

Caso práctico condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente a otra sociedad dependiente del mismo grupo (sociedades hermanas).

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Anteriormente hemos tratado el tema del aspecto contable de la condonación de un crédito entre la sociedad dependiente y la dominante de un grupo, que se trata en las siguientes consultas del ICAC:

- Consulta número 4 del BOICAC número 79/ septiembre 2009.
- Consulta número 2 del BOICAC número 96/diciembre 2013.

Desde el punto de vista fiscal, podemos citar la consulta vinculante V0621-10 de la D.G.T.

En esta ocasión vamos a tratar el aspecto contable de la condonación de un crédito entre sociedades dependientes del mismo grupo. Esto es, lo que se denomina vulgarmente con el nombre de “sociedades hermanas”.

Este tema ha sido tratado por el ICAC en su consulta núm. 4 del BOICAD número 79 de septiembre de 2009.

En primer lugar, el ICAC recuerda la norma de registro y valoración (NRV) 21ª del PGC regula las operaciones entre empresas del grupo, 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.

Una condonación, según el artículo 1.187 del Código Civil es una donación. En consecuencia, el tratamiento contable de la operación que se consulta será el previsto en la NRV 18ª del PGC “Subvenciones, donaciones y legados” que a su vez establece un criterio general y otro especial para las donaciones otorgadas por los socios o propietarios.

Con el criterio general se establece que se tratarán como ingresos en la entidad donataria, y como gastos en la entidad donante.

Mientras que en el apartado 2 de la NRV 18ª establece que las donaciones otorgadas por los socios se tratan como fondos propios, esto es un incremento de los fondos propios de la entidad donataria para lo que se establece el epígrafe A-1.VI “Otras aportaciones de socios” (cuenta 118 aportaciones de socios o propietarios), y como una disminución de las reservas en la entidad donante.

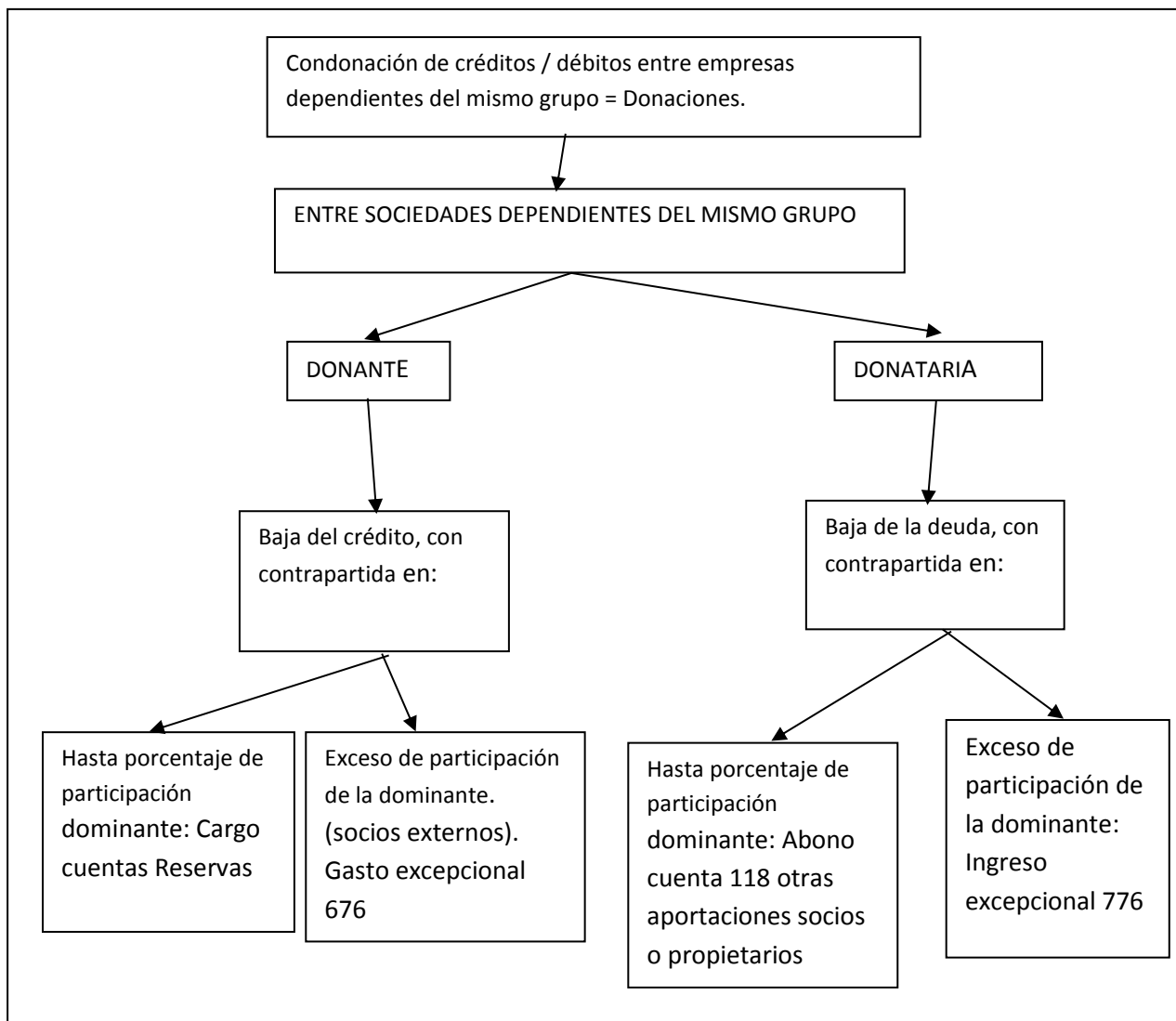
Tras todo esto, si la donación se efectúa entre sociedades dependientes del mismo grupo, el ICAC entiende que al primar el fondo económico de este tipo de transacciones sobre la forma jurídica, y como necesariamente afectará a las cuentas anuales de la sociedad dominante o, en su caso, de la

