

DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LAS INVERSIONES Y GASTOS REALIZADOS EN BIENES ARRENDADOS

Luis Pérez Herrero

Catedrático EU de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de CC.EE. y Empresariales

Universidad de Girona

1. PLANTEAMIENTO.

El presente escrito tiene por finalidad abordar la problemática planteada en torno a la calificación fiscal que deben recibir los gastos e inversiones que una persona o entidad haya realizado sobre bienes arrendados; especialmente, en el supuesto que aquéllos tuvieran la naturaleza de inmuebles.

A partir de la promulgación de la Ley 43/1995, de 23 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades – en adelante LIS –, el procedimiento de determinación de la base imponible de dicho impuesto ha de tener como ineludible referencia los criterios jurídicos mercantiles y contables. A ello conduce la neta y genérica remisión que efectúa el artículo 10.3 de la citada Ley:

“...En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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”.

Esta última alusión a las disposiciones de desarrollo planteó, en su momento, una profunda discusión doctrinal y jurisprudencial sobre el valor normativo de las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en, concreto, sobre la habilitación normativa, establecida a favor de dicho Instituto, por la Disposición Final Quinta del RD 1643/1990, aprobatorio del Plan General de Contabilidad¹. La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1.997, puso término a la polémica, al menos fuera del ámbito doctrinal, al establecer que las actuaciones de dicho Instituto, plasmadas en sus Resoluciones, conducen a elevar al rango de norma escrita, los usos conta-

bles generalizados. Constituyendo, por tanto, una plasmación del valor del uso mercantil¹ reconocido como fuente del derecho por el artículo 38.1 del Código de Comercio. Su validez, quedará limitada estrictamente a dicha función no pudiendo vulnerar preceptos legales o reglamentarios de carácter mercantil, y por supuesto, los de contenido tributario.

Como nada se dice, respecto al tema que nos ocupa, por la Ley 43/95, la remisión a la normativa contable alcanza su íntegra dimensión.

Tal remisión es, igualmente, válida por lo que hace referencia a la determinación del rendimiento neto derivado del ejercicio de actividades económicas cuya titularidad corresponda a personas físicas y entidades en régimen de imputación de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En efecto, el artículo 26.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas residentes –en adelante LIRPF-, establece:

“El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 28 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 29 de esta Ley para la estimación objetiva”.

En su momento, al final del trabajo, se contemplará la problemática peculiar que puede darse en estos últimos supuestos y, especialmente, por lo que se refiere a las actividades sometidas al régimen de estimación objetiva de rendimientos.

2. LA DISTINCIÓN CONCEPTUAL BÁSICA ENTRE LOS CONCEPTOS DE “AMPLIACIÓN”, “MEJORA”, “REPARACIÓN” Y “CONSERVACIÓN”.

Debe realizarse, en primer término, una distinción básica entre los conceptos de operaciones que den lugar a una “ampliación o mejora” y las que lo fueren en concepto de “reparación y conservación”.

La norma de valoración 3.^a f) del Plan General de Contabilidad –en adelante PGC- aprobado por RD 1643/1990, de 20 de diciembre, contempla un supuesto concreto de activación de las inversiones cuando supongan una renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material:

“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 que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario.”.

¹ Se recurrió, concretamente, una Resolución del ICAC sobre los criterios de valoración del inmovilizado inmaterial. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencia de 19 de enero de 1.994, declaró la nulidad de la citada resolución, al considerar que, en aplicación del artículo 97 el ICAC carecía de potestad reglamentaria alguna. Una potestad reservada constitucionalmente de forma exclusiva al Gobierno.

Se trata de un supuesto particular de inversión de renovación, y más precisamente, de sustitución parcial de activos y, aunque no se dice expresamente, sobre bienes propios, puesto que, explícitamente, ordena dar de baja del inventario los bienes sustituidos.

Es evidente que las operaciones de inversión que se realicen sobre bienes ajenos, sólo podrán ser, en su caso, contabilizadas singularmente, conforme a su propia naturaleza. El problema radica, precisamente, en determinar si pueden activarse y, si fuera así, si pueden ser objeto de amortización.

