**TRATAMIENTO FISCAL Y CONTABLE DE LA DEPRECIACIÓN POR DETERIORO DE VALOR DE LOS SOLARES.**

CONSULTA VINCULANTE FECHA-SALIDA 17/03/2016 (V1082-16)

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS:

La entidad consultante tiene como actividad principal la promoción y construcción de edificaciones.

En los ejercicios anteriores al año 2007 adquirió varios solares para su edificación, que fueron contabilizados como existencias, de acuerdo con la normativa contable. Sobre los mismos, y hasta el momento actual, no se ha realizado ninguna edificación, ni se espera hacerlo próximamente. El valor de dichos solares se ha depreciado en un porcentaje superior al 50%, por lo que en el ejercicio 2015, se va a contabilizar un deterioro del valor de los mismos.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Tratamiento fiscal y contable de la depreciación por deterioro de valor de los solares.

CONTESTACION-COMPLETA:

La presente contestación parte de la presunción de que los solares a los que se hace referencia en la misma estén correctamente registrados como existencias.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS en adelante), establece lo siguiente:

“3. 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.”

Asimismo, el artículo 11 de la LIS dispone:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros. (…)

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

(…)”

En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante va a proceder a deteriorar el valor de unos solares que se encuentran registrados contablemente como existencias.

Al respecto, la norma de registro y valoración quinta de la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos, sobre el deterioro de valor de las existencias, dispone que:

“1. Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. El valor neto realizable es el importe que la empresa espera obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación. En consecuencia, para estimar este importe, el valor razonable es el mejor referente.

La diferencia que pueda existir entre ambos conceptos obedece a que el primero responde a factores específicos de la empresa, fundamentalmente, a su capacidad de imponer precios de venta por encima o debajo del mercado, por asumir riesgos distintos, o por incurrir en costes de producción o comercialización diferentes a los de la generalidad de las empresas del sector.

3. Los bienes y servicios que hubieren sido objeto de un contrato de venta o prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes y servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

4. De acuerdo con lo anterior, la empresa no corregirá el valor de las materias primas siempre que espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste y de los correspondientes gastos de comercialización.

Cuando proceda realizar una corrección valorativa, es decir, en el caso de que no se espere recuperar el valor en libros, el precio de reposición de las materias primas, salvo prueba en contrario, es la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Sin embargo, cuando no se vaya a continuar con la fabricación del producto del que forman parte las materias primas o éstas no se vayan a utilizar en el proceso productivo, el valor neto realizable de las materias primas será el importe que se puede obtener por su enajenación en el mercado, deduciendo los costes estimados de venta necesarios para llevarla a cabo, si este último importe fuese menor que el precio de reposición.

5. El análisis del deterioro se realizará por cada una de las categorías de existencias. En el caso de existencias de servicios se analizará el deterioro por cada uno de los servicios con precio de prestación independiente.

6. Las hipótesis empleadas para calcular la posible pérdida por deterioro deben ser razonables, realistas y basadas en criterios que tengan una base empírica contrastada. En particular, deberá prestarse especial atención a verificar que el plan de negocios empleado por la empresa para realizar sus estimaciones es acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la empresa.

7. Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección valorativa será objeto de reversión reconociendo un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

8. En la memoria de las cuentas anuales individuales y consolidadas se precisarán los criterios de valoración seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro de las existencias, así como el importe de dichas correcciones y, en su caso, de la reversión que se hubiere contabilizado. Asimismo, se desglosarán las circunstancias o eventos que hayan producido cada pérdida por deterioro o su reversión.

En aquellos casos en que el valor razonable de las existencias sea inferior al valor neto realizable, en la memoria se deberá incluir toda la información significativa que justifique la diferencia entre ambos importes.

Cuando el valor neto realizable sea inferior al valor razonable, la empresa contabilizará una pérdida por deterioro si el valor neto realizable es inferior al valor en libros de las existencias. En estos casos, en la memoria también deberá incluirse toda la información significativa sobre el criterio aplicado y las circunstancias que han motivado la corrección valorativa.”

En línea con lo anterior, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, justificación documental, y que no se corresponden con un gasto no deducible de acuerdo con la LIS al tratarse de un deterioro de existencias.

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.