

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC050739

DGT: 26-03-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0847/2014

SUMARIO:

La entidad desarrolla la actividad de restaurante en un local afecto. En el año 2012, compró un local anexo, para utilizarlo como almacén afecto a la actividad. No obstante el nuevo local no se encuentra adaptado y requiere de la realización de una serie de obras. **IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Inversión de beneficios.** El nuevo local no se encuentra adaptado, por tanto, no ha entrado en condiciones de funcionamiento. Los gastos adicionales y directamente relacionados, que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, formarán parte del precio de adquisición del almacén. Las inversiones que la entidad realice, a partir de 1 de enero de 2013, que contablemente se califiquen como mayor valor del inmovilizado material, se podrán beneficiar de la deducción establecida en el art. 37 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en dicho artículo.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 37.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante desarrolla la actividad de restaurante de un tenedor en un local afecto.

En el año 2012, la entidad consultante compró un local anexo, para utilizarlo como almacén afecto a la actividad. No obstante, el nuevo local no se encuentra adaptado, y requiere de la realización de una serie de obras (trabajos de tabiquería, nivelar y embaldosar el suelo, forrar las paredes con paneles sanitarios, cerramiento de las zonas abiertas del local y las correspondientes instalaciones eléctricas).

Cuestión planteada:

Si la deducción por inversión de beneficios es aplicable en relación a las obras de adecuación del local.

Contestación:

El artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en su redacción dada por el artículo 25 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, cuya redacción surtirá efectos para los beneficios que se generen en períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, regula la deducción por inversión de beneficios:

“1. Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 108 y tributen de acuerdo con la escala de gravamen prevista en el artículo 114, ambos de esta Ley, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siempre que cumplan las condiciones establecidas en este artículo.

Esta deducción será del 5 por ciento en el caso de entidades que tributen de acuerdo con la escala de gravamen prevista en la disposición adicional duodécima de esta Ley.

La inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales, incluso en el supuesto de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito. No obstante, en este último caso, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

(...)

2. La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas deberá realizarse en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos

años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo.

3. La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión.

(...)"

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que la entidad consultante reúna los requisitos establecidos en el artículo 108 y tribute de acuerdo con la escala de gravamen prevista en el artículo 114 del TRLIS, o bien conforme a la escala establecida en la disposición adicional duodécima del mismo texto legal, tendrá derecho a una deducción en la cuota íntegra, del 10% o del 5% respectivamente, de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en este artículo 37 del TRLIS.

Puesto que el TRLIS no contiene ninguna norma específica para calificar el gasto de las obras referidas en el escrito de consulta, procederá la aplicación de lo dispuesto en la normativa mercantil, en este caso, en el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Ahora bien, para proceder a la contestación de la consulta planteada, y dada la escasa información contenida en la misma, se habrá de distinguir si las obras descritas se llevan a cabo antes de la entrada en funcionamiento del almacén o con posterioridad a dicha entrada.

En el primer supuesto, cabe citar la norma de registro y valoración 2ª contenida en la segunda parte del PGC, que determina los gastos que constituyen mayor valor de adquisición para los bienes comprendidos en el inmovilizado material. Así, se dispone que "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."

Por otro lado, si el almacén ya se encuentra en condiciones de funcionamiento, las cantidades invertidas por la consultante en el inmueble de su propiedad afecto a la actividad tendrán el mismo tratamiento fiscal que el establecido para ellas por la normativa mercantil, esto es, serán gastos fiscalmente deducibles en la medida en que no se produzcan los efectos que dicha normativa determina para que deban imputarse como mayor valor del inmovilizado.

En este sentido, la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, realiza la siguiente regulación del tratamiento de las operaciones de reparaciones y conservación, renovación, y ampliación y mejora del inmovilizado material.

"2.1 Reparación y conservación del inmovilizado material.

1. Se entiende por «reparación» el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.

2. La «conservación» tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.

3. Las reparaciones y la conservación del inmovilizado material se reconocerán y valorarán de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se producen.

(...)

2.2 Renovación del inmovilizado material.

1. La «renovación del inmovilizado» es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.

2. La renovación del inmovilizado, se reconocerá y valorará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o, en su caso, con el coste de producción, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento establecidas en la primera parte del Plan General de Contabilidad.

b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja el elemento sustituido, la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación, por la diferencia entre el valor contable resultante y el producto recuperado.

(...)

2.3 Ampliación y mejora del inmovilizado material.

1. La «ampliación» consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por «mejora» el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos, serán los siguientes:

a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:

1. Aumento de su capacidad de producción,
2. Mejora sustancial en su productividad, o
3. Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

(...)"

Conforme a los datos aportados en el escrito de la consulta, que disponen que el nuevo local no se encuentra adaptado, este Centro Directivo entiende que dicho local no ha entrado en condiciones de funcionamiento. Por lo tanto, los gastos adicionales y directamente relacionados, que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, formarán parte del precio de adquisición del almacén.

En conclusión, las inversiones que la entidad consultante realice, a partir de 1 de enero de 2013, que contablemente se califiquen como mayor valor del inmovilizado material, se podrán beneficiar de la deducción establecida en el artículo 37 del TRLIS, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en dicho artículo.

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.