

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC050017

DGT: 31-01-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0233/2014

SUMARIO:

IS. Base imponible. Ingresos computables. Gastos deducibles. Regímenes especiales. Grupos de sociedades. *Condonación de créditos por la sociedad dominante de un grupo empresarial.* En el presente caso, las entidades P, O y R, son socios de otra entidad dominante y ostenta, cada uno de ellos, una participación en su capital social del 12,5 por ciento, procediendo a condonar a la entidad dominante los saldos acreedores que tienen frente a la misma. La condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones. La regla general dispone, que la empresa donataria debe contabilizar la donación no reintegrable como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, para posteriormente, transferir dicho resultado a la cuenta de pérdidas y ganancias sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la donación. En particular, cuando se otorguen para cancelar pasivos, se imputarán como ingresos de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado. A la vista de este tratamiento la norma contable parece rechazar la posibilidad de que entre el socio y sociedad pueda existir como causa del negocio la mera liberalidad.

En virtud de lo anterior, respecto de la parte de la renta que no se corresponde con el porcentaje de participación ostentado por cada uno de los socios P, O y R sobre la entidad dominante (12,5 por ciento cada uno de ellos), se generará, en sede de los socios (donantes) un gasto contable extraordinario, el cual no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, con arreglo a lo dispuesto en el art. 14.1.e) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), en tanto que en sede de la entidad dominante (donataria) se generará un ingreso extraordinario, en virtud de lo dispuesto en el art. 15.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS); ingreso que no podrá ser objeto de eliminación, a efectos de determinar la base imponible consolidada del grupo fiscal, por cuanto, en virtud de lo dispuesto en el art. 72.1 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), no procede de una operación interna, en la medida en que los socios (acreedores) no forman parte del grupo de consolidación fiscal cuya sociedad dominante es la sociedad deudora. En definitiva, la condonación de los préstamos concedidos por la sociedad dominante no generará, en sede de la dominada, el registro de ningún gasto o ingreso contable ni, por tanto, fiscal.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 15, 19, 71 y 72.

RD 1514/2007 (PGC), NRV 18º.

Código Civil, art. 1187.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es en la actualidad la sociedad dominante de un grupo empresarial conformado por 23 sociedades, que consolida fiscalmente.

La entidad consultante es una sociedad Holding que realiza principalmente una actividad de gestión y administración de su cartera de control y de sus participadas, y también desarrolla una actividad de arrendamiento de locales de negocio.

Desde el ejercicio 2009 se está llevando a cabo una profunda reestructuración y reorganización societaria del Grupo Empresarial-Familiar encabezado por la entidad consultante, con el objetivo de localizar todas las participaciones empresariales bajo la titularidad directa e indirecta de esta sociedad dominante y dar cumplimiento al principal objetivo del proceso de reordenación empresarial y societaria.

En diciembre de 2009, se elevó a público entre otros acuerdos, la ampliación de capital por la que las entidades C, F, M, P, O, R y N aportaron a la entidad consultante todas sus acciones y participaciones sociales y créditos que ostentaban de las empresas participadas.

Dicha operación de ampliación de capital se acogió al régimen fiscal especial de canje de valores al cumplirse todos los requisitos legales exigidos por los artículos 83.5 y 96 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Como consecuencia de dicha ampliación, la participación de los socios en el capital social de la entidad consultante, quedó de la siguiente manera:

- La entidad C, F, M, P, O y R ostentan el 12,50% del capital social de la entidad consultante.
- La entidad N ostenta el 25% del capital social de la entidad consultante.

La totalidad del capital social de la entidad consultante está en manos, directa e indirectamente, de 8 socios: 6 ostentan su participación de forma directa y 2 de ellos la ostentan de forma conjunta a través de la entidad N.

Ninguno de los socios de la sociedad consultante consolidan fiscalmente con ésta.

Como consecuencia de esta operación de ampliación de capital, en la cual se cumplió y respetó el principio de valor de mercado de las aportaciones que cada uno de los socios realizó, quedaron pendientes de aportación determinados saldos de algunos de los socios contra la entidad holding consultante, que surgieron como consecuencia del proceso de reorganización y reestructuración societaria, y que incluyen el saldo inicial más los intereses que se han ido devengando anualmente desde la ejecución de la ampliación de capital mencionada. En concreto, las entidades P, O y R ostentan un saldo acreedor contra la entidad consultante.

Teniendo en cuenta que dichas posiciones acreedoras-deudoras entre tres de los socios y la entidad consultante, no responden a una verdadera naturaleza de préstamo ni crédito, cualquier operación onerosa que se lleve a cabo al objeto de saldar y eliminar dichas posiciones, implicaría incumplir y romper el equilibrio de la participación jurídica y/o económica de todos los socios. Es decir, las posiciones acreedoras-deudoras surgidas entre las compañías se han originado como consecuencia de la aplicación del principio del valor de mercado en el curso del proceso de reestructuración llevado a cabo.

