

**BUSCADOR**

---

**Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V1193-20</b>
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
<b>Fecha salida</b>	30/04/2020
<b>Normativa</b>	LIS Ley 27/2014 arts. 10, 11, 16, 18, 63

**Descripción de hechos** La entidad consultante, constituida el 3 de septiembre de 2013, forma junto con sus filiales A, B y C un grupo G de sociedades españolas. La consultante participa al 100% en la sociedad A, y a su vez la sociedad A participa al 100% en la sociedad B y al 60% en la sociedad C.

Con fecha 19 de diciembre de 2013, el socio único de la consultante, la sociedad holandesa H1, optó por la aplicación del régimen de consolidación fiscal. El grupo fiscal que se constituyó, con efectos para el ejercicio 2014 y siguientes, está compuesto por la consultante como dominante y las sociedades A y B como dependientes.

En el ejercicio 2013, el grupo G de sociedades españolas inició un proceso de reestructuración de su deuda financiera.

Con fecha 19 de diciembre de 2013, la sociedad holandesa H2, vinculada con la consultante a efectos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, realizó una emisión de bonos por un determinado importe, con el fin de conceder un préstamo, por el mismo importe, a la consultante para dotar de liquidez al grupo G.

Según lo establecido en el contrato de préstamo ordinario firmado entre ambas partes, el préstamo devengará anualmente intereses de mercado, debiéndose amortizar el capital coincidiendo con el vencimiento de los bonos emitidos por H2, en fechas 1 de diciembre de 2019 y 1 de diciembre de 2020.

Una vez formalizado el préstamo, la consultante, a su vez, concedió un préstamo a la sociedad A que se destinó a cancelar las deudas que esta mantenía con entidades financieras. El excedente que quedó en la consultante por la diferencia entre el importe recibido con el préstamo y el prestado a la sociedad A, se utilizó para distribuir prima de emisión a H1, accionista único de la consultante (en el Offering Memorandum de los bonos emitidos por H2 se describe el destino de los fondos que se vayan a obtener, incluyendo expresamente que parte de los mismos se destinará al reparto de dividendos). Adicionalmente se distribuyó un importe que procedía de excedentes de tesorería en sede del grupo G.

En relación con los gastos financieros devengados en la consultante asociados a la parte del préstamo que ha sido utilizado para la distribución de la prima de emisión (la parte del gasto financiero anual que proporcionalmente se corresponde con el importe distribuido como prima de emisión sobre el importe total percibido en préstamo), la consultante se plantea su deducibilidad en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

**Cuestión planteada** Si el gasto financiero contabilizado por la entidad consultante derivado del préstamo contraído por la entidad consultante por la parte proporcional de la deuda que se contrajo para repartir prima de emisión a su accionista único tendrá la consideración de fiscalmente deducible resultándole de aplicación únicamente los límites establecidos en los artículos 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades para los ejercicios 2015 y siguientes, en la medida en

que cumple los requisitos generales de inscripción contable e imputación temporal con arreglo a devengo.

## Contestación completa

El artículo 88.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que “Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.” A su vez, el artículo 66.7 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, establece que “Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.”.

Por tanto, esta consulta solo tendrá los efectos previstos en el artículo 89 de la Ley General Tributaria en relación con el período impositivo cuyo plazo de declaración no hubiera finalizado en el momento de presentar la consulta.

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la entidad consultante ha recibido un préstamo de la sociedad holandesa H2, vinculada con ella a efectos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Una vez formalizado el préstamo, la consultante, a su vez, concedió un préstamo a la sociedad A, en la cual participa al 100% formando parte ambas del mismo grupo fiscal de consolidación fiscal, que se destinó a cancelar las deudas que la sociedad A mantenía con entidades financieras. El excedente que quedó en la consultante por la diferencia entre el importe recibido con el préstamo y el prestado a la sociedad A, se utilizó para distribuir prima de emisión a la sociedad holandesa H1, accionista único de la consultante.

En relación a la citada distribución de la prima de emisión, a efectos de la presente contestación se partirá del supuesto de que desde la fecha de adquisición (o constitución) por la sociedad holandesa H1 de la entidad consultante, esta última ha generado beneficios por importe superior al de la prima de emisión que se distribuye, de manera que dicha distribución, conforme a los criterios contables, pueda calificarse como de distribución de beneficios.

El artículo 10.3 de la LIS 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.”.

Adicionalmente, el artículo 11 de la LIS establece que:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3. 1.º 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.

(...)”

En conclusión, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

Por tanto, los gastos financieros en los que incurre la entidad consultante derivados de la financiación ajena recibida a que se refiere la cuestión planteada serán fiscalmente deducibles siempre que cumplan con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, si bien, estarán sujetos a la limitación contenida en el artículo 16 de la LIS, relativo a la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, en virtud del cual:

“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 refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 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 20 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 15 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 siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

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.

(...).”

Adicionalmente, ha de tenerse en cuenta que en el escrito de consulta se manifiesta que la entidad consultante forma parte de un grupo fiscal que aplica el régimen especial de consolidación fiscal del capítulo VI del título VII de la LIS. La presente contestación no entra a analizar la aplicación del citado régimen especial al supuesto planteado en el escrito de consulta.

Partiendo de tal supuesto, resultará de aplicación el artículo 63.a) de la LIS, que establece que:

“Las bases imponibles individuales correspondientes a las entidades integrantes del grupo fiscal, a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior, se determinarán de acuerdo con las reglas generales previstas en esta Ley, con las siguientes especialidades:

a) El límite establecido en el artículo 16 de esta Ley en relación con la deducibilidad de gastos financieros se referirá al grupo fiscal. (...)

(...).”

De acuerdo con los datos aportados, los gastos financieros derivados del préstamo recibido por la entidad consultante de la entidad H2 a que se refiere la cuestión planteada serán fiscalmente deducibles con los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS, de conformidad con el artículo 63.a) del mismo texto legal.

Por otra parte, y teniendo en cuenta que, según se manifiesta en el escrito de consulta, la entidad consultante y la sociedad H2 están vinculadas a efectos del artículo 18 de la LIS, resultará de aplicación lo establecido en dicho artículo, que dispone que:

“1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

(...)

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas. La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

(...).”

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otros hechos o circunstancias que pudieran alterar lo anteriormente expuesto.

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.