

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC050687

DGT: 20-03-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0777/2014

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Gastos financieros. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros. La entidad recibe unos préstamos a tipo 0 por ciento para financiar el desarrollo de su actividad, en relación a los cuales contabiliza un gasto financiero correspondiente a los intereses implícitos, así como un ingreso por subvenciones, por el mismo importe, incluyendo ambas partidas dentro del resultado financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias. Asimismo, la sociedad X concede, a alguno de los compradores de inmuebles producto de su actividad, aplazamientos de pago sin devengo expreso de intereses, que contabiliza como ingresos financieros devengados en función del tipo de interés efectivo. De conformidad con la Resolución de 16 de julio de 2012 de la DGT (Limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el IS), tanto los ingresos como gastos mencionados, que la propia entidad contabiliza como ingresos y gastos financieros, están relacionados con el endeudamiento empresarial. Por lo tanto, tienen la consideración de gastos e ingresos financieros, a los efectos de la aplicación de la limitación en su deducibilidad que establece el art. 20 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10.3 y 20.

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 (X) está participada por una Comunidad Autónoma (93%), y su actividad se centra en el desarrollo y promoción inmobiliaria de parques y polígonos industriales en la región de la Comunidad Autónoma.

En el desarrollo de esta actividad, la sociedad X se ha financiado mediante préstamos de interés a tipo 0%, otorgados por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio español. La entidad consultante otorga a estos préstamos el siguiente tratamiento contable:

- Reconoce como gasto contable el gasto financiero correspondiente a los intereses implícitos, derivados del cálculo del coste amortizado de los mismos según el método de tipo de interés efectivo, utilizando un tipo de interés de mercado.

- Paralelamente, reconoce contablemente un ingreso por subvenciones, como contrapartida y por el mismo importe del interés implícito reconocido como gasto.

Dada la naturaleza financiera, ambas partidas, tanto el gasto como el ingreso mencionado, se recogen dentro del resultado financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Asimismo, la sociedad X ha realizado operaciones de venta de activos inmobiliarios producto de su actividad, en las que en ocasiones ha concedido un aplazamiento de pago a los compradores, sin devengo expreso de intereses. La entidad consultante contabiliza inicialmente estos derechos de cobro por su valor razonable, y a cierre de ejercicio por su coste amortizado, reconociendo los intereses devengados en función del tipo de interés efectivo.

Cuestión planteada:

Si los intereses implícitos contabilizados como gastos de la financiación a tipo 0%, los ingresos por subvenciones asociados a dichos préstamos y los ingresos de intereses implícitos contabilizados en las operaciones comerciales en las que la entidad consultante concede aplazamientos de cobro, deben tomarse en consideración para el cálculo de los gastos financieros netos de acuerdo con la definición contenida en el artículo 20 del TRLIS.

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.”

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.

(...)”

Con la finalidad de establecer los criterios interpretativos necesarios que proporcionen seguridad jurídica en la aplicación práctica del artículo 20 del TRLIS, 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. Dicha Resolución establece en su apartado II que:

(...)”

Primero. Concepto de gastos financieros e ingresos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios.

El límite a la deducibilidad de gastos financieros regulado en el artículo 20 del TRLIS se basa en el exceso de aquellos sobre los ingresos financieros de la entidad que se correspondan con ingresos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios.

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.

Una vez establecido lo anterior, puesto que los dos conceptos, gastos financieros e ingresos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios, deben comparar partidas homogéneas, cabe señalar que ambos conceptos deben interpretarse atendiendo al sentido y finalidad de la norma. Tal y como señala la exposición de motivos del Real Decreto-ley 12/2012, la limitación establecida en el artículo 20 del TRLIS trata de favorecer indirectamente la capitalización empresarial, a través de la limitación del efecto fiscal del uso de la financiación ajena.

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.

Por ello, los gastos financieros que deben tenerse en cuenta a los efectos del artículo 20 del TRLIS son aquellos derivados de las deudas de la entidad con otras entidades del grupo o con terceros, en concreto, los incluidos en la partida 13 del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en adelante PGC, cuentas 661, 662, 664 y 665, como son los intereses de obligaciones y bonos, los intereses de deudas, los dividendos de acciones o

participaciones consideradas como pasivos financieros o los intereses por descuento de efectos y operaciones de factoring, teniendo en cuenta, de acuerdo con lo establecido por la normativa contable, el efecto de los costes de emisión o de transacción de las operaciones.

Se incluirán, por tanto, los intereses implícitos que pudieran estar asociados a las operaciones y las comisiones relacionadas con el endeudamiento empresarial que, de acuerdo con las normas contables, formen parte del importe de los gastos financieros devengados en el período impositivo.

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. Tampoco se incluirán, por no estar relacionados con el propio endeudamiento empresarial, los gastos financieros por actualización de provisiones.

Los mismos criterios resultan de aplicación en relación con los ingresos financieros que minoran los gastos financieros para determinar el importe de los gastos financieros netos, como son los ingresos de valores representativos de deuda o los ingresos de créditos. Es decir, se tendrán en cuenta aquellos ingresos que procedan de la cesión a terceros de capitales propios, recogidos en la partida 12 del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias, cuentas 761 y 762.

(...)"

En el caso concreto planteado, la entidad consultante se dedica al desarrollo y promoción inmobiliaria de parques y polígonos industriales.

Según se manifiesta en el escrito de consulta, la entidad consultante recibe unos préstamos a tipo 0% para financiar el desarrollo de su actividad, en relación a los cuales contabiliza un gasto financiero correspondiente a los intereses implícitos, así como un ingreso por subvenciones, por el mismo importe, incluyendo ambas partidas dentro del resultado financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Asimismo, la sociedad X concede, a alguno de los compradores de inmuebles producto de su actividad, aplazamientos de pago sin devengo expreso de intereses, que contabiliza como ingresos financieros devengados en función del tipo de interés efectivo.

De conformidad con la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, tanto los ingresos como gastos mencionados, que la propia entidad consultante contabiliza como ingresos y gastos financieros, están relacionados con el endeudamiento empresarial. Por lo tanto, tienen la consideración de gastos e ingresos financieros, a los efectos de la aplicación de la limitación en su deducibilidad que establece 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.