

NOTA Nº 1/15

NOTA RELATIVA A LA LIMITACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY 27/2014 DE 27 DE NOVIEMBRE.

CUESTIÓN PLANTEADA

El objeto de la presente Nota es aclarar cómo debe operar el doble límite previsto en el artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), y anteriormente previsto en el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, en lo tocante a la deducibilidad de los gastos financieros.

En especial la presente Nota se emite para aclarar la forma en que debe “adicionarse”, dentro de los 5 años siguientes y sucesivos, la diferencia de beneficio operativo que no hubiera determinado la deducibilidad del gasto financiero neto en un periodo impositivo.

NORMATIVA APLICABLE

El artículo 16 de la LIS regula la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades. En dicho artículo se indica, en relación con la cuestión que aquí interesa, lo siguiente:

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

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

Además, resuelve qué ocurre en los supuestos en los que por aplicación de los límites que acabamos de mencionar, el obligado tributario disponga de gastos financieros netos que no se hubieran podido deducir en dicho ejercicio. En esencia se concluye la posibilidad de deducírselos en los periodos impositivos siguientes sin que se establezca un límite temporal para ello:

“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.”

En el apartado 2º de dicho artículo 16 de la LIS, se dispone que cuando los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del mismo, la diferencia entre ambos se podrá adicionar al límite del 30 por ciento del beneficio operativo de aquellos periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos:

“2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.”

En relación con la interpretación de este precepto debemos tener en cuenta asimismo que la Dirección General de Tributos dictó la Resolución de 16 de julio de 2012 (publicada en el BOE de 17 de julio de 2012), con el objeto de delimitar los

criterios interpretativos necesarios aplicables al entonces vigente artículo 20 del TRLIS, actualmente artículo 16 de la LIS. No obstante lo anterior, hay determinadas cuestiones que han generado problemas en la práctica y son las que centran el objeto de la presente Nota.

ALTERNATIVAS A CONSIDERAR

Para llegar al supuesto concreto que se regula en el apartado 2º deben darse las siguientes premisas:

- Que los gastos financieros netos del período impositivo no alcancen el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del mismo.
- Que en alguno de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, los gastos financieros netos superen el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del periodo impositivo.

Una vez se dan estas dos circunstancias caben dos posibles interpretaciones sobre cómo debe arrastrarse a futuro la diferencia del beneficio operativo pendiente de aplicar que se hubiera producido en un periodo impositivo:

1.- Entender que el límite del beneficio operativo es un límite acumulado compuesto por la suma del 30 por ciento del beneficio operativo del periodo impositivo y por la diferencia pendiente de los periodos impositivos anteriores (dentro de los 5 años); una vez superado dicho límite se admitiría en todo caso la deducibilidad de gastos financieros netos del periodo impositivo por 1 millón de euros. Es decir, la referencia de la LIS a 1 millón de euros debe entenderse como un mínimo a deducir en el periodo impositivo una vez que se haya aplicado el límite acumulado formado por el 30 por ciento del beneficio operativo del periodo impositivo y por la diferencia pendiente que se arrastre de ejercicios anteriores.

Ejemplo supuesto 1:

GFN (gasto financiero neto):

Año 0: 800.000.

Año 1: 1.200.000.

Límite del BO (beneficio operativo):

Límite anual del año 0 30% BO = 1.150.000

Límite acumulado: límite anual del año 1 30% BO + Diferencia pendiente del año 0
= 950.000 a los que se adicionará 350.000 (1.150.000 – 800.000) del ejercicio anterior = **1.250.000**

	AÑO 0	AÑO 1
LÍMITE B.O	Deducible año 0: 800.000 BO año 0 a adicionar en los 5 años siguientes y sucesivos: 350.000 (1.150.000-800.000)	Deducible año 1: 950.000 Deducible del año 0: 250.000 BO año 0 pendiente de adicionar <u>en los 4 años siguientes y sucesivos: 100.000 (350.000 - 250.000)</u>
LÍMITE 1 MILLÓN EUROS	Año 0: 0	Año 1: 0

Explicación del ejemplo

A) En el año 1 los GFN superan el **30 por ciento del BO** del propio periodo impositivo. Hasta dicho importe será fiscalmente deducible en su totalidad. (950.000 euros)

B) **Adicionalmente, el exceso de GFN del año 1 podrá deducirse hasta el límite del BO** que se arrastre de los 5 periodos impositivos anteriores. (250.000 euros). El

BO del año 0 pendiente de adicionar en los 4 años siguientes y sucesivos (a partir del año 1 ya sólo quedarían 4 años): 100.000 (350.000-250.000).