Bajo la vigencia de la Ley 61/1978 la administración, concretamente la Dirección General de Tributos, sostuvo reiteradamente, y sin sombra de duda, que cuando las obras e instalaciones realizadas supusieran la ampliación o mejora de un edificio, deberían calificarse como elementos del inmovilizado material, aún cuando el edificio no fuera propiedad del titular de la actividad económica desarrollada. Eso sí, salvo que aquéllas debieran tener la calificación de gastos de conservación y reparación (Res. DGT de 10 y 28 de abril de 1.992).

Por tanto, para la Administración el problema se centraba en determinar si las obras o instalaciones realizadas tenían el carácter de gastos de conservación o reparación o debían considerarse como ampliación o mejora. La propiedad del inmueble sobre el que se realizaban las obras resultaba, en este punto, intrascendente.

Las consecuencias de dicha dualidad de calificaciones eran inmediatas: de ser un gasto de inversión o mejora, se incluiría en el inmovilizado material y tendría la condición de amortizable; de calificarse como gasto de reparación o conservación la de gasto deducible en el ejercicio.

El PGC, a pesar de su trascendencia, no define los conceptos enunciados. Ha sido el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quien se ha ocupado de la cuestión en su Resolución de 30 de julio de 1.991, por la que procedió a dictar normas sobre valoración del Inmovilizado Material.

En su Disposición Segunda se ocupa de las “operaciones de renovación del inmovilizado” –supuesto único que efectivamente contempla, con algún detalle, como hemos visto, la norma de valoración 3 del PGC -, desarrollando la problemática en torno a la activación de dichas operaciones:

La "renovación del inmovilizado" es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación; su valoración se realizará de acuerdo a lo siguiente:

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 coste de producción de la operación.

b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja, en su caso, el elemento sustituido y las correcciones de valor que le corresponda, registrándose en su ca-

so, el correspondiente resultado producido en esta operación por la diferencia entre el valor neto contable resultante y el producto recuperado.

c) En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado tal y como se desarrolla en la Norma primera apartado 3 de esta Resolución.

d) Si la renovación afecta a una parte de un inmovilizado en el que la amortización no se realiza separadamente, o no pueden identificarse claramente las correcciones de valor efectuadas a cada elemento, el tratamiento contable que se debe dar a la renovación será el establecido en la norma cuarta de esta Resolución, para las reparaciones del inmovilizado material.

Pasa, posteriormente a definir y analizar las consecuencias contables de los procesos de “ampliación” y “mejora”, regulando los criterios de activación:

Así, por “ampliación” se entiende todo proceso: “mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.”. Y, por “mejora”: “el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficacia productiva.”.

Estableciendo, a continuación los criterios de contabilización, condicionando la activación de los costes en que se hubiera incurrido “como mayor valor del inmovilizado”, a que se produzca un aumento de la capacidad de producción, una mejora sustancial en la productividad o un alargamiento de la vida útil estimada del activo.

De darse dichas circunstancias procederá la contabilización de los costes de “ampliación” y “mejora” conforme a los siguientes criterios:

- “El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.
- Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo dispuesto en la Norma segunda de esta Resolución.
- Si en el proceso de ampliación o mejora hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, dicho coste se considerará como mayor valor, minorado, en su caso, por el importe recuperado de la venta de los mismos.
- En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el valor de mercado de los respectivos elementos del inmovilizado material.”

La Resolución del ICAC que comentamos pasa, a continuación a clarificar los conceptos de “reparación” y “conservación”.

Por “reparación” se entiende el “... proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado”; y por “conservación” los procesos

que tengan por objeto “...mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento manteniendo su capacidad productiva”.

Una vez, establecido los conceptos, ofrece los criterios de valoración y contabilización de ambas operaciones:

“a) Los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se producen.

b) No obstante, lo anterior para aquellos activos inmovilizados que como consecuencia de su utilización durante varios ejercicios son objeto de reparación extraordinaria al finalizar el ciclo de utilización, y siendo este periodo superior a un año, se debe de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos, dotar una provisión por la parte proporcional que corresponde a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. Para ello, en cada ejercicio se imputará el gasto a la cuenta de resultados, en función del importe que resulte de la estimación efectuada para el ejercicio de los costes de dicha reparación.”.

