


**José Manuel Lizanda**

Soci de l'ACCID i membre de la comissió de Comptabilitat-Fiscalitat.  
 Inspector d'Hisenda de l'Estat.  
 Llicenciat en Ciències Econòmiques i Empresariales per la Universitat Autònoma de Barcelona.

# Comptabilitat de societats i crisi econòmica

El present article pretén mostrar com la comptabilitat de societats reflecteix els efectes de la crisi econòmica. S'analitzaran les següents situacions, com a punt de partida, l'obtenció de resultats negatius en les empreses que suposen una reducció dels seus fons propis: reducció de capital per pèrdues, operacions acordió, ampliació de capital per compensació de crèdits i aportació de fons propis per part dels socis per compensar pèrdues.

## 1. REDUCCIÓ DE CAPITAL PER PÈRDUES

La reducció del capital pot tenir per finalitat el restabliment de l'equilibri entre el capital i el patrimoni net de la societat disminuït per conseqüència de pèrdues. Serà obligatòria la reducció de capital quan les pèrdues hagin disminuït el seu patrimoni net per sota de les dues terceres parts de la xifra del capital i hagués transcorregut un exercici social sense haver-se recuperat el patrimoni net.

La reducció de capital ha d'afectar per igual totes les participacions socials o a totes les accions en proporció al seu valor nominal, però respectant els privilegis que a aquests efectes haguessin pogut atorgar-se en la llei o en els estatuts per determinades participacions socials o per a determinades classes d'accions.

### Condicions de la reducció del capital social:

En les societats de responsabilitat limitada no es podrà reduir el capital per pèrdues mentre la societat compti amb qualsevol classe de reserves. En quant a les societats anònimes, no es podrà reduir el capital per pèrdues en tant la societat compti amb qualsevol classe de reserves voluntàries o quan la reserva legal, una vegada efectuada la reducció, excedeixi del deu per cent del capital.

### Destinació de l'excedent:

En les societats anònimes, l'excedent de l'actiu sobre el passiu que hagi de resultar de la reducció del capital per pèrdues haurà d'atribuir-se a la reserva legal sense que aquesta pugui arribar a superar a tals efectes la desena part de la nova xifra de capital.

### Condicció per al repartiment de dividendes:

Perquè la societat pugui repartir dividendes una vegada reduït el capital caldrà que la reserva legal arribi al deu per cent del nou capital.

## 2. REDUCCIÓ I AUGMENT DEL CAPITAL SIMULTANIS. OPERACIÓ ACORDIÓ

L'acord de reducció del capital social a zero o per sota de la xifra mínima legal només podrà adoptar-se quan simultàniament s'acordi la transformació de la societat o l'augment del seu capital fins a una quantitat igual o superior a l'esmentada xifra mínima. En tot cas haurà de respectar-se el dret d'assumpció o de subscripció preferent dels socis. En cas d'acord de reducció i d'augment de capital simultanis, l'eficàcia de l'acord de reducció quedarà condicionada, si escau, a l'execució de l'acord d'augment del capital.

La inscripció de l'acord de reducció en el Registre Mercantil no podrà practicar-se tret que simultàniament es presenti a inscripció l'acord de transformació o d'augment de capital, així com, en aquest últim cas, la seva execució.

### En les reduccions de capital per pèrdues, el tractament comptable i fiscal són coincidents

En aquest sentit cal esmentar la consulta nº 2 del BOICAC 40, de desembre de 1999, tractament comptable per a les reduccions de capital des del punt de vista de l'inversor:

"Els efectes comptables per a l'inversor, produïts per la reducció de capital efectuada per la societat participada, dependran del fons econòmic de l'operació que es tracti, i així:

En el cas de reducció de capital per compensar pèrdues, en suposar una recomposició en el patrimoni de la societat, no es produeix alteració en l'import total dels fons propis. No obstant l'anterior, si des d'un punt de vista de racionalitat econòmica, la reducció de capital per compensar pèrdues de la societat participada pogués posar de manifest que aquesta societat es troba en alguna situació que determina l'existència de dubtes substancials en l'aplicació del principi d'empresa en funcionament, l'inversor haurà de reflectir una disminució

directa del valor de la participació.”

El fet que es realitzi una reducció de capital social per sanejar pèrdues, seguida immediatament d'una ampliació, no significa que ha de donar-se de baixa en comptes la inversió realitzada, si s'acudeix a aquesta ampliació. En el cas que es produeixi una reducció del capital a zero i no s'acudeixi a l'ampliació de capital, es procedirà a registrar la baixa en el balanç i el valor de la inversió serà nul.