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), por lo que correspondería aplicar 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”, mientras que la sociedad donante registrará la operación con cargo a una cuenta de reservas y dará de baja el crédito por su valor en libros, entendemos que corresponderán a reservas de libre disposición.

Pero el ICAC también aclara que, cuando existan otros socios de las sociedades dependientes (esto es el dominio no es total), 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. 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.

Todo esto, se resume en el cuadro núm. 4 que se presenta a continuación.



Cuadro núm. 1. Condonación de créditos / débitos entre empresas dependientes del mismo grupo

Veamos un caso práctico:

Supongamos un grupo de empresas que está formado por la sociedad A (dominante) que posee el 80 % de participación sobre la sociedad B, y el 75 % de participación sobre la sociedad C. Las sociedades B y C son dependientes, no existiendo entre ellas ningún otro tipo de relación.

Se han establecido las siguientes relaciones entre ellas:

1. La sociedad B ha concedido un préstamo a la sociedad C por un total de 1.000.000 euros, Este préstamo tiene un vencimiento a largo plazo.
2. Al cierre del ejercicio se ha decidido condonar el préstamo.

SE PIDE: Registrar lo que proceda en la contabilidad individual de cada una de estas sociedades.

SOLUCIÓN:

SOCIEDAD DONANTE. SOCIEDAD B: La sociedad B concede el préstamo, en consecuencia tendrá una cuenta representativa del crédito que será la siguiente: 242. Créditos a largo plazo a partes vinculadas: 1.000.000 euros. Se procede a la condonación del crédito, del modo siguiente:

1. Por la parte que corresponde al porcentaje de participación de la dominante: 80% sobre 1.000.000 = 800.000 euros. Cargo a reservas.
2. Por el exceso sobre la participación de la dominante: 20 % sobre 1.000.000 = 200.000 euros. Gastos del ejercicio: 676 Donaciones.

800.000	113	Reservas voluntarias	a	Créditos a largo plazo	242	1.000.000
200.000	676	Donaciones		a partes vinculadas		

Fiscalmente la donación representada en la cuenta 676 no sería deducible.

SOCIEDAD DONATARIA. SOCIEDAD C: La sociedad C obtiene el préstamo otorgado por la sociedad B. Tendrá en su contabilidad una cuenta representativa del préstamo, que será la siguiente: 163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas: 1.000.000 euros. Se procede a la condonación de la deuda, del modo siguiente:

1. Por la parte que corresponde al porcentaje de participación de la dominante: 75 % sobre 1.000.000 = 750.000 euros. Abono a fondos propios, en concreto: 118 Aportaciones de socios o propietarios.
2. Por el exceso sobre la participación de la dominante: 25 % sobre 1.000.000 = 250.000 euros. Ingresos del ejercicio: 776 Ingresos por donaciones recibidas

1.000.000	163	Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas	a	Aportaciones de socios o propietarios	118	750.000
			a	Ingresos por Donaciones recibidas	776	250.000

Por otra parte, esta operación tiene repercusiones en la contabilidad de la sociedad A (dominante), ya que por un lado se produce un incremento en el patrimonio neto de la sociedad C de 750.000 euros, y por otra una disminución en el patrimonio neto de la sociedad B por 800.000 euros. La diferencia, en nuestra opinión, se registraría en cuentas de Reservas de la sociedad dominante.

Sociedad Dominante A:

750.000	2403xx	Participaciones a largo plazo empresas del grupo. Sociedad C	a	Participaciones a largo plazo empresas del grupo. Sociedad B	2403yy	800.000
50.000	113	Reservas voluntarias			y	

Un saludo afectuoso.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.