

Consecuencias fiscales de la condonación intragrupo de deudas siendo la prestataria una entidad no residente

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de GA_P

La Dirección General de Tributos analiza las implicaciones fiscales que se derivan de la condonación de una deuda por parte de una entidad española a una estadounidense, ambas dependientes íntegramente de una matriz japonesa.

En la consulta V0337-17, de 7 de febrero del 2017, la Dirección General de Tributos analiza, tanto desde el punto de vista interno como internacional, las consecuencias tributarias que pueden derivarse de la condonación de una deuda (principal e intereses) por parte de una sociedad española a otra residente en los Estados Unidos, ambas dependientes íntegramente de una matriz japonesa.

Comenzando por el análisis de la cuestión desde la perspectiva de la normativa española, el centro directivo destaca la necesidad de precisar, atendiendo a su procedencia, la calificación de la renta generada por la aludida condonación. En ese sentido, y de acuerdo con lo dispuesto tanto en el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, como a lo establecido en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, la Dirección General verifica la concurrencia de los requisitos establecidos en este último precepto para apreciar la existencia de una ganancia patrimonial, desechando por tanto la posible calificación de rendimientos en el caso analizado.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

A mayor abundamiento, y de acuerdo con el artículo 13.1i.4.º del citado texto refundido, dichas ganancias patrimoniales se considerarán obtenidas en territorio español cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerzan en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa. Pues bien, ya que en el caso analizado lo que se incorpora al patrimonio del contribuyente es la cancelación de una deuda que constituye el reverso de un crédito que debía cumplirse o ejercitarse en territorio español, la Dirección General entiende que podría considerarse que dicha renta fue obtenida en territorio español, pudiendo por tanto quedar sujeta a imposición en España.

No obstante, desde la perspectiva internacional y atendiendo al citado convenio, lo cierto es que en él no se establece claramente cuál es la calificación que debe darse a la renta constituida por el aumento del valor del patrimonio del contribuyente que derive de haber resultado beneficiario de la condonación de una deuda. Sin embargo, la Dirección General deduce que, al estar esa renta vinculada a un préstamo concedido entre empresas y no resultando aplicable ningún otro artículo ni a la condonación del principal ni a la de los intereses, debe aplicarse el artículo 7 de la norma convencional, considerando así que la renta objeto de controversia merece la calificación de beneficio empresarial, por lo que únicamente puede someterse a imposición en el Estado de residencia, esto es, los Estados Unidos.

En conclusión, a pesar de que, como consecuencia de la condonación de la deuda por la entidad española a la estadounidense, se pondría de relieve en sede de esta última una renta de fuente española, la potestad para gravar dicha renta correspondería exclusivamente a los Estados Unidos, como Estado de residencia, que procederá a gravarla de acuerdo con su normativa interna. Según lo anterior y aplicando el artículo 31.4 del mencionado texto refundido, al ser una renta exenta en virtud de lo dispuesto en el convenio, la entidad española no está obligada a practicar retención o ingreso a cuenta del impuesto sobre la renta de no residentes de la entidad americana.

Por último, el centro directivo hace únicamente una referencia al hecho de que, tratándose de una operación vinculada, ya que tanto la entidad española como la estadounidense dependen de la matriz japonesa, para esta última podrían derivarse consecuencias tributarias por la posible procedencia de un ajuste secundario.