

Tratamiento contable de las operaciones de conservación y mejora en inmuebles arrendados

Según la Resolución de 1-2-2013 del Instituto de Contabilidad, sobre normas de registro y valoración de elementos del inmovilizado material, la **“conservación”** tiene por objeto **mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva**. Los gastos derivados de estas actuaciones se imputan a la **cuenta de pérdidas y ganancias** del ejercicio en que se producen.

Se entiende por **“mejora”** el conjunto de actividades por las que se produce una **alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva**, de manera que el coste de estas operaciones debe imputarse como mayor valor del inmovilizado cuando tenga lugar un aumento de la capacidad de producción, bien una mejora sustancial en su productividad, o un alargamiento de la vida útil estimada del activo.

Por otra parte, según la Norma de Registro y Valoración 3ª del Plan General de Contabilidad sobre elementos de inmovilizado material, en los acuerdos que, según la norma relativa a arrendamientos, deban calificarse como arrendamientos operativos, las **inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizan 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.

De acuerdo con estos conceptos contables, si el arrendatario del inmueble realiza obras en el mismo, como la instalación de aire acondicionado, electricidad, suelos, tabiquería y sanitarios, que quedan unidos al inmueble de forma permanente e inseparable, debe tenerse en cuenta que **estos costes necesariamente suponen un aumento del valor del inmueble** y, además, una mejora de la productividad del mismo, lo que implica que **deba computarse no como gasto del ejercicio sino como un activo, aunque el arrendatario no sea el propietario del inmueble**. Además, este registro como inmovilizado material, **debe amortizarse a lo largo de la vida útil del mismo**, la cual coincide con la duración del contrato de arrendamiento, de manera que para determinar dicha vida

debe tenerse las condiciones del contrato, en particular, los períodos de renovación cuando se estime de forma evidente que se van a producir.

En definitiva, a efectos contables, estos costes se activan y, como toda inversión, su importe se reconoce como gasto a través del proceso de amortización del activo.

Por último, debe tenerse en cuenta que si se realizan inversiones separables del inmueble (como mobiliario, equipos informáticos, etc.), las mismas igualmente se activan, pero su amortización se realiza en función de la vida útil de esos activos con independencia de la duración del contrato de arrendamiento.

Tratamiento fiscal de las operaciones de conservación y mejora en inmuebles arrendados

La normativa del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014), no contiene ninguna definición específica de lo que es un activo y un gasto, por lo que **se asumen los criterios contables.**

En definitiva, **el IS asume la calificación contable de inmovilizado material por la activación de estos costes.** En cuanto a la deducción fiscal de la amortización contable de este activo, debe tenerse en cuenta que el artículo 12 LIS establece los **criterios para que la amortización contable sea fiscalmente deducible**, estableciendo el método general de tablas donde se establece un porcentaje máximo de amortización deducible en función de la naturaleza del activo, siendo del 10% el coeficiente máximo si en las tablas no se puede identificar el activo que se está amortizando. No obstante, **el gasto que exceda del coeficiente máximo de tablas es deducible si se justifica que responde a la depreciación efectiva del activo.**

Por otra parte, el artículo 3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dispone que **los elementos del inmovilizado material deben amortizarse dentro del período de su vida útil**, sin que se regule como determinar dicha vida, lo cual supone que el concepto de vida útil contable lo asume el IS.

En definitiva, **la vida útil coincidente con la duración del contrato de arrendamiento también lo es a efectos fiscales**, por lo que está justificada la deducción de la amortización contable según dicha vida, aun cuando su importe resulte superior al de aplicar el coeficiente máximo de tablas, dado que se justifica que la vida útil de estos

activos es inferior a la que resulta de dichas tablas. Esta interpretación es la que se desprende de la consulta DGT 29-3-2023, V0765-23.