



# Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (y V)

**Juan Manuel Pérez Iglesias**

*Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales  
Licenciado en Derecho*

**Ginés Sánchez Iniesta**

*Inspector de Hacienda*

## Extracto

El pasado 11 de marzo de 2019 el Boletín Oficial del Estado publicaba 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.

Esta resolución supone el desarrollo reglamentario de los criterios de presentación de los instrumentos financieros y de las implicaciones contables de la regulación mercantil en materia de aportaciones sociales, operaciones con acciones y participaciones propias, aplicación del resultado, aumento y reducción del capital social y otros aspectos contables derivados de la regulación incluida en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Terminamos esta serie de artículos con la publicación del quinto y último capítulo, en el que analizamos la contabilidad de las operaciones de reestructuración empresarial con el propósito de analizar desde una perspectiva general el método de adquisición y el método del coste precedente, y estudiar más en detalle y con un enfoque eminentemente práctico las novedades incorporadas por la Resolución de 5 de marzo de 2019.

**Palabras clave:** reestructuración empresarial; método de adquisición; método del coste precedente.

**Cómo citar:** Pérez Iglesias, J. M. y Sánchez Iniesta, G. (2020). Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (y V). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 197-264.



# Practical analysis of the ICAC Resolution, of March 5, 2019, on criteria for the presentation of financial instruments and societary operations (and V)

Juan Manuel Pérez Iglesias

Ginés Sánchez Iniesta

## Abstract

On March 11, 2019, the Official Bulletin of the State published the Resolution of March 5, 2019, of the Institute of Accounting and Audit of Accounts, that develops the criteria for the presentation of financial instruments and other accounting aspects related to the mercantile regulation of capital companies.

This resolution implies the regulatory development of the criteria for the presentation of financial instruments and the accounting implications of commercial regulation in matters of social contributions, operations with own shares and participations, application of the result, increase and reduction of share capital and other aspects Accountants derived from the regulation included in the consolidated text of the Capital Companies Law, approved by Royal Legislative Decree 1/2010, of July 2, and in Law 3/2009, of April 3, on structural modifications of Mercantile societies.

We finish this series of articles with the publication of the fifth and final chapter, in which we analyze the accounting of business restructuring operations with the purpose of analyzing from a general perspective the acquisition method and the method of the preceding cost, and, study more in detail and with an eminently practical approach the novelties incorporated by the Resolution of March 5, 2019.

**Keywords:** business restructuring operations; acquisition method; method of the preceding cost.

**Citation:** Pérez Iglesias, J. M. y Sánchez Iniesta, G. (2020). Análisis práctico de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, sobre criterios de presentación de los instrumentos financieros y operaciones societarias (y V). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 444, 197-264.





## Sumario

1. Introducción
2. Las operaciones de fusión y escisión
  - 2.1. El método de adquisición
    - 2.1.1. La contabilidad de las sociedades que intervienen en la operación
    - 2.1.2. La contabilidad del socio
  - 2.2. El método del coste precedente
    - 2.2.1. Ámbito de aplicación de las combinaciones de negocios bajo control común
    - 2.2.2. La contabilidad de las sociedades que participan en la operación
  - 2.3. Adquisición de elementos que no cumplen la definición de negocio
3. La cesión global de activo y pasivo
4. La transformación
5. El cambio internacional del domicilio
6. Conclusiones



## 1. Introducción

La Ley 3/2009, de 3 de abril, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (LME), describe estas operaciones como:

[...] aquellas alteraciones de la sociedad que van más allá de las simples modificaciones estatutarias para afectar a la estructura patrimonial o personal de la sociedad, y que, por tanto, incluyen la transformación, la fusión, la escisión y la cesión global de activo y pasivo.

La contabilidad de las operaciones de reestructuración empresarial es una disciplina compleja y una de las áreas en las que se ha incorporado un mayor nivel de desarrollo en los últimos años. Por el contrario, hasta la aprobación del vigente Plan General de Contabilidad (PGC) por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el único referente oficial que existía en nuestro país para registrar estos acuerdos societarios eran las interpretaciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

En un primer momento se publicó el Borrador de «Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones» en el Boletín n.º 14 del ICAC, de octubre de 1993, y más adelante la Nota sobre las transacciones realizadas entre las empresas pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, incluida en el Boletín del Instituto n.º 61, de marzo de 2005. Sin perjuicio de que el mencionado borrador no llegase finalmente a aprobarse, la publicación de esos criterios hizo posible que los destinatarios de la normativa contable española tuviesen a su alcance una opinión oficial clara y armonizada con los pronunciamientos internacionales existentes en aquel momento.

