor de dicha Ley y de cara a mantenerles informados de las novedades más destacables, procederemos a exponerles diversos aspectos recogidos en la norma a través de diversas circulares que publicaremos con una periodicidad semanal de cara a tratar cada una de las materias con la suficiente amplitud que les permita adquirir una visión global de la reforma fiscal.

En esta primera aproximación a la reforma fiscal del Impuesto sobre Sociedades, expondremos los aspectos relativos a las principales cambios acaecidos en la norma que incumban a las amortizaciones, deterioros de valor y gastos no deducibles .



2. Corrección de valor: amortizaciones

- 1) Se sigue manteniendo como criterio de determinación de la depreciación efectiva la aplicación de los coeficientes de amortización lineal según tablas.

Ahora bien, anteriormente, la tabla de coeficiente de amortización lineal se regulada en el Anexo del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, quedando derogada ésta por la recogida en el artículo 12.1.II.a) Ley 27/2014.

Se caracteriza por una simplificación de los coeficientes de amortización, pasando de una organización en 9 divisiones con sus correspondientes agrupaciones más una relativa a los elementos comunes a una tabla en la que distribuyen los coeficientes lineales máximos de amortización y el periodo de amortización máximo en atención a los siguientes tipo de elementos.

2. Corrección del valor: amortizaciones

Tipo de elementos	Coefficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Obra civil		
Obra civil general	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructura y obras mineras	7%	30
Centrales		
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
Centrales hidráulicas	2%	100
Edificios		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gases, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicio y vivienda	2%	100
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto de instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y aislamientos	15%	14

2. Corrección del valor: amortizaciones

Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos del transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
Mobiliarios 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. Sistema y programas		
Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos	33%	6
Producciones cinematográficas, fotográficas, videos, y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20
Resto de instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y aislamientos	15%	14

2. Corrección del valor: amortizaciones

- 2) En cuanto a los coeficientes de amortización de coeficiente constante y números dígitos no existe modificación alguna en la nueva regulación.
- 3) Para el inmovilizado intangible con vida útil definida, con carácter previo la norma establecía que era deducible al año como máximo la décima parte de su importe siempre que respondieran a una adquisición a título oneroso y que la adquirente y transmitente formaran parte de un grupo de sociedades.

Con la nueva Ley, se permite deducir la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida atendiendo a la duración de su vida útil.

- 4) Existen cambios en cuanto a la libertad de amortización en el siguiente sentido:
 - Se elimina la libertad de amortización para los activos mineros.
 - Los elementos de inmovilizado material que consistan en edificios afectos a la actividad de I+D podrán amortizarse de forma lineal durante 10 años por la parte afecta.
 - Son libremente amortizables los elementos de inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25000 euros por periodo impositivo.

2. Corrección del valor: amortizaciones

Medidas Temporales

Ante las modificaciones introducidas en las reglas de depreciación efectiva por amortización, la Ley 27/2014 ha introducido la Disposición Transitoria 13^a de la que se desprende lo siguiente:

- 1.- Al entrar en vigor nuevos coeficientes y periodos máximos de amortización a partir de 1 de enero de 2015, los elementos patrimoniales se amortizarán durante os periodos impositivos que resten hasta finalizar su vida útil aplicando la nueva tabla sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer periodo impositivo desde 1 de enero de 2015, esto es, sobre el precio de adquisición del bien menos las amortizaciones que se hayan podido considerar fiscalmente deducibles.
- 2.- En caso de que se haya aplicado un coeficiente de amortización diferente al resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en periodos impositivos antes de 1 de enero de 2015, con un plazo de amortización distinto, podrán optar por el método de amortización lineal que reste hasta el fin de su vida útil sobre el valor fiscal al inicio del primer periodo impositivo iniciado desde 1 de enero de 2015.
- 3.- La adquisición de elementos nuevos realizados entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2014, se amortizarán en función del coeficiente de amortización lineal máximo según tablas, multiplicado por 1,1.
- 4.- Los cambios en los coeficientes de amortización que resulten por aplicación de la reforma fiscal se considerarán cambios en las estimaciones contables.

2. Corrección del valor: amortizaciones

Medidas temporales. Limitación del gasto por amortización a las grandes empresas introducido por la Ley 6/2012, 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 periodos impositivos 2013 y 2014, como consecuencia de la modificación normativa introducida por la Ley 7/2012, para las grandes empresas se limitó el gasto por amortización contable de elementos de inmovilizado material, intangible y por inversiones inmobiliarias, al 70%.

Ello significó que en cada uno de los años mencionados, las entidades que tuvieran un importe neto de la cifra de negocios superior a 10 millones de euros, debieron reconocer como diferencia temporaria deducible al tipo del 30% (tipo impositivo durante esos años) un importe equivalente al 30% del gasto por amortización de los elementos de inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias.