Per als socis que no acudeixen a l'ampliació de capital en diferent proporció a la seva participació prèvia, hauran de valorar aquesta pel preu d'adquisició inicial menys la pèrdua per deteriorament més l'import aportat en l'ampliació de capital.

Els socis que no acudeixen a l'ampliació de capital i, per tant, no mantenen el percentatge de participació, tindran una pèrdua patrimonial pel valor fiscal de la seva inversió.

Una conseqüència de l'operació acordada és que, una vegada realitzada l'ampliació de capital per aconseguir el capital mínim, i, ja que ja s'han eliminat els resultats negatius d'exercicis anteriors, en cas d'obtenir resultats positius, podran distribuir-se dividendes als accionistes, sempre que es donin els requisits de l'article 326 del TRLSC.

En aquest sentit és interessant la consulta de la DGT V1171-11 que per al cas d'una entitat participada que no és del grup, multigrup o associada, recull el següent: “amb la finalitat de restablir l'equilibri patrimonial, la Junta General d'una societat participada acorda, en l'exercici 2011, reduir el seu capital a zero i, en unitat d'acte, augmentar capital donant entrada a nous socis. La reducció de capital per a la compensació de pèrdues, en l'exercici 2011, donarà lloc per al soci antic al reflex d'una despesa comptable pel valor total de la inversió, atès que aquest valor no ha estat corregit en cap exercici.”

### 3. AMPLIACIÓ DE CAPITAL PER COMPENSACIÓ DE CRÈDITS

Quan l'augment del capital de la societat de responsabilitat limitada es realitzi per compensació de crèdits, aquests hauran de ser totalment líquids i exigibles. Així, quan l'augment del capital de l'anònima es realitzi per compensació de crèdits, almenys, un vint-i-cinc per cent dels crèdits a compensar hauran de ser líquids, estar vençuts i ser exigibles, i el venciment dels restants no podrà ser superior a cinc anys.

Des del punt de vista comptable, és interessant la Consulta 4 del BOICAC 89 que tracta el tema del tractament comptable d'una ampliació de capital per compensació de crèdits, des de la perspectiva de la societat prestadora i prestatària. S'analitza la següent qüestió: La societat A (prestadora) va concedir en exercicis anteriors un préstec a la societat B (prestatària) que s'ha vingut comptabilitzant per ambdues entitats aplicant el criteri del cost amortitzat. En l'actualitat, en variar les circumstàncies del mercat, el valor en llibres de l'instrument financer és significativament superior al seu valor raonable. La societat B, en el marc del procés de refinançament del seu deute, té previst realitzar una ampliació de capital social per compensació de crèdits. La comptabilització procedent, segons aquesta consulta, consisteix que la societat prestatària ha de reconèixer un increment dels seus

fons propis pel valor raonable del deute que es dona de baixa, i comptabilitzarà un ingrés en el compte de pèrdues i guanys. Per la seva banda, la societat prestadora registrarà els instruments de patrimoni rebuts pel valor raonable de la contrapartida lliurada i, si escau, reconeixerà la corresponent pèrdua, tret que la deterioració de valor de l'actiu ja s'hagués comptabilitzat en la societat aportant en aplicació del criteri del cost amortitzat.

### 4. APORTACIÓ DE FONS PROPIS PER PART DELS SOCIS PER A COMPENSAR PÈRDUES

És habitual que en situacions de crisi econòmica en l'àmbit de grup de societats es produeixin situacions en les quals la societat prestadora condoni préstecs concedits a una altra societat del grup i, així, el patrimoni net de la societat prestatària augmenta i pot compensar en aquest import pèrdues generades en el desenvolupament de la seva activitat. En aquest sentit, la consulta nº 4 del BOICAC 79/2009 aclareix el tractament comptable d'aquesta condonació de crèdits / dèbits entre empreses del grup i estableix els següents criteris:

#### a) Condonació d'un crèdit concedit per una societat dependent a una altra societat dependent.

En definitiva, la realitat econòmica en aquest tipus de transaccions, tal com precisa el PGC 2007 per al supòsit dominant-dependent, és una operació de distribució/recuperació i aportació de fons, que en el cas que s'acordi entre societats dependents necessàriament afectarà als comptes anuals de la societat dominant o, si escau, de la persona física o jurídica que exerceixi la direcció única, en virtut de la qual, la citada entitat, des d'una perspectiva comptable, acorda la recuperació o distribució de fons propis materialitzada en un crèdit, per posteriorment “aportar” el citat actiu a la societat deutora (de forma equivalent al que succeeix en les ampliacions de capital per compensació de crèdits).

