

Consulta Vinculante V1259-19, de 3 de junio de 2019 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

¿Es posible amortizar en IRPF el fondo de comercio de un negocio adquirido por donación?

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Rendimiento neto de las actividades económicas. Remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para su determinación. Supuesto de adquisición por donación de un negocio, compuesto por local, mobiliario, existencias y fondo de comercio. Imposibilidad de amortizar el fondo de comercio, se requiere que la adquisición lo sea con carácter oneroso. Como norma general, los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, no son fiscalmente deducibles.

DESCRIPCIÓN

El consultante ha adquirido por donación un negocio, compuesto por local, mobiliario, existencias y fondo de comercio. La adquisición se ha producido con posterioridad al 1 de enero de 2015.

CUESTIÓN

Si es posible amortizar el fondo de comercio.

CONTESTACIÓN

La determinación del rendimiento neto de las actividades económicas se efectúa con carácter general según las normas del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (BOE de 29 de noviembre), -en adelante LIRPF-.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, que en su apartado 3 dispone 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".

Contablemente, la Norma de Registro y Valoración 6ª, en su apartado c), del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece que:

"c) Fondo de comercio. Sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre las que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. La vida útil se determinará de forma separada para cada unidad generadora de efectivo a la que se le haya asignado fondo de comercio.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal.

Además, al menos anualmente, se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio, y, en caso de que los haya, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores."

Por su parte, el artículo 12.2 de la LIS dispone lo siguiente:

"2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe.

La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe."

Al respecto, también conviene precisar que el artículo 11 de la LIS, en su apartado 3. 1º, establece que: "No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada."

Como en el caso consultado , la adquisición del negocio no ha tenido carácter oneroso, no se podrá amortizar el fondo de comercio, al no poderse contabilizar, dado que su valor, como anteriormente se ha manifestado, solamente se contabiliza cuando se haya puesto de manifiesto como consecuencia de una adquisición onerosa, circunstancia que no concurre en el caso planteado.

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.