



MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA

DIRECCION GENERAL
DE TRIBUTOS

CONSULTA VINCULANTE

Referencia: CV0379-06
Nº CONSULTA:
Nº REGISTRO: 021127-06
SUBDIRECCIÓN: 05

CONSULTANTE

(nombre o razón social)

CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE HOTELES Y
ALOJAMIENTOS TURÍSTICOS (C.E.H.A.T.)
C.I.F. G-83353300

(domicilio)

C/ Orense, nº 32
28020 MADRID

CONCEPTO IMPOSITIVO

Impuesto sobre Sociedades

NORMATIVA

RIS RD 1777/2004 art. 2 y anexo
TRLIS RDLeg 4/2004 art. 10 y 11

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La entidad consultante es una organización empresarial que representa los intereses de las empresas que desarrollan la actividad de hostelería y que son miembros de la misma.

La depreciación efectiva de los activos fijos de estas entidades se viene calculando a través de la aplicación de los coeficientes de amortización de las tablas que recoge el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, y a efectos de aplicar el coeficiente de amortización correspondiente al edificio del hotel, la entidad consultante entiende que éste tiene el carácter de edificio industrial, y debe ser considerado como tal. Así, considera que el hotel es el elemento indispensable para desarrollar y poner en funcionamiento la cadena productiva propia de la

CUESTIÓN PLANTEADA:

1. Criterio sobre la consideración del edificio hotelero como edificio industrial a los efectos de amortizar con el coeficiente asignado en las tablas de amortización oficialmente aprobadas que recoge el Impuesto sobre Sociedades para los edificios industriales.
2. Si, con independencia de que los elementos y activos antes descritos como integrantes de la decoración del hotel sean adquiridos previamente ya fabricados o sean incorporados mediante su correspondiente obra de construcción o de remodelación del edificio, es posible aplicarles algún coeficiente de amortización específico para este concepto, e independiente del correspondiente al edificio en sí.
3. Si todos los elementos del hotel que están en funcionamiento o a disposición de su continua utilización por el cliente un número de horas mayor de las correspondientes a un turno de trabajo pueden ser amortizados aplicando los criterios del artículo 2.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.



Nº REGISTRO: 021127-06

2

(CONTINUACIÓN DE DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS)

actividad de la industria hotelera, configurándose como un activo en funcionamiento, formado por múltiples elementos que actúan e interactúan en diversos tiempos y modos y que envuelve y controla el resto de la maquinaria e instalaciones necesarias para procesos más detallados y particulares. Es decir, el edificio del hotel forma parte del propio proceso de "fabricación" y está integrado en toda la actuación de la explotación que conforma la industria hotelera.

Por otra parte, en la construcción de un edificio hotelero hay partidas que forman el concepto de decoración, incluso que sustituyen al mobiliario y que son construidos simultáneamente mediante la ejecución de la obra que supone la construcción, re-modelación, renovación, etc. del edificio. El coste de estas partidas, aunque a veces global de la obra realizada, puede quedar perfectamente establecido en el contrato de obra firmado entre el hotel y la empresa constructora o en las facturas correspondientes. Entre estos elementos definidos como "decoración", pueden identificarse elementos de activo fijo diferentes al concepto de edificio como: parquets y moquetas; barra de los bares o mostradores de recepción; decoración y ornamentación de interiores y exteriores, trabajos en techos y paredes realizados en obra de escayola o similares, etc.

Por otro lado, la maquinaria, instalaciones, mobiliario y demás activos que necesitan para su operatividad las diferentes áreas, departamentos, dependencias, etc. del hotel, están en funcionamiento mucho más de las 8 horas de referencia en la aplicación de las tablas de amortización reguladas en el Impuesto sobre Sociedades. Existe una relación directa entre volumen de producción y el grado de utilización y funcionamiento de cada elemento. Todos ellos son susceptibles de utilización de forma discontinua por las características particulares que definen cada establecimiento hotelero.

CONTESTACIÓN:

1. 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 *"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 11.1 TRLIS, establece que *"serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia"*, indicando que se considerará que la depreciación es efectiva cuando, entre otros, *"sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas"*.