En consecuencia, son la finalidad y objetivo de las operaciones los criterios fundamentales que se hacen servir para la calificación de las operaciones: se considera “ampliación” o “mejora”, las operaciones que incrementen la capacidad productiva de los activos o alarguen su vida útil. Se considerarán “reparaciones” o “conservación” las operaciones que simplemente tengan por finalidad mantener o reintegrar la capacidad productiva previa de los activos².

3. CRITERIOS DE ACTIVACIÓN Y AMORTIZACIÓN EN LAS OPERACIONES DE “AMPLIACIÓN” O “MEJORA”.

El grupo 2 del Plan General de Contabilidad, se destina a reflejar el “inmovilizado” concepto que comprende: “... los elementos del patrimonio destinado a servir de forma duradera en la actividad de la empresa. También se incluyen en este grupo los “gastos de establecimiento” y los “gastos a distribuir en varios ejercicios”.

En consecuencia, bajo el concepto de “inmovilizado” han de estar todos los elementos que formen parte del patrimonio del titular de la actividad (sociedad o entidad con personalidad jurídica propia, persona física o entidad sin personalidad jurídica propia), siempre que se afecten y contribuyan, de forma duradera, al ejercicio de la actividad.

² Existe como se observa una considerable identidad de criterios con los que hacía servir el artículo 114 del anterior reglamento del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por RD 2631/1982) que desarrollaba la Ley 61/1978: “1. Se considerarán gastos de conservación y reparación del activo material afecto a la actividad: a) los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales. b) los de sustitución, de elementos no susceptibles de amortización, y cuya inutilización sea consecuencia del funcionamiento o uso normal de los bienes en que aquéllos estén integrados. c) los de adaptación o readaptación de elementos materiales del inmovilizado, cuando no supongan aumento de su valor o capacidad productiva. 2. No se considerarán gastos de conservación o reparación: a) los que supongan ampliación o mejora del activo material y sean, por tanto, amortizables.

La norma segunda de valoración del PGC, establece los criterios de valoración del inmovilizado material que será el precio de adquisición o coste de producción.

Dado que en el caso que planteamos las inversiones se realizan sobre bienes que no son propiedad del titular de la actividad, no podrá aplicarse el segundo párrafo de la norma de valoración citada: "... Se incorporará al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior".

Una precisión que, al principio de este trabajo, hemos visto se reafirmaba en la norma de valoración 3ª, apdo. f).

En consecuencia si se llega a la conclusión de que las inversiones realizadas sobre bienes arrendados deben considerarse como "inmovilizado material" deberán ser objeto de contabilización independiente.

También puede considerarse si estas operaciones realizadas sobre bienes ajenos podrían calificarse como "gastos de establecimiento" (20) o "gastos a distribuir en varios ejercicios" (27). Veamos.

Como "gastos de establecimiento", el PGC, contempla explícitamente tres supuestos: "gastos de constitución" (200); "gastos de primer establecimiento" (201) y "gastos de ampliación de capital" (202).

El primero de dichos conceptos, referente a los "gastos de constitución", no incide en absoluto en el problema que contemplamos porque integra un contenido exclusivamente jurídico-formal: *"los necesarios para llevar a efecto la operación reseñada en la denominación de la cuenta: la nota más característica de estos gastos es su naturaleza jurídico formal"*. Por su evidente analogía con los "gastos de constitución", tampoco será aplicable a los casos que contemplamos la categoría de "gastos de ampliación de capital".

Queda, por tanto, por concretar el contenido del concepto de "gastos de primer establecimiento". Para su delimitación, el PGC, atiende, exclusivamente, al elemento temporal: gastos necesarios realizados hasta el momento en que la entidad inicie su actividad productiva, al establecerse aquélla o con motivo de ampliaciones de su capacidad.

