NUM-CONSULTA V0212-14

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 29/01/2014

NORMATIVA TRLIS RDLeg 4/2004 arts. 10, 15 y 16

DESCRIPCION-HECHOS Una sociedad A está participada en un 94% por una persona física. Esta persona física, a su vez, posee el 100% del capital social de una sociedad B.

La sociedad A, a su vez, posee el 100% de otra sociedad C, con la que forma grupo de consolidación fiscal junto con otras sociedades. La sociedad A tiene registrado en su pasivo un saldo a pagar a las sociedades B y C derivado de sendos préstamos concedidos por estas dos sociedades, las cuales tienen registrado en sus respectivos activos un crédito con la sociedad A por los préstamos concedidos a esta última.

La sociedad B se está planteando la condonación sin contraprestación alguna del préstamo concedido a la sociedad A.

La sociedad C se está planteando la condonación sin contraprestación alguna del préstamo concedido a la sociedad A.

CUESTION-PLANTEADA

- Si desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades sería válido para las operaciones de condonación planteadas el tratamiento contable expuesto por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su consulta 4 del BOICAC 79/2009.
- Si el hecho de que el grupo esté controlado mayoritariamente por una misma persona física en lugar de por una persona jurídica tiene alguna relevancia a los efectos de determinar el tratamiento fiscal de las operaciones descritas entre las sociedades dependientes A y B.
- Si el hecho de que las sociedades A y B no consoliden fiscalmente tiene alguna relevancia a la hora de determinar el tratamiento fiscal de la operación de condonación sin contraprestación del crédito/débito recíproco.
- Si en el caso de que el tratamiento contable que se diera a las citadas operaciones de condonación de créditos/débitos recíprocos fuera válido desde el punto de vista fiscal, si las citadas sociedades estarían obligadas a informar de las mismas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades en el apartado de operaciones con personas o entidades vinculadas.

CONTESTACION-COMPLETA 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.”

El tratamiento contable de las operaciones de condonación de créditos/débitos entre empresas del mismo grupo se recoge en la consulta 4 del BOICAC 79/2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Dicha consulta contable establece lo siguiente:

“a) Condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente a otra sociedad dependiente.

El Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula las operaciones entre empresas del grupo en la norma de registro y valoración (NRV)

21ª, señalando que salvo las operaciones descritas en su apartado 2 (aportaciones no dinerarias de un negocio, operaciones de fusión y escisión), se contabilizarán de acuerdo con las normas generales con independencia del grado de vinculación entre las empresas participantes.

De acuerdo con el artículo 1.187 del Código Civil la condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones. En consecuencia, el tratamiento contable de la operación que se consulta será el previsto en la NRV 18ª del PGC 2007, que a su vez establece un criterio general y otro especial para las donaciones otorgadas por los socios o propietarios.

La cuestión a dilucidar es si esta regla debe limitarse a las relaciones o vinculaciones directas socio-sociedad, en cuyo caso las condonaciones entre sociedades dependientes deberían seguir la regla general, o por el contrario, la solución contable regulada en la NRV 18ª.2 puede extenderse a todas las operaciones acordadas entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo, cuando el importe acordado difiere del valor razonable.

Tal y como se indica en la introducción del PGC 2007, el fondo, económico y jurídico de las operaciones, o prevalencia del fondo sobre la forma incluido en el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas. Este principio, recogido en el apartado 1 del MCC, así como la definición de los elementos incluidos en las cuentas anuales, en particular, la definición de patrimonio neto y de gasto e ingreso, son los que dan sustento a la regla especial de la NRV 18ª.2.

Cuando el desplazamiento patrimonial sin contraprestación se produce entre dos sociedades dependientes, no cabe duda que está presente la misma razón o causa que justifica el tratamiento contable regulado en la NRV 18ª.2, siempre y cuando el desplazamiento se realice en términos de proporción a su participación respectiva. En consecuencia, este Instituto considera que el registro de ambas operaciones debe ser coincidente, con las necesarias adaptaciones en función de la dirección en que se materialice el citado desplazamiento.

En definitiva, la realidad económica en este tipo de transacciones, tal y como precisa el PGC 2007 para el supuesto dominante-dependiente, es una operación de distribución/recuperación y aportación de fondos, que en el supuesto de que se acuerde entre sociedades dependientes necesariamente afectará a las cuentas anuales de la sociedad dominante o, en su caso, de la persona física o jurídica que ejerza la dirección única, en cuya virtud, la citada entidad, desde una perspectiva contable, acuerda la recuperación o distribución de fondos propios materializada en un crédito, para posteriormente "aportar" el citado activo a la sociedad deudora (de forma equivalente a lo que sucede en las ampliaciones de capital por compensación de créditos). En definitiva, una solución contable similar a la recogida en la regla especial de la NRV 18ª.2.

En consecuencia, de acuerdo con todo lo anterior, por aplicación analógica de la regla especial incluida en el apartado 2 de la NRV 18ª, la condonación de un crédito por parte de una sociedad dependiente a otra sociedad dependiente, debe registrarse por la

sociedad donataria directamente en los fondos propios en el epígrafe A-1.VI "Otras aportaciones de socios".

La sociedad donante registrará la operación con cargo a una cuenta de reservas y dará de baja el crédito por su valor en libros.