En conseqüència, d'acord amb tot l'anterior, per aplicació analògica de la regla especial inclosa en l'apartat 2 de la NRV 18a, la condonació d'un crèdit per part d'una societat dependent a una altra societat dependent, ha de registrar-se per la societat donatària directament en els fons propis en l'epígraf A-1.vi “Altres aportacions de socis”. La societat donant registrarà l'operació amb càrrec a un compte de reserves i donarà de baixa el crèdit pel seu valor en llibres.

No obstant això, quan existeixin altres socis de les societats dependents, si la distribució/recuperació i la posterior aportació es realitza en una proporció superior a la que li correspondria per la seva participació efectiva, l'excés sobre aquesta participació es comptabilitzarà d'acord amb els criteris generals, tal com es precisa en la citada lletra b). És a dir, una despesa per a la societat donant i un ingrés per a la donatària. En la mesura en què aquesta condonació sigui de caràcter excepcional i quantia significativa, haurà de registrar-se com una despesa i ingrés excepcional en la partida de “Altres resultats” que ha de crear-se formant part del resultat de l'explotació d'acord amb la norma 7a d'elaboració dels comptes anuals del PGC 2007.

#### b) Condonació d'un crèdit concedit per una societat dependent a la societat dominant. ►

Aplicant el raonament exposat en l'apartat anterior, si la condona-

- ció es realitza a favor de la societat dominant, la baixa del dret de crèdit es realitzarà amb càrrec a un compte de reserves de la societat dependent, tret que existint altres socis de la societat dominada el repartiment es realitzi en una proporció superior a la que li correspondria per la seva participació efectiva. L'excés sobre aquesta participació es comptabilitzarà d'acord amb la regla general inclosa en la norma primera apartat 1.2.b) de la Resolució de 30 de juliol de 1991, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per la qual es dicten normes de valoració de l'immobilitzat material, que es considera expressament en vigor a l'empara del que es preveu en la Disposició transitòria cinquena. "Desenvolupaments normatius en matèria comptable" del Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre.

La societat dominant cancel·larà el deute amb abonament a un compte representatiu del fons econòmic de l'operació, que podrà ser la distribució d'un resultat o la recuperació de la inversió, en funció de quina hagi estat l'evolució dels fons propis de la societat dependent des de la data d'adquisició.

No obstant això, en el cas que existint altres socis de les societats dependents, el repartiment es realitzi en una proporció superior a la que li correspondria a la societat dominant per la seva participació efectiva, l'excés sobre aquesta participació es comptabilitzarà d'acord amb els criteris generals indicats en la lletra a) de la present contestació." En relació a aquesta consulta, una consulta posterior, la V0621-10 de 30-3-2010, la precisa en els termes següents:

Es plantegen les implicacions fiscals en l'àmbit de l'Impost de societats en el supòsit que la societat dominant únicament participa directament en el 80% de les societats dominades en els casos de: Condonació de crèdits/dèbits entre la societat dominant i la filial i condonació de crèdits/dèbits entre societats dependents directament participades per la societat dominant.

Els aclariments són els següents:

**a) Condonació d'un crèdit concedit per una societat dependent a una altra societat dependent.**

La condonació d'un crèdit per part d'una societat dependent a una altra societat dependent, ha de registrar-se per la societat donatària directament en els fons propis en l'epígraf A-1.vi "Altres aportacions de socis". La societat donant registrarà l'operació amb càrrec a un compte de reserves, i donarà de baixa el crèdit pel seu valor en llibres.

No obstant això, quan existeixin altres socis de les societats dependents, si la distribució/recuperació i la posterior aportació es realitza en una proporció superior a la qual correspondria per la seva participació efectiva, l'excés sobre aquesta participació es comptabilitzarà com una despesa per a la societat donant i un ingrés per a la donatària.

Per tant, atès que la societat dominant participa en un 80% en les societats dependents, ni en la societat dependent donant ni en la donatària es generen despeses ni ingressos comptables ni fiscals pel que fa al 80% de l'import del crèdit condonat. En canvi, pel 20% de l'import d'aquest crèdit, en la societat dependent donant es genera una despesa i en la donatària es genera un ingrés.

D'altra banda, quant a la part del crèdit corresponent al 80% que la dominant té en les dependents, la condonació representa una distribució de reserves de la dependent seguida d'una aportació als fons

propis de la dominant a l'altra entitat dependent. En definitiva, en la dominant, per l'operació de distribució de reserves de la dependent imputable al 80% de participació en la dependent, es generarà un ingrés procedent d'aquesta distribució, sense perjudici que sigui objecte d'eliminació si es compleix el que estableix l'article 72 del TRLIS. Respecte de l'aportació d'aquesta part del crèdit a l'altra dependent, el seu import es computarà com a major valor de la participació de la dominant en l'altra dependent i, per a aquesta última, una aportació als fons propis realitzada per la dominant.

