

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC051059

DGT: 14-04-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1078/2014

SUMARIO:

La entidad tiene por actividad principal la explotación avícola mediante la producción de huevos y aves destinados a su venta. El proceso productivo comienza con la compra de pollitas de un día, después durante un período de tres o cuatro semanas, los animales se consideran como "gallinas en prepuesta", en este período se siguen activando los costes de alimentación y cuidado como mayor coste de adquisición. Una vez superado el control veterinario se califican contablemente como "gallinas ponedoras", en este momento se entiende producida la entrada en funcionamiento y se inicia su amortización.

IS. Deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios. Calificación de inmovilizado material.

En la medida en que las gallinas han sido adquiridas para la obtención de los huevos que van a ser objeto de venta, las mismas tendrán la consideración de inmovilizado material, a los efectos de lo previsto en el art. 42.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). *Plazo de un año de funcionamiento.* A los efectos del cómputo del plazo de un año de funcionamiento previsto en el art. 42 antes mencionado, solo se tomará en consideración el tiempo durante el que las gallinas tengan la consideración de gallinas ponedoras – inmovilizado material en funcionamiento-, excluyéndose la fase durante la que tengan la calificación de gallinas en prepuesta –inmovilizado material en curso-. En el caso de que las gallinas ponedoras hubieran sido transmitidas antes de que hubiera transcurrido un año desde su entrada en funcionamiento, se entenderá que dichos inmovilizados materiales no han cumplido el plazo mínimo que exige la norma para considerar que se trata de elementos patrimoniales cuya transmisión genera rentas que pueden beneficiarse del incentivo fiscal del art. 42 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). *Mantenimiento de la inversión.* Se entenderá cumplido el requisito de mantenimiento previsto en el art. 42.8 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), en la medida en que justifique que la vida útil de las gallinas es inferior a tres años, o que la Administración tributaria hubiera aprobado un plan especial de amortización que determine que la vida útil de dichos inmovilizados materiales es inferior. *Importe de la reinversión.* Formarán parte del importe reinvertido además del precio satisfecho por la adquisición de las gallinas, los costes e alimentación y cuidado que deban ser activados como mayor coste de adquisición.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.

RD 1514/2007 (PGC).

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante tiene por actividad principal la explotación avícola mediante la producción de huevos y aves destinados a su venta, así como otros productos agrícolas y ganaderos como pienso.

El proceso productivo de la sociedad, dentro de la actividad de producción de huevos, comienza con la compra de pollitas de un día. La fase inicial de crecimiento, crianza y cuidado de las pollitas ("gallinas en crianza") se subcontrata con terceros y dura aproximadamente 17 de semanas, durante las cuales se activan como mayor coste de adquisición los gastos asociados a esta fase (alimentación, cuidados sanitarios y transporte, carga y descarga).

Posteriormente, durante un período de tres o cuatro semanas, los animales se consideran como "gallinas en prepuesta", ya que empiezan a poner huevos de forma gradual, sin todavía alcanzar un rendimiento productivo óptimo. En este período se siguen activando los costes de alimentación y cuidado como mayor coste de adquisición. A su vez, dicho coste se minora en los ingresos derivados de las ventas de los primeros huevos.

A continuación, una vez superado el control veterinario se califican contablemente como "gallinas ponedoras", y se produce cuando estas alcanzan el 60% de puesta (aproximadamente cuando tienen unas 20-21 semanas de vida). En este momento se entiende producida la entrada en funcionamiento y se inicia su amortización. Esta amortización se calcula linealmente en función de su vida útil inicial de 48 semanas, siendo la base a amortizar el coste de adquisición menos el valor residual que básicamente es el precio de venta como carne.

Finalizado el ciclo de 48 semanas los animales inician un período de descanso de cinco o seis semanas, durante el que se suspende la amortización. Los costes de alimentación y cuidado se activan como mayor coste. El coste estimado de los huevos puestos durante este período minoran el coste de adquisición de los animales.

Tras dicho período se inicia un segundo ciclo de producción intensiva que puede durar unas 36 semanas, durante el que se reanuda la amortización.

Por último, existe la posibilidad de que sólo se realice un ciclo de 60 semanas sin descanso.

Cuestión planteada:

1. Si los beneficios generados con la venta de gallinas ponedoras que se califican contablemente como inmovilizado material pueden acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del TRLIS.

2. El requisito previsto en el apartado 2.a) de dicho artículo:

a) Si dicho requisito determina que sólo resulte aplicable esta deducción a los beneficios derivados de la venta de gallinas cuya vida productiva sea de más de 1 año o si, por el contrario, también resulta aplicable a las gallinas ponedoras cuyo ciclo productivo no llegue al año porque su vida útil no sea superior.

b) Si para el cómputo del año de funcionamiento debe tomarse la fecha de entrada en funcionamiento contable o sería posible considerar también el período durante el cual se consideran "gallinas en prepuesta".

