

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 01-10-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2118/2024

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Obras de acondicionamiento de local arrendado. El contribuyente en 2017 activó contablemente como "inmovilizado material" las obras de acondicionamiento realizadas en un local arrendado, que pretende amortizar contablemente en 20 años, periodo coincidente con la duración del contrato de arrendamiento. En el ejercicio 2019 rescinde el contrato de alquiler del local en el que realizó las mencionadas obras. El contribuyente se plantea si debe dar de baja el inmovilizado material correspondiente a las obras de acondicionamiento o seguir su amortización hasta que transcurra el plazo de 20 años. En la medida que se produce la rescisión del contrato, el contribuyente deberá dar de baja el activo consistente en las obras efectuadas, determinando, un beneficio o pérdida que imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produce la baja. En este caso la baja del genera una pérdida. Por tanto, la pérdida definitiva reconocida, en su caso, en la cuenta de pérdidas y ganancias, con motivo de la baja del inmovilizado material correspondiente a las obras efectuadas en el local arrendado, se integrará en la base imponible del período impositivo correspondiente al año de su devengo (2019).

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una empresa de hostelería que ejerce su actividad en varios locales, unos en propiedad y otros alquilados.

En 2017 alquiló un local que anteriormente era una tienda de comercio menor y, en consecuencia, tuvo que hacer una gran inversión para transformarlo en cafetería (tanto obras de albañilería, electricidad, ignifugación, acústica, persianas, puerta como de mobiliario, maquinaria, etc.).

Desde el momento de su apertura, comenzó la amortización de dicho inmovilizado según tablas de Hacienda (para mobiliario, maquinaria...) y la obra se amortiza en 20 años, que coincide con el plazo inicial del alquiler firmado.

La explotación de dicho local ha sido negativa, por lo que, en agosto 2019, se ha procedido a la rescisión del contrato de alquiler. Al respecto, parte del inmovilizado (mobiliario, maquinaria...) se ha reubicado en los otros locales de la empresa, por lo que se seguirá amortizando en los próximos años. En cuanto a lo que fue obra de acondicionamiento del local, que lógicamente queda incorporado al mismo, supone una pérdida de unos 108.000 €.

Cuestión planteada:

Si pueden seguir amortizando la obra hasta que se cumplan los 20 años del alquiler (en 2037) con el objeto de no caer en pérdidas en 2019 o si, por el contrario, debemos darlo de baja en su totalidad en 2019 con la consiguiente pérdida extraordinaria y, por tanto, la compensación de bases imponibles negativas en los próximos años.

Contestación:

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

"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".

Por su parte, el artículo 11 de la LIS señala que:

"1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo 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

Síguenos en...



reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada”.

En primer lugar, es necesario señalar que la LIS no contiene una definición de inmovilizado, por lo que debe acudir a las definiciones contenidas en la normativa contable. El Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su quinta parte, definiciones y relaciones contables, define el activo no corriente como los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa. Por su parte, el apartado 4 del Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la Primera Parte del PGC, define como activo los “bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”.

Más particularmente, siguiendo lo dispuesto en la letra h) de la Norma de Registro y Valoración 3ª del PGC:

“En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo”.

A su vez, el apartado 3.8 de la norma tercera de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, RICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias señala que:

“1. Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento. Podrán agruparse aquellas partes significativas de un elemento de inmovilizado material que tengan vida útil y métodos de amortización coincidentes con otras partes significativas que formen parte del mismo elemento”.

(...)

En el supuesto concreto planteado, la consultante ha realizado obras de acondicionamiento en el local arrendado. El contrato de arrendamiento es por un período de 20 años. Dada la escasa información aportada, la presente contestación se emite partiendo de la consideración de que el contrato de arrendamiento suscrito es un contrato de arrendamiento operativo, atendiendo a lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 8ª del PGC y de que no existen partes de la inversión realizada que tengan un coste significativo en relación con el coste total de la inversión realizada. A su vez, de la información suministrada en el escrito de consulta se parte de la consideración de que las obras de acondicionamiento han consistido en inversiones que no son separables del activo arrendado y cumplen la definición de activo, por lo que se han activado como “inmovilizado material” y se han amortizado contablemente, en función de su vida útil (20 años), logrando una adecuada correlación entre ingresos y gastos.

En el ámbito fiscal, el artículo 12 de la LIS establece que:

“1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

(...)

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

(...)

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

(...)

d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria

Síguenos en...

e) El contribuyente justifique su importe.

(...)"

De acuerdo con lo anterior, con carácter general, el gasto contable correspondiente a la amortización de un elemento patrimonial tendrá la consideración de fiscalmente deducible cuando corresponda a la depreciación efectiva de este, lo que podría determinarse por cualquiera de los cinco métodos señalados en el artículo transcrito, en los términos previstos en dicho precepto

En el supuesto concreto planteado el consultante manifiesta que en 2017 activó contablemente como "inmovilizado material" las obras de acondicionamiento realizadas en un local arrendado y que viene amortizando contablemente dicho inmovilizado en 20 años, periodo coincidente con la duración del contrato de arrendamiento. En el ejercicio 2019 rescinde el contrato de alquiler del local en el que realizó las mencionadas obras de acondicionamiento. La consultante se plantea si debe dar de baja el inmovilizado material correspondiente a las obras de acondicionamiento o seguir su amortización hasta que transcurra el plazo de 20 años mencionado anteriormente.

Al respecto, la Norma de Registro y Valoración 2ª del PGC indica, en relación con la baja del inmovilizado material, que: "Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.

La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que ésta se produce.

(...)"

Por tanto, de conformidad con lo anterior, en la medida que se produce la rescisión del contrato de arrendamiento (2019), la consultante deberá dar de baja el activo consistente en las obras efectuadas, determinando, un beneficio o pérdida que imputará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produce la baja.

En el escrito de consulta se manifiesta que la baja del mencionado activo genera una pérdida. De los hechos recogidos en el escrito de consulta parece inferirse que el valor en libros y el valor fiscal del activo coinciden. Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en los 10.3 de la LIS, anteriormente reproducido, la pérdida definitiva reconocida, en su caso, en la cuenta de pérdidas y ganancias, con motivo de la baja del inmovilizado material correspondiente a las obras efectuadas en el local arrendado, se integrará en la base imponible del período impositivo correspondiente al año de su devengo (2019).

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

