

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 13-01-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0046/2026

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reglas de valoración. Valoración del inmovilizado. Inmovilizado material. Precio de adquisición modificado al alza por pagos contingentes asociados a ciertas variables. Gastos deducibles. Amortizaciones. En general. La entidad contribuyente de la consulta se dedica a la adquisición, tenencia y gestión de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento. Adquirió un edificio de viviendas cuyo precio estará sujeto a la concurrencia futura de ciertas variables, se modificará al alza atendiendo al volumen de ingresos, porcentaje de ocupación y costes de los servicios, entre otros. Se cuestiona si este ajuste se ha de considerar como mayor valor del inmovilizado adquirido, siendo deducible la amortización anual por la parte correspondiente a la construcción según el art. 12 LIS, o, por el contrario, se considerará gasto directo del ejercicio en que tenga lugar dicho ajuste sobre el precio final de la compra conforme al art. 11 LIS. Parece posible presumir que, el pago contingente asociado al volumen ingresos derivados del arrendamiento durante el período de comercialización, se deberá de tener en consideración como mayor precio de adquisición de la edificación, se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran. Por el contrario, a falta de mayor descripción del supuesto de hecho, no es posible concluir si las contraprestaciones contingentes vinculadas a otros indicadores han de formar parte del precio de adquisición del activo. Por consiguiente, la entidad reconocerá el edificio en su activo, así como un pasivo financiero por el mismo importe. En relación con la amortización del edificio adquirido, el gasto por amortización contable deberá imputarse en la base imponible del IS del periodo impositivo correspondiente al año de su devengo. De acuerdo con el art. 12.1. LIS, la amortización será deducible cuando corresponda a la depreciación efectiva del elemento, determinada por cualquiera de los procedimientos señalados. No obstante, si el elemento objeto de consulta es un edificio, los métodos definidos en las letras b) y c) no serán aplicables al mismo. La tabla de amortización incluida en la letra a) contiene una relación de elementos con el coeficiente lineal máximo y el período de años máximo correspondiente a cada uno de ellos. En este sentido, el art. 4 RIS establece que, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición alguno de los siguientes coeficientes: a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla; b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en la tabla; c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados. La edificación podría encajar dentro del epígrafe de edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas (con un coeficiente lineal máximo 2% y período de años máximo 100). En todo caso, el contribuyente podrá proponer un plan para la amortización de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, de acuerdo con la letra d) del art. 12 LIS, en los términos previstos en el art. 7 RIS.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante, la entidad X, es una sociedad española dedicada a la adquisición, tenencia y gestión de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento.

La consultante adquirió un edificio de viviendas, cuyo precio estará sujeto, en parte, a la concurrencia futura de ciertas variables.

En particular, se acuerda un periodo de comercialización durante los 12 meses a contar desde la fecha de formalización de la escritura, durante el cual el vendedor garantiza que el comprador va a recibir de los arrendatarios vinculado a los ingresos brutos obtenidos por el arrendamiento durante el citado período. Atendiendo al volumen de ingresos, se modificará al alza en el precio de compra.

Paralelamente, el mismo acuerdo estipula otro ajuste al alza sobre el precio de compra, cuyo cálculo dependerá de una serie de indicadores como son el porcentaje de ocupación y los costes de los servicios, entre otros.

Cuestión planteada:

Si el ajuste al alza del precio de compra, bien vinculado a los ingresos brutos obtenidos por el arrendamiento durante el período de comercialización, bien a otras variables (porcentaje de ocupación y los costes de los

Síguenos en...



servicios, entre otros) se ha de considerar como mayor valor de inmovilizado adquirido, siendo fiscalmente deducible la amortización anual por la parte correspondiente a la construcción tal y como se establece en el artículo 12 de Ley del Impuesto sobre Sociedades, 27/2014, en adelante LIS.

O bien se consideraría gasto directo del ejercicio en que tenga lugar dicho ajuste sobre el precio final de la compra, artículo 11 de la LIS.

Contestación:

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

“3. 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 señala 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.

(...)”

En definitiva, la base imponible es el resultado contable, corregido por los ajustes fiscales en caso de que la normativa del Impuesto contenga criterios de valoración, de calificación o de imputación de ingresos y gastos diferentes a los contables.

Asimismo, el artículo 17 de la LIS señala en su apartado primero que “Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley”.

En primer lugar, es necesario señalar que la LIS no contiene una definición de inmovilizado, por lo que debe acudir a las definiciones contenidas en la normativa contable. El Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su quinta parte, definiciones y relaciones contables, define el activo no corriente como los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa. Por su parte, el apartado 4 del Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la Primera Parte del PGC, define como activo los “bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”.

Más particularmente, la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, RICAC 2013), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias señala que:

“Primera. Valoración inicial.

1. Regla general.

1. Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

2. En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

3. 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.

4. En aquellos casos en que el precio acordado incluya un importe contingente la valoración inicial del inmovilizado material incluirá la mejor estimación del valor actual de la citada contraprestación. No obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, en todo caso se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

Síguenos en...

Si se produce un cambio en la estimación de la contraprestación contingente, la empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo en el mismo importe en el que se modifique el valor contable del pasivo, salvo que la nueva estimación esté relacionada con variables como los tipos de interés o un índice de precios, en cuyo caso, se tratará como un ajuste al tipo de interés efectivo de la deuda y no producirá por tanto una revisión del precio de adquisición del activo.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad.