Un concepto que linda con el de "gastos a distribuir en varios ejercicios" (27), que se definen como los "gastos que se difieren por la empresa por considerar que tienen una proyección económica futura". La concreción que realiza el PGC de estos gastos contempla exclusivamente supuestos financieros: gastos de formalización de deudas, por intereses diferidos, ...; ello no es óbice para que puedan tener cabida otros conceptos: imputación plurianual de diferencias de cambio, periodificación del gravamen sobre las diferencias permanentes resultantes de los ajustes practicados en el resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades,...

En realidad, los “gastos de primer establecimiento” y los “gastos a distribuir en varios ejercicios” se cobijan bajo el más amplio concepto de “gastos amortizables”.

Las consecuencias resultantes de una u otra calificación contable de las operaciones realizadas será la aplicación de criterios de imputación temporal diversos del gasto correspondiente, como ahora veremos.

4. CRITERIOS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL DEL GASTO.

Como se ha precisado en el apartado anterior, cuando las operaciones realizadas hubieran supuesto una ampliación o mejora ligada a un incremento de la capacidad productiva de la actividad, se abre una doble posibilidad, considerarlos como “inmovilizado material” o como “gastos de primer establecimiento”, cuando se hubieran realizado con anterioridad al inicio de la actividad.

La posibilidad de esta doble consideración ha sido reconocida por la propia DGT en su Resolución de 10 de abril de 1.992, al abordar la calificación que debía otorgarse a los “gastos de reforma y renovación de instalaciones de un hotel explotado en régimen de arrendamiento”:

“Para una correcta contestación a la cuestión planteada resulta preciso establecer si las obras o instalaciones a que se alude en la descripción de los hechos deben considerarse como gastos de conservación y reparación, y por tanto, deducibles en el ejercicio en que se realizan, como inmovilizado o como gastos amortizables para, consecuentemente, establecer los criterios de amortización que resulten más conformes con la naturaleza del gasto...”

Por lo que hace referencia a los “**gastos de primer establecimiento**”, el artículo 194.1 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, establece:

“Los gastos de establecimiento y los de investigación y desarrollo susceptibles de ser recogidos como activos deberán amortizarse en un plazo máximo de cinco años”.

Precepto que, como se observa, no sólo establece una obligatoriedad de amortización sino que, además limita su práctica a un corto espacio temporal, ligada a la restricción en el reparto de beneficios que se contiene en el apartado 3 de la citada disposición:

“Hasta que las partidas anteriormente indicadas –se refiere a los mencionados gastos y al fondo de comercio cuando se hubiera adquirido a título oneroso- no hayan sido amortizadas por completo se prohíbe toda distribución de beneficios, a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos amortizados.”

La normativa fiscal no hace referencia expresa³ a los “gastos de primer establecimiento” y, por tanto, son de íntegra aplicación los criterios contables mencionados.

³ Si lo hace respecto al “fondo de comercio” (artículo 11.4 LIS), las “marcas”, los “derechos de traspaso” y los restantes elementos del “inmovilizado inmaterial” (art. 11.5 LIS), respecto de los que se establece una amortización máxima lineal del 10 %, salvo que pruebe una superior depreciación irreversible.

Si, por el contrario, al no cumplirse el requisito de que las operaciones hubieran sido realizadas previamente al inicio de la actividad, las operaciones realizadas se hubieran considerado singularmente como **inmovilizado material**, en principio, deberían ser objeto de amortización en función de la propia dinámica de su depreciación efectiva.

Podría aquí plantearse un problema singular ligado a una doble condición de los bienes en que se materialicen las operaciones realizadas, porque se hubieran incorporado de manera definitiva a los bienes arrendados o mantuvieran una individualidad física de forma tal que pudieran separarse físicamente de los bienes arrendados sin daño alguno para éstos últimos.

En realidad esta dualidad de situaciones, en general, y sobre todo si se trata de operaciones realizadas sobre un inmueble arrendado, no debe incidir en el proceso de amortización. Ello, por la simple razón de que siendo el inmueble el substrato básico de la actividad, en el momento que culmine el contrato de arrendamiento, todos los activos incorporados, físicamente o no, al inmueble pierden su afectación a la actividad desarrollada, lo que conduce a afirmar que el proceso de recuperación de valor no puede extenderse más allá de la duración prevista del contrato de arrendamiento. Por tanto, la circunstancia temporal fundamental que condiciona temporalmente la duración máxima del proceso de amortización es la duración prevista del contrato de arrendamiento. Lo que no empece que, para el supuesto de las amortizaciones, puedan considerarse valores residuales diversos, atendiendo al carácter separable o no de los activos en el momento de terminación del contrato de arrendamiento.