Las tablas de amortización oficialmente aprobadas constan como anexo al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. Las reglas primera y segunda de las instrucciones para la aplicación de la tabla de amortización disponen que:

"Primera.- Los elementos se amortizarán en función de los coeficientes lineales fijados para los mismos en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad."



Nº REGISTRO: 021127-06

3

Segunda.- Los elementos calificados de comunes se amortizarán de acuerdo con los coeficientes lineales establecidos para los mismos, salvo que figuren específicamente en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad, en cuyo caso se aplicarán los de dicho grupo o agrupación."

La agrupación 62 se refiere a la hostelería, restaurantes y cafés, si bien no contiene un coeficiente específico para los edificios, para los cuales se ha de atender a los coeficientes establecidos para los elementos comunes, en los que dentro del epígrafe de "edificios y construcciones" se diferencian los siguientes:

- Edificios industriales y almacenes.
- Edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas.
- Casetas, cobertizos, tinglados, barracones y similares de construcción liviana fija.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades no contiene ningún precepto específico que permita determinar la consideración que ha de otorgarse al edificio hotelero, de manera que, de acuerdo con el artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tendrán carácter supletorio los preceptos del derecho común.

En este sentido, es posible atender a la consideración de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria, que tiene como objetivos establecer las normas básicas de ordenación de las actividades industriales por las Administraciones Públicas, y regular la actuación de la Administración del Estado en relación con el sector industrial. El artículo 3 de esta Ley, dedicado al ámbito de aplicación y competencias, en el cual se determinan las actividades que se consideran industrias, señala que se regirán por dicha Ley, en lo no previsto en su legislación específica:

- "a) Las actividades de generación, distribución y suministro de la energía y productos energéticos.*
- b) Las actividades de investigación, aprovechamiento y beneficio de los yacimientos minerales y demás recursos geológicos, cualesquiera que fueren su origen y estado físico.*
- c) Las instalaciones nucleares y radioactivas.*
- d) Las industrias de fabricación de armas y explosivos y aquéllas que se declaren de interés para la defensa nacional.*
- e) Las industrias alimentarias, agrarias, pecuarias, forestales y pesqueras.*
- f) Las actividades industriales relacionadas con el transporte y las telecomunicaciones.*
- g) Las actividades industriales relativas al medicamento y la sanidad.*
- h) Las actividades industriales relativas al fomento de la cultura.*
- i) Las actividades turísticas."*

Como puede desprenderse de este precepto, las actividades turísticas se encuadran en el ámbito de aplicación de la Ley de Industria junto con otras actividades de indudable calificación industrial, lo cual permite otorgar a la actividad del turismo esta calificación de "industrial", al menos a los efectos de la consideración que han de tener los edificios destinados a la explotación hotelera, en



Nº REGISTRO: 021127-06

4

cuanto a su adecuada identificación entre los elementos que se integran en las tablas de amortización oficialmente aprobadas que contempla la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia, resulta posible considerar aplicable a la amortización del edificio hotelero los coeficientes establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades para los edificios industriales (coeficiente lineal máximo 3% y período máximo 68 años).

2. El Código de Comercio señala en su artículo 35.1 que *"el balance comprenderá, con la debida separación, los bienes y derechos que constituyen el activo de la empresa"*, y en la letra e) de su artículo 38.1 que *"se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo"*, indicando en la letra f) de dicho artículo que, con ciertas excepciones, los elementos del inmovilizado y del circulante se contabilizarán por el precio de adquisición, o por el coste de producción. A su vez, en su artículo 39.1 indica que *"los elementos de inmovilizado y circulante cuya utilización tenga un límite temporal deberán amortizarse sistemáticamente durante el tiempo de su utilización"*.

El Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, preceptúa en su norma de valoración 3ª, respecto de las construcciones, que formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción las instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, debiendo figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

De acuerdo con ello, en aquellos casos en los que un activo esté formado por partes separables por naturaleza, que presenten una vida útil diferente, siempre que sean significativas, deberán contabilizarse por separado cada una de esas partes y amortizar cada una de ellas de forma individualizada, atendiendo a su vida útil.

