

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC069495

DGT: 29-06-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1928/2018

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortizaciones. En general.** Arrendamiento operativo de un inmueble ante las dificultades para su venta. Una entidad se dedica a la promoción inmobiliaria y ha construido para su venta una edificación destinada principalmente a viviendas. Por las circunstancias del mercado, ante la imposibilidad de realizar dicha venta, se optará por el ofrecimiento de los inmuebles a través de contratos de arrendamiento con opción de compra manteniendo, sin embargo, la intención de venta, no su arrendamiento permanente o prolongado en el tiempo. Conforme a la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, reclasificará los inmuebles arrendados y en expectativa de alquiler con opción de compra de existencias a inversiones inmobiliarias, por ser objeto de arrendamiento operativo. La entidad amortizará contablemente el valor de la construcción de los diferentes inmuebles de manera sistemática y racional en función de su vida útil, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute. De conformidad con la normativa contable aplicable, los inmuebles destinados a la venta tendrán la condición de existencias, y los inmuebles destinados al arrendamiento, calificado como operativo, tendrán la consideración de inversiones inmobiliarias. Los gastos del ejercicio en los que incurrirá la entidad en el desarrollo de su actividad o actividades en relación con los inmuebles destinados a la venta y los inmuebles destinados al arrendamiento, aunque dentro del ejercicio existan períodos de tiempo en los que los inmuebles estén en expectativa de venta, en expectativa de arrendamiento, o períodos de tiempo en los que los inmuebles no estén efectivamente arrendados, como pueden ser los de gastos de comunidad, IBI, o posibles reparaciones, tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles en el período impositivo de que se trate, a efectos del IS, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental. En lo que se refiere al gasto contable por amortización de los inmuebles calificados como inversiones inmobiliarias, el mismo sería fiscalmente deducible, igualmente aunque dentro del período impositivo existan períodos de tiempo en los que los inmuebles estén en expectativa de arrendamiento, o no estén efectivamente arrendados. **Sociedades patrimoniales. Supuestos. Sociedades de mera tenencia de bienes.** Al reclasificar los inmuebles arrendados y en expectativa de alquiler con opción de compra de existencias a inversiones inmobiliarias, por ser objeto de arrendamiento operativo, la entidad desarrollará, junto a la actividad de promoción inmobiliaria la actividad de arrendamiento de inmuebles, pero como no tiene ninguna persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, la actividad de arrendamiento de inmuebles que realiza no tendrá la consideración de actividad económica y los inmuebles arrendados se considerarán no afectos a una actividad económica, a efectos de determinar si estamos ante una sociedad profesional.

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 5, 10 a 12.

RESOLUCIÓN del ICAC de 1 de marzo de 2013 (Normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias), norma quinta.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 36 y 42.

RDLeg 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, secc. 1.ª., Epígrafes 833.1 y 833.2.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La entidad consultante, cuya actividad principal es la promoción inmobiliaria para su venta, ha construido una edificación destinada principalmente a viviendas. Por las circunstancias del mercado inmobiliario, ante la imposibilidad de realizar dicha venta, se optará por el ofrecimiento de los inmuebles a través de contratos de

arrendamiento con opción de compra manteniendo, sin embargo, la intención de venta, no su arrendamiento permanente o prolongado en el tiempo.

De las condiciones económicas de los acuerdos de arrendamiento con opción de compra, se cumplen las condiciones establecidas en la norma de registro y valoración 8ª del Plan General de Contabilidad para considerarlo arrendamiento operativo.

La entidad consultante, en virtud de 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, en su norma quinta, inversiones inmobiliarias, apartado 3.4, reclasificación de existencias a inversiones inmobiliarias, reclasificará los inmuebles arrendados y en expectativa de alquiler con opción de compra de existencias a inversiones inmobiliarias, por ser objeto de arrendamiento operativo.

La entidad consultante amortizará contablemente el valor de la construcción de los diferentes inmuebles de manera sistemática y racional en función de su vida útil, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute.