No es esta la opinión que sustenta la administración, puesto que, en la citada Resolución de la DGT de 10 de abril de 1.992, solamente permite condicionar la duración máxima del proceso temporal de amortización a la duración del contrato de arrendamiento cuando los elementos resultantes de las operaciones no pudieran retirarse por el arrendatario.

Para determinar si la amortización contabilizada cumple el requisito de efectividad a efectos fiscales, deberá atenderse a lo dispuesto en el art. 11 LIS:

a) Presunción de efectividad de la depreciación.

Se presume la efectividad de la depreciación contabilizada cuando su importe no sea superior al establecido en las Tablas de Amortización que se contienen en el Anexo al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y que atienden a la naturaleza objetiva del elemento de que se trate y, al sector de actividad desarrollado por la empresa.

En términos objetivos, difícilmente puede considerarse la aplicabilidad de los supuestos especiales de utilización de las Tablas de amortización: por aplicación de los métodos del “porcentaje constante aplicable sobre el valor pendiente de amortización” y de los “número dígitos”, que se contemplan en los apartados b) y c) del apartado 1 del artículo 11 LIS, dado que, tales métodos se declaran no aplicables a los inmuebles, el mobiliario y los enseres.

Ello puede explicar que la DGT en varias ocasiones en que se le planteó la cuestión ofreciera como único método de amortización el líneal.

b) La presentación de un Plan de amortizaciones.

La utilización del cómodo procedimiento de los máximos tabulados, contemplado en la letra anterior, tiene una evidente limitación y es que los porcentajes máximos lineales establecidos en las citadas “tablas” pueden alargar el proceso de amortización más allá de la propia duración del contrato de arrendamiento.

La solución a ésta importante problemática debe ampararse, fiscalmente, en la posibilidad que contempla el apartado 11.1.d. LIS, de presentar un Plan de amortización a la Administración tributaria, que sea aceptado por ésta última.

Se trata de un procedimiento formal de prueba anticipada de las depreciaciones efectivas realizada con carácter previo a la utilización del activo.

La viabilidad de esta solución es reconocida por la propia DGT en sus Resoluciones de 10 y 28 de abril de 1.992. Ahora bien, condiciona expresamente su aplicación a que concurran las dos circunstancias siguientes: la primera, que el arrendamiento tenga una duración previamente determinada y no sea renovable automáticamente y, la segunda, que los elementos implicados no pudieran ser retirados por el arrendatario a la terminación del contrato. Ya hemos expuesto más arriba que no se comparte esta última restricción.

Con independencia de lo dicho, a los activos en que se materialicen las operaciones realizadas les resultará plenamente aplicable los incentivos fiscales que se instrumentan a través de las “amortizaciones”. Me refiero, no sólo a los supuestos concretos en que resulte aplicable la “libertad de amortización” (artículo 11.2 LIS: investigación y desarrollo, mineros, sociedades laborales...), sino, y sobre todo por su generalidad, a los incluidos en el marco del régimen especial aplicable a las empresas de reducida dimensión (artículos 122 al 125 LIS: libertad de amortización y aceleración de amortizaciones).

5. PROBLEMÁTICA SINGULAR DE LOS PROCEDIMIENTOS ESTIMATIVOS DE LOS RENDIMIENTOS NETOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

Todo lo dicho hasta aquí es de aplicación en el marco de los procedimientos de estimación de rendimientos derivados del desarrollo de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dada la literalidad del artículo 26.1 de la Ley 40/1998. Ahora bien, tal conclusión debe matizarse respecto a los siguientes regímenes estimativos:

a) La estimación directa simplificada.

Una de las especialidades de la estimación directa simplificada consiste en que las amortizaciones del inmovilizado material se realizan en base a la aplicación, exclusivamente por el procedimiento lineal, de una específica y escueta tabla de amortizaciones que fue aprobada por Orden Ministerial de 27 de marzo de 1.998 (BOE del 28).

