

Caso práctico sobre la cesión sin contraprestación de un inmueble por parte de una sociedad filial a favor de su sociedad matriz.

03/02/2025

Dr. Gregorio Labatut Serer.

Profesor Honorario de la Universidad de Valencia.

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

En este caso nos vamos a ocupar, mediante la resolución de un caso práctico, de una consulta que se hizo al ICAC sobre el tratamiento contable de la operación, de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, bajo el supuesto de que las actividades desarrolladas por ambas entidades tienen fines lucrativos, tanto para la sociedad dominante (sociedad A) como para la sociedad dependiente (sociedad B) de un grupo, teniendo en cuenta que la cesión sin contraprestación del inmueble se realiza -de forma irrevocable- por un periodo muy inferior a la vida útil del activo y que finalizado este periodo la sociedad A debe reintegrar el activo a la sociedad B. En concreto se trata de la consulta núm. 2 del BOICAC número 140/diciembre 2024.

En primer lugar, el ICAC indica que cabe señalar que el registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad.

En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

La operación objeto de consulta se corresponde, en sustancia, con el arrendamiento operativo sin contraprestación de un inmueble entre empresas del grupo que se encuentra bajo el alcance de la regla general de la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a Operaciones entre empresas del grupo, del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre que establece lo siguiente:

“(…) Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.”

El ICAC concluye que en las circunstancias descritas y a falta de evidencia que acredite una causa distinta a una operación de distribución al socio, la condonación de la cuenta a cobrar por parte de la entidad B se debe registrar en la fecha de inicio del arrendamiento sin contraprestación con cargo a reservas por un importe equivalente a su valor razonable, con abono a cuentas de ajustes de periodificación a corto y largo plazo atendiendo a las fechas en las que tenga lugar el reconocimiento de los ingresos por arrendamiento.

Desde la perspectiva de la sociedad dominante la condonación del importe a pagar en virtud del arrendamiento se registrará, igualmente por su valor razonable, como una operación de distribución de dividendos o recuperación de la inversión de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 31, la contabilización de la aplicación del resultado en el socio, de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

Asimismo, por simetría con la contabilidad del arrendador, la contrapartida de la distribución o recuperación de la inversión se registrará con cargo a cuentas de ajustes por periodificación a corto y largo plazo que se consideren oportunas en aplicación de las Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales contenidas en la tercera parte del PGC.

Ante esto, tenemos que recordar lo que indica el artículo 31 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, que es lo siguiente:

“Artículo 31. La contabilización de la aplicación del resultado en el socio.

1. Los dividendos discretos devengados con posterioridad al momento de la adquisición de las acciones o participaciones se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

.....

Sin embargo, cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la fecha de adquisición hasta el momento en que se acuerde el reparto, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.”

Finalmente, y también en nuestra opinión habría que tener en cuenta lo indicado en la consulta número 2 del BOICAC número 96/diciembre 2013, sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente, al cien por cien, a la sociedad dominante, y su calificación en la sociedad dominante como ingreso o recuperación de la inversión, en la que se indica que:

“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 de este Instituto es que cualquier operación de reparto de reservas se calificará como de “distribución de beneficios” y, en consecuencia, originará un resultado en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad dependiente emplea para tal fin.”

Veamos un caso práctico:

La sociedad A y la sociedad B forman un grupo, en el cual la sociedad A posee el 100 % del capital de la sociedad B.

La sociedad B es propietaria de un inmueble que cede en arrendamiento a la sociedad A, a finales del año 1, y por un periodo de cuatro años, sin contraprestación.

El valor razonable de un arrendamiento de un inmueble similar en la zona es de 15.000 euros al año.

Registrar lo que proceda en ambas sociedades, en los dos supuestos siguientes:

- Caso 1. La sociedad B, tiene unas reservas voluntarias por un importe de 100.000 euros desde la adquisición por A, por lo que estas reservas superan el importe del arrendamiento.
- Caso 2. La sociedad B, no ha generado reservas desde la adquisición por A.

Solución:

Caso 1. La sociedad B, tiene unas reservas voluntarias por un importe de 100.000 euros desde la adquisición por A, por lo que estas reservas superan el importe del arrendamiento.

Contabilidad de la sociedad A. Dominante:

Año 1 Cesión del inmueble

La sociedad B dependiente ha generado reservas en cantidad suficiente desde su adquisición por A. Por lo tanto, se trata como un ingreso por dividendos.



15.000	(480) Gastos anticipados (corto plazo)	(750) Ingresos por dividendos	60.000
45.000	44xxx) Personificaciones a largo plazo		

Nota: Podría aplicar la exención prevista en el artículo 21 de la LIS.

Año 2:

15.000	(621) Arrendamientos y cánones.	(480) Gastos anticipados (corto plazo)	15.000
--------	---------------------------------	--	--------

Devengo del arrendamiento:

15.000	(480) Gastos anticipados (corto plazo)	(44xxxxx) Periodificaciones a largo plazo.	15.000
--------	--	--	--------

Reclasificación de la periodificación:

Lo mismo para los años siguientes.

Sociedad B. Dependiente.

Año 1 Cesión del inmueble



60.000	(113) Reservas voluntarias	(485) Ingresos anticipados (18xxx) Periodificaciones a largo plazo	15.000 45.000
--------	----------------------------	--	------------------

Año 2:

15.000	(485) Ingresos anticipados	(752) Ingresos por arrendamientos	15.000
--------	----------------------------	--------------------------------------	--------

Devengo del arrendamiento:

15.000	(18xxx) Periodificaciones a largo plazo	(485) Ingresos anticipados	15.000
--------	--	----------------------------	--------

Reclasificación de la periodificación:

Lo mismo para los años siguientes.

Caso 2. La sociedad B, no ha generado reservas desde la adquisición por A.

Contabilidad de la sociedad A. Dominante:

Año 1 Cesión del inmueble

La sociedad B dependiente no ha generado reservas desde su adquisición por A. Por lo

15.000	(480) Gastos anticipados (corto plazo)	(240) Participaciones a largo plazo en partes vinculadas	60.000
45.000	44xxx) Personificaciones a largo plazo		

tanto, se trata de una recuperación de la inversión financiera.

Año 2:

15.000	(621) Arrendamientos y cánones.	(480) Gastos anticipados (corto plazo)	15.000
--------	------------------------------------	---	--------

Devengo del arrendamiento:

15.000	(480) Gastos anticipados (corto plazo)	(44xxxxx) Periodificaciones a largo plazo.	15.000
--------	--	--	--------

Reclasificación de la periodificación:

Lo mismo para los años siguientes.

Sociedad B. Dependiente.

Sería lo mismo que en el caso 1. No obstante, presentamos los asientos contables.

Año 1 Cesión del inmueble

60.000	(113) Reservas voluntarias	(485) Ingresos anticipados (18xxx) Periodificaciones a largo plazo	15.000 45.000
--------	----------------------------	--	------------------

Año 2:

15.000	(485) Ingresos anticipados	(752) Ingresos por arrendamientos	15.000
--------	----------------------------	-----------------------------------	--------

Devengo del arrendamiento:

15.000	(18xxx) Periodificaciones a largo plazo	(485) Ingresos anticipados	15.000
--------	---	----------------------------	--------

Reclasificación de la periodificación:

Lo mismo para años siguientes.

Espero que haya sido útil.

Un saludo cordial.

Gregorio Labatut Serer

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