

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 20/2002
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



ÁNGEL MONTES CARRILLO

*Técnico de Hacienda
Profesor del CEF*

JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

BOICAC núm. 47, 03-2001. Consulta 1

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable del efecto impositivo en una operación de fusión.

Respuesta:

La incidencia en las cuentas anuales de las operaciones societarias de fusión y escisión, desarrolladas en los artículos 233 a 259 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, ha sido tratada por este Instituto en un borrador de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades. Si bien dicho borrador no es de aplicación obligatoria hasta su aprobación, representa la opinión de la Comisión creada en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para la elaboración de normas sobre esta materia y como tal ha sido publicado en el Boletín de este Instituto (BOICAC) número 14.

Las normas generales del citado borrador, aplicables a las fusiones en sentido estricto en las que existe unión de intereses y se produce una yuxtaposición de las empresas fusionadas, establecen que para respetar el principio de precio de adquisición se deben mantener en la valoración de los elementos patrimoniales de la sociedad resultante de la fusión los valores contables existentes en las sociedades antes de la fusión.

Sin perjuicio de la norma general indicada, se establecen en el citado borrador normas particulares que se aplicarán, entre otros supuestos, cuando el fondo económico de una fusión sea la adquisición de una o varias sociedades por otra u otras. En estos casos los elementos patrimoniales de las sociedades adquiridas se valorarán por los valores reales establecidos en el proceso de fusión, para aplicar de esta forma el principio de precio de adquisición.

EJEMPLO:

Enunciado:

Las sociedades AMC y CBL acuerdan la fusión por absorción de CBL (absorbida) por AMC (absorbente). Sus últimos balances aprobados presentan los siguientes valores (expresados en u.m.):

SOCIEDAD AMC

ACTIVO	IMPORTE	PASIVO	IMPORTE
Activos reales	8.500.000	Capital	4.000.000
		Reservas	3.500.000
		Pasivo exigible	1.000.000
TOTAL	8.500.000	TOTAL	8.500.000

SOCIEDAD CBL

ACTIVO	IMPORTE	PASIVO	IMPORTE
Construcciones	2.000.000	Capital social	2.000.000
Terrenos y bienes naturales	500.000	Reservas	500.000
Maquinaria	700.000	Pasivo exigible	2.000.000
Existencias	130.000		
Otros activos	1.170.000		
TOTAL	4.500.000	TOTAL	4.500.000

El capital de AMC y CBL está formado por acciones que tienen un valor nominal de 1 euro.

Se acogen ambas sociedades al régimen especial de fusiones (art. 97-110 Ley del Impuesto sobre Sociedades).

El acuerdo de fusión supone:

- a) Valorar el patrimonio de AMC a efectos de fusión en 8.000.000.
- b) Modificar la valoración de los siguientes elementos de CBL por los siguientes importes:
 - Construcciones: 2.500.000
 - Terrenos: 680.000
 - Maquinaria: 500.000
 - Existencias: 150.000

.../...

.../...

SE PIDE:

- A. *Determinar* la relación de canje.
 B. *Contabilizar* la fusión, teniendo en cuenta el efecto impositivo.
 C. *Contabilizar* lo que proceda en AMC el próximo año si las construcciones se amortizan en un 3%, la maquinaria en un 10% y las existencias procedentes de CBL se han vendido.
 D. *Contabilizar* la fusión si el patrimonio real de AMC es igual a 4.000.000 (fondos propios AMC: capital social, 2.000.000 y reservas, 1.500.000).

Solución:A. *Determinar la relación de canje.*

CÁLCULO DE LOS PATRIMONIOS REALES

SOCIEDAD AMC		SOCIEDAD CBL	
Capital social	4.000.000	Capital social	2.000.000
Reservas	3.500.000	Reservas	500.000
Patrimonio contable	7.500.000	Patrimonio contable	2.500.000
± Ajustes		± Ajustes	
Fondo comercio (1)	500.000	Construcciones	500.000
Patrimonio real	8.000.000	Terrenos	180.000
		Maquinaria	(200.000)
		Existencias	20.000
		Patrimonio real	3.000.000

(1) Según el enunciado, la sociedad tiene un valor a efectos de la fusión de 8.000.000, por lo que se debe atribuir dicha diferencia con el valor contable al fondo de comercio de la sociedad, si no es atribuible a ningún otro elemento patrimonial.

$$V_{AMC} = \frac{8.000.000}{4.000.000} = 2$$

$$V_{CBL} = \frac{3.000.000}{2.000.000} = 1,5$$

Número de acciones a emitir por AMC:

$$N = 3.000.000 / 2 = 1.500.000 \text{ acciones}$$

$$\text{Relación de canje} = \frac{1.500.000}{2.000.000} = \frac{3}{4}$$

La sociedad AMC emitirá 3 acciones por cada 4 de CBL.