La entrada en vigor del PGC en el año 2008 trajo consigo un extenso tratamiento contable de estas operaciones en las normas de registro y valoración (NRV) 19.<sup>a</sup>, «Combinaciones de negocios». El rasgo principal del denominado método de adquisición, para las reestructuraciones entre empresas que no formasen parte del mismo grupo de sociedades, fue la obligación de reconocer los elementos patrimoniales adquiridos por su valor razonable, con algunas excepciones.

Por su parte, en línea con la doctrina del ICAC hasta esa fecha, en el apartado 2, «Reglas particulares», de la NRV 21.<sup>a</sup>, «Operaciones entre empresas del grupo», del PGC se incluyeron los criterios a seguir para contabilizar las fusiones y escisiones entre empresas del grupo.

A pesar de su novedad, ambas normas fueron modificadas en un breve espacio de tiempo por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, con el objetivo de armonizar el método de adquisición con los recientes cambios que se introdujeron en la normativa europea, al poco tiempo de entrar en vigor el PGC, y con la finalidad de profundizar en el desarrollo de las operaciones entre empresas del grupo.

La última reforma en esta materia, si bien con un alcance más limitado, se aprobó por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, al objeto de reinstaurar la amortización del fondo de comercio (que había estado en vigor hasta el 1 de enero de 2008), en cuotas lineales y un plazo de 10 años.

En este contexto, el propósito del artículo es analizar desde una perspectiva general el método de adquisición y el método del coste precedente, y estudiar más en detalle y con un enfoque eminentemente práctico las novedades incorporadas por la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC), 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.

El orden de exposición que se ha considerado más oportuno es abordar, en primer término, el registro contable de las fusiones y escisiones entre partes no vinculadas. En segundo lugar, tratar las fusiones y escisiones entre empresas del grupo, y cerrar el estudio con las adquisiciones por medio de una operación de fusión o escisión de elementos que no cumplen la definición de negocio. Por último, haremos una breve referencia a la cesión global, la transformación y el traslado internacional de domicilio.

Siguiendo la línea de nuestros anteriores trabajos sobre la RICAC, también apuntaremos en los ejercicios que se han preparado los principales impactos de esta regulación en el impuesto sobre sociedades.

## 2. Las operaciones de fusión y escisión

Las operaciones de fusión y escisión son las modificaciones estructurales más habituales en las sociedades de capital y, por lo tanto, las que van a ocupar la mayor parte de nuestro trabajo.

La fusión es el medio de agrupar dos o más unidades económicas en una de las sociedades que se combinan, o en una nueva sociedad, con el objetivo, entre otros, de beneficiarse de un ahorro en los costes o del incremento de los ingresos derivados de la posición

de mercado de una de las entidades que interviene en la operación. Cuando la fusión se acuerda entre las empresas que forman parte de un mismo grupo de sociedades, la finalidad suele ser simplificar el entramado societario.

La escisión, con carácter general, sirve al objetivo de separar una parte del patrimonio de una sociedad, subsistiendo la sociedad escindida, o a la división total de sus activos y pasivos con la correspondiente extinción de la sociedad afectada por la operación. En estas operaciones el patrimonio escindido se desplaza a una sociedad beneficiaria, preexistente o de nueva creación, recibiendo los socios de la sociedad escindida acciones o participaciones de la sociedad beneficiaria en proporción a la participación que mantienen en la sociedad transmitente. Además, en su modalidad de segregación, la escisión permite que la sociedad que transfiere el patrimonio siga expuesta a los riesgos y beneficios de los elementos aportados a la sociedad beneficiaria.

A través de la escisión es posible llevar a efecto diferentes planes de negocio o estrategias empresariales. Por ejemplo, evitar la concentración de riesgos en una sociedad dentro de un mismo grupo, integrar una unidad económica en otro grupo empresarial y pasar a participar los socios del negocio escindido en los riesgos y beneficios del negocio combinado, o agrupar en una sociedad todos los activos relacionados con una determinada rama de actividad.

Adicionalmente, en el contexto de un grupo, la denominada escisión especial del artículo 74 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, también es el medio para instrumentalizar la separación de dos negocios o patrimonios entregando a los socios de la sociedad escindida acciones de una sola de las sociedades beneficiarias. Del mismo modo, cuando la sociedad beneficiaria es la sociedad dominante y la filial la sociedad escindida, esta escisión (simplificada) presenta una evidente identidad de razón con el reparto de un dividendo en especie.