Bajo el supuesto de que la amortización contable cumpla los requisitos establecidos en el artículo 12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la entidad consultante plantea una serie de cuestiones.

#### **Cuestión planteada:**

1. Respecto a los inmuebles en expectativa de venta o arrendamiento con opción de venta, se producen una serie de gastos necesarios a lo largo del ejercicio como pueden ser gastos de comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, amortización contable. Se plantea si se pueden considerar gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades por considerar que se están imputando al período impositivo en que se produzca su devengo respetando el principio de correlación de ingresos y gastos. En caso de no ser deducibles fiscalmente, si en algún ejercicio posterior se arrienda con opción de compra, cómo se debe imputar fiscalmente la deducción del gasto contable que no fue deducible con anterioridad.

2. Respecto a los gastos relativos a los inmuebles arrendados durante parte del ejercicio fiscal, si son deducibles en su totalidad o solo serán deducibles los gastos devengados durante el tiempo en que estén efectivamente arrendados.

3. Si no se optase por la posibilidad de alquilarlos con opción de compra sino que solo se optase por la venta, si los gastos que se produzcan antes de su venta (por ejemplo, gastos de comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, posibles reparaciones, etc.) se consideran deducibles cuando se devenguen o, por el contrario, no serán deducibles hasta que se vendan.

4. Si la entidad consultante no tiene ninguna persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, si el hecho de que más de la mitad de su activo esté constituido por inmuebles arrendados en las condiciones manifestadas (con opción de compra) supone que la entidad sea considerada patrimonial según lo establecido en el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por considerarse bienes no afectos a ninguna actividad económica, o por el contrario, por mantener el objetivo de venta de los inmuebles, puede considerarse afecto a la actividad de promoción.

#### **Contestación:**

Este Centro Directivo no es competente para determinar la correcta contabilización de las operaciones señaladas en el escrito de consulta, por lo que la contestación a la presente consulta se centra exclusivamente en cuestiones de carácter fiscal, partiendo del supuesto de que la entidad consultante se ha ajustado a la normativa contable aplicable.

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

“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.

(...)”

Contablemente, el artículo 36.2 del Código de Comercio establece que:

“2. Los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son:

(...)

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

(...)”

Adicionalmente, el apartado 3 del Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge, entre los principios contables de aplicación obligatoria, el principio de devengo con arreglo al cual “los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”.

A su vez, siguiendo lo dispuesto en el apartado 5 del Marco Conceptual de la Contabilidad en relación con los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, “se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos”.

Por tanto, 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, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

En el escrito de consulta se plantean cuestiones sobre la deducibilidad de determinados gastos (gastos de comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, amortización, posibles reparaciones), en relación con:

- Inmuebles en expectativa de venta (cuestión 1).
- Inmuebles en expectativa de arrendamiento (cuestión 1).
- Inmuebles arrendados durante parte del ejercicio fiscal (cuestión 2).
- Inmuebles para los que solo se opta por su venta (cuestión 3).

De la información facilitada en el escrito de consulta parece posible deducir que, de conformidad con la normativa contable aplicable, los inmuebles destinados a la venta tendrán la condición de existencias, y los inmuebles destinados al arrendamiento, calificado como operativo, tendrán la consideración de inversiones inmobiliarias. Asimismo, se parte del supuesto de que los gastos a los que se refiere el escrito de consulta tienen la consideración de gastos contables, y no de mayor valor de las existencias o de las inversiones inmobiliarias.

De acuerdo con lo anteriormente comentado, los gastos del ejercicio en los que incurrirá la entidad consultante en el desarrollo de su actividad o actividades en relación con los inmuebles destinados a la venta y los inmuebles destinados al arrendamiento, aunque dentro del ejercicio existan períodos de tiempo en los que los inmuebles estén en expectativa de venta, en expectativa de arrendamiento, o períodos de tiempo en los que los inmuebles no estén efectivamente arrendados, tal y como se manifiesta en la consulta, como pueden ser los de gastos de comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, o posibles reparaciones, tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles en el período impositivo de que se trate, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental, en los términos anteriormente señalados.

