

Caso práctico condonación de un crédito concedido por la sociedad dominante a la sociedad dependiente y su repercusión fiscal.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

El tratamiento contable de la condonación de un crédito entre la sociedad dominante y la dependiente de un grupo, se trata en la consulta número 4 del BOICAC número 79/ septiembre 2009 y se basa en el fondo económico de la operación.

Desde la perspectiva fiscal, el tratamiento se encuentra regulado en el art. 18.11 de la LIS nos indica cual es el tratamiento del fondo del asunto que denomina coloquialmente “ajuste secundario”

Recordemos que una condonación, según el artículo 1.187 del Código Civil es una donación. Por lo tanto, desde el punto de vista contable, según el ICAC, se aplicará lo 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.

En general, se tratarán como ingresos en la entidad donataria, y como gastos en la entidad donante.

Sin embargo, 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.

Pero el ICAC también aclara en la consulta 4 del BOICAC número 79/ septiembre 2009 que, cuando existan otros socios de las sociedades dependientes (esto es el dominio no sea 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. De tal modo que cuando 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.

Aplicado este criterio al caso de condonación entre dominante (socio) y dependiente, cuando la dominante (socio) condone un crédito a la dependiente, la baja del derecho de crédito se

realizará como un incremento del valor de la inversión financiera en la sociedad dominante ya que está verá incrementado su valor por este hecho; salvo que existiendo otros socios de la sociedad dominada y que el reparto se realice en una proporción superior a la que le correspondería por su participación efectiva. El exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con la regla general incluida en la norma primera apartado 1.2.b) de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en la que se indica que la empresa que dona el activo dará de baja el inmovilizado material, produciéndose por dicho importe un resultado que dará origen a un cargo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, pudiéndose utilizar a estos efectos una cuenta del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad.(676. Donaciones).

Por su parte la sociedad dependiente cancelará la deuda con abono a una cuenta representativa del fondo económico de la operación que será un incremento de los fondos propios, en concreto a la cuenta 118 Aportaciones de socios. En el caso de que, existiendo otros socios de las sociedades dependientes, el reparto se realice en una proporción superior a la que le correspondería a la sociedad dominante por su participación efectiva, el exceso sobre dicha participación se contabilizará como un ingreso del ejercicio.

En definitiva y como conclusión, desde una perspectiva estrictamente contable, y sobre la base de la prevalencia del fondo, jurídico y económico, de las operaciones regulada en el artículo 34.2 del Código de Comercio, la opinión del ICAC es que cualquier operación de aportación de fondos de la sociedad dominante (socio) a la dependiente será parte de los fondos propios (siempre que no exista un derecho de devolución del capital) hasta el porcentaje de participación poseído, la diferencia se considera ingresos del ejercicio.

Desde la óptica fiscal, el art. 18.11 de la LIS nos indica cual es el tratamiento del fondo del asunto que denomina coloquialmente “ajuste secundario”:

“11. En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) 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.