.../...

.../...

B. Contabilizar la fusión, teniendo en cuenta el efecto impositivo.

Si la contabilización del proceso de fusión se hace en base al borrador de normas de contabilización de fusiones y escisiones (BNCFES) del ICAC, en el que se establecen tres tipos de procesos de fusión y escisión:

A. Fusión de intereses: fusiones que tienen por objeto la integración de sociedades de similares dimensiones.

Los elementos patrimoniales de la sociedad resultante de la fusión conservan sus valores contables preexistentes.

B. Fusión de adquisición: fusiones en las que una de las sociedades es notoriamente mayor que la otra, siendo el fondo económico la adquisición de una por otra (norma general cuando el patrimonio real de la adquirida < 50% patrimonio real de la adquirente).

Los elementos patrimoniales de las sociedades adquiridas se valorarán por los valores reales establecidos en el proceso de fusión.

C. Fusiones impropias: fusiones entre sociedades vinculadas.

Podemos observar que, en el caso que nos ocupa, se trata de una fusión por adquisición, ya que el patrimonio de CBL (3.000.000) es inferior al 50% del valor real del patrimonio de AMC.

CONTABILIDAD DE CBL

a) Por la transmisión del patrimonio.

2.000.000	Pasivo exigible (-)		
2.500.000	Socios cuenta de fusión (-)		
		a Construcciones (221)	2.000.000
		a Terrenos (220)	500.000
		a Maquinaria (223)	700.000
		a Existencias (3-)	130.000
		a Otros activos (-)	1.170.000

_____ x _____

b) Por el cierre de la contabilidad.

2.000.000	Capital social (100)		
500.000	Reservas (11)		
		a Socios cuenta de fusión (-)	2.500.000

_____ x _____

CONTABILIDAD DE AMC

Refleja los elementos patrimoniales de CBL por sus valores reales, aunque, como veremos más adelante, a efectos fiscales se valoran por los valores contables que tenían en la sociedad transmitente.

.../...

.../...

a) Por la recepción del patrimonio.

2.500.000	Construcciones (221)		
680.000	Terrenos y bienes naturales (220)		
500.000	Maquinaria (223)		
150.000	Existencias (30)		
1.170.000	Otros activos (-)		
		a Pasivo exigible (-)	2.000.000
		a Socios de CBL, cuenta de fusión (-)	3.000.000

_____ x _____

b) Por la emisión de las acciones.

3.000.000	Acciones emitidas (-)		
		a Capital social (100)	1.500.000
		a Prima de emisión de acciones (110)	1.500.000

_____ x _____

c) Por la entrega de las acciones.

3.000.000	Socios de CBL, cuenta de fusión (-)		
		a Acciones emitidas (-)	3.000.000

_____ x _____

En cuanto al régimen fiscal de fusiones y escisiones, la LIS establece:

- 1.º El artículo 15.2 d) LIS determina que la entidad transmitente (absorbida) CBL integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y el valor contable.
- 2.º El régimen especial de fusiones permite no gravar la renta anterior, difiriendo la renta y trasladándola a la entidad adquirente, que valorará a efectos fiscales los elementos adquiridos por el valor contable que tenían en la transmitente.

Lo cual significa que existen las siguientes diferencias en la valoración entre valores fiscales y contables:

	VALOR FISCAL	VALOR CONTABLE	DIFERENCIA
CONSTRUCCIONES	2.000.000	2.500.000	(500.000)
TERRENOS	500.000	680.000	(180.000)
MAQUINARIA	700.000	500.000	200.000
EXISTENCIAS	130.000	150.000	(20.000)

.../...

.../...

Cuando se integran estas rentas o minusvalía de rentas (maquinaria), será de aplicación el artículo 18 LIS en cuanto a la reversión de la diferencia:

Elementos amortizables: a medida que se amortizan o en su transmisión el resto pendiente.

Elementos no amortizables: cuando se transmitan.

