

BUSCADOR

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

Nº de consulta	V1067-21
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	23/04/2021
Normativa	LIS Ley 27/2014 art. 10-3
Descripción de hechos	<p>La entidad consultante A es una entidad holding que ostenta el 100% del capital de las entidades B, C, D y E.</p> <p>En los últimos ejercicios, las entidades B, C y D han otorgado sendos préstamos a favor de la entidad hermana E. A fin de reorganizar, reestructurar y reforzar financieramente las empresas, el equipo directivo del grupo plantea la posibilidad de que B, C y D condonen los créditos que ostentan contra su hermana E.</p> <p>Contablemente, estas operaciones de condonación de crédito se registrarían conforme a la interpretación de la consulta número 4 del ICAC publicada en el BOICAC 79 de septiembre de 2009, sobre las Normas de Registro y Valoración del Plan General Contable vigente, en especial, la NRV 18ª.</p>
Cuestión planteada	<p>Si la eventual condonación de créditos entre sus empresas dependientes tendría, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el mismo tratamiento que el contable expuesto, o si determinaría la existencia de ingresos fiscalmente integrantes en la base imponible de cualquiera de las entidades intervinientes: la dominante (A), las condonantes (B, C o D) y la beneficiada por la condonación (E).</p>
Contestación completa	<p>El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:</p> <p>“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.”</p> <p>Por tanto, en primer lugar, será necesario determinar cuál es el tratamiento contable de la operación descrita en el escrito de consulta, para establecer posteriormente su efecto fiscal. En este sentido, la consulta 4 del BOICAC 79/2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, establece lo siguiente:</p> <p>“a) Condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente a otra sociedad dependiente.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>

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.”

De acuerdo con el tratamiento contable señalado, para el caso de un grupo donde la dominante tuviese la totalidad del capital de las dependientes, y entre estas se realizasen condonaciones de créditos, resultaría que, a través de esta operación, la entidad dependiente donante estaría distribuyendo reservas en especie a su dominante consistente en el crédito y, a su vez, esta última entidad estaría aportando dicho crédito a los fondos propios de la otra entidad dependiente donataria.

En el caso concreto planteado en el escrito de consulta, de acuerdo con lo anteriormente indicado, el efecto fiscal del tratamiento contable descrito sería el siguiente:

En las entidades dependientes B, C o D no se genera ningún gasto fiscal al estar distribuyendo reservas a su entidad dominante, entidad A, generándose en esta última un ingreso correspondiente a las reservas distribuidas, que se integrarían en su base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 de la LIS sin perjuicio de que, en su caso, pueda aplicarse la exención regulada en el artículo 21 de la LIS, en los términos dispuestos en dicho precepto.

Adicionalmente, el valor del crédito aportado por la entidad dominante (entidad A) a la otra entidad dependiente (entidad E) incrementaría el valor de la participación tenida en esta última entidad. Por último, en la entidad E no se generaría ningún ingreso contable ni fiscal al tratarse de una aportación a los fondos propios realizada por su sociedad dominante.

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.