C) **Si aún así hubiera GFN del periodo impositivo pendientes de deducir porque su importe fuera superior al del límite conjunto**, cosa que no ocurre en el ejemplo, es cuando deberemos comprobar si el total deducido en el periodo impositivo es superior o inferior a 1 millón de euros:

- Si lo que se ha deducido en el periodo impositivo fuera ya superior a 1 millón de euros: no habrá posibilidad de deducir más GFN.
- Si lo que se ha deducido en el periodo impositivo fuera inferior a 1 millón de euros: se podrá deducir hasta el importe de 1 millón. Si bien no quedaría beneficio operativo que arrastrar a los periodos impositivos siguientes.

2.- Entender que la diferencia que se arrastra de periodos impositivos anteriores se aplica exclusivamente sobre la parte de los gastos financieros netos del periodo impositivo que supere el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del mismo y 1 millón de euros. Desaparece la idea del límite acumulado, pues la diferencia de beneficio operativo pendiente de periodos impositivos anteriores se aplica con posterioridad a lo establecido en el apartado 1 (30 por ciento del beneficio operativo del periodo impositivo y en todo caso 1 millón de euros).

Ejemplo supuesto 2:

GF:

Año 0: 800.000.

Año 1: 1.200.000.

BO:

Límite anual del año 0 30% BO = 1.150.000

Límite anual del año 1 30% BO = 950.000

	AÑO 0	AÑO 1
LÍMITE BO	Deducible año 0: 800.000 BO año 0 a adicionar en los 5 años siguientes y sucesivos: 350.000 (1.150.000-800.000)	Deducible año 1: 950.000
LÍMITE 1 MILLÓN EUROS	Año 0: 0	Año 1: 50.000
DIFERENCIA BO DE AÑOS ANTERIORES	----	Deducible por BO pendientes del año 0: 200.000 BO año 0 pendiente de adicionar en los 4 años siguientes y sucesivos: 150.000 (350.000-200.000)

BO año 0 pendiente de adicionar en los **4 años** siguientes y sucesivos (a partir del año 1 ya sólo quedarían 4 años): **150.000** (350.000-200.000)

CONCLUSIÓN

Esta Subdirección entiende que la primera de las opciones planteadas es la que se ajusta más al literal del artículo 16 de la LIS y a la interpretación que al anteriormente vigente artículo 20 del TRLIS ha dado la Dirección General de Tributos en la Resolución de 16 de julio de 2012.

De acuerdo con la interpretación que defendemos, en caso de existir beneficio operativo de un periodo impositivo que no hubiera determinado la deducibilidad del gasto financiero neto en aquel, la diferencia entre ambos se adicionará al límite del 30 por ciento del beneficio operativo de cualquiera de los



periodos impositivos que concluyan en los 5 años siguientes y sucesivos, constituyendo un límite conjunto que se aplicará con anterioridad al límite mínimo de 1 millón de euros. Por tanto, sólo después de que los gastos financieros netos del periodo impositivo hayan superado dicho límite conjunto es cuando entrará en juego el límite mínimo de 1 millón de euros.

Por último, la Resolución de la DGT resuelve el orden en que debe operar cada uno de los límites relativos al beneficio operativo (una suerte de LIFO de beneficio operativo), entendiéndose que en primer lugar se aplica el **propio límite del período impositivo** (se refiere al 30 por ciento del beneficio operativo del periodo impositivo) **y adicionalmente y con posterioridad a este, es cuando se deducirán los gastos financieros netos hasta alcanzar la diferencia que proviene de períodos impositivos anteriores.**

Madrid, 3 de febrero de 2015