Es evidente que la escisión tiene para la sociedad beneficiaria una naturaleza análoga a la fusión. Por eso, la regulación de la escisión incluida en los artículos 53, 54, 55 y 56 de la RICAC reproduce lo previsto para la sociedad absorbente y absorbida en los artículos 48 a 51, respectivamente. El tratamiento en los socios también es simétrico.

## 2.1. El método de adquisición

### 2.1.1. La contabilidad de las sociedades que intervienen en la operación

El registro y la valoración de las operaciones de fusión y escisión entre partes independientes siguen el «método de adquisición». A modo de esquema, la aplicación de este método regulado en la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC requiere considerar las siguientes etapas:

- a) Identificar la empresa adquirente. Circunstancia que implica que solo una de las empresas (negocios) que participan en la operación se califique como tal, nor-

malmente la sociedad de mayor valor razonable, y que las restantes empresas (negocios) se traten como adquiridas.

- b) Determinar la fecha de adquisición. Aquella en la que la empresa adquirente toma el control del negocio o negocios adquiridos. Esta fecha, con carácter general, será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en la que se apruebe la operación (NRV 19.<sup>a</sup> 2.2), siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.

Es oportuno reseñar que hasta que no se produce la inscripción del acuerdo en el Registro Mercantil, la normativa contable estipula unas reglas de registro de las operaciones bajo la denominada «técnica de la retroacción contable». Y que estos criterios han sido desarrollados en detalle por la RICAC en los artículos 48, 49 y 51 en el caso de la fusión, y, de forma casi simétrica, en los artículos 53, 54 y 55 para la escisión.

Otro aspecto que ha merecido la atención de la RICAC es el relativo a las implicaciones de la fecha de inscripción en el Registro Mercantil desde la perspectiva de la formulación de cuentas anuales de la sociedad absorbida o escindida (en el caso de escisión total). Así, en los artículos 48, 49, 53 y 54 de la RICAC se analizan dos supuestos (para la fusión o escisión directa o genuina, en la que el sentido jurídico de la operación coincide con el económico; esto es, cuando la sociedad absorbente o beneficiaria es la adquirente):

- b.1) La fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se sitúa en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión.

En este caso, la contabilidad de la sociedad adquirida (absorbida o escindida) mostrará los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto para formular cuentas anuales en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. En el supuesto general en el que la fusión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

Una cuestión relevante que conviene aclarar es si la sociedad absorbida o escindida (en el supuesto de escisión total) está obligada a elaborar las cuentas «anuales» que informen de la actividad desarrollada desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de adquisición, o si por el contrario esta obligación decae (y es sustituida) por las garantías y las exigencias de información establecidas en la LME.

Pues bien, opinamos que en los artículos 49.2 y 54.2 de la RICAC se asume la tesis de que esta obligación cesa si la inscripción se produce antes de que finalice el plazo establecido en la legislación mercantil para formular las cuentas anuales, porque en este apartado se hace referencia a la contabilidad de la sociedad adquirida (absorbida o escindida) y no a sus cuentas anuales (como sí lo hace la NRV 19.<sup>a</sup> 2.2, después del inciso «en su caso»), de lo que cabría inferir que el registro al que se refieren ambos preceptos solo debe constar en el libro diario de la citada sociedad.

Si la inscripción se produce después del 31 de diciembre, pero antes de la fecha en que finaliza el plazo legal para la formulación de cuentas, la cuestión podría resultar más controvertida, pero la RICAC se decanta por establecer el mismo criterio. No obstante, en este caso, opinamos que la retroacción contable en la sociedad adquirente, en lo que atañe a los resultados generados por la sociedad (o negocio) adquirida, debería abarcar el periodo que media entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre porque en caso contrario se estarían incorporando a la cuenta de pérdidas y ganancias de la citada sociedad adquirente ingresos y gastos del ejercicio siguiente.

Esta circunstancia determina que, aunque no sea obligatorio formular cuentas anuales, sí que parece oportuno que la sociedad adquirida realice una suerte de cierre teórico que permita identificar con claridad el resultado devengado a 31 de diciembre, así como el devengado antes y después de la fecha de adquisición.

Los ingresos y gastos de la sociedad adquirida devengados desde el cierre hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión se mostrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad adquirente del ejercicio en que se inscriba la operación.

- b.2) La fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el TRLSC para formular cuentas anuales.