3. En el caso de que la reinversión se materialice en nuevas gallinas ponedoras, si se cumple el requisito de mantenimiento de la inversión del apartado 8 del artículo 42 del TRLIS, aunque sea inferior al plazo de mantenimiento de tres años previsto para los bienes muebles, atendiendo al criterio de vida útil de las gallinas.

4. En el caso de que la reinversión se materialice en nuevas gallinas ponedoras, ¿cuándo y por qué importes se entiende realizada la inversión?

Contestación:

1. El artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), establece:

“1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

(...)

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

(...)

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

(...)

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

(...).

De acuerdo con este precepto, entre los elementos patrimoniales susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción se incluyen los que hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

Por su parte, el artículo 10.3 del TRLIS establece:

“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.”

El TRLIS no define qué se entiende por inmovilizado o existencias, por lo que se debe acudir a la normativa mercantil. En cuanto a la adscripción de un elemento patrimonial al activo no corriente o al activo corriente, el artículo 35 del Código de Comercio establece:

“1. En el balance figurarán de forma separada el activo, el pasivo y el patrimonio neto.

El activo comprenderá con la debida separación el activo fijo o no corriente y el activo circulante o corriente. La adscripción de los elementos patrimoniales del activo se realizará en función de su afectación. El activo circulante o corriente comprenderá los elementos del patrimonio que se espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación, así como, con carácter general, aquellas partidas cuyo vencimiento, enajenación o realización, se espera que se produzca en un plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. Los demás elementos del activo deben clasificarse como fijos o no corrientes.

(...).

De acuerdo con lo establecido en la quinta parte del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se entiende por activo no corriente los “activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa (...).” Por otra parte, el PGC define las existencias, como los “activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.”

En el supuesto concreto planteado en el escrito de consulta, las gallinas adquiridas por la consultante han sido registradas como inmovilizado material.

En consecuencia, de acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de la consulta, en la medida en que las gallinas han sido adquiridas para la obtención de los huevos que van a ser objeto de venta, las mismas tendrán la consideración de inmovilizado material, a los efectos de lo previsto en el artículo 42.2.

2. De acuerdo con lo establecido en el artículo 42.2 del TRLIS, un requisito exigido al elemento de inmovilizado transmitido es que el mismo ha debido estar en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión, es decir, que ese elemento haya sido aplicado y utilizado de forma efectiva en la actividad empresarial a la que se dedica la entidad.

Por su parte, el Cuadro de Cuentas contenido en la cuarta parte del PGC, cabe distinguir, dentro del Grupo 2 “, bajo la rúbrica “Activo no Corriente”, entre otras, las “Inmovilizaciones intangibles”, las “Inmovilizaciones materiales”, las “Inversiones Inmobiliarias” y las “Inmovilizaciones materiales en curso”.

Siguiendo la definición contenida en la quinta parte del PGC, tienen la consideración de inmovilizaciones materiales en curso, los “trabajos de adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado material, incluidos los realizados en inmuebles.”

En virtud de todo lo anterior, los elementos patrimoniales que tengan la consideración de inmovilizado material en curso, todavía no están en condiciones de funcionamiento y, por tanto, no pueden ser utilizados de

forma efectiva en la actividad empresarial. En consecuencia, el período de tiempo en el que los elementos patrimoniales transmitidos tengan la consideración de inmovilizados materiales en curso, no se tendrá en cuenta a los efectos del cómputo del período de un año de funcionamiento exigido por el artículo 42.2.a) del TRLIS.

En el supuesto concreto planteado, la consultante manifiesta que mientras las gallinas tienen la consideración de "gallinas en prepuesta", los costes de alimentación y cuidado de las mismas son incorporados como mayor coste de adquisición, sin que se entienda que se ha producido la entrada en funcionamiento de las mismas en proceso productivo. Esto supone que las mismas se encuentran todavía sometidas a los trabajos de adaptación necesarios para su puesta en condiciones de funcionamiento, es decir, que tienen la consideración de inmovilizados materiales en curso.

Por otra parte, según los datos aportados en el escrito de la consulta se considera que las gallinas entran en funcionamiento desde el momento en el que tienen la consideración de gallinas ponedoras, pasando, por tanto, a tener la consideración de inmovilizado material afecto a la actividad.

En conclusión, a los efectos del cómputo del plazo de un año de funcionamiento previsto en el artículo 42.2.a) del TRLIS, solo se tomará en consideración el tiempo durante el que las gallinas tengan la consideración de gallinas ponedoras (inmovilizado material en funcionamiento), excluyéndose la fase durante la que tengan la calificación de gallinas en prepuesta (inmovilizado material en curso).

