

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC049723

DGT: 29-11-2013

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3479/2013

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Gastos financieros. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros. Gastos financieros activados en existencias. La Resolución de 16 de julio de 2012 de la DGT (Limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el IS) excluye expresamente de su aplicación a los gastos financieros que, conforme a la normativa contable, deban incorporarse al valor de un activo amortizable, puesto que su inclusión en la base imponible de la entidad se realiza a través de la amortización de dicho activo, quedando sometido a los límites del art. 11 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). En coherencia con lo anterior, el mismo tratamiento debe darse respecto a los gastos financieros que se activan, conforme a la normativa contable [norma de registro y valoración 10ª del RD 1514/2007 (PGC)], como mayor valor de las existencias. Dado que dichos gastos se imputarán de forma efectiva al resultado del ejercicio y, por ende, a la base imponible de la entidad, a través del deterioro de dichas existencias o en el momento en el que las mismas se den de baja del activo (ya sea por su venta o pérdida), no quedarán sometidos a la limitación recogida en el art. 20 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 11 y 20.

RD 1514/2007 (PGC), norma de registro y valoración 10.ª.

Resolución de 16 de julio de 2012 de la DGT (Limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el IS).

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante tiene por objeto social prioritario la promoción y construcción inmobiliaria.

En desarrollo de tal actividad, y por estricta aplicación de la norma contable, registra los gastos financieros derivados de la financiación ajena obtenida, en las correspondientes cuentas del grupo 66 y, a su vez, respecto de aquellas existencias que requieren un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, activa los gastos financieros en existencias a través de las cuentas del subgrupo 71, tal y como dispone la NRV 10ª del Plan General de Contabilidad.

De acuerdo con lo expuesto, gran parte de los gastos financieros del periodo se anulan con el ingreso contable que supone su activación a existencias.

Cuestión planteada:

Si la norma de limitación de gastos financieros, regulada en el artículo 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, debe aplicarse sobre la parte de los gastos de esta naturaleza que se activan en existencias de acuerdo con la NRV 10ª del Plan General de Contabilidad.

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.”

Según se manifiesta en el escrito de consulta, por aplicación de la norma de registro y valoración 10ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la entidad consultante debe activar los gastos financieros respecto de aquellas existencias que requieren un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas:

“1. Valoración inicial

(...)

En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

(...)”

Por su parte, el artículo 20 del TRLIS establece que:

“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refiere la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

(...)”

Con la finalidad de establecer los criterios interpretativos necesarios que proporcionen seguridad jurídica en la aplicación práctica de este precepto, se ha dictado la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades.

“Como consideración preliminar, debe señalarse que la limitación establecida en el artículo 20 del TRLIS actúa sobre el gasto financiero que no está sometido a otras limitaciones de la Ley como puede ser la de aquellos gastos financieros considerados no deducibles por aplicación del artículo 14.1.h) del TRLIS. Asimismo, se deberán tener en cuenta los ajustes sobre gastos o ingresos financieros que pudieran resultar por aplicación de la normativa relativa a precios de transferencia, de acuerdo con el artículo 16 del TRLIS.

(...)

De lo que se deduce que tanto los gastos como los ingresos que se deben tomar en consideración a los efectos de la aplicación del límite establecido en el artículo 20 del TRLIS han de estar relacionados con el endeudamiento empresarial.

(...)

No se incluirán, sin embargo, aquellos gastos financieros que, aun estando incluidos contablemente en la partida 13 del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias, sean objeto de incorporación al valor de un activo, con arreglo a las normas contables, por cuanto su imputación efectiva al resultado del ejercicio y, por ende, a la base imponible de la entidad, se realiza a través de la amortización del activo, estando sometido a los límites establecidos en el artículo 11 del TRLIS y no al propio artículo 20 de dicha Ley.”

La Resolución de 16 de julio de 2012, excluye expresamente de su aplicación a los gastos financieros que, conforme a la normativa contable, deban incorporarse al valor de un activo amortizable, puesto que su inclusión en la base imponible de la entidad se realiza a través de la amortización de dicho activo, quedando sometido a los límites del artículo 11 del TRLIS.

En coherencia con lo anterior, el mismo tratamiento debe darse respecto a los gastos financieros que se activan, conforme a la normativa contable, como mayor valor de las existencias a los efectos que aquí nos ocupan. Dado que dichos gastos se imputarán de forma efectiva al resultado del ejercicio y, por ende, a la base imponible de la entidad, a través del deterioro de dichas existencias o en el momento en el que las mismas se den de baja del activo (ya sea por su venta o pérdida), no quedarán sometidos a la limitación recogida en el artículo 20 del TRLIS.

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.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.