

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087649

DGT: 16-11-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3001/2023

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Régimen fiscal. Base imponible. Gastos deducibles. Provisiones. Otras provisiones. Gastos derivados de obligaciones implícitas y de reestructuraciones. La entidad X comenzó a llevar a cabo un plan de reestructuración durante el ejercicio 20X0, en el marco de un acuerdo suscrito entre la contribuyente y la entidad Y. En el marco de dicho plan, se celebró un acuerdo entre los representantes de los trabajadores del grupo X y las entidades ABC con el fin de establecer las condiciones que facilitarían la desvinculación de determinados trabajadores de las sociedades ABC. En consecuencia, a partir de tal fecha, el plan pactado generaba unas obligaciones implícitas en sede de aquellas sociedades del grupo X que habían mantenido un vínculo laboral con los trabajadores que podían verse afectados por el plan pactado. Es decir, las sociedades del grupo X que mantuvieron un vínculo contractual con los trabajadores cedidos a las sociedades ABC debieron contabilizar, en el ejercicio 20X1, una provisión destinada a cubrir los desembolsos que pudieran derivarse del plan de desvinculación, en concepto de indemnización por cese de la relación laboral. El registro contable de dicha provisión debe realizarse en el ejercicio en el que se produzca el nacimiento de la obligación implícita frente a los trabajadores, es decir, en el ejercicio 20X1. Los costes de desvinculación debieron registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias de cada una de las referidas entidades, en el ejercicio 20X1, con independencia de que el pago de las primas a la entidad aseguradora se hubiera articulado a través de otras entidades, de las entidades ABC. Las entidades ABC actuaron por cuenta ajena, por cuanto únicamente asumieron facultades de intermediación en el pago, por ello, las sociedades ABC refacturaron las cantidades satisfechas a la entidad aseguradora. Por tanto, en sede de las entidades ABC, no procederá el reconocimiento de gasto de personal alguno por el pago de las primas devengadas. Por el contrario, la compensación a recibir de un tercero (esto es, las sociedades del grupo X que mantuvieron un vínculo contractual con los trabajadores que podrían acogerse a la desvinculación), en el momento de liquidar la obligación frente a la entidad aseguradora, supondrá el reconocimiento en el activo de las entidades ABC del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido.

En virtud de todo lo anterior, la dotación a la provisión que las sociedades del grupo X que mantuvieron un vínculo contractual con los trabajadores cedidos a las sociedades ABC y que debieron contabilizar en el ejercicio 20X1, no resultará fiscalmente deducible en el ejercicio de su registro, sino que resultará fiscalmente deducible a medida que las contraprestaciones económicas pactadas sean exigibles por los trabajadores. En efecto, puesto que las cantidades que las sociedades del grupo X se han comprometido a satisfacer son una suerte de indemnización por el cese de la relación laboral, resultará de aplicación la limitación del art. 15 i) Ley 27/2014 (Ley IS) en aquellos ejercicios en los que la dotación a la provisión resulte fiscalmente deducible.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10.3, 11, 14, 15 i) y 62.
RD 1514/2007 (PGC), norma 15.ª.

Descripción sucinta de los hechos:

Durante el ejercicio 20X0, en el marco de un acuerdo de inversión suscrito entre la consultante, la entidad X, y la entidad Y, se acordó la colaboración conjunta para el desarrollo de un proyecto de transformación de los procesos transaccionales "non core" del grupo X correspondiente al bloque de procesos corporativos.

Dicha colaboración se instrumentó en el marco de un acuerdo de inversión que perseguía como objetivo la externalización de parte de los servicios administrativos, informáticos y de atención al cliente (servicios no estratégicos).

En particular, se sucedieron los siguientes hechos:

- La entidad X constituyó varias sociedades, A, B y C (en adelante, "sociedades ABC").

- Las sociedades ABC adquirieron las correspondientes ramas de actividad (activos y pasivos) que desarrollaban los servicios "non-core" dentro del grupo X.

El traspaso de las correspondientes ramas de actividad se realizó vía contrato de compraventa excepto en el caso de la entidad C, la cual adquirió las ramas de servicios de atención a usuarios, servicios de explotación de hardware, centro de procesos de datos y seguridad, servicios de IT corporate y servicios de arquitectura e innovación vía aportación de rama de actividad. Dichas transmisiones implicaron la cesión de los activos y pasivos necesarios para la realización de la actividad, así como de todo el personal asociado.

Las entidades X y ABC suscribieron los correspondientes "acuerdos de inversión" y "pactos de socios" que regulaban la coinversión de los dos grupos X e Y en las sociedades ABC. Asimismo, se firmó un "contrato máster de servicios" para la prestación de servicios por parte de las sociedades ABC al grupo X.

- Posteriormente, la sociedad Y adquirió el 25% de las participaciones de las sociedades ABC.

- En noviembre de 20X1, la entidad X ejerció la opción de venta de las acciones de las sociedades ABC, con fecha de ejecución febrero de 20X2, adquiriendo la entidad Y el 60% adicional de las participaciones en las sociedades ABC. A partir desde ese momento, la entidad Y ostenta un porcentaje de participación en las sociedades ABC del 85%.