En este segundo escenario, las cuentas anuales de las sociedades que intervienen en la fusión o escisión no recogerán los efectos de la retrocesión contable y la sociedad adquirida (absorbida o escindida, en el supuesto de escisión total) deberá formular las cuentas anuales del último ejercicio económico cerrado antes de la inscripción de la fusión o escisión, sin perjuicio de informar en la memoria sobre el proceso en marcha. Una vez inscrita la fusión o escisión la sociedad adquirente mostrará los efectos contables de la retrocesión, a través del oportuno ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios. El coste es el valor razonable de la contraprestación entregada. En las operaciones de fusión y escisión, si la sociedad absorbente no cotiza, ese importe será el valor atribuido a las acciones

o participaciones de la empresa adquirente a los efectos de determinar la correspondiente ecuación de canje.

En concreto, la NRV 19.<sup>a</sup> 2.3 dispone que los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, y los gastos relacionados con la emisión de las acciones o participaciones como menor prima de emisión o menores reservas.

- d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos. En el método de adquisición, con carácter general, los activos adquiridos y los pasivos asumidos se valoran por su valor razonable. Los elementos patrimoniales del negocio adquirente no modifican su valor por causa de la fusión o escisión.

Este principio general origina que, en el supuesto de fusión o escisión con creación de nueva sociedad, la baja de los activos y pasivos de la sociedad adquirente (absorbida o negocio escindido) se contabilice por su valor en libros sin que proceda reconocer resultado alguno, y la nueva sociedad registre los citados elementos por el mismo importe con efectos retroactivos desde el inicio del ejercicio económico. Y que las primeras cuentas anuales incluyan información comparativa de la sociedad adquirente.

- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa. Minoando el coste de la combinación de negocios en el valor de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos.

### 2.1.2. La contabilidad del socio

Los socios de las sociedades que se extinguen reconocerán y valorarán las acciones o participaciones recibidas de la sociedad absorbente o de nueva creación siguiendo los criterios en materia de permuta comercial (art. 52 RICAC), salvo que por la operación de canje el socio reciba la práctica totalidad del capital social de la sociedad absorbente o de nueva creación. Este mismo criterio se aplicará a las fusiones inversas.

Nótese, por lo tanto, que, para el caso de los socios, la RICAC no ha seguido el análisis que rige en el registro de las sociedades que intervienen en la operación, aspecto que lleva a que los socios de la absorbente legal, a pesar de haber perdido el control del negocio, no deban reconocer renta alguna.

Los socios de las sociedades escindidas seguirán el mismo criterio que los socios de las entidades que participan en la fusión (art. 57 RICAC). Además, en la RICAC se aclara que, en la escisión, el coste de las acciones o participaciones que se dan de baja en la contabilidad del socio se cuantificará aplicando al valor en libros de las acciones o participaciones la proporción existente entre el valor razonable de los elementos escindidos y el valor razonable de la sociedad. Por otro lado, a pesar de que la RICAC no lo menciona de forma expresa, en nuestra

opinión, esta misma ratio es la que se debería tener en cuenta para calcular el importe del capital social de la sociedad escindida que debe reducirse en el supuesto de la escisión parcial.

Por último, se recuerda que los efectos contables de la segregación en el socio se contabilizarán de acuerdo con las reglas generales establecidas en la sección 3.<sup>a</sup> del capítulo X de la RICAC. Por lo tanto, en caso de que la escisión se califique como inversa (sería el caso de una rama de actividad que deba calificarse como negocio adquirente), los ingresos y gastos del negocio segregado que se hubieran devengado hasta la fecha de adquisición se darán de baja y se reconocerán con efectos retroactivos en la sociedad beneficiaria.

**Ejercicio 1. Fusión directa. La sociedad absorbente coincide con la sociedad adquirente**

En la junta general celebrada el 1 de mayo de 20X1, las sociedades A y B acuerdan la absorción de la sociedad B por la sociedad A. La fusión se inscribe en el Registro Mercantil el 1 de julio de 20X1 y la ecuación de canje se calcula sobre la base del balance de las dos entidades cerrado el 31 de diciembre de 20X0.

Balance 31 de diciembre de 20X0					
Activo	A	B	Patrimonio neto y pasivo	A	B
Activo diverso	5.000	3.000	Fondos propios	1.000	300
			Capital social (nominal de ambas acciones 1 um)	200	100
			Reservas	800	200
			Deudas	4.000	2.700
<b>Total</b>	<b>5.000</b>	<b>3.000</b>	<b>Total</b>	<b>5.000</b>	<b>3.000</b>

Además se conoce que los ingresos y gastos devengados por la sociedad B durante el ejercicio 20X1 hasta la fecha de celebración de la junta y la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil son los siguientes:

Cuenta de pérdidas y ganancias (B)	Hasta 1-5-20X1	Hasta 1-7-20X1
1. Ingresos por naturaleza	240	270



Cuenta de pérdidas y ganancias (B)	Hasta 1-5-20X1	Hasta 1-7-20X1
▶		
2. Gastos por naturaleza	-160	-180
<b>Total</b>	<b>80</b>	<b>90</b>

A efectos de la ecuación de canje, la sociedad A se valora en 2.000 um y la sociedad B en 500 um. La diferencia entre estas valoraciones y el valor en libros de los activos netos de ambas sociedades (1.000 um y 300 um, respectivamente) se corresponde con el valor otorgado a sendos intangibles identificados (marcas) con un valor razonable de 800 um en la sociedad A y de 50 um en la sociedad B. El exceso hasta el valor razonable del respectivo negocio se corresponde con el fondo de comercio.

