

ENTIDADES VINCULADAS. OPERACIONES DE COMPRA-VENTA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Tanto la normativa mercantil como fiscal parte de la hipótesis de que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valoran por su valor normal de mercado.

Norma fiscal: LIS “**Artículo 18. Operaciones vinculadas.** 1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”.

Norma contable: PGC NRV “**21.ª Operaciones entre empresas del grupo.** 1. Alcance y regla general. 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.**”

Hay bastantes casos en los que se producen operaciones vinculadas: prestamos, créditos, ventas de mercancías e inmovilizado, prestación de servicios, aportaciones no dinerarias, etc. En nuestra WEB ya luce el análisis de operaciones financieras: prestamos con interés cero, incluso la condonación del principal. Sin embargo, aquí trataremos sobre las operaciones típicas de comercio: compra-venta de mercancías e inmovilizado y prestación de servicios a precios que difieren de los de mercado. Concretamente analizaremos una operación de venta de inmovilizado. El sistema es similar para el resto.

Por otra parte, para no repetir apuntes contables, describimos en el mismo asiento tanto el caso de que la participación sea del 100% como la existencia de minoritarios. Concretamente asumimos dos hipótesis: que la participación de “A” sobre “B” sea del 100% o del 80%. El ejemplo trata de la venta de un inmovilizado de “A” a “B” cuyos datos son los siguientes:

Descripción	Caso 1	Caso 2
Valor contable en "A"	500.000	500.000
Valor razonable (de mercado)	800.000	800.000
Valor pactado en la venta a "B"	700.000	900.000

En el primer caso, se produce una diferencia de 100.000 euros entre el los 800.000 del valor de mercado del bien y el precio pactado de 700.000 a favor de la participada “B” y en el caso segundo, al contrario.

Análisis del Caso 1: En el estudio de la diferencia de 100.000 euros debemos considerar el fondo de la operación. Esto es lo que afirma la consulta 6 del BOICAC 79 sobre préstamos a interés cero. En este sentido considera que, si “A” aporta recursos a “B” de forma gratuita, esta aportación no puede tener la consideración de gasto o ingreso, ya que el apartado 2 de la NRV 18ª, rechaza la posibilidad de que entre socio y sociedad pueda existir como causa del negocio una mera liberalidad. Por el contrario, la operación debe considerarse una donación, donde **“la sociedad donataria experimenta un aumento de sus fondos propios clasificado en el epígrafe A1.VI “Otras aportaciones de socios” del balance y la donante, contabilizará, con carácter general, un mayor valor de su participación”.**

Concretando, la diferencia de 100.000 euros, se debe registrar en “A” como mayor valor de la participación en “B”, con cargo a la cuenta 240xxx de la cartera de valores y en “B” como una aportación de sus socios con abono a la cuenta 118xxx.

Si hay minoritarios, **“la sociedad “A” deberá proceder a contabilizar una mayor aportación en “B” por la parte que le corresponda en función de su participación, mientras que el resto tendrá la consideración de gasto del ejercicio (con la naturaleza económica de donación)”.** Es decir que, en el caso concreto, “A” debe registrar el 80% de los 100.000 euros con cargo a la cartera de valores de la participada (cuenta 240xxx) y el 20% de los minoritarios como una donación (cuenta 678xxx). Obsérvese que, dado que las donaciones son consideradas fiscalmente una liberalidad, no serían deducibles y supondrán una diferencia permanente entre el resultado contable y la Base Imponible del Impuesto de Sociedades. En sentido contrario, “B” registrará un aumento de los fondos propios por el 80% y un ingreso excepcional por el 20% de los minoritarios.

De acuerdo con lo anterior, estos serían los apuntes contables:

<u>Participación</u>		<u>Caso 1. Contabilización en "A" (Socio-Participe)</u>		<u>Participación</u>	
<u>Al 80%</u>	<u>Al 100%</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Descripción</u>	<u>Al 100%</u>	<u>Al 80%</u>
700.000	700.000	572	Tesorería		
80.000	100.000	240	Cartera de valores de "B"		
20.000		678	Gastos extraordinarios. Liberalidad (LIS Art. 18.11.b)		
		2xxx	Inmovilizado	500.000	500.000
		77xx	Resultados venta inmovilizado	300.000	300.000
800.000	800.000			800.000	800.000

<u>Participación</u>		<u>Caso 1. Contabilización en "B" (Entidad participada)</u>		<u>Participación</u>	
<u>Al 80%</u>	<u>Al 100%</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Descripción</u>	<u>Al 100%</u>	<u>Al 80%</u>
800.000	800.000	2xxx	Inmovilizado		
		572	Tesorería	700.000	700.000
		118	Aportaciones de socios	100.000	80.000
		778	Resultados extraordinarios		20.000
800.000	800.000			800.000	800.000

Análisis del Caso 2. Ahora, es la filial la que transfiere recursos gratuitamente a la participe y el ICAC considera que la diferencia de 100.000 euros, "debe registrarse por la sociedad donante directamente en los fondos propios, con cargo a una cuenta de reservas" y "la sociedad donataria reconocerá un ingreso, o dará de baja la inversión en la sociedad dependiente, según proceda."

El ICAC no define claramente la cuenta en la que debe registrar la donataria la diferencia, sino que afirma que "reconocerá un ingreso, o dará de baja la inversión en la sociedad dependiente, según proceda." La interpretación de esta alternativa, en mi opinión, depende de la situación económico- financiera de la participada. Si es buena y permite reparto de dividendos, estos deberían registrarse como un ingreso financiero. Por el contrario, si es delicada, se debería reducir el importe de la cartera. Fiscalmente, no tributaria en ningún caso (Art 21 LIS-Dividendos).

Si la participación solo es del 80%, el 20% de los minoritarios será un ingreso para la donataria y un gasto para la donante. Este gasto contable no es admitido fiscalmente, dado que la LIS (Art. 18.11.a) no lo considera así, sino retribución de fondos propios (dividendos).

En base a lo expuesto, estos serían los apuntes que cada sociedad debería realizar:

<u>Participación</u>		<u>Caso 2. Contabilización en "A" (Socio-Participe)</u>		<u>Participación</u>	
<u>Al 80%</u>	<u>Al 100%</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Descripción</u>	<u>Al 100%</u>	<u>Al 80%</u>
900.000	900.000	572	Tesorería		
		2xxx	Inmovilizado	500.000	500.000
		77xx	Resultados venta inmovilizado	300.000	300.000
		240/760	Cartera de valores/Dividendos (No ingreso fiscal LIS-21)	100.000	80.000
		778	Resultados extraordinarios		20.000
900.000	900.000			900.000	900.000

<u>Participación</u>		<u>Caso 2. Contabilización en "B" (Entidad participada)</u>		<u>Participación</u>	
<u>Al 80%</u>	<u>Al 100%</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Descripción</u>	<u>Al 100%</u>	<u>Al 80%</u>
800.000	800.000	2xxx	Inmovilizado		
80.000	100.000	11xx	Reservas		
20.000		678	Gastos extraordinarios (Fiscalmente se consideran dividendos)		
		572	Tesorería	900.000	900.000
900.000	900.000			900.000	900.000