En lo que se refiere al gasto contable por amortización de los inmuebles calificados como inversiones inmobiliarias, el mismo sería fiscalmente deducible, igualmente aunque dentro del período impositivo existan períodos de tiempo en los que los inmuebles estén en expectativa de arrendamiento, o no estén efectivamente arrendados, tal y como se manifiesta en la consulta, en la medida en que, aparte de lo ya señalado previamente, así resultara de acuerdo con el artículo 12 de la LIS, que 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:

(...)”

Por otra parte, en lo que se refiere al concepto de actividad económica y entidad patrimonial, el artículo 5 de la LIS establece que:

“1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

La promoción inmobiliaria constituye, en todo caso, una actividad económica, al existir una ordenación por cuenta propia de medios productivos. En relación con esta actividad no han de cumplirse los requisitos del segundo párrafo del apartado 1 del artículo 5 de la LIS, que se refiere a la actividad de arrendamiento de inmuebles, actividad distinta de la promoción inmobiliaria.

Por otra parte, la característica fundamental de esta actividad es que la finalidad debe ser la venta del producto obtenido. Así, la nota del epígrafe 833.1 de la sección primera del anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, que se refiere a la promoción de terrenos, establece que dicho epígrafe “comprende la compra o venta en nombre y por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación, etc., de terrenos, todo ello con el fin de venderlos”. Por su parte, la nota del epígrafe 833.2, referido a la promoción de edificaciones, establece que dicho epígrafe “comprende la compra o venta de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas”. En ambos casos, la finalidad es la venta, de lo que se deduce que la autopromoción, es decir, la construcción promovida para el arrendamiento posterior, queda fuera del concepto de la promoción inmobiliaria.

La misma conclusión se deduce del análisis de la normativa mercantil y contable. Así, el artículo 35.1 del Código de Comercio, dispone que:

“1. (...)

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.

(...)”

En el mismo sentido, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su quinta parte, definiciones y relaciones contables, establece que el activo no corriente comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa.

Por su parte, 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, en su norma quinta, inversiones inmobiliarias, establece que:

“1. Definición.

1. Son inversiones inmobiliarias las definidas en el Plan General de Contabilidad como activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- a) Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios distintos del alquiler, o bien para fines administrativos; o
- b) Su venta en el curso ordinario de las operaciones de la empresa.

(...)

### 3. Cambio de destino.

La clasificación inicial de un inmueble deberá modificarse siempre que haya cambiado la función que desempeña en la empresa, de acuerdo con las siguientes reglas.

(...)

### 3.4 Reclasificación de existencias a inversiones inmobiliarias.

En aquellos casos en que la venta de inmuebles forme parte de la actividad ordinaria de la empresa, los inmuebles que formen parte de las existencias se consideran inversiones inmobiliarias cuando sean objeto de arrendamiento operativo.”

Según se manifiesta en el escrito de consulta, la entidad consultante, en virtud de lo establecido en este apartado 3.4 de la norma quinta de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, reclasificará los inmuebles arrendados y en expectativa de alquiler con opción de compra de existencias a inversiones inmobiliarias, por ser objeto de arrendamiento operativo.

De ello es posible deducir que la entidad consultante desarrollará, junto a la actividad de promoción inmobiliaria, que se supone mantiene, la actividad de arrendamiento de inmuebles.

Dado que, según se manifiesta, la entidad consultante no tiene ninguna persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, la actividad de arrendamiento de inmuebles que realiza no tendrá, en base a la información facilitada, la consideración de actividad económica a los efectos del artículo 5 de la LIS. En consecuencia, los inmuebles arrendados se considerarán no afectos a una actividad económica a efectos de determinar si la entidad consultante tiene la consideración de entidad patrimonial de acuerdo con el artículo 5 de la LIS.

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 Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública