

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089543

DGT: 02-08-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1845/2024

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Beneficio operativo. Una sociedad registra un gasto o un ingreso que forma parte del resultado de explotación y que es objeto de un ajuste permanente en la base imponible. En el supuesto de que se trate de un gasto o ingreso que forma parte del resultado de explotación sin conformar el beneficio operativo del período, tal gasto o ingreso no computará a la hora de calcular el beneficio operativo previsto en el art. 16.1 Ley 27/2014 (Ley IS) y ello con independencia de que dicho gasto o ingreso haya sido objeto de ajuste extracontable, temporal o permanente. Sin embargo, tratándose de un gasto o un ingreso que forma parte del beneficio operativo y, por ende, del resultado de explotación, en la medida en que no se integre de manera definitiva en la base imponible, por ser objeto de un ajuste extracontable permanente, deberá ser excluido del cálculo del beneficio operativo.

En la medida en que versen sobre gastos que no conforman el beneficio operativo (amortizaciones), tales gastos no computarán a efectos de lo dispuesto en el art. 16.1, y ello con independencia de que sean objeto de un ajuste temporal o permanente. Por el contrario, tratándose de ingresos o gastos que sí conforman el beneficio operativo y que son objeto de un ajuste extracontable temporal (deterioros); imputación temporal de ingresos por aplicación del criterio de operación a plazos, sí deberán computar a la hora de calcular el beneficio operativo previsto en el art. 16.1, o dicho en otros términos, no deberán ser excluidos del cálculo del beneficio operativo del período, al tratarse de gastos o ingresos que no son excluidos de la base imponible de forma definitiva.

Dado que parecen cumplirse los requisitos del art. 21.1, procederá aplicar lo dispuesto en el art. 21.10 Ley IS, por lo que los dividendos que gozarán de exención plena deberán minorarse en el 5% de su importe, en concepto de gastos de gestión de las participaciones correspondientes. En definitiva, en la medida en que la renta derivada de los dividendos percibidos goza de exención plena, importe deberá excluirse del cálculo del beneficio operativo del período, puesto que la renta no integrada en la base imponible del período, de forma definitiva, debe quedar excluida del cálculo del beneficio operativo.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 11 a 16 y 21.

Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo (Normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior), arts. 4 y 11.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad dedicada a actividades de construcción y servicios que se ve afectada por la redacción del tercer párrafo del artículo 16.1 de la LIS, en redacción dada por la disposición final 5ª de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

Según esa redacción, "En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto".

Cuestión planteada:

1.- Si una sociedad registra un gasto o un ingreso que forma parte del resultado de explotación pero que da lugar a un ajuste permanente en la base imponible ¿debe eliminarse ese gasto o ese ingreso del resultado de explotación a efectos de determinar el beneficio operativo?

2.- Si una sociedad registra una provisión por insolvencias que forma parte de su resultado de explotación, pero que no es fiscalmente deducible por no darse las condiciones del artículo 13 de la LIS, ¿debe eliminarse ese gasto del resultado de explotación a efectos de determinar el beneficio operativo?

3.- Asumiendo que la respuesta a la pregunta anterior es positiva, ¿debe tenerse en cuenta ese gasto en el ejercicio siguiente si en dicho período se cumplieran las condiciones del artículo 13 LIS y no se hubiera revertido la provisión?

4.- Asumiendo que la respuesta a la pregunta 2 es positiva, ¿debe tenerse en cuenta el ingreso en un ejercicio posterior si cuando se revierte la provisión no se hubiesen cumplido las condiciones del artículo 13 de la LIS?

6.- Si la sociedad sigue el criterio de caja del artículo 11.4 LIS para computar fiscalmente un ingreso que forma parte del resultado de explotación, ¿debe seguir ese mismo criterio para determinar el beneficio operativo?

7.- Si el criterio de amortización contable que sigue la sociedad difiere del fiscal ¿cuál de las dos amortizaciones debe sumarse al resultado de explotación para obtener el beneficio operativo?

8.- La sociedad recibe dividendos de otra sociedad española que cumple con los requisitos del artículo 21 de la LIS, por lo que quedan exentos ¿debe agregarse el 5% de gastos de gestión a los que se hace referencia en el artículo 21.10 de la LIS al resultado de explotación para determinar el beneficio operativo?

Contestación:

De acuerdo con el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.”

De acuerdo con lo anterior, con carácter previo al análisis de las cuestiones planteadas, procede detenerse en los antecedentes normativos que dan lugar a la modificación del texto legal objeto de la presente consulta.

El artículo 16.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), determina 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 no deducibles a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis 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 el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, 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 15 de esta ley. En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto.

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 siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.”

Este artículo fue modificado, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, con el fin de adecuar la normativa española al artículo 4 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (en adelante, “la Directiva”). La modificación se llevó a cabo mediante la disposición final quinta de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

España se acogió a la excepción regulada en el artículo 11, apartado 6, de la citada Directiva, que preveía la posibilidad de que aquellos Estados miembros que tuvieran normas nacionales específicas para impedir los riesgos en materia de BEPS, en la fecha 8 de agosto de 2016, que fueran igualmente eficaces a los efectos de la

limitación de intereses establecidos en la Directiva mencionada, pudieran aplicar dichas normas a más tardar hasta el 1 de enero de 2024.

El Considerando (6) de la Directiva (UE) 2016/1164 señala:

“En un intento de reducir su deuda tributaria global, los grupos de empresas recurren cada vez más a la BEPS mediante el pago de intereses excesivos. La norma de limitación de intereses es necesaria para desincentivar estas prácticas, limitando la deducibilidad de los costes de endeudamiento excedentarios del contribuyente. Por lo tanto, resulta necesario fijar una razón de deducibilidad que haga referencia a los beneficios imponibles de los contribuyentes antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones («EBITDA», por sus siglas en inglés). (...) Los ingresos exentos de impuestos no deberían compensarse con los gastos financieros deducibles. Ello se debe a que, a la hora de determinar el importe de intereses que puede deducirse, solo debería tenerse en cuenta la renta imponible.”.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 4 de la Directiva dispone que “(...). La renta exenta de impuestos quedará excluida del EBITDA del contribuyente.”

Es por tanto que, atendiendo a una interpretación sistemática y razonable de la norma, siguiendo el espíritu de la ley y de la Directiva objeto de transposición, no deben formar parte del beneficio operativo del período, a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS, “los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto”, esto es aquellos ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado de manera definitiva en la base imponible del período (exención).

Por tanto, la nueva redacción del artículo 16.1 de la LIS, a la hora de determinar el beneficio operativo del período, no excluye aquellos ingresos, gastos o rentas que hubieran podido ser objeto de un ajuste temporal, dado que este revertirá posteriormente en un ejercicio ulterior, con signo contrario. En efecto, la Directiva (UE) 2016/1164, sólo toma en consideración, a efectos del cómputo del EBITDA que se toma como referencia para determinar los gastos financieros netos deducibles del período, los “beneficios imponibles de los contribuyentes antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones”, por lo que “a la hora de determinar el importe de intereses que puede deducirse, solo debería tenerse en cuenta la renta imponible.”.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS, transcrito supra, el beneficio operativo es una magnitud puramente contable que se determina a partir del resultado de explotación del período. Cabe traer a colación, la contestación a consulta vinculante V0353-16, de 28 de enero, en la que se señala que 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”.

A su vez, este Centro Directivo, en contestación a consulta vinculante V4789-16, de 10 de noviembre, ha determinado que el objetivo de la norma no es otro que limitar la deducibilidad de aquellos gastos de carácter ordinario de la entidad vinculados al endeudamiento empresarial, de manera que, ante la existencia de tal endeudamiento, el beneficio de explotación de un determinado período impositivo no se vea reducido a cero desde el punto de vista fiscal como consecuencia del endeudamiento empresarial.

En definitiva, los ingresos, gastos o rentas registrados en la parte del resultado de explotación que conforma el beneficio operativo del período y que son objeto de un ajuste extracontable permanente, deberán ser excluidos del cálculo del beneficio operativo, a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS, en la medida en que no van a formar parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en ningún período.

Sentado lo anterior, procede dar respuesta a las cuestiones concretas planteadas.

La entidad consultante plantea el supuesto en el que una sociedad registra un gasto o un ingreso que forma parte del resultado de explotación y que es objeto de un ajuste permanente en la base imponible. Se plantea si dicho gasto o ingreso debe computarse o no a efectos de determinar el beneficio operativo del período, en los términos del artículo 16.1 de la LIS.

En primer lugar, cabe señalar que, en el supuesto de que se trate de un gasto o ingreso que forma parte del resultado de explotación sin conformar el beneficio operativo del período, tal gasto o ingreso no computará a la hora de calcular el beneficio operativo previsto en el artículo 16.1 de la LIS y ello con independencia de que dicho gasto o ingreso haya sido objeto de ajuste extracontable, temporal o permanente.

Sin embargo, tratándose de un gasto o un ingreso que forma parte del beneficio operativo y, por ende, del resultado de explotación, en la medida en que no se integre de manera definitiva en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, por ser objeto de un ajuste extracontable permanente, deberá ser excluido del cálculo del beneficio operativo en los términos previstos en el artículo 16.1 de la LIS.

Por lo que se refiere a las cuestiones segunda a séptima planteadas, tal y como se señaló supra, en la medida en que versen sobre gastos que no conforman el beneficio operativo (amortizaciones (artículo 12 LIS)), tales gastos no computarán a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS, y ello con independencia de que sean objeto de un ajuste temporal (como en el caso planteado) o permanente. Por el contrario, tratándose de ingresos o gastos que sí conforman el beneficio operativo y que son objeto de un ajuste extracontable temporal (deterioros

(artículo 13 LIS); imputación temporal de ingresos por aplicación del criterio de operación a plazos (artículo 11.4 LIS)), sí deberán computar a la hora de calcular el beneficio operativo previsto en el artículo 16.1 de la LIS, o dicho en otros términos, no deberán ser excluidos del cálculo del beneficio operativo del período, al tratarse de gastos o ingresos que no son excluidos de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de forma definitiva.

En último lugar, se plantea si, con ocasión de la percepción de unos dividendos procedentes de otra sociedad española, cumpliéndose los requisitos del artículo 21 LIS, el beneficio operativo, en los términos del artículo 16.1 de la LIS, debe incrementarse en el importe correspondiente al 5% de los gastos de gestión a los que se hace referencia en el artículo 21.10 de la LIS.

En este punto cabe volver a traer a colación la contestación a consulta vinculante V0353-16, en la que este Centro Directivo señala:

“ (...)”

Con la finalidad de establecer los criterios interpretativos necesarios que proporcionen seguridad jurídica en la aplicación práctica de este precepto, se dictó 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 que:

“(...)”

Segundo. Beneficio operativo.

El artículo 20 del TRLIS calcula el beneficio operativo a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, en el que no se tienen en cuenta amortizaciones, imputaciones de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, deterioros y resultados de enajenaciones de inmovilizado, conceptos que figuran recogidos en el modelo de cuentas de pérdidas y ganancias. A este resultado se adicionan los dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento de participación, o bien su valor de adquisición sea superior a 6 millones de euros, excepto que se trate de participaciones adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación del artículo 14.1.h) del TRLIS.

La adición al beneficio operativo de dividendos o participaciones en beneficios de determinadas entidades tiene como una de sus finalidades equiparar el tratamiento de las entidades holding con el del resto de entidades, con el objeto de no discriminar a aquellas entidades en las que los dividendos o participaciones en beneficios no se incluyen en el importe neto de la cifra de negocios por el simple hecho de realizar otras actividades distintas de las correspondientes a una holding.

Por ello, obviamente, en el caso de entidades holding en las que el beneficio operativo ya recoge los dividendos o participaciones en beneficios señalados, no se deberá adicionar importe alguno a aquel, ya que esto supondría computar doblemente los mismos dividendos o participaciones en beneficios.

“(...)”

Por su parte, el artículo 21 de la LIS, en la redacción dada por Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, establece lo siguiente:

“1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad

directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

(...)

10. El importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 anterior, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

11. La reducción aplicable a dividendos o participaciones en beneficios de entidades a que se refiere el apartado anterior no será de aplicación cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 40 millones de euros.

A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 101 de esta Ley.

La entidad a que se refiere esta letra deberá cumplir los siguientes requisitos:

i) no tener la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley;

ii) no formar parte, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas;

iii) no tener, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, un porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de otra entidad igual o superior al 5 por ciento.

b) los dividendos o participaciones en beneficios procedan de una entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios.

c) los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad que los distribuya.”

De acuerdo con lo anterior, dado que en el supuesto concreto planteado parecen cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 21.1 de la LIS (así se manifiesta en el escrito de consulta) y no parecen concurrir las circunstancias previstas en el artículo 21.11 del mismo texto legal, procederá aplicar lo dispuesto en el artículo 21.10 de la LIS, por lo que los dividendos que gozarán de exención plena, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 21.1 de la LIS, deberán minorarse en el 5 por ciento de su importe, en concepto de gastos de gestión de las participaciones correspondientes.

En definitiva, en la medida en que la renta (ingreso minorado en los correspondientes gastos de gestión) derivada de los dividendos percibidos goza de exención plena, en los términos establecidos en el artículo 21 de la LIS, su importe deberá excluirse del cálculo del beneficio operativo del período, con arreglo a lo dispuesto en el último inciso del párrafo tercero del artículo 16.1 de la LIS, puesto que la renta no integrada en la base imponible del período, de forma definitiva, debe quedar excluida del cálculo del beneficio operativo.

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 Función Públicas.