No obstante, cuando existan otros socios de las sociedades dependientes, si la distribución/recuperación y la posterior aportación se realiza en una proporción superior a la que le correspondería por su participación efectiva, el exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con los criterios generales, tal y como se precisa en la citada letra b). Es decir, un gasto para la sociedad donante y un ingreso para la donataria. En la medida en que esta condonación sea de carácter excepcional y cuantía significativa, deberá registrarse como un gasto e ingreso excepcional en la partida de "Otros resultados" que ha de crearse formando parte del resultado de la explotación de acuerdo con la norma 7ª de elaboración de las cuentas anuales del PGC 2007.

b) Condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente a la sociedad dominante.

Aplicando el razonamiento expuesto en el apartado anterior, si la condonación se realiza a favor de la sociedad dominante, la baja del derecho de crédito se realizará con cargo a una cuenta de reservas de la sociedad dependiente, salvo que existiendo otros socios de la sociedad dominada el reparto se realice en una proporción superior a la que le correspondería por su participación efectiva. El exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con la regla general incluida en la norma primera apartado 1.2.b) de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, que se considera expresamente en vigor al amparo de lo previsto en la Disposición transitoria quinta. "Desarrollos normativos en materia contable" del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La sociedad dominante cancelará la deuda con abono a una cuenta representativa del fondo económico de la operación, que podrá ser la distribución de un resultado o la recuperación de la inversión, en función de cuál haya sido la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición.

Sin embargo, en el supuesto de que existiendo otros socios de las sociedades dependientes, el reparto se realice en una proporción superior a la que le correspondería a la sociedad dominante por su participación efectiva, el exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con los criterios generales indicados en la letra a) de la presente contestación."

En primer lugar, en el escrito de consulta se plantea la condonación del crédito concedido a la sociedad A por la sociedad B, estando ambas sociedades participadas por una misma persona física; en un 94% en la sociedad A y en un 100% en la sociedad B.

La presente contestación se limita a los efectos que la condonación del crédito produciría en el Impuesto sobre Sociedades de las sociedades A y B, sin entrar a analizar los efectos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la persona física socio de ambas.

Según se desprende del razonamiento anteriormente expuesto, en la sociedad B acreedora no se generaría ningún gasto contable ni fiscal al haberse generado una disminución de fondos propios. En la sociedad A deudora; por la parte del crédito correspondiente al porcentaje de participación que ostenta la persona física (94%) no se generaría ningún ingreso contable ni fiscal al tratarse de un aumento de fondos propios, mientras que por la parte restante del crédito (6%), se generaría un ingreso, que habrá de imputarse en la base imponible del Impuesto.

El tratamiento a efectos fiscales descrito para las sociedades A y B, que se desprende de la consulta 4 del BOICAC 79/2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sería el mismo si el socio que participa en un 94% en la sociedad A y en un 100% en la sociedad B fuera una persona física o una persona jurídica. En este sentido, la propia consulta señala que:

“(…) es una operación de distribución/recuperación y aportación de fondos, que en el supuesto de que se acuerde entre sociedades dependientes necesariamente afectará a las cuentas anuales de la sociedad dominante o, en su caso, de la persona física o jurídica que ejerza la dirección única, en cuya virtud, la citada entidad, desde una perspectiva contable, acuerda la recuperación o distribución de fondos propios materializada en un crédito, para posteriormente “aportar” el citado activo a la sociedad deudora (…)”

Por otra parte, el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VII del título VII del TRLIS, no podría ser de aplicación a las sociedades A y B dadas las características de sus socios, por lo que no cabe plantearse el posible tratamiento fiscal de la condonación del crédito bajo dicho régimen especial.

En segundo lugar, en el escrito de consulta se plantea la condonación del crédito concedido a la sociedad A por la sociedad C, estando la sociedad C participada por la sociedad A en un 100%.

Según se desprende del razonamiento anteriormente expuesto, en la sociedad C acreedora no se generaría ningún gasto contable ni fiscal al haberse generado una disminución de fondos propios. En la sociedad A deudora se generaría un ingreso correspondiente a las reservas distribuidas que se integraría en su base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 del TRLIS sin perjuicio, en su caso, de que pueda aplicarse la deducción para evitar la doble imposición a que se refiere el artículo 30 del TRLIS; o bien, en su caso, podría suponer la recuperación de la inversión, en función de cuál haya sido la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición.

En la regulación de las operaciones vinculadas, el artículo 16.3 del TRLIS establece que:

“3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

(…)

i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea

directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

(...)"

De acuerdo con ello, la sociedad A y la sociedad B, y la sociedad A y la sociedad C, se consideran personas o entidades vinculadas.

Por su parte, el apartado 2 de este artículo 16 del TRLIS establece que:

"2. Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 108 de esta Ley. No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas."

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que la condonación de los créditos/débitos recíprocos deberá regirse por lo dispuesto en el artículo 15, apartados 2 y 3, del TRLIS. Dado que los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo deben valorarse por su valor de mercado, con independencia de la identidad del donante o del donatario, en virtud del principio de especialidad, con arreglo al cual la norma especial prevalece frente a la general, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 15 del TRLIS pese a que, con carácter general, el artículo 16 del TRLIS exija valorar a valor de mercado todas las operaciones realizadas entre partes vinculadas.

Por tanto, la valoración de las mencionadas condonaciones, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, debe realizarse con arreglo a la regla especial de valoración recogida en el artículo 15.2 del TRLIS, por lo que no resultarán de aplicación las obligaciones de documentación previstas en el artículo 16.2 del TRLIS y desarrolladas en los artículos 18 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

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.