

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2700-14
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	09/10/2014
NORMATIVA	TRLIS/ R. D Leg 4/2004, de 5 de marzo, arts. 10.3 y 37
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante se dedica a la organización de eventos y espectáculos y explotación de una sala a tales efectos.</p> <p>Durante el año 2013 ha realizado unas obras de insonorización de la sala afecta, puesto que la misma no se encontraba insonorizada. Dichas obras comprenden: el proyecto de insonorización, el estudio de cargas para refuerzo de la estructura de la cubierta y dirección de obras, obra de adecuación del techo, obra de insonorización, canalización de aguas fluviales en cubierta, colación de silenciadores, sustitución de revestimientos acristalados, obras de refuerzo de anfiteatros, realización de canalización y desagües en terrazas y revestimiento impermeabilizado y reforma de la fachada.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Si la inversión realizada en la insonorización de la sala, que incluye el estudio previo de la obra a realizar, cumple los requisitos a que se supedita la aplicación de la deducción del artículo 37 del TRLIS.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante "TRLIS"), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), en su redacción dada por el artículo 25 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre (BOE de 28 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:</p> <p>"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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>(...)</p> <p>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.</p> <p>3. La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión.</p> <p>(...)"</p> <p>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</p>

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.

El TRLIS no contiene ninguna norma específica para calificar el gasto de las obras referidas en el escrito de consulta. No obstante el artículo 10.3 del TRLIS prevé 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 tanto, procederá la aplicación de lo dispuesto en la normativa mercantil, en este caso, en el Plan General de Contabilidad (en adelante “PGC”), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre).

En el primer lugar, 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 parte, la letra f) de la norma de registro y valoración 3ª establece que “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.”.

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.

b) El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.

c) En particular, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del mismo si los costes en los que incurre la empresa cumplen alguno de los requisitos recogidos en la letra a), incluso cuando la empresa se hubiera instalado con anterioridad al momento en que se inicien las actuaciones.

d) Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo dispuesto en el apartado 2.2 de esta Norma.

e) Si en el proceso de ampliación o mejora, hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, dichos costes se considerarán como mayor valor, minorado en su caso por el importe recuperado en la venta de los mismos.

f) En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el importe recuperable de los respectivos elementos del inmovilizado material.”

Por lo tanto, por tanto en la medida en que las obras de mejora realizadas tengan la consideración de mayor valor del activo desde un punto de vista contable, las cantidades invertidas se podrán beneficiar de la deducción establecida en el artículo 37 del TRLIS siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en dicho precepto.

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.