Respecto a la contabilización del efecto fiscal, debemos tener en cuenta dos normas:

Artículo 28 BNCFES: los ajustes valorativos no computados en la base imponible que son objeto de diferimiento y que efectivamente vayan a revertir darán origen a la contabilización de un pasivo fiscal, impuesto diferido, o de un activo fiscal, impuesto anticipado.

La consulta 1 del BOICAC 47 recoge este criterio, si bien parece restringirlo únicamente cuando se origine un débito fiscal (no obstante, parece más coherente contabilizar tanto el débito como el crédito fiscal, siempre que se den las condiciones para su contabilización).

Así, en el caso que nos ocupa tendremos:

- Construcciones (0,5 M): reversión vía amortización: impuesto sobre beneficios diferido.
- Terrenos (0,18 M): reversión en la venta: impuesto sobre beneficios diferido.
- Maquinaria (0,2 M): reversión vía amortización: impuesto sobre beneficios anticipado.
- Existencias (0,02 M): reversión vía ventas: impuesto sobre beneficios diferido.

d) Reflejo de los activos y pasivos fiscales.

70.000 *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)*
(0,35 x 200.000)

175.000 *Prima de emisión de acciones (110)*

<i>a Impuesto sobre beneficios diferido (construcciones) (479)</i>	175.000
(0,35 x 500.000)	
<i>a Impuesto sobre beneficios diferido (terrenos) (479)</i>	63.000
(0,35 x 180.000)	
<i>a Impuesto sobre beneficios diferido (existencias) (479)</i>	7.000
(0,35 x 20.000)	

_____ x _____

.../...

.../...			
2.000.000	Construcciones (221)		
500.000	Terrenos y bienes naturales (220)		
700.000	Maquinaria (223)		
130.000	Existencias (30)		
1.170.000	Otros activos (-)		
		a Pasivo exigible (-)	2.000.000
		a Socios de CBL, cuenta de fusión (-)	2.500.000
		_____ x _____	
2.500.000	Socios de CBL, cuenta de fusión (-)		
		a Capital social (100)	1.500.000
		a Prima de emisión de acciones (110)	1.000.000
		_____ x _____	

BOICAC núm. 46, 06-2001. Consulta 2

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de determinados gastos relacionados con la implantación de un sistema de calidad, denominado tipo ISO por el consultante.

Respuesta:

En principio, y con carácter general, todos los gastos realizados para la obtención de un certificado de calidad, entre los que se incluyen los de asesoramiento, se deberán considerar gastos del ejercicio en que se realicen, cuya imputación deberá hacerse de acuerdo con el principio del devengo recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, es decir, en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos. No obstante, hay que indicar que, si los gastos incurridos en la implantación del sistema de control supusieran inversiones realizadas en nuevos aparatos, equipos de control, etc., deberían ser contabilizados como inmovilizados materiales y amortizarse en función de la vida útil, atendiendo al uso y desgaste físico esperado, la obsolescencia y límites legales u otros que afecten a la utilización del activo. De igual manera deberían contabilizarse los gastos si supusieran la renovación, ampliación o mejora de los activos inmovilizados que ya existiesen, atendiendo para ello a los criterios recogidos en el citado Plan General de Contabilidad y a 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.

EJEMPLO:

Enunciado:

La sociedad anónima NORMASPORT, S.A., está dedicada a la elaboración de bases de datos deportivos en DVD. Al inicio del año 2002 está interesada en la obtención de una certificación de calidad para su producto estrella, NORMAFÚTBOL, dada la gran demanda que existe del mismo en el año del centenario de un gran equipo de fútbol, por lo que inicia los contactos con la empresa AENOR, la cual inicia el estudio del producto y remite toda la documentación con respecto a los procedimientos de calidad.

NORMASPORT, S.A., desarrolla todos los procedimientos indicados en el párrafo precedente a lo largo del año 2002, incurriendo en unos costes diversos de 15.000 u.m., que tienen el siguiente desglose:

Compra y consumo de materiales	5.000
Asesoramiento externo	10.000

AENOR factura 5.000 u.m. durante el ejercicio 2002.

Para cumplir todos los procedimientos satisfactoriamente, se ha adquirido un equipo informático el día 1 de septiembre, con un coste de 20.000 u.m., para el que se ha estimado una vida útil de cuatro años y un valor residual de 1.000 u.m. También se ha tenido que realizar una sustitución en la máquina que fabrica los DVD, con un coste de 6.000 u.m. El valor neto contable de la pieza sustituida era de 3.000 u.m. (5.000 u.m. de coste y 2.000 u.m. de amortización acumulada). La vida útil pendiente de la máquina es de tres años y esta operación se ha realizado al final del año. La fecha de esta última operación fue el 30 de septiembre.