En el contexto de la salida de las sociedades ABC del grupo X, se formalizó en diciembre de 20X1 un acuerdo entre la representación sindical de los trabajadores del grupo X y la representación de las sociedades ABC al objeto de establecer las condiciones que facilitarían la desvinculación de determinados colectivos de trabajadores, considerando a tal efecto los derechos reconocidos en atención a su condición previa de trabajadores del grupo X.

Dicho acuerdo estuvo vigente desde la fecha de su firma, 17 de diciembre de 20X1, hasta el 31 de enero de 20X2 y se instrumentalizó a través de un seguro de rentas diferidas abonado mediante prima única y a percibir en 12 pagos mensuales por el empleado con un máximo de 120 mensualidades, mediante adenda al contrato de seguro suscrito entre la entidad aseguradora Z y la entidad X con fecha 13 de septiembre de 20X-6 (siendo la entidad X la tomadora del seguro).

A este respecto, las sociedades ABC pagaron, en el ejercicio 20X2, a la aseguradora Z las primas por las desvinculaciones de los trabajadores que se acogieron al plan de desvinculaciones. No obstante, de conformidad con lo acordado en los respectivos pactos de socios y contrato master de servicios firmados, determinados sociedades del grupo X se comprometían a hacerse cargo del coste de las desvinculaciones.

A tal efecto, las sociedades ABC refacturaron los importes de las primas satisfechas por las desvinculaciones a la entidad X y otras sociedades del grupo X, todas ellas integrantes del grupo de consolidación fiscal X, en función de la procedencia original del personal desvinculado.

En este orden de las cosas, en el año 20X2 las sociedades ABC han registrado contablemente un gasto de personal por el pago de las primas devengadas como consecuencia de las desvinculaciones de trabajadores producidas y un ingreso por el mismo importe en cada sociedad, correspondiente a la refacturación de las primas a las entidades del grupo del X. A estos efectos, cabe señalar que las entidades ABC ya no formaban parte del grupo consolidación fiscal X.

La entidad X y otras entidades del grupo X dependientes del grupo de consolidación fiscal han registrado contablemente un gasto por las primas devengadas como consecuencia de las mencionadas desvinculaciones.

Cuestión planteada:

¿Qué entidades son las que deben soportar la no deducibilidad temporal del gasto por las primas satisfechas a la entidad aseguradora Z? Es decir, si deben ser las sociedades ABC las que soporten la citada no deducibilidad temporal, o si por el contrario deben ser la entidad X y otras entidades del grupo X dependientes del grupo de consolidación fiscal las que soporten dicha no deducibilidad temporal en la parte correspondiente a cada una de ellas.

Contestación:

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".

Respecto al tratamiento contable de las operaciones planteadas en el escrito de consulta, cabe señalar que la primera parte Marco Conceptual de la Contabilidad del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC), indica que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

En particular, en relación con las operaciones de intermediación por cuenta ajena el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) se ha pronunciado en la consulta 3 del BOICAC número 81, de marzo de 2010, que reproduciendo el criterio de la consulta 1 del BOICAC número 19, de diciembre de 1994, señala que:

“Las operaciones de intermediación que realiza una empresa por cuenta ajena no deben originar el reconocimiento de ingresos o gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que por dicha labor percibiese una comisión, en cuyo caso dicho ingreso se reflejaría en una cuenta del subgrupo 70 si el servicio prestado se realiza como actividad ordinaria de la sociedad, que debería mostrarse formando parte del importe neto de la cifra de negocios. En caso contrario, esto es, si la sociedad obtiene estos ingresos con carácter accesorio, podrá emplearse una cuenta del subgrupo 75.”

De acuerdo con la información suministrada en el escrito de consulta, las entidades del grupo X que mantuvieron un vínculo contractual con los trabajadores cedidos a las entidades ABC, se han comprometido a asumir el coste derivado del plan de desvinculación pactado entre la sociedad X y tales sociedades ABC, con ocasión de la toma de control de la sociedad Y sobre las referidas entidades (ABC).

Asimismo, de la información facilitada por la entidad consultante, cabe considerar que debido a los derechos reconocidos en favor de los trabajadores por su condición previa de empleados históricos de ciertas sociedades del grupo X, estas últimas asumirán la obligación de satisfacer una suerte de indemnización a aquellos trabajadores que finalmente se acojan al plan de desvinculación pactado.

Contablemente, la norma de registro y valoración 15ª del PGC, sobre provisiones y contingencias, dispone que:

“1. Reconocimiento

La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

(...)

2. Valoración

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. (...).”

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la entidad X comenzó a llevar a cabo un plan de reestructuración durante el ejercicio 20X0, en el marco de un acuerdo suscrito entre la consultante y la entidad Y, en virtud del cual se acordó la colaboración conjunta para el desarrollo de un proyecto de transformación y externacionalización de los procesos transaccionales “non core”.

