

La condonación del crédito por la sociedad dominante a la dependiente, en la que participa al 100%, tendrá la consideración de aportación a los fondos propios de la entidad participada. D.G.T. C,

La entidad consultante es una sociedad residente en España y está participada al 100% de su capital social por una entidad residente en Alemania A. A participa en varias entidades residentes en países de la Unión Europea. A otorgó un préstamo a la entidad consultante en el pasado. Dada la mala situación del sector y la posición económica de la entidad consultante, en la actualidad, el valor de mercado de dicha deuda vigente entre la entidad consultante y A, es inferior a su valor contable. La entidad consultante (deudor) y A (acreedor) están valorando la posibilidad de condonar la deuda pendiente en la actualidad. Si en el supuesto de que por aplicación de la normativa contable la entidad consultante tuviera que reflejar en su contabilidad un ingreso con motivo de la condonación de la deuda, en lo que respecta a la deuda que tiene con la matriz alemana, debe entenderse que, en el ámbito fiscal, el valor de mercado al que se produce dicha condonación se corresponde con la obligación contractual entre la matriz alemana y la entidad consultante y, en consecuencia, y con independencia de su tratamiento contable, no se genera un ingreso ni un gasto fiscal ni en la consultante ni en la matriz alemana como consecuencia de la condonación.

D.G.T.

Nº. Consulta: V0191-14

La condonación del crédito por la sociedad dominante a la dependiente, en la que participa al 100%, tendrá la consideración de aportación a los fondos propios de la entidad participada.

Fecha: 28 de enero de 2014

Arts. 10 y 15 T.R.L.I.S. (RDLeg. 4/2004)

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

La entidad consultante es una sociedad residente en España y está participada al 100% de su capital social por una entidad residente en Alemania A.

A participa en varias entidades residentes en países de la Unión Europea.

A otorgó un préstamo a la entidad consultante en el pasado.

Dada la mala situación del sector y la posición económica de la entidad consultante, en la actualidad, el valor de mercado de dicha deuda vigente entre la entidad consultante y A, es inferior a su valor contable.

La entidad consultante (deudor) y A (acreedor) están valorando la posibilidad de condonar la deuda pendiente en la actualidad.

CUESTION PLANTEADA

Si en el supuesto de que por aplicación de la normativa contable la entidad consultante tuviera que reflejar en su contabilidad un ingreso con motivo de la condonación de la deuda, en lo que respecta a la deuda que tiene con la matriz alemana, debe

entenderse que, en el ámbito fiscal, el valor de mercado al que se produce dicha condonación se corresponde con la obligación contractual entre la matriz alemana y la entidad consultante y, en consecuencia, y con independencia de su tratamiento contable, no se genera un ingreso ni un gasto fiscal ni en la consultante ni en la matriz alemana como consecuencia de la condonación.

CONTESTACION

El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece 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”.

A efectos contables, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en su segunda parte, en la norma de registro y valoración 18ª, subvenciones, donaciones y legados recibidos, que:

“(…)

2. 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. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

(…)”

Adicionalmente, para determinar el tratamiento contable de las operaciones de condonación de créditos/débitos entre empresas del mismo grupo puede atenderse a la consulta 4 del BOICAC 79/2009 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que 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.

(...)"

De acuerdo con este razonamiento, la condonación del crédito por la sociedad dominante a la dependiente, en la que participa al 100%, tendrá la consideración de aportación a los fondos propios de la entidad participada, lo que no generará ningún efecto fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad dependiente.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 15.2 del TRLIS, se valorarán por su valor normal de mercado, entre otros, los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo.

En este supuesto debe hacerse un análisis económico del conjunto de operaciones realizadas, ya que existiendo una relación socio-sociedad al 100% entre prestamista y prestatario, aún cuando con posterioridad dicho derecho de crédito se vea deteriorado en el ámbito contable, como consecuencia de las dificultades que puedan existir en la entidad prestataria para hacer frente a los pagos comprometidos, debe tenerse en cuenta que la condonación o capitalización de dicho derecho de crédito (cualquiera que sea la forma jurídica empleada) no debe generar ningún ingreso o gasto, desde el punto de vista fiscal, entre las entidades afectadas. Esto es, dicha condonación o capitalización, en un análisis global de la operación desde un punto de vista fiscal, no es sino el reflejo de la mera conversión en fondos propios de un derecho de crédito existente entre la entidad prestamista y prestataria, por un importe equivalente entre ambas partes y respecto del cual carece de relevancia las dificultades del prestatario en proceder a la devolución del mismo, por cuanto la capitalización o condonación ponen de manifiesto, precisamente que dicha devolución ya no se va a tener que producir. Esto es, se ha producido una traslación patrimonial por el importe de la deuda contraída en el momento de generación de la misma, y carece de trascendencia a efectos fiscales el hecho de que el derecho de crédito que ahora es objeto de aportación, esté deteriorado en el ámbito contable.

En conclusión, en el caso de capitalización o condonación de créditos entre un prestamista y un prestatario cuando la operación se produce existiendo entre ambos una relación socio-sociedad con una participación del 100% del capital, y existiendo en ambas partes el mismo valor fiscal del derecho de crédito y de la deuda (es decir, que el derecho de crédito no se ha adquirido a terceros, lo que podría determinar que el prestamista lo tuviera valorado a un valor fiscal distinto del prestatario), debe entenderse en el ámbito fiscal que el valor de mercado al que se produce dicha capitalización o condonación se corresponde con la obligación contractual correspondiente al contrato de préstamo existente entre las partes afectadas, sin que deba tenerse en cuenta el posible deterioro contable que pudiera existir en el derecho de crédito. Ello significa que tampoco se genera un ingreso a efectos fiscales en el prestatario como consecuencia de la capitalización o condonación del crédito, ya que la deuda que tiene frente al prestamista se corresponde con el importe del mismo capitalizado o condonado.

Por otra parte, en el caso en que el porcentaje de participación del prestamista en el prestatario sea inferior al 100%, el tratamiento anteriormente señalado se corresponderá a la parte proporcional al referido porcentaje de participación, sin perjuicio del tratamiento fiscal que pudiera corresponder a la parte no proporcional.

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.

▫