

BOICAC N° 79/2009 Consulta 5

Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de créditos.

Respuesta

Los socios (personas jurídicas) de una Sociedad de Responsabilidad Limitada (en adelante, sociedad X), ante las dificultades financieras que atraviesa su participada, adquieren a una entidad financiera el crédito que en su día ésta última otorgó a la mercantil. El precio de adquisición incorpora un descuento respecto al principal adeudado por la sociedad X. Según manifiesta la consultante, dicha adquisición se realiza con el propósito de proceder a la cancelación de la deuda que se pretende hacer efectiva en virtud de alguna de las siguientes alternativas, cuyo tratamiento contable es objeto de consulta; la condonación de la deuda adquirida, una ampliación de capital por compensación de créditos, o una combinación de ambas.

1) Condonación de la deuda a la sociedad X.

De acuerdo con el artículo 1.187 del Código Civil la condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones. En consecuencia, su tratamiento contable será el previsto en la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que establece un criterio general, y otro especial para las donaciones otorgadas por los socios o propietarios.

En este punto, la cuestión que resulta esencial para otorgar el adecuado tratamiento a la operación es cuantificar el importe de la donación, ya que el derecho de crédito se encuentra registrado en el balance del acreedor por un importe inferior al del pasivo registrado en las cuentas del deudor. Para ello, es necesario traer a colación la Doctrina de este Instituto sobre el principio de equivalencia económica de las transacciones, en cuya virtud, desde una perspectiva económica racional, el registro contable debe abordarse desde la premisa de que las partes realizan las operaciones en términos de equivalencia económica. Doctrina, que aplicada al caso objeto de consulta, una operación a título gratuito, debería llevar a la conclusión de que el importe de la donación recibida por la sociedad X, coincide con lo que aportan sus socios, cantidad a su vez equivalente al precio de adquisición del crédito abonado a la entidad financiera.

En definitiva, desde una perspectiva estrictamente contable, la sociedad donataria experimenta un aumento de sus fondos propios por el importe de la donación, que de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior será el precio satisfecho a la entidad financiera por sus socios. Dicho importe, de conformidad con lo previsto en el apartado 15 de la norma de elaboración de las cuentas anuales 6ª Balance, se mostrará en el epígrafe A-1.VI "Otras aportaciones de socios". Adicionalmente, la extinción de la deuda y, en consecuencia, la cancelación del pasivo financiero por su valor contable, motivará el reconocimiento de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del deudor por diferencia entre el importe de la donación y el valor contable de la deuda que se da de baja.

Los socios de X, en sintonía con el criterio recogido en la consulta 7 del BOICAC nº 75 contabilizarán, con carácter general, un mayor valor de su participación salvo que no sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros derivados de dicha aportación, en cuyo caso debería registrarse como un gasto.

2) Ampliación de capital por compensación de créditos.

En el caso de que la extinción de la deuda se instrumente a través de una ampliación de capital por compensación de créditos, los socios de X darán de baja el crédito por su valor en libros y contabilizarán por ese mismo importe un mayor valor de su participación en la mercantil.

En las cuentas de la sociedad deudora, sociedad X, procederá contabilizar la baja del pasivo financiero, y reconocer el correspondiente aumento en los fondos propios por un importe equivalente al valor razonable de la efectiva aportación que se ha realizado. De acuerdo con los argumentos esgrimidos para el supuesto de la donación, cabe señalar que dicho importe no es otro que el precio de adquisición del crédito satisfecho a la entidad financiera.

En consecuencia, si la formalización jurídica de la operación pusiera de manifiesto un abono en la cuenta *100. Capital social* por un importe superior al que se deba imputar directamente a los fondos propios de la sociedad, el exceso motivará un cargo de la cuenta *110. Prima de emisión o asunción*. La diferencia entre el importe por el que se encontraba contabilizado el pasivo dado de baja y este incremento de los fondos propios, se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por otra parte, resulta apropiado recordar que el aumento de capital por compensación de créditos está sometido a requisitos previos particulares que se recogen en el artículo 74 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada según el cual *"cuando el aumento se realice por compensación de créditos, éstos habrán de ser totalmente líquidos y exigibles"*.

3) Condonación parcial y ampliación de capital por compensación de créditos.

En esta alternativa, el tratamiento contable deberá ajustarse en términos de proporción a las soluciones incluidas en los números anteriores.