Siendo de aplicación, en todo caso, los incentivos fiscales que, en materia de amortizaciones o con ellas relacionadas, se establecen para las empresas de “reducida dimensión” incluido el beneficio fiscal de la “libertad de amortización” ambos contemplados en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y de forma similar a si fuera de aplicación el régimen de estimación directa normal.

b) La estimación objetiva.

En este caso la situación es totalmente diversa. La razón es que el rendimiento neto es objeto de estimación por medio de signos, índices y módulos prescindiendo radicalmente de la realidad de los gastos e ingresos de la actividad.

En conclusión si las operaciones realizadas sobre los bienes ajenos hubieran de calificarse como “reparaciones”, “conservación” e, incluso de “gastos amortizables” que no tuvieran la naturaleza de inmovilizado inmaterial, su importe real no sería, por ningún concepto y cuantía deducible.

Cuestión diferente sería si el resultado de las operaciones realizadas se considerara como “inmovilizado material” amortizable. En efecto, la normativa reguladora de la Estimación Objetiva (O.M. de 7 de febrero del 2000 –BOE del 10-) introduce en el procedimiento de determinación del rendimiento neto una “minoración por incentivos a la inversión”, que se instrumenta en una deducción de la depreciación efectiva, por medio de la aplicación exclusiva de una tabla de amortización. Una tabla de amortización cuyos coeficientes máximos expresan una evidente aceleración del proceso. Paralelamente a dicha tabla se prevé el beneficio fiscal de “libertad de amortización” respecto a los activos fijos nuevos adquiridos durante el ejercicio con un valor unitario no superior a 100.000 pesetas y, cuya aplicación se limita, para cada ejercicio, en un importe máximo de 500.000 pesetas.

Tales incentivos fiscales, y precisamente por dicha condición, serán plenamente aplicables al supuesto que contemplamos.

6. CONCLUSIONES.

De lo expuesto en las líneas que preceden cabe extraer las siguientes conclusiones, respecto a la trascendencia fiscal de las operaciones realizadas sobre bienes arrendados:

1. Su tratamiento fiscal y contable depende de la calificación objetiva de las operaciones como “reparaciones”, “conservación”, “ampliación” o “mejora”.

2. Si las operaciones se calificaran como de “reparación” o “conservación” su cuantía será gasto del ejercicio plenamente deducible fiscalmente, salvo que el titular de la actividad fuere una persona física o una entidad en régimen de imputación de rentas en el IRPF, sometida al régimen de estimación objetiva para determinar los rendimientos gravados por dicho impuesto.

3. Si las operaciones suponen una “ampliación” o “mejora” de las instalaciones y se hubieran realizado con anterioridad al inicio efectivo de la actividad podrán considerarse como “gastos de primer establecimiento”, y, por tanto, amortizables en un plazo máximo de 5 años, establecido en la LSA, con plenos efectos fiscales. De esta posibilidad quedan excluidas los titulares de actividades económicas sujetos al IRPF bajo el régimen de estimación objetiva.

4. Si las operaciones supusieran una “ampliación” o “mejora” de las instalaciones no comprendidas en el número anterior, y se plasmaran en activos amortizables, podrán ser objeto de amortización siempre que respondan a una depreciación efectiva. Esta última podrá ser estimada presuntamente por la aplicación lineal de las tablas de amortización o probada efectivamente mediante la previa presentación de un Plan de Amortizaciones. Supuesto, este último, obligado si se quiere que el proceso de recuperación del activo quede incluido dentro del periodo determinado de vigencia del contrato de arrendamiento, cuando la aplicación lineal de las tablas no condujera a tal resultado.

En todo caso, serán de aplicación los incentivos fiscales ligados directa o indirectamente con las amortizaciones: “libertad de amortización”, régimen especial de las “empresas de reducida dimensión”.

Los titulares de actividades económicas sujetos al IRPF bajo el régimen de estimación objetiva podrán amortizar los elementos incorporados pero exclusivamente por el procedimiento establecido en la O.M. de desarrollo, respecto a los “incentivos a la inversión”.