En el caso de que las gallinas ponedoras hubieran sido transmitidas antes de que hubiera transcurrido un año desde su entrada en funcionamiento, en los términos descritos previamente, se entenderá que dichos inmovilizados materiales no han cumplido el plazo mínimo que exige la norma para considerar que se trata de elementos patrimoniales cuya transmisión genera rentas que pueden beneficiarse del incentivo fiscal previsto en el artículo 42 del TRLIS.

3. La letra a) del apartado 8 del artículo 42 del TRLIS prevé:

"8. Mantenimiento de la inversión.

a) Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos en el artículo 11 de esta Ley, que se aplique, fuere inferior."

Por otra parte, el artículo 11.1 del TRLIS establece:

"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 las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

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

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

(...)

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

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

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

d) Se ajuste a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.

e) El sujeto pasivo justifique su importe.

Reglamentariamente se aprobarán las tablas de amortización y el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere el párrafo d).

(...)"

Por su parte, el apartado 4 del artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, entiende por vida útil del inmovilizado material "el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual".

Al respecto, las tablas de amortización oficialmente aprobadas y las instrucciones para su aplicación son las que constan como anexo del RIS, de manera que según tales instrucciones cuando un elemento amortizable no tuviere fijado específicamente un coeficiente lineal de amortización en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad, sin que pueda ser calificado entre los comunes, el sujeto pasivo aplicará el coeficiente lineal de las tablas del elemento que figure en las mismas y que más se asimile a aquel elemento. En su defecto el coeficiente lineal máximo de amortización aplicable será del 10 por 100 y el período máximo de veinte años.

En el presente caso, en las tablas contenidas en el anexo del RIS no figura ningún elemento con las características del inmovilizado material analizado (gallinas). Tampoco se ajusta a las características del inmovilizado en cuestión el coeficiente lineal máximo del 10 por 100 y el período máximo de veinte años que se aplica en su defecto. Por tanto, se considerará que las gallinas se amortizan con arreglo a los métodos previstos en el artículo 11 del TRLIS, en la medida en la consultante justifique su importe, o sea resultado de un plan especial aprobado por la Administración tributaria, en los términos previstos en el artículo 5 del RIS.

En consecuencia, se entiende que la consultante cumple el requisito de mantenimiento previsto en el artículo 42.8.a) del TRLIS, en la medida en que justifique que la vida útil de las gallinas es inferior a tres años, o que la Administración tributaria hubiera aprobado un plan especial de amortización que determine que la vida útil de dichos inmovilizados materiales es inferior.

4. Por su parte, el apartado 6 del artículo 42 del TRLIS, en relación con el plazo para efectuar la reinversión, establece que:

"6. Plazo para efectuar la reinversión.

a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

b) (...).

c) La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión."

En el supuesto concreto planteado, la puesta a disposición del inmovilizado material se producirá en el momento en que se produzca su afectación a la actividad y su entrada en funcionamiento, es decir, cuando las gallinas pasan a tener la consideración de "gallinas ponedoras". Por lo que las gallinas tendrán la consideración de elemento patrimonial apto para materializar la reinversión en la medida en que dicha reinversión lleve a cabo dentro del plazo de reinversión legalmente establecido.

Por último, el apartado 7 del artículo 42 del TRLIS regula la determinación de las bases de deducción en los siguientes términos:

"7. Base de la deducción.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 de este artículo, que se haya integrado en la base

imponible, con las limitaciones establecidas en dicho apartado. A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

(...)

La inclusión en la base de deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que éstos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. El sujeto pasivo podrá optar entre acogerse a la deducción por reinversión y la deducción de los mencionados gastos. En tal caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta Ley.

Tratándose de elementos patrimoniales a que hace referencia el párrafo a) del apartado 2 de este artículo la renta obtenida se corregirá, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria de acuerdo con lo previsto en el apartado 9 del artículo 15 de esta Ley.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

(...).”.

En los términos expuestos anteriormente, entre los elementos objeto de inversión se encuentran los inmovilizados materiales, cuya definición no se encuentra recogida en el TRLIS, por lo que ha de acudir a la normativa contable, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS, para definir dicho concepto. Asimismo, a la hora de determinar el importe reinvertido se debe tomar en consideración el precio de adquisición o coste de producción del elemento en el que se materializa la reinversión. En este sentido la norma de registro y valoración 2ª de la segunda parte del PGC, relativa al inmovilizado material, define lo que debe entenderse por coste de adquisición en los siguientes términos:

“1.1. Precio de adquisición

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

1.2. Coste de producción

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.”

Por tanto, se entenderán como importes reinvertidos, a los efectos de determinar la base de la deducción, todos aquellos que formen parte del coste de adquisición del inmovilizado material en el que se materializa la reinversión. En el supuesto concreto de la consulta, formarán parte del importe reinvertido además del precio satisfecho por la adquisición de las gallinas, los costes de alimentación y cuidado que deban ser activados como mayor coste de adquisición.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.