

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1849-24
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	02/08/2024
Normativa	LIS Ley 27/2014 arts. 10-3, 11

Descripción de hechos Las personas físicas consultantes, los socios PF1 y su madre PF2, participan en la totalidad del capital social de las entidades A, B y C. En particular, las tres sociedades se encuentran participadas en idénticos porcentajes de participación por la PF1 y PF2.

A la fecha de presentación de la presente consulta, las entidades B y C poseen derechos de crédito frente a la entidad A. Ante las dificultades de la entidad A de proceder a la devolución de dichos préstamos, y con la finalidad de reforzar los fondos propios de esta última entidad, las distintas partes involucradas se están planteando la condonación, total o parcial, de las cuentas a cobrar que las entidades B y C poseen frente a la entidad A.

Cuestión planteada

- Si la operación de condonación de préstamo entre las entidades A y B no generaría ni ingreso ni gasto contable ni fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de ambas entidades.
- Si la eventual operación de condonación de préstamo entre las entidades A y C no generaría ni ingreso ni gasto contable ni fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de ambas entidades.
- Si las operaciones de condonación no producirían efectos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los socios de las entidades intervinientes.

Contestación completa 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.”

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 (en adelante, ICAC), 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.

(...).”

Teniendo en cuenta lo anterior, resulta necesario conocer si los hechos descritos en el escrito de consulta estarían incluidos en el ámbito de aplicación de la Norma de Registro y Valoración (NRV) 21ª. Operaciones entre empresas del grupo del PGC.

En particular, de acuerdo el apartado 1. Alcance y regla general de la norma de registro y valoración (NRV) 21ª. Operaciones entre empresas del grupo del PGC:

“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 personas físicas consultantes manifiestan que participan en la totalidad del capital social de las entidades A, B y C, en idénticos porcentajes de participación. Por tanto, a efectos de determinar si las sociedades A, B y C cumplirían la definición de empresas del grupo en el sentido de la NECA 13ª del PGC, esta última dispone que:

.

“(...)

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

(...)"

A tal efecto, la consulta 2 del BOICAC 131/2022 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, introduce las siguientes aclaraciones:

"(...)

Sobre la definición de empresas del grupo y, en particular, acerca del concepto de grupo de coordinación o unidad de decisión, este Instituto ha publicado las consultas que cita el consultante. En particular, al amparo de esas interpretaciones cabría sostener que a los efectos de presentar las cuentas anuales de una sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo de unidad de decisión o coordinación, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de donde tengan su domicilio social, cuando:

a) Ambas estén controladas por cualquier medio por una persona física o por una persona jurídica que no tenga naturaleza mercantil ni obligación de consolidar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio o de forma análoga a lo previsto en dicho artículo.

b) Ambas estén controladas por cualquier medio por varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente. Por lo tanto, la existencia de un grupo de esta naturaleza conlleva una actuación conjunta de varias personas físicas o jurídicas y la exposición a rendimientos variables.

c) Se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias. Este sería el caso de dos o más sociedades o empresas en las que la unidad de decisión se evidencia en virtud de un vínculo contractual entre las propias sociedades o empresas, o entre sus socios o propietarios, incluidos los protocolos familiares, o cuando la unidad de decisión se estipula por medio de cláusulas estatutarias.

En la clasificación mencionada resalta el concepto de actuación conjunta como elemento esencial de la definición del grupo horizontal, aspecto que se concretaría en cualquier actuación coordinada de las sociedades o empresas que revele manifiestamente la existencia de una unidad de decisión, aún a falta de pactos o contratos que les obligaren. También cabría señalar, en aras de precisar este término, que la toma de decisiones compartida sobre dos o más sociedades o empresas que implica la actuación coordinada es un supuesto de hecho diferente al control conjunto regulado en la norma de registro y valoración sobre negocios conjuntos.

En este contexto, no cabe duda de que constituyen elementos indiciarios de la actuación conjunta a los que debe prestarse una especial atención cuando dos o más sociedades compartan la mayoría de los miembros del órgano de administración, o cuando la mayoría de los derechos de voto de dos o más sociedades pertenezcan a los mismos socios y no exista o se acredite entre ellos una relación jerárquica de subordinación, sino que su posición en la toma de decisiones es paritaria. Además, la referencia a los mismos socios no implica que el porcentaje de participación de cada uno de ellos deba ser el mismo en cada sociedad ni que dicha situación excluya la participación de terceros en su capital.

(...).".

De lo anterior se desprende que la operación planteada en el escrito de consulta quedaría incluida en el alcance de la NRV 21ª del PGC por cuanto las sociedades A, B y C cumplirían la definición de empresas de un grupo de coordinación o unidad de decisión en el sentido de la NECA 13ª del PGC, en la medida en que las citadas entidades estén controladas por varias personas físicas (PF1 y PF2 ostentan conjuntamente la totalidad del capital social de A, B y C, en idénticos porcentajes de participación) que, a falta de mayor descripción del supuesto de hecho, parecen actuar conjuntamente. Por tanto, el tratamiento contable descrito en la consulta 4 del BOICAC 79/2009 del ICAC sería aplicable al caso concreto.

En definitiva, de acuerdo con el tratamiento contable anteriormente señalado, por la parte del préstamo, en su caso, condonado, correspondiente al porcentaje de participación que posee cada socio (PF1 y PF2), coincidente en las tres entidades (A, B y C), se considera que las entidades donantes (B y C) estarían distribuyendo reservas en especie a los socios (PF1 y PF2), consistente en el crédito que ostentan frente a A y, a su vez, tales socios estarían aportando la parte del crédito mencionado, a los fondos propios de la entidad donataria (A).

Por tanto, en las sociedades dependientes A, B y C no se generará ningún ingreso ni gasto contable, por lo que las eventuales operaciones descritas tampoco tendrían incidencia alguna en la base imponible de las sociedades A, B y C.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la consulta se refiere a un supuesto similar al contemplado en la consulta V2941-13, de 2 de octubre de 2013. Esto es, la condonación de un préstamo entre dos sociedades con socios personas físicas comunes, por lo

que sería trasladable el criterio establecido en dicha consulta a la operación planteada en el escrito de consulta.

De los hechos manifestados por las entidades consultantes se deduce la existencia de identidad en los hechos consultados, por lo que, resultará de aplicación lo dispuesto en la consulta citada supra: "...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 condonación de un préstamo realizado por una sociedad a favor 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 al préstamo efectuado entre las dos sociedades".

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.