Con fecha 31 de diciembre se obtiene la certificación de calidad ISO 9000 para el producto NORMAFÚTBOL, abonando a AENOR 12.000 u.m. La certificación de calidad tiene un período de validez de tres años, esto es, hasta el 31 de diciembre del año 2005.

Al final de los años 2003 y 2004, AENOR realiza las auditorías de seguimiento de la norma de calidad implantada, con un coste de 6.000 u.m. cada año. En la revisión del año 2004, uno de los procedimientos es el relativo al control de calidad del área de ventas, por lo que hay que contratar el asesoramiento de una empresa especializada que cobra por sus servicios 2.000 u.m.

SE PIDE:

Contabilidad de las principales operaciones de la sociedad NORMASPORT, S.A., a lo largo de los años 2002, 2003 y 2004, teniendo en cuenta que todas las operaciones se han realizado al contado y que se prescinde del IVA a efectos de solución.

.../...

.../...

Solución:

Año 2002

Los gastos de los procedimientos realizados se contabilizarán conforme a lo establecido en la norma 17.ª del Plan General de Contabilidad, por lo que se hará:

5.000	Compras de materiales (60-)		
10.000	Otros servicios (629)		
		a Tesorería (57)	15.000
_____		x	_____

Por la entrega del primer importe a AENOR, teniendo en cuenta que la consulta objeto de estudio se inclina por llevar dicho importe a gastos del ejercicio:

5.000	Otros servicios. Certificaciones de calidad (629)		
		a Tesorería (57)	5.000
_____		x	_____

La contabilización del equipo informático, al tratarse de un inmovilizado material, se realiza conforme a las normas de valoración 2.ª y 3.ª del Plan General de Contabilidad y, en su caso, atendiendo para ello a los criterios recogidos en el citado Plan General de Contabilidad y a 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.

Teniendo en cuenta que el equipo informático se adquiere el día 1 de septiembre, con un coste de 20.000 u.m.:

20.000	Equipos para procesos de información (227)		
		a Tesorería (57)	20.000
_____		x	_____

Por la sustitución en la máquina que fabrica los DVD, según lo establecido en la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, apartado segundo. Renovación de los bienes de inmovilizado material:

«La "renovación del inmovilizado" es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación; su valoración se realizará de acuerdo a lo siguiente:

- a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o, en su caso, coste de producción de la operación.

.../...

.../...

b) Simultáneamente a la operación anterior, se dará de baja, en su caso, el elemento sustituido y las correcciones de valor que le correspondan, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación por la diferencia entre el valor neto contable resultante y el producto recuperado».

Por la baja del elemento sustituido:

2.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)		
3.000	Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)		
	a Maquinaria (223)		5.000
	_____ x _____		

Por la adquisición de la nueva maquinaria:

6.000	Maquinaria (223)		
	a Tesorería (57)		6.000
	_____ x _____		

A 31 de diciembre del año 2002, por la amortización de los equipos mencionados en el supuesto:

Equipos para proceso de información: [(20.000-1.000)/4 x 4/12]	.	1.583,33
Maquinaria: (6.000/3 x 3/12)	500,00
		<u>2.083,33</u>
TOTAL	2.083,33

2.083,33	Amortización del inmovilizado material (682)		
	a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)		2.083,33
	_____ x _____		

En la misma fecha, por la obtención de la certificación de calidad ISO 9000:

12.000	Otros servicios. Certificaciones de calidad (629)		
	a Tesorería (57)		12.000
	_____ x _____		

.../...

.../...		
<i>Año 2003</i>		
Por el coste de la auditoría de seguimiento:		
6.000	<i>Otros servicios. Certificaciones de calidad (629)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	6.000
_____ x _____		
Por las amortizaciones del período:		
6.750	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	
	(19.000/4 + 6.000/3)	
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	6.750
_____ x _____		
<i>Año 2004</i>		
Además de unos asientos idénticos a los del año 2003, por el asesoramiento externo derivado de los procedimientos de control del área de ventas:		
2.000	<i>Otros servicios. Asesoramiento (629)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	2.000
_____ x _____		

BOICAC núm. 37, 03-1999. Consulta 7**SUMARIO:**

Sobre la fecha en que debe contabilizarse una ampliación de capital.

