

**Referencia: NFC087076**

DGT: 13-07-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2061/2023

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Donativos .** La sociedad A tiene como socios a un matrimonio que tienen una participación en el capital social de dicha sociedad del 99,6%, participando a su vez en la sociedad B en un 100%. La sociedad A está interesada en realizar una aportación de dinero a la sociedad B, que no tendrá carácter de reintegrable, con el fin de mejorar la capacidad financiera de la sociedad con el objeto de que ésta pueda realizar inversiones inmobiliarias. De acuerdo con el tratamiento contable, en sede de la entidad donante A, por la proporción que correspondería a la participación efectiva de los socios comunes (un 99,6%) no se generaría ningún gasto contable ni fiscal, produciéndose una disminución de fondos propios. Por el contrario, respecto al exceso sobre dicha participación (un 0,04%), se generaría un gasto contable, que conforme al art. 15 j) Ley 27/2014 (Ley IS), no tendrá la consideración de fiscalmente deducible, generando por tanto un ajuste extracontable positivo al resultado contable para obtener la base imponible. Por su parte, en sede de la entidad donataria B, por la proporción que correspondería a la participación efectiva de los socios comunes (un 100%) deberá registrarse un incremento de sus fondos propios, calificándose como una aportación de sus socios, por lo que dicha operación no tendría incidencia alguna en la base imponible de la sociedad B.

**ITP y AJD. Operaciones societarias. Transmisiones patrimoniales onerosas. Actos jurídicos documentados. Hecho imponible.** La donación no constituye hecho imponible de la modalidad operaciones societarias. Tampoco constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales pues, aun cuando si es una transmisión patrimonial, carece del requisito de onerosidad. Asimismo, no constituye hecho imponible de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos jurídicos documentados, al no concurrir todos los requisitos, pues, aun cuando la donación se documentase en escritura pública, dicha operación no tiene la consideración de acto inscribible en ninguno de los registros públicos.

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas específicas. Aportaciones no dinerarias a sociedades .** Con carácter general que la aportación realizada por una sociedad a los fondos propios de otra, no produce efectos en el IRPF de los socios personas físicas de una y otra sociedad, al ser los socios ajenos a dicha aportación.

**PRECEPTOS:**

[Ley 27/2014 \(Ley IS\), arts. 10, 11 y 15 .](#)

[RD 1514/2007 \(PGC\), norma 18ª y 21ª .](#)

[RDLeg. 1/1993 \(TR Ley ITP y AJD\), arts. 7 , 19 y 31 .](#)

[Ley 35/2006 \(Ley IRPF\), arts. 27 a 29 y 31 .](#)

**Descripción sucinta de los hechos:**

La entidad A, con domicilio social en territorio español, tiene por objeto social la captura y venta al por mayor de pescado. En septiembre de 2014 se ha desguazado el único buque con el que venía realizando su actividad pesquera, por lo que, desde esa fecha, la actividad de la entidad se ha centrado en cobrar y pagar las deudas originadas en la actividad pesquera. En la fecha actual, el activo de la entidad A está compuesto por tesorería e inversiones financieras, coincidente con la cifra de patrimonio neto. El capital social ha permanecido invariable desde su constitución, compuesto por mil participaciones, cuya titularidad corresponde a un matrimonio y a sus hijos. En particular, 498 participaciones pertenecen a PF1 (padre); 498 pertenecen a PF2 (madre); 2 participaciones pertenecen a PF3 (hija) y las dos últimas pertenecen a PF4 (hija).

La entidad B, con domicilio social en territorio español, tiene por objeto social la compra y venta de toda clase de bienes inmuebles, así como la explotación y el arrendamiento de los mismos. En el activo de la entidad B constan seis locales comerciales, una vivienda y cinco plazas de garaje, cuyo destino es el arrendamiento. El activo de la entidad B ha sido financiado con capital social y con préstamos de los socios. El capital social de la entidad B se divide en 518 participaciones, de las cuales 259 pertenecen a PF1 y las 259 restantes a PF2.

Se pretende realizar una aportación de los activos líquidos de la entidad A a la entidad B, mediante una aportación no reintegrable (donación) de 896 mil euros, con el fin de que la entidad B pueda acometer

nuevas inversiones inmobiliarias, que se destinarán al arrendamiento. De esta forma se mejora la capacidad financiera de la entidad receptora de los fondos.

### **Cuestión planteada:**

1. Efectos en el Impuesto sobre Sociedades para la entidad A.
2. Efectos para la entidad B en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en su modalidad de Operaciones Societarias.
3. Efectos fiscales para los socios personas físicas.

### **Contestación:**

#### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, 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".