En cualquier caso, si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto en la norma segunda de esta Resolución para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.

(...)"

De conformidad con la normativa contable arriba reproducida, a efectos de la determinación del coste del elemento adquirido (edificación), este es su precio de adquisición por la entidad consultante X, este será el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, la mejor estimación del valor actual de las contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición del elemento patrimonial en cuestión.

Por tanto, la contraprestación contingente acordada entre las partes debe de ser tenida en cuenta como un componente del coste del elemento adquirido, salvo que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo futuro de la actividad de la empresa, como la cifra de ventas o el beneficio del ejercicio, en cuyo caso se imputarán directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias, según indica la citada Resolución.

Los cambios en la estimación de la contraprestación contingente que se haya tenido en cuenta como mayor valor del activo se contabilizarán, de manera prospectiva y por el mismo importe, como una rectificación del valor en libros del activo y del pasivo.

Por tanto, en el caso objeto de consulta, si bien no es competencia de este Centro Directivo determinar si los pagos contingentes asociados a diferentes variables se incorporarán como mayor coste del elemento adquirido, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, parece posible presumir que el pago contingente asociado al volumen ingresos derivados del arrendamiento durante el período de comercialización, se deberá de tener en consideración como mayor precio de adquisición de la edificación. Por el contrario, a falta de mayor descripción del supuesto de hecho, no es posible concluir si las contraprestaciones contingentes vinculadas a otros indicadores han de formar parte del precio de adquisición del activo.

En cuanto a los efectos fiscales de los hechos planteados en el escrito de consulta, el tratamiento contable descrito será igualmente el que se asuma desde el punto de vista fiscal, puesto que entre los preceptos que contiene la LIS no figura ninguna norma destinada a modificar la normativa contable aplicable a las operaciones planteadas.

Por consiguiente, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 11.1 y 17.1 de la LIS, anteriormente reproducidos, la consultante reconocerá el edificio en su activo así como un pasivo financiero por el mismo importe.

En relación a la amortización del edificio adquirido por la consultante, el apartado segundo de la norma de registro y valoración 2ª relativa al inmovilizado material, señala que:

“2. Valoración posterior

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

2.1. Amortización

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

(...)"

A mayor abundamiento, la norma de registro y valoración 22ª del PGC, en materia de estimaciones contables, dispone que:

“(....)

Síguenos en...



Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

(...)

Ulteriormente, si se produce un cambio en la estimación de la contraprestación contingente, la consultante incrementará o reducirá el valor contable del activo en el mismo importe, lo que supondrá la modificación prospectiva, de las cuotas anuales de amortización por la parte correspondiente a la construcción.

En el ámbito fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS, anteriormente reproducidos, el gasto por amortización contable deberá imputarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo correspondiente al año de su devengo, siempre que dicha amortización se corresponda con su depreciación efectiva.

Sin perjuicio de lo anterior, resultarán de aplicación las normas sobre amortización recogidas en el artículo 12 de la LIS desarrolladas en el artículo 3 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, teniendo en cuenta que el artículo 11.3.1º de la LIS establece que “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”.

En cualquier caso, y en relación a la cuestión planteada en el escrito de consulta respecto a la amortización de la edificación, ha de indicarse que la presente contestación se limitará a la amortización a efectos fiscales de la edificación, sin entrar a analizar, al no ser objeto de consulta, las cuestiones relativas a la consideración de otros elementos como elementos susceptibles o no de una amortización de forma independiente del edificio.

A tal efecto, el artículo 12 de la LIS 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:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

e) El contribuyente justifique su importe.

(...)

De acuerdo con lo anterior, la amortización será deducible cuando corresponda a la depreciación efectiva del elemento, lo que podría determinarse por cualquiera de los cinco procedimientos señalados en el artículo transcrito. No obstante, si el elemento objeto de consulta es un edificio, los métodos definidos en las letras b) y c) del artículo 12.1 de la LIS no serán aplicables al mismo.

La tabla de amortización incluida la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de la LIS, contiene una relación de elementos con el coeficiente lineal máximo y el período de años máximo correspondiente a cada uno de ellos.

En este sentido, el artículo 4 del RIS establece que:

“1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla.

Síguenos en...



b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en la tabla.

c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.
(...)"

En la tabla de amortización incluida en la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de la LIS, dentro del grupo de edificios, se distinguen:

- Edificios industriales
- Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras.
- Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos).
- Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas.

Atendiendo a la escasa descripción de los hechos que consta en el escrito de consulta, así como de la clasificación ofrecida en la tabla de la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de la LIS, cabe considerar que, entre los elementos incluidos dentro del grupo de edificios de la tabla de amortización de la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de la LIS, podría encuadrarse la edificación a que hace referencia el escrito de consulta, que podría encajar dentro del epígrafe de edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas (con un coeficiente lineal máximo 2% y período de años máximo 100). No obstante, se trata de una cuestión de hecho que el contribuyente deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria.

En todo caso, el contribuyente podrá proponer a la Administración Tributaria un plan para la amortización de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, de acuerdo con lo establecido en la letra d) del artículo 12, en los términos previstos en el artículo 7 del RIS, o bien podrá amortizar la cuantía que considere como amortización efectiva, siempre que justifique su importe, de acuerdo con lo establecido en la letra e) del artículo 12.1 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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