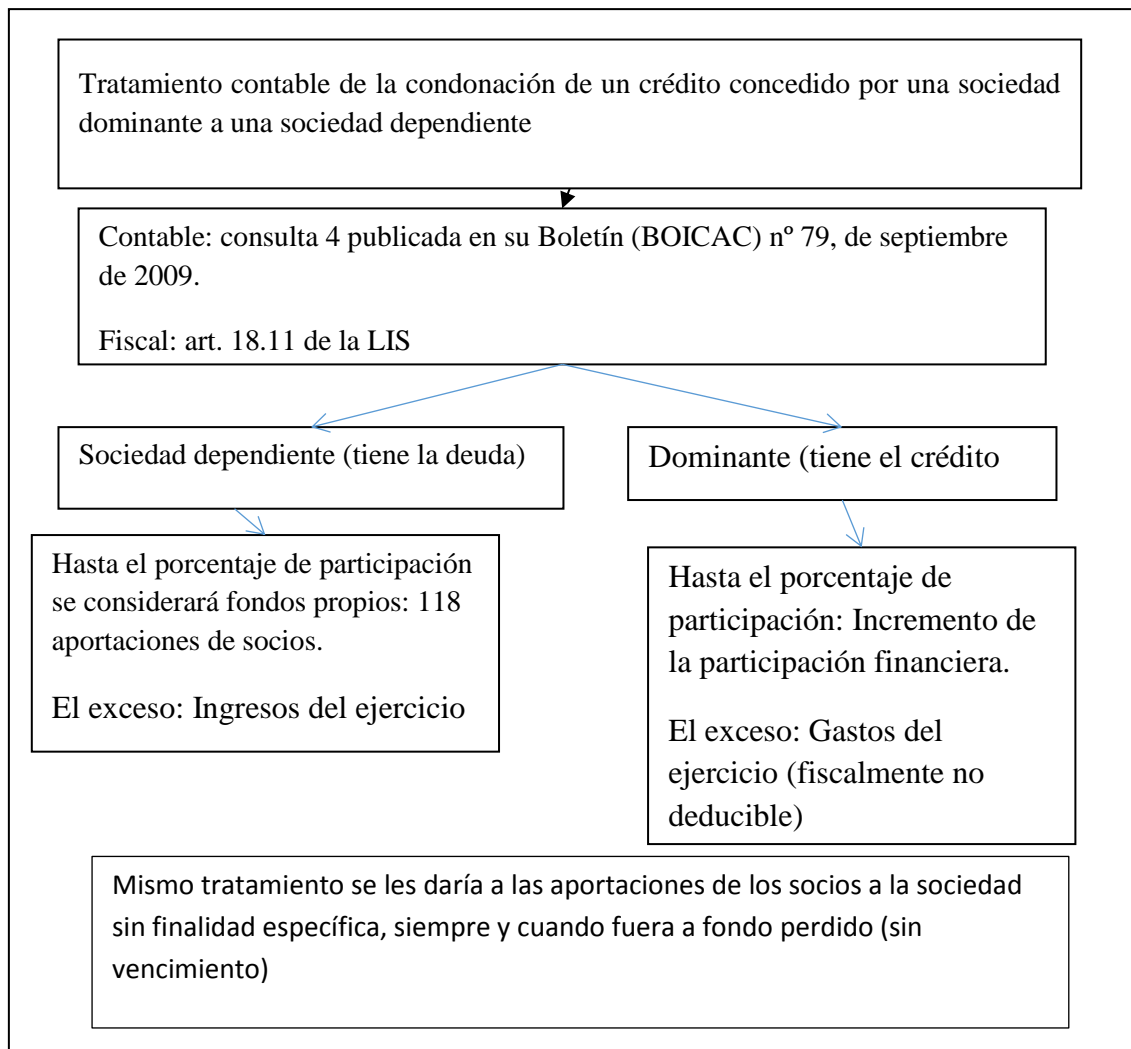
b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de

liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.”

Dicho todo esto podemos resumir en el cuadro siguiente el tratamiento que debe darse desde el punto de vista contable y fiscal:

Todo esto lo extractamos en el cuadro núm. 1 siguiente.



Cuadro núm. 1. Tratamiento contable de la condonación de un crédito concedido por la sociedad dominante a una sociedad dependiente.

Veamos un caso práctico:

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 (dependiente).

La sociedad A ha concedido un préstamo a la sociedad B por un total de 1.000.000 euros. Al cierre del ejercicio se ha decidido condonar este préstamo.

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

SOLUCIÓN:

Condonación entre la sociedad A (dominante, socio) y la sociedad B (dependiente).

CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD A (DOMINANTE). Prestamista o donante. Tiene contabilizado el crédito.

Hasta porcentaje de participación: 80% sobre 1.000.000 = 800.000 Incremento participación financiera

Diferencia: 200.000. Gastos excepcionales

800.000	240	Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	a	Créditos a largo plazo a partes vinculadas	242	1.000.000
200.000	676	Donaciones				

El tratamiento fiscal es el mismo, y los gastos por donaciones no serán deducibles.

CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD B (dependiente). Prestatario o donatario. Tiene contabilizada la deuda.

Hasta porcentaje de participación: 80 % sobre 1.000.000 = 800.000 euros. Otras aportaciones de socios. 118 Aportaciones de socios.

Diferencia: 200.000 euros. Ingresos excepcionales.

1.000.000	163	Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas	a	Aportaciones de socios o propietarios	118	800.000
			a	Ingresos por Donaciones recibidas	776	200.000

El tratamiento fiscal es el mismo, y los ingresos excepcionales se considerará renta para la entidad.

Nótese que este es el mismo tratamiento que se le da cuando el socio aporta fondos a la sociedad para su financiación y no se considera préstamo. Esto es, se realiza a fondo perdido. En este caso, hasta el porcentaje de participación del socio se considera fondos propios (aportación de socios o propietarios cuenta 118) y el resto ingresos del ejercicio que tributarán.

Un saludo afectuoso.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.