Por su parte, el artículo 11 de la LIS señala que "1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo 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".

Por otro lado, el artículo 15 de la LIS califica como gastos fiscalmente no deducibles los siguientes:

"(...)

e) Los donativos y liberalidades.

(...)"

En relación al tratamiento contable de estas operaciones, este Centro Directivo ha solicitado informe al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) el cual, en el informe emitido, ha establecido lo siguiente:

"El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas, establece:

"A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias".

Las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como estas quedan definidas en la NECA 13ª, deben ser registradas conforme señala la norma de registro y valoración (NRV) 21ª Operaciones entre empresas del grupo, que distingue entre una norma general en su apartado 1º y una serie de normas particulares en su apartado 2º.

En el apartado 2º se dispone que solo serán de aplicación las normas particulares cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio. A continuación, este apartado 2º desarrolla tres normas particulares: las aportaciones no dinerarias, las operaciones de fusión y escisión y las operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades.

Es decir, para la aplicación de las citadas normas particulares se establece un doble criterio: primero, que los elementos objeto de transacción sean un negocio y, segundo, que la transacción adopte una de las formas que regula cada norma particular.

Por su parte, el apartado 1º de esta norma establece:

"1. Alcance y regla general

La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 13ª de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas."

Así pues, según señala la NRV 21ª del PGC, salvo en las operaciones descritas en su apartado 2º, la contabilización debe ajustarse a las normas generales, con independencia del grado de vinculación entre las empresas participantes.

En este sentido, en la medida que la petición de informe se refiere a una donación de activos líquidos, el tratamiento contable de la operación será el previsto en la NRV 18ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos, del PGC, que a su vez establece un criterio general y otro especial para las donaciones otorgadas por los socios o propietarios.

A este respecto, para dar un adecuado tratamiento a la operación sería oportuno traer a colación por analogía la interpretación publicada por este instituto en la consulta 4 del BOICAC 79, la consulta 4 del BOICAC 89 y en la consulta 2 del BOICAC 96.

Tal y como se indica en la introducción del PGC, 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.

En las operaciones en que hay desplazamiento patrimonial sin contraprestación, no cabe duda de que concurre la misma causa que justifica el tratamiento regulado en la NRV 18º.2.

La realidad económica en este tipo de transacciones, tal y como precisa el PGC, 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, como es el caso de la consulta planteada, de las personas físicas que ejercen la dirección única si estuviesen obligados a llevar contabilidad, en cuya virtud, la citada entidad, desde una perspectiva contable, acuerda la recuperación o distribución de fondos propios materializada en activos líquidos, para posteriormente aportar dichos activos a la sociedad que recibe la donación.

En consecuencia, de acuerdo con todo lo anterior, la donación de activos 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. Por su parte, la sociedad donante registrará la operación con cargo a una cuenta de reservas y dará de baja los activos por su valor en libros.

No obstante, cuando existan otros socios de las sociedades dependientes, el exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con los criterios generales, es decir, un gasto para la sociedad donante y un ingreso para la donataria. En este sentido, si se trata de gastos e ingresos de carácter excepcional y cuantía significativa deberán registrarse en la partida de Otros resultados que ha de crearse formando parte del resultado de explotación de acuerdo con la NECA 7ª del PGC.

A mayor abundamiento se informa que la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, regula en su artículo 9 el tratamiento contable de otras aportaciones de los socios.

Por último, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incorporar cualquier información significativa sobre los hechos descritos, a efectos de que las cuentas anuales en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, los resultados y la situación financiera de la empresa.

Concretamente, el apartado 23 del contenido de la memoria, incluido en la tercera parte del PGC, enumera todas las cuestiones relativas a las operaciones con partes vinculadas de las que deberá informarse en la memoria".

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la sociedad A tiene como socios a un matrimonio que tienen una participación en el capital social de dicha sociedad del 99,6%, participando a su vez en la sociedad B en un 100%.

En la actualidad la sociedad A está interesada en realizar una aportación de dinero a la sociedad B, que no tendrá carácter de reintegrable, con el fin de mejorar la capacidad financiera de la sociedad Y con el objeto de que ésta pueda realizar inversiones inmobiliarias.

De acuerdo con el tratamiento contable indicado en el informe del ICAC, en sede de la entidad donante A, por la proporción que correspondería a la participación efectiva de los socios comunes (un 99,6%) no se generaría ningún gasto contable ni fiscal, produciéndose una disminución de fondos propios. Por el contrario, respecto al exceso sobre dicha participación (un 0,04%), se generaría un gasto contable, que conforme a lo establecido en el apartado i) del artículo 15 de la LIS, no tendrá la consideración de fiscalmente deducible, generando por tanto un ajuste extracontable positivo al resultado contable para obtener la base imponible.