En consecuencia, aún cuando en el edificio hotelero se integren componentes que se configuren formando parte del conjunto que constituye el mismo, y que físicamente están más o menos incorporadas al propio edificio, nada impide que, a efectos de su amortización, se distingan diferentes partes separables, para las que las tablas de amortización oficialmente aprobadas identifican coeficientes de amortización concretos, diferentes del coeficiente aplicable al edificio, siempre que contablemente estén suficientemente diferenciados, y sea posible justificar el precio de adquisición o coste de producción de tales componentes. Por tanto, siempre que la entidad pueda identificar y separar conceptualmente los distintos componentes del edificio hotelero por medio de los justificantes adecuados, resultaría posible aplicar para cada uno de ellos, de forma independiente, los coeficientes de amortización específicos que para ellos contemplan las tablas.

En concreto, en la agrupación 62 de las tablas de amortización oficialmente aprobadas a que antes se ha hecho referencia, se distinguen, entre otros, los siguientes elementos:

- Decoración de interiores (excluido mobiliario).
- Instalaciones de vitrinas y estanterías, mostradores, ...
- Mobiliario de habitaciones, salones, salas, despachos, comedores y otras dependencias (excluidos los muebles, tapices, cuadros y objetos antiguos, de arte o alto valor).



Nº REGISTRO: 021127-06

5

Asimismo, dentro de los elementos comunes se diferencian las instalaciones eléctricas, de tratamiento de fluidos, de telecomunicaciones, de seguridad, detección y extinción de incendios, entre otros.

La decoración de interiores puede entenderse como la acción o el arte de acondicionar y decorar los espacios interiores de la arquitectura, sin intervenir en cambios estructurales de la edificación, configurando un conjunto de elementos que adornan una habitación, un ambiente, etc. En este conjunto de elementos decorativos se pueden encontrar, entre otros, los puntos de luz, los colores, las telas, tapizados y recubrimientos, los acabados de suelos y paredes, con diferentes materiales, como el cristal, la escayola, la madera, el linóleo, los accesorios, o el mobiliario.

3. La regla cuarta de las instrucciones para la aplicación de la tabla de amortización que consta como anexo al RIS dispone que:

“Cuarta.- A los efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 2 de este Reglamento, se entenderá que los coeficientes han sido establecidos tomando en consideración que los elementos se utilizan durante un turno de trabajo, excepto que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.”

El artículo 2.3 del RIS establece que:

“3. Cuando un elemento patrimonial se utilice diariamente en más de un turno normal de trabajo, podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de:

- a) el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, y*
- b) el resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.*

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.”

En el caso de que en el hotel existan elementos patrimoniales para los que, por sus características técnicas, su utilización normal se corresponda con un turno de trabajo, pero por las necesidades de la entidad se mantengan en funcionamiento durante un período más prolongado de tiempo, se podrá proceder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.3 del RIS antes citado.

En tal caso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del TRLIS, se considera que la depreciación de los elementos del inmovilizado es efectiva cuando sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, siendo el de turnos de trabajo un método de amortización según tablas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 del RIS, debiendo la entidad estar en condiciones de justificar, en base al artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para cada elemento de inmovilizado, la utilización diaria en más de un turno de trabajo, a través de los oportunos medios de prueba, entre los que podrían citarse, a título informativo, los turnos de trabajo de los empleados que operen con el elemento en cuestión, las condiciones que consten en los contratos de tales empleados; los consumos de energía por hora del elemento; la normativa que exija un determinado horario de trabajo, atención al público, etc. Al respecto, en los procedimientos



Nº REGISTRO: 021127-06

6

tributarios son de aplicación las normas sobre medios y valoración de prueba contenidos en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, siendo en el curso de los procedimientos tributarios que procedan, cuando se determine el valor probatorio de los medios aportados por el sujeto pasivo.

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.



MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS
SALIDA

Nº de Registro: 004588 - 06
Nº Consulta/Informe: V1355 - 06
Fecha: 05/07/2006

Madrid, 3 de julio de 2006
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE LAS PERSONAS JURÍDICAS

José Antonio López-Santacruz Montes