

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC086085

DGT: 01-06-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1495/2023

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Pérdidas patrimoniales. Supuestos incluidos. *Obras de adecuación del local en el que se ejerce la actividad.* El contribuyente ejerce su actividad en un local alquilado donde ha realizado una serie de instalaciones para su adecuación. Pero deja el local alquilado y compra uno diferente, de modo que las instalaciones realizadas en el local anterior se van a quedar en el mismo. Desde el punto de vista tributario, una vez que se rescinda el contrato de arrendamiento, se debe comprobar si las mencionadas obras de acondicionamiento se encuentran totalmente amortizadas o no. Si las mismas se encuentran totalmente amortizadas, la circunstancia de que las instalaciones realizadas se queden en el local no tiene ninguna incidencia, pues el coste ya se ha amortizado durante los años de duración del contrato de alquiler. Si las obras no se encuentran totalmente amortizadas, la pérdida que se produce por el abandono de las instalaciones deberá considerarse como pérdida patrimonial, que deberá valorarse por el valor neto contable que tuviesen las mismas en el momento de producirse la rescisión del contrato de arrendamiento.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 28, 45 y 46.
RD 1514/2007 (PGC), norma 3.^a y 8.^a.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante ejerce la actividad de expendedor oficial de loterías, epígrafe 871 de la sección segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

La actividad se ejerce en un local alquilado donde ha realizado una serie de instalaciones para su adecuación que amortiza según tablas de amortización.

Ha decidido dejar el local alquilado y comprar un local para continuar el desarrollo de la actividad.

Las instalaciones realizadas en el local se van a quedar en el mismo.

Cuestión planteada:

Tratamiento en el IRPF de las instalaciones que se quedan en el local.

Contestación:

La determinación del rendimiento neto de las actividades económicas se efectúa según las normas del Impuesto sobre Sociedades, según establece el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (BOE de 29 de noviembre) –en adelante, LIRPF-.

De acuerdo con esta normativa, serán deducibles los gastos de amortización del inmovilizado material e intangible que estén afectos a la actividad económica desarrollada por el contribuyente.

Por lo que se refiere a la amortización del acondicionamiento del local, se debe analizar si las obras realizadas por el consultante deben calificarse como inmovilizado material o directamente como gasto del ejercicio.

Para ello, se debe acudir al Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que en la norma de registro y valoración 3^a (normas particulares sobre inmovilizado material) establece:

“En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

(...).

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

(...).

h) 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.”

Por su parte, la Norma 8ª, apartado 2, del Plan General de Contabilidad, define el arrendamiento operativo como sigue:

“Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.”

Asimismo, el citado Plan General de Contabilidad, al definir los activos no corrientes, grupo 2 del cuadro de cuentas, entre los que se encuentra el inmovilizado material, establece que entre estos activos se incluyen los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización, se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

De acuerdo con estas definiciones, las obras de acondicionamiento realizadas deben incluirse entre el inmovilizado material, pues se trata de un arrendamiento operativo (el local alquilado se arrienda durante un tiempo determinado) y el tiempo a utilizar las mismas se espera que sea superior a un año.

Por ello, se podrán practicar amortizaciones sobre el coste de las citadas obras de reforma. Esta amortización deberá practicarse 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, siempre que el plazo del arrendamiento sea inferior a la vida económica del activo.

En caso de que la vida útil de las mismas sea inferior a la duración del contrato de arrendamiento, el plazo mínimo de amortización será el que resulte del sistema de amortización utilizado por el consultante en base al método de estimación de rendimientos utilizado.

Es decir, que durante el tiempo que se haya mantenido en vigor el contrato de arrendamiento, el coste de las obras de acondicionamiento del local se habrá contabilizado como un activo material y se habrán practicado las correspondientes amortizaciones.

Una vez que se rescinda el contrato de arrendamiento, se debe comprobar si las mencionadas obras de acondicionamiento se encuentran totalmente amortizadas o no.

Si las mismas se encuentran totalmente amortizadas, la circunstancia de que las instalaciones realizadas se queden en el local no tiene ninguna incidencia, pues el coste de las mismas ya se ha amortizado durante los años de duración del contrato de alquiler.

Si las obras de acondicionamiento del local no se encuentran totalmente amortizadas, es decir, que el valor neto contable de las mismas es positivo, se debe acudir a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 28 de la LIRPF, que establece:

“2. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª de este capítulo.”.

Por tanto, la pérdida que se produce por el abandono de las instalaciones deberá considerarse como pérdida patrimonial, que deberá valorarse por el valor neto contable que tuviesen las mismas en el momento de producirse la rescisión del contrato de arrendamiento.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 45 y 46 de la LIRPF, esta pérdida patrimonial, al no derivar de transmisión previa, deberá de integrarse en la renta general.

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 Función Pública.