Ahora bien, la DT 37ª LIS atendiendo al cambio de tipo impositivo que se ha introducido a partir de 1 de enero de 2015, reconoce la posibilidad de revertir de la diferencia temporaria deducible recogida en las declaraciones de Impuesto sobre Sociedades de 2013 y 2014 y, además, introduce una deducción en cuota de las cantidades integradas en la base imponible en el periodo impositivo de que se trate.

Dicha deducción es del 2% de las cuantías indicadas en el ejercicio 2015 y del 5% a partir de 2016. dicho porcentaje de deducción proviene de la diferencia entre el tipo impositivo en vigor cuando se dotó la diferencia temporaria deducible en 2013 y 2014 (30%) y los tipos impositivos de 2015 (28%) y en 2016 (25%).

En definitiva, se permite revertir la diferencia temporaria deducible, admitiendo la deducción del gasto cuya deducción estuvo limitada y, además, para evitar impactos por la diferencia de tipos impositivos, se introduce la deducción en la cuota en los términos indicados

3. Corrección del valor: pérdidas por deterioro

El actual artículo 13 LIS regula las pérdidas por deterioro de valor de los elementos patrimoniales en los siguientes términos:

- 1) Se elimina la deducción de las pérdidas por deterioro de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de las entidades que realicen la actividad productora.
- 2) Las pérdidas por deterioro de créditos derivadas de insolvencias de deudores mantienen su redacción en cuanto a su posibilidad de deducción.
 - 1) Se añade que no son deducibles las siguientes pérdidas por deterioro:
 - Las de créditos adeudados o afianzados por entidades de derecho público salvo que sean objeto de un procedimiento judicial o arbitral en cuanto a su existencia o cuantía.
 - Las que deriven de créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, de acuerdo con la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.
 - Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

3. Corrección del valor: pérdidas por deterioro

- 4) Se dispone que no serán deducibles las pérdidas por deterioro de inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, de valores representativos de deuda, de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.
- 5) Se permite la deducción del precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

Esta deducción no está vinculada a la imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas, minorarán a efectos fiscales el valor fiscal del activo intangible.

En definitiva y con carácter general, la reforma ha introducido la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente a todo tipo de activos, con la excepción de las existencias y de los créditos y partidas a cobrar. Atendiendo al hecho de que ya en 2013 se introdujo la no deducibilidad de los valores representativos de capital o fondos propios de entidades.

4. Gastos no deducibles

El nuevo artículo 15 relativo a los gastos no deducibles introduce las siguientes novedades a destacar:

- a) Considera como gasto no deducible por considerarse retribución de fondos propios la correspondiente a los valores representativos de capital o de fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Igualmente, se considera retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

- b) No se consideran deducibles, además de las multas y las sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- c) Se limita la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes, hasta el 1% del importe de la cifra de negocios. Es decir, que los gastos por atenciones a clientes inferiores a dicha cuantías se podrán considerar deducibles siempre que se cumplan el resto de requisitos para su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades.
- c) Desde 1 de enero de 2015, se consideran deducibles las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. Dada la importancia de esta cuestión, será objeto de desarrollo en una circular específica para tratar las implicaciones fiscales de la retribución a los Administradores en sede de Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. Gastos no deducibles

- e) Se consideran no deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- f) Se considera no deducibles los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil con Administradores y miembros del Consejo de Administración u otros órganos representativos aun cuando se dividan en varios periodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, de la mayor cuantía entre 1 millón de euros y el importe establecido como obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, sin atender a la establecida en convenio o contrato. En caso de despidos colectivos o por causas objetivas, se atenderá a la cuantía obligatoria del Estatuto de los trabajadores.
- g) Con la reforma fiscal, se consideran no deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en éstas, no generan un ingreso o un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen inferior al 10%.
- h) En cuanto a la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, se encuentran regulados en el artículo 16 del nuevo texto mantiene la misma redacción que la del artículo 20 TRLIS. Ahora bien, como novedad, se permite que los gastos financieros netos que no hayan podido ser objeto de deducción, podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes sin limitación temporal alguna.

Por otro lado, se prevé una limitación adicional en relación con los gastos financieros que guarden relación con la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente, la entidad se incorpore al grupo de consolidación fiscal, de manera que la actividad de la entidad adquirida o de cualquier otra que sea objeto de incorporación al grupo fiscal con la adquirente en los 4 años posteriores, no soporte gasto financiero derivado de su adquisición. Sin embargo, esta limitación no se aplicará cuando la deuda asociada a la adquisición de las participaciones alcance un máximo de un 70% y se reduzca al menos de manera proporcional durante un plazo de 8 años, hasta que alcance un nivel del 30% sobre el precio de adquisición.



C/ Castillo, 34, 4º, 38003. Santa Cruz de Tenerife
tel. 922 288 527 fax 922 888 333 www.assap.es info@assap.es