En este sentido, se plantea la posibilidad de que las entidades socios de la consultante, P, O y R condonen total o parcialmente sus créditos frente a la entidad consultante.

Cuestión planteada:

1) Si podría considerarse en su totalidad el acto de condonación de las entidades acreedoras como un mayor valor de sus respectivas participaciones y en la entidad deudora como una aportación en su totalidad a sus fondos propios.

2) Como existen otros socios de la entidad consultante, al efectuarse la condonación en el mismo acto por las entidades P, O y R en una proporción superior a la que les correspondería por su participación efectiva en el capital social de la consultante, si el importe de la proporción que corresponda al porcentaje de participación que los socios ostentan se consideraría mayor valor de la participación para P, O y R y mayor valor de los fondos propios para C, y por el exceso restante, la consideración de gasto no deducible para P, O y R y de ingreso del ejercicio para la entidad consultante.

3) Si el ingreso computable en la entidad consultante se integraría en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se efectúe la compensación, pudiendo ser compensado por las bases imponibles negativas que tuviera el Grupo consolidado pendientes de compensación.

Contestación:

En primer lugar, hay que señalar que este Centro Directivo no se pronuncia sobre la procedencia o no de la aplicación del régimen especial a la operación de canje de valores realizada por el consultante en el ejercicio 2009.

El artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, establece en su apartado 3 que "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 el presente caso, las entidades P, O y R, son socios de la entidad consultante y ostenta, cada uno de ellos, una participación en su capital social del 12,50%, procediendo a condonar a la entidad consultante los saldos acreedores que tienen frente a la misma.

De acuerdo con lo señalado en la consulta 4 del BOICAC 79/2009 que se remite a la consulta 7 del BOICAC 75/2008 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en relación a las transacciones basadas en instrumentos de patrimonio, hay que precisar lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 1187 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 norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16

de noviembre, que a su vez establece un criterio general y otro especial para las donaciones otorgadas por los socios o propietarios.

La regla general dispone que la empresa donataria debe contabilizar la donación no reintegrable como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, para posteriormente, transferir dicho resultado a la cuenta de pérdidas y ganancias sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la donación. En particular, cuando se otorguen para cancelar pasivos, se imputarán como ingresos de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

En concreto, la regla especial recogida en el apartado 2 de la norma de valoración 18ª señala:

“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. “

A la vista de este tratamiento la norma contable parece rechazar la posibilidad de que entre el socio y sociedad pueda existir como causa del negocio la mera liberalidad. Por el contrario, la solución que se recoge para estas transacciones guarda sintonía con la causa mercantil que ampara las ampliaciones de capital. Desde una perspectiva estrictamente contable, la sociedad donataria experimenta un aumento de sus fondos propios y la donante, en sintonía con el criterio recogido en la consulta 7 del BOICAC nº 75, contabilizará, con carácter general, un mayor valor de su participación salvo que, existiendo otros socios de la sociedad dominada, la sociedad dominante realice una aportación en una proporción superior a la que le correspondería por su participación efectiva.

En efecto, 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 correspondería por su participación efectiva, 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.

Por tanto, dado que socios participan en un 12,50%, cada uno de ellos (P, O y R) en la sociedad consultante, por el exceso de la participación, se generará, en sede de las sociedades donantes, un gasto y en la donataria un ingreso. Dicho gasto, de acuerdo con el artículo 14.1.e) del TRLIS, no tendrá la consideración de fiscalmente deducible, al suponer una liberalidad. Por su parte, el ingreso deberá de imputarse en la base imponible individual de la sociedad consultante, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 15.2 del TRLIS.

No obstante, dado que la entidad consultante y las sociedades P, O y R tributan en régimen de consolidación fiscal, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 71 del TRLIS, en virtud del cual:

“1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de las bases imponibles negativas individuales.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.
- d) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 74 de esta ley.

2. Las eliminaciones y las incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo.

(...)”.

Por su parte, el artículo 72 del TRLIS establece que:

“1. Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo fiscal en los períodos impositivos en que ambas formen parte de él y se aplique el régimen de consolidación fiscal.

2. Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal.

3. No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.4 de esta ley.”

En virtud de lo anterior, respecto de la parte de la renta que no se corresponde con el porcentaje de participación ostentado por cada uno de los socios P, O y R sobre la entidad consultante (12,5% cada uno de ellos), se generará, en sede de los socios (donantes) un gasto contable extraordinario, el cual no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del TRLIS, en tanto que en sede de la entidad consultante (donataria) se generará un ingreso extraordinario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 15.2 del TRLIS; ingreso que no podrá ser objeto de eliminación, a efectos de determinar la base imponible consolidada del grupo fiscal, por cuanto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 72.1 del TRLIS, no procede de una operación interna, en la medida en que los socios (acreedores) no forman parte del grupo de consolidación fiscal cuya sociedad dominante es la sociedad consultante (deudor).

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.