En el marco de dicho plan de externacionalización acordado entre X e Y, en diciembre de 20X1, se celebró un acuerdo entre los representantes de los trabajadores del grupo X y las entidades ABC con el fin de establecer las condiciones que facilitarían la desvinculación de determinados trabajadores de las sociedades ABC, creando así una expectativa válida para dichos trabajadores. En consecuencia, a partir de tal fecha, el plan pactado generaba unas obligaciones implícitas en sede de aquellas sociedades del grupo X que habían mantenido un vínculo laboral con los trabajadores que podían verse afectados por el plan pactado. No obstante, según se indica, al cierre del ejercicio, se desconocía el número de empleados que podían acogerse al referido plan de desvinculación.

En definitiva, de acuerdo con la normativa contable previamente reproducida, las sociedades del grupo X que mantuvieron un vínculo contractual con los trabajadores cedidos a las sociedades ABC debieron contabilizar, en el ejercicio 20X1, una provisión destinada a cubrir los desembolsos que pudieran derivarse del plan de desvinculación descrito en el escrito de consulta, en concepto de indemnización por cese de la relación laboral. El registro contable de dicha provisión debe realizarse en el ejercicio en el que se produzca el nacimiento de la obligación implícita frente a los trabajadores, es decir, en el ejercicio 20X1. La valoración de dicha provisión, al cierre del referido ejercicio, debió realizarse atendiendo al número esperado de empleados que pudieran acogerse al referido plan de desvinculación.

En virtud de todo lo anterior, los costes de desvinculación asumidos por ciertas sociedades del grupo X, debieron registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias de cada una de las referidas entidades, en el ejercicio 20X1, como un gasto en concepto de provisión para cubrir las indemnizaciones derivadas del cese de la relación laboral, con independencia de que el pago de las primas a la entidad aseguradora se hubiera articulado a través de otras entidades, en el caso objeto de consulta, de las entidades ABC.

En este sentido, en lo que respecta a la contabilización de las operaciones descritas en sede de las entidades ABC y de acuerdo con la normativa contable previamente reproducida, parece posible concluir que las entidades ABC actuaron por cuenta ajena, por cuanto únicamente asumieron facultades de intermediación en el pago. En particular, según se indica, de conformidad con los acuerdos pactados, las mencionadas sociedades del grupo X se comprometieron a asumir el coste de las citadas desvinculaciones, por ello las sociedades ABC refacturaron las cantidades satisfechas a la entidad aseguradora Z.

Por tanto, en sede de las entidades ABC, no procederá el reconocimiento de gasto de personal alguno por el pago de las primas devengadas, como consecuencia de las futuras desvinculaciones que pudieran producirse, ni el registro de ingreso contable alguno por ese mismo importe para dar reflejo a la refacturación realizada. Por el contrario, de conformidad con la consulta 3 del BOICAC número 81, de marzo de 2010, la compensación a recibir de un tercero (esto es, las sociedades del grupo X que mantuvieron un vínculo contractual con los trabajadores que podrían acogerse a la desvinculación), en el momento de liquidar la obligación frente a la entidad aseguradora, supondrá el reconocimiento en el activo de las entidades ABC del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido.

En relación a la normativa tributaria aplicable, el artículo 14 de la LIS, que regula la deducibilidad de las provisiones y otros gastos, señala que:

“(…)

3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

(…)

c) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

(…)

5. Los gastos que, de conformidad con los tres apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.

(…)”.

Adicionalmente, en relación con la imputación temporal de ingresos y gastos, el artículo 11.1 de la LIS señala:

“1. Los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período 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. 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 respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada

(…)”.

En consecuencia, todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo- en este caso, en un ejercicio distinto al de su registro contable por aplicación de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIS- y justificación documental y siempre que no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la normativa del Impuesto.

En virtud de todo lo anterior, la dotación a la provisión que las sociedades del grupo X que mantuvieron un vínculo contractual con los trabajadores cedidos a las sociedades ABC debieron contabilizar, en el ejercicio 20X1, no resultará fiscalmente deducible en el ejercicio de su registro, sino que resultará fiscalmente deducible a medida que las contraprestaciones económicas pactadas sean exigibles por los trabajadores, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14 de la LIS, y todo ello, tomando en consideración la limitación contenida en el artículo 15.i) de la LIS.

En efecto, puesto que las cantidades que las sociedades del grupo X se han comprometido a satisfacer son una suerte de indemnización por el cese de la relación laboral, resultará de aplicación la limitación prevista en el artículo 15 i) de la LIS en aquellos ejercicios en los que la dotación a la provisión resulte fiscalmente deducible por

aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.5 de la LIS, atendiendo a las prestaciones efectivamente satisfechas en favor de los trabajadores.

En particular, el artículo 15 de la LIS señala que:

“1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

i) Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) 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 no Residentes y sobre el Patrimonio, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

1º 1 millón de euros

2º El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. No obstante, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas de producción o por fuerza mayor, será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...)”.

Finalmente, cabe recordar que, en el ejercicio 20X1, la sociedad X y aquellas sociedades dependientes del grupo X que se comprometieron a asumir los gastos derivados del plan de desvinculación pactado, formaban parte de un grupo de consolidación fiscal cuya entidad matriz era la sociedad X y cuya base imponible debía computarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 62 de la LIS.

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 Función Pública.