Respuesta:

El artículo 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, así como el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en su cuarta parte, incluye dentro de la agrupación «A», Fondos propios, del pasivo del balance, el epígrafe A.I., con la denominación «capital

suscrito». A su vez, la tercera parte del Plan General de Contabilidad, «definiciones y relaciones contables», incluye, entre las cuentas del subgrupo 10 Capital, la cuenta «capital social», que se define como el capital suscrito en las sociedades que revistan forma mercantil. Se indica en esta cuenta que, tratándose de sociedades anónimas y comanditarias por acciones, la emisión y suscripción de acciones se registrarán en la forma que las sociedades estimen conveniente, mientras se encuentren en período de suscripción y no se haya procedido a la inscripción en el Registro Mercantil.

Sobre la base de todo lo anterior, cuando se trate de una ampliación de capital, ésta debe considerarse a efectos contables como tal cuando de acuerdo con la legislación mercantil haya cumplido los requisitos necesarios para ello, circunstancia que, con carácter general, se produce cuando se realiza su inscripción en el Registro Mercantil, por lo que, hasta que se produzca este hecho, la empresa deberá registrar contablemente los importes que pudiera haber recibido a cuenta de la futura ampliación como una deuda.

Sin perjuicio de todo lo anterior, debe tenerse en cuenta que en el apartado dedicado a los fondos propios del modelo normal de la memoria se solicita información sobre las ampliaciones de capital en curso, y que, si la empresa formula el modelo abreviado de memoria, se incluirá información similar a la anterior en la medida en que sea significativa.

EJEMPLO:**Enunciado:**

La sociedad ALFA, S.A., en la Junta General de Accionistas celebrada el 30 de junio del año 20X1 toma, entre otros acuerdos, la realización de una ampliación de capital por valor de 100.000.000 de unidades monetarias durante el último trimestre del año en curso y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 159 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, se acuerda la eliminación del derecho preferente de suscripción de las nuevas acciones.

La ampliación de capital se efectuará mediante la emisión de 50.000.000 de acciones de 1 u.m. de valor nominal y otra de 1 u.m. de prima de emisión, con desembolso total en el momento de la suscripción.

Las acciones son ofrecidas en el mercado de capitales durante el mes de octubre del año 20X2, finalizando el plazo de suscripción el día 31 de octubre. Las entidades financieras transfieren a la cuenta corriente de ALFA, S.A., el importe correspondiente a la suscripción de 80.000.000 de u.m. Los restantes 20.000.000 son suscritos en la segunda quincena del mes de octubre.

Durante el mes de noviembre se cumple el resto de los requisitos legales y el día 1 de diciembre se inscribe en el Registro Mercantil la escritura de ampliación. Las nuevas acciones empezarán a cotizar en los mercados el día 1 de enero del año 20X3.

SE PIDE:

Contabilidad de las operaciones que realiza ALFA, S.A.

.../...

.../...

Solución:

La consulta 7 del BOICAC 37 plantea el hecho de que, mientras la ampliación no haya sido inscrita en el Registro Mercantil, las cantidades percibidas deben figurar como deudas. Así, al inicio del mes de octubre, por la emisión de las acciones:

100.000.000	Acciones emitidas (-)		
	(50.000.000 x 2)		
		a Capital social (100)	50.000.000
		(50.000.000 x 1)	
		a Prima de emisión de acciones (110)	50.000.000
		(50.000.000 x 1)	
	_____	x _____	

A 15 de octubre, por los desembolsos que se han recibido hasta esa fecha:

80.000.000	Tesorería (57)		
		a Deudas a corto plazo con accionistas (521-)	80.000.000
	_____	x _____	

A 31 de octubre, por los desembolsos de los accionistas durante la segunda quincena de este mes:

20.000.000	Tesorería (57)		
		a Deudas a corto plazo con accionistas (521-)	20.000.000
	_____	x _____	

Por último, el día 1 de diciembre, cuando se produce la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital se hará:

100.000.000	Deudas a corto plazo con accionistas (521-)		
		a Acciones emitidas (-)	100.000.000
	_____	x _____	

En el caso de que se hubiese exigido el desembolso del mínimo legal, esto es, el 25% del valor nominal y la totalidad de la prima de emisión, este último asiento hubiese sido:

62.500.000	Deudas a corto plazo con accionistas (521-)		
37.500.000	Accionistas por desembolsos no exigidos (190)		
		a Acciones emitidas (-)	100.000.000
	_____	x _____	