

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFC051790

DGT: 30-07-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2072/2014

**SUMARIO:**

**IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Inversión de beneficios. Gastos deducibles. Amortizaciones. Libertad de amortización. Libertad de amortización por creación de empleo.** La entidad no podrá aplicar la deducción por inversiones establecida en el art. 37 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), ni la libertad de amortización del art. 109 de la misma norma por la compra de un activo inmobiliario en el ejercicio 2013, cuya construcción finalizó en el año 2007, al no tratarse de un elemento nuevo del inmovilizado material o inversión inmobiliaria puesto que lo establecido en el art. 2.4 del RD 1777/2004 (Rgto IS) no se aplica a otros preceptos del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) o del RD 1777/2004 (Rgto IS), como puede ser el caso del art. 37 o de la Disp. Adic. Undécima, ya derogada.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 37, 108 y 109 y Disp. Adic. Undécima y Disp. Trans. Trigésimo Séptima.  
RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 2.4.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La sociedad consultante forma parte de un grupo fiscal. La sociedad holding ha comprado un activo inmobiliario en el ejercicio 2013 con el fin de arrendarlo y en un futuro obtener plusvalías por su venta. La construcción de dicho activo, realizada por un tercero no vinculado, finalizó en el año 2007.

**Cuestión planteada:**

Si el activo inmobiliario, con seis años de antigüedad, no se considera usado según lo dispuesto en el artículo 2.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y, por tanto, es susceptible de acogerse a los beneficios fiscales establecidos en el artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, es decir, a la deducción por inversión de beneficios o, en su defecto, a la libertad de amortización con creación de empleo.

**Contestación:**

El artículo 37 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, establece lo siguiente:

“Artículo 37. Deducción por inversión de beneficios

1. Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el art. 108 y tributen de acuerdo con la escala de gravamen prevista en el art. 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.

En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, la inversión podrá efectuarla cualquier entidad que forme parte del grupo.

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.

4. La base de la deducción resultará de aplicar al importe de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, objeto de inversión un coeficiente determinado por:

a) En el numerador: los beneficios obtenidos en el ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, minorados por aquellas rentas o ingresos que sean objeto de exención, reducción, bonificación, deducción del art. 15.9 de esta Ley o deducción por doble imposición, exclusivamente en la parte exenta, reducida, bonificada o deducida en la base imponible, o bien que haya generado derecho a deducción en la cuota íntegra.

b) En el denominador: los beneficios obtenidos en el ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

El coeficiente que resulte se tomará con dos decimales redondeado por defecto.

En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el coeficiente se calculará a partir de los beneficios que resulten de la cuenta de pérdidas y ganancias a que se refiere el artículo 79 de esta Ley y se tendrán en cuenta los ajustes a que se refiere la anterior letra a) que correspondan a todas las entidades que forman parte del grupo fiscal, excepto que no formen parte de los referidos beneficios.

5. Las entidades que apliquen esta deducción deberán dotar una reserva por inversiones, por un importe igual a la base de deducción, que será indisponible en tanto que los elementos patrimoniales en los que se realice la inversión deban permanecer en la entidad.

La reserva por inversiones deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio cuyo importe es objeto de inversión.

En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, esta reserva será dotada por la entidad que realiza la inversión, salvo que no le resulte posible, en cuyo caso deberá ser dotada por otra entidad del grupo fiscal.

6. Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio de la entidad, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior.

No obstante, no se perderá la deducción si se produce la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de inversión antes de la finalización del plazo señalado en el párrafo anterior y se invierte el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, en los términos establecidos en este artículo.

7. Esta deducción es incompatible con la aplicación de la libertad de amortización, con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y con la Reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

8. Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales la siguiente información:

a) El importe de los beneficios acogido a la deducción y el ejercicio en que se obtuvieron.

b) La reserva indisponible que debe figurar dotada.

c) Identificación e importe de los elementos adquiridos.

d) La fecha o fechas en que los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica.

Dicha mención en la memoria deberá realizarse hasta que se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 6 de este artículo.

9. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este artículo determinará la pérdida del derecho de esta deducción, y su regularización en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta Ley."

La sociedad consultante forma parte de un grupo fiscal y, en consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del TRLIS, el importe neto de la cifra de negocios a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo es el importe del conjunto de todas las entidades pertenecientes al grupo, y las condiciones del artículo 37, en la medida en que el grupo cumpla los requisitos establecidos en el artículo 108, podrían aplicarse a las sociedades integrantes de dicho grupo, que tributarían según la escala de gravamen del artículo 114 del TRLIS, o bien conforme a la escala de la disposición adicional duodécima del mismo texto legal, con 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 del artículo 37 del TRLIS.

En cuanto a la libertad de amortización con creación de empleo, el artículo 109 del TRLIS establece que:

“1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella.

2. El régimen previsto en el apartado anterior también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa.

4. La libertad de amortización será incompatible con los siguientes beneficios fiscales:

a) La bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de aquélla.

b) La reinversión de beneficios extraordinarios, la exención por reinversión y la deducción por reinversión de beneficios e5itfgordinarios, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

5. En caso de transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización, únicamente podrá acogerse a la exención por reinversión la renta obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y su valor contable, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.

6. En el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.

El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

7. Lo previsto en este artículo también será de aplicación a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.”

En cualquier caso, ya se trate de la deducción por inversiones o de la libertad de amortización, las inversiones a las que, en su caso puede resultar de aplicación son las realizadas en elementos nuevos tanto del inmovilizado material como de las inversiones inmobiliarias, es decir, tanto para un tipo de activo no corriente como para el otro, se requiere, entre otros requisitos, que los elementos sean nuevos

El artículo 2.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, a que se hace referencia en el escrito de consulta, dispone que “tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

(...)

A los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años.”

De acuerdo con este apartado 4 del artículo 2 del RIS, los activos inmobiliarios cuya antigüedad sea inferior a 10 años no se considerarán como elementos patrimoniales usados “a los efectos de este apartado”, no a los efectos de otros preceptos del TRLIS o del RIS, como puede ser el caso del artículo 37 o de la disposición adicional undécima, ya derogada.

De todo lo señalado se deriva que la entidad consultante no podrá aplicar la deducción por inversiones establecida en el artículo 37 ni la libertad de amortización del artículo 109 del TRLIS por la compra de un activo inmobiliario en el ejercicio 2013, cuya construcción finalizó en el año 2007, al no tratarse de un elemento nuevo del inmovilizado material o inversión inmobiliaria.

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.