**b) Condonació d'un crèdit concedit per una societat dependent a la societat dominant**

La societat dominant cancel·larà el deute amb abonament a un compte representatiu del fons econòmic de l'operació, que podrà ser la distribució d'un resultat o la recuperació de la inversió, en funció de quina hagi estat l'evolució dels fons propis de la societat dependent des de la data d'adquisició. L'ingrés de la dominant imputable al 80% de participació, tindria la consideració de participació en beneficis, de manera que l'ingrés serà objecte d'eliminació dins del grup de consolidació fiscal si es compleix el que estableix l'article 72 del TRLIS.

Per la seva banda, si la comptabilització d'aquesta operació es realitza a través de la baixa de la inversió en la societat dependent, aquesta baixa afectarà igualment el valor fiscal de la participació. Respecte del 20% de l'import del crèdit condonat, en la societat dependent donant es genera una despesa i en la donatària es genera un ingrés. Aquesta despesa, d'acord amb l'article 14.1.i) del TRLIS, no es considera fiscalment deduïble, en suposar una liberalitat. Per la seva banda, l'ingrés ha d'imputar-se a la base imposable de l'Impost, ja que, segons estableix l'article 15.2 del TRLIS, els elements patrimonials transmesos o adquirits a títol lucratiu han de valorar-se pel seu valor normal de mercat, el qual no seria objecte d'eliminació en els termes anteriorment esmentats.

Finalment, en el cas en què la condonació de crèdits es realitzi per la societat dominant a la dependent, la part que corresponent al percentatge de participació en la dependent tindrà la consideració d'aportació als fons propis de l'entitat participada, la qual cosa no generarà cap efecte fiscal en l'Impost de societats, mentre que la part del mateix que excedeix a aquest percentatge es qualificaria com a transmissió a títol gratuït." ■



**CONTABILIDAD Y FISCALIDAD DE LAS COMBINACIONES DE NEGOCIO Y OTRAS OPERACIONES SOCIETARIAS.**

**Jose Manuel Lizanda Cuevas i Carlos Abad Llavori**

En aquest manual es tracten les operacions més habituals de les societats, com la constitució i liquidació, les modificacions del capital social, els negocis amb les accions pròpies, la separació de socis, l'aplicació del resultat, les operacions de reestructuració o reorganització empresarial, etc. S'ha pretès que el contingut d'aquest llibre sigui eminentment pràctic, per la qual cosa la major part dels temes es completen amb exercicis.

**Número de pàgines:** 774

**Preu soci:** 50,00 €

**Preu no soci:** 75,00 €



## **Relació de properes conferències a realitzar sobre “Comptabilitat i fiscalitat de las combinacions de negoci i altres operacions societàries”**

### **3 d'octubre:**

#### **Ponent/s:**

**José Manuel Lizanda**, autor del llibre i inspector d'Hisenda de l'Estat, **Carlos Abad**, autor del llibre i inspector d'Hisenda de l'Estat i com a representant **Manel Salas**, censor jurat de comptes i membre de la Junta Directiva de l'ACCID

**Hora:** 17:00

**Lloc:** APTTCiB, C/ Lepant 235, baixos, Barcelona

### **10 d'octubre:**

#### **Ponent/s:**

**José Manuel Lizanda**, autor del llibre i inspector d'Hisenda de l'Estat, **Carlos Abad**, autor del llibre i inspector d'Hisenda de l'Estat i com a representant **Emilio Álvarez**, vicesecretari del Col·legi d'Economistes de Catalunya i secretari de la Junta Directiva de l'ACCID

**Hora:** 19:00

**Lloc:** CEC, Av. Diagonal 512, pral, Barcelona

### **24 d'octubre:**

#### **Ponent/s:**

**José Manuel Lizanda**, autor del llibre i inspector d'Hisenda de l'Estat, **Carlos Abad**, autor del llibre i inspector d'Hisenda de l'Estat i com a representant **Josep M. López**, titulat mercantil i membre de la Junta Directiva de l'ACCID

**Hora:** 19:00

**Lloc:** ICOTMEB, C/ Moià 1 - Tusset 3, 3º, Barcelona

### **22 de novembre:**

#### **Ponent/s:**

**José Manuel Lizanda**, autor del llibre, inspector d'Hisenda de l'Estat i **Carlos Abad**, autor del llibre, inspector d'Hisenda de l'Estat

**Hora:** 19:00

**Lloc:** CCJCC, c/ Sor Eulàlia Anzizu 4, Barcelona