Por su parte, en sede de la entidad donataria B, por la proporción que correspondería a la participación efectiva de los socios comunes (un 100%) deberá registrarse un incremento de sus fondos propios, calificándose como una aportación de sus socios, por lo que dicha operación no tendría incidencia alguna en la base imponible de la sociedad B.

## IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

En relación con Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los siguientes artículos del Texto Refundido del citado impuesto (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre:

### Artículo 7

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A. Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas".

### Artículo 31.

"2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

### Artículo 19

"1. Son operaciones societarias sujetas:

1. º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

(...)"

Por otro lado, haya que tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 1 y 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

### Artículo 1. Naturaleza y objeto.

"El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley".

### Artículo 3. Hecho imponible.

"1. Constituye el hecho imponible:

(...)

b. La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivo.

2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades".

De los preceptos expuestos se deriva lo siguiente:

- La operación planteada, donación, no constituye hecho imponible de la modalidad operaciones societarias como resulta del artículo 19 del Texto Refundido del ITP y AJD.

- La referida operación tampoco constituye hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales pues, aun cuando si es una transmisión patrimonial, carece del requisito de onerosidad exigido en el artículo 7.1.a anteriormente transcrito.

- Asimismo no constituye hecho imponible de la cuota variable del documento notarial de la modalidad de actos Jurídicos Documentados, al no concurrir todos los requisitos exigidos en el citado artículo 31.2, pues, aun cuando la donación se documentase en escritura pública, dicha operación no tiene la consideración de acto inscribible en ninguno de los registros públicos a que se refiere dicho precepto.

- Y, por último, aun siendo un acto de carácter lucrativo, no constituye hecho imponible del Impuesto de Donaciones al realizarse a favor de una entidad mercantil, pues el referido impuesto solo grava los "incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas", disponiendo que, en caso de ser obtenidos por personas jurídicas, quedarán sometidos al Impuesto sobre Sociedades.

#### IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En relación con el tratamiento en el Impuesto, de las aportaciones a título distinto de capital, realizadas sin contraprestación entre "sociedades hermanas" -aquellas sociedades que no tienen participaciones entre sí, pero cuyos socios son comunes-, debe reiterarse lo manifestado en consultas como la V3074-13, de 16 de octubre de 2013, V1812-16, de 25 de abril de 2016, o la V2724-17, de 24 de octubre de 2017.

Al respecto debe señalarse que no resultaría aplicable al caso consultado el criterio manifestado por este Centro directivo, en consultas como la V0488-09, de 16 de marzo, respecto a la consideración como mayor valor de adquisición de las participaciones de los socios personas físicas, a efectos del Impuesto, de las aportaciones realizadas por éstos a los fondos propios de la sociedad, para el fortalecimiento de su situación patrimonial, cuando dichas aportaciones se realicen sin derecho a su devolución o sin que se pacte contraprestación alguna por dichas aportaciones.

En el presente caso, las aportaciones no van a ser realizadas por los socios personas físicas, por lo que dichas aportaciones no pueden considerarse como mayor valor de adquisición de las participaciones de los socios personas físicas en la sociedad receptora de las aportaciones.

En relación con dichas cuestiones, debe indicarse a su vez que el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante LIRPF, establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.

Por su parte, el artículo 10.3 de la LIS, establece que la base imponible en el método de estimación directa de dicho Impuesto se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha 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, entre las que se encuentra el Plan General de Contabilidad.

No obstante, el artículo 29.1.c) de la LIRPF establece que en ningún caso tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros; sin que por otro lado los socios personas físicas estén actuando en desarrollo de una actividad económica, en los términos establecidos en el párrafo primero del artículo 27.1 de la LIRPF, que define los rendimientos procedentes de dicha actividad.

Por tanto, a los efectos consultados correspondientes, única y exclusivamente, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no le resultaría de aplicación a los consultantes la Norma de Registro y Valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en lo que se refiere a subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios y propietarios que implicaría (Consulta nº 4 del Boletín nº 79 del año 2009, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) la contabilización en el socio de un mayor valor de adquisición de su participación en la sociedad que recibe la aportación y de un correlativo ingreso por el mismo importe por dividendos procedentes de la sociedad aportante.

Por tanto y sin perjuicio de que de los hechos concurrentes en cada caso concreto pueda deducirse otra calificación jurídica diferente a la formalmente atribuida por las partes intervinientes, debe indicarse con carácter general que la aportación realizada por una sociedad a los fondos propios de otra, no produce efectos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los socios personas físicas de una y otra sociedad, al ser los socios ajenos a dicha aportación.

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.

