

IS / Base imponible / Correcciones de valor: amortizaciones y pérdida de valor de los elementos patrimoniales / Amortizaciones / Adquisición de solar para construir una residencia de personas mayores / Operación de lease-back

DGT: 27-01-2009

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0153/2009

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortizaciones. Otras cuestiones. *Adquisición de un solar con la intención de construir sobre el mismo una residencia de personas mayores. La financiación de dicha operación se va a realizar mediante una operación de lease-back con la entidad bancaria.* La operación parece responder a la definición de venta con arrendamiento financiero posterior de manera que, si de los términos establecidos en el contrato de arrendamiento celebrado entre la sociedad y la entidad bancaria se desprende que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato o, en caso de haber pactado una opción de compra o renovación, se desprenda que no existen dudas razonables de que van a ejercitarse tales opciones, en el sentido anteriormente mencionado, la sociedad continuará amortizando el elemento patrimonial como si dicha transmisión no se hubiera llevado a cabo, es decir, en las mismas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión, tanto contable como fiscalmente, con la particularidad de que en este caso no habría tal amortización al tratarse el elemento transmitido de un bien no amortizable. A su vez, no se generará renta alguna, a efectos contables ni fiscales, en la transmisión por parte de la sociedad del elemento patrimonial a la entidad de *leasing*.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 11

RD 1514/2007 (PGC), norma de registro y valoración 8.^a

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante realiza la actividad de construcción y explotación de residencias de ancianos. En el ejercicio 2003 adquirió un solar para uso dotacional, con la intención de construir sobre el mismo una residencia de personas mayores. La financiación de dicha operación se va a realizar mediante una operación de *lease-back* con una entidad bancaria.

Cuestión planteada:

Se plantea cuál es el tratamiento de dicha operación, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, y, en particular, se plantea si la transmisión del solar a la compañía de *leasing* determinará renta a integrar en la base imponible del impuesto.

Contestación:

El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, 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.» Contablemente, el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), en relación con las operaciones de *lease back*, establece en el

apartado 3 de la Norma de Registro y Valoración 8ª, contenida en la Segunda Parte del Plan, lo siguiente:

«3. Venta con arrendamiento financiero posterior.

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendador contabilizará el correspondiente activo financiero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de esta norma.»

En este punto, conviene traer a colación la definición de arrendamiento financiero contenida en el apartado 1 de la Norma de Registro y Valoración del PGC, en virtud de la cual:

«Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. (...).»

Desde un punto de vista fiscal, el artículo 11.3 del TRLIS establece lo siguiente:

«3. Siempre que el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o renovación, en el caso de cesión de uso de activos con dicha opción, sea inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión, la operación se considerará como arrendamiento financiero.

Cuando el activo haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, la operación se considerará como un método de financiación y el cesionario continuará la amortización de aquél en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión.(...).»

La operación planteada en la consulta parece responder a la definición de venta con arrendamiento financiero posterior de manera que, si de los términos establecidos en el contrato de arrendamiento celebrado entre la consultante y la entidad bancaria se desprende que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato o, en caso de haber pactado una opción de compra o renovación, se desprenda que no existen dudas razonables de que van a ejercitarse tales opciones, en el sentido anteriormente mencionado, la entidad consultante continuará amortizando el elemento patrimonial como si dicha transmisión no se hubiera llevado a cabo, es decir, en las mismas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión, tanto contable como fiscalmente, con la particularidad de que en el caso planteado no habría tal amortización al tratarse del elemento transmitido de un bien no amortizable.

A su vez, no se generará renta alguna, a efectos contables ni fiscales, en la transmisión por parte de la consultante del elemento patrimonial a la entidad de *leasing*.

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.