La sociedad X participa en el 5% de la sociedad A y la sociedad Z en el 10% de la sociedad B. Ambas sociedades tienen registrada su inversión al precio de adquisición que asciende, respectivamente, a 20 um y 15 um.

*Se pide:*

Contabilizar los hechos descritos en las sociedades A, B, X y Z considerando que la operación tributa en el régimen fiscal especial de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), y pagan impuestos a un tipo de gravamen del 25%.

### Solución

Considerando que el valor razonable (VR) de una acción de la sociedad A es de 10 um (2.000/200 accs.), el número de acciones a emitir por esta sociedad para absorber a la sociedad B se calcula como sigue:

$$N.º \text{ acciones emitir} = \frac{\text{VR sociedad B}}{\text{VR 1 acción A}} = \frac{500}{10} = 50 \text{ acciones}$$

Después de la emisión, los antiguos socios de A poseen 200 de un total de 250 acciones que representa un 80% de los derechos de voto.

A los efectos de contabilizar la operación en la sociedad A, la información relevante para poder aplicar el método de adquisición será la siguiente:

- Identificar la empresa adquirente: sociedad A, porque después de entregar las acciones emitidas a los socios de la sociedad B, los antiguos socios de la sociedad A siguen manteniendo el control de la sociedad absorbente.
- Determinar la fecha de adquisición: 1 de mayo de 20X1, fecha de celebración de la junta de la sociedad absorbida, en la que se acuerda la toma de control por la sociedad A.

- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios: valor razonable de las acciones emitidas por la sociedad A (500 um). El importe de los honorarios de los asesores se reconoce como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias y los desembolsos relacionados con la emisión de las acciones se contabilizan directamente en las reservas o reduciendo la prima de emisión.
- d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos: los elementos patrimoniales de B se reconocen en la sociedad A por su valor razonable, que de acuerdo con los datos del enunciado coincide con su valor en libros, salvo la marca generada internamente por la sociedad B que se contabiliza en la sociedad A por su valor razonable (50).
- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa: Fondo de comercio =  $500 - (3.000 + 50 + 80 - 2.700 - 12,5 - 20) = 102,5$ .

<b>1. Coste combinación</b>	<b>500</b>
<b>2. Valor razonable activos menos pasivos:</b>	<b>397,5</b>
<b>Activos:</b>	<b>3.130</b>
Activos diverso	3.000
Activos diverso (generado hasta el 1-5-20X1)	80
Marca	50
<b>Pasivos:</b>	<b>2.732,5</b>
Deudas	2.700
Deuda Hacienda Pública por el beneficio generado a 1-5-20X1 (25% × 80)	20
Pasivo por DTI por la marca (25% × 80)	12,5
<b>3. Fondo de comercio (1 – 2)</b>	<b>102,5</b>

#### *Sociedad B (absorbida-adquirida)*

En primer lugar, es preciso señalar que el régimen fiscal especial regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS (arts. 76 a 89) relativo a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, resulta de aplicación a las operaciones societarias que se describen en el artículo 76 de la LIS, salvo que el contribuyente renuncie, en cuyo caso, será aplicable el régimen general establecido en el artículo 17 de la LIS.

Cuando la operación se acuerde en su sentido genuino (la sociedad absorbente es la adquirente), la sociedad adquirida (absorbida) registrará en su libro diario los hechos económicos hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6xx	Gastos por naturaleza	180	
xxx	Activo diverso	90	
7xx	Ingresos por naturaleza		270

Por el registro del impuesto corriente devengado hasta la fecha de adquisición (1 de mayo de 20X1) (Resultado: 240 – 160):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente (25% × 80)	20	
4752	Hacienda Pública, acreedora		20

El artículo 84.1 de la LIS estipula que, cuando el negocio jurídico determine una sucesión a título universal, como es el caso de la fusión, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente. Por lo tanto, la sociedad asume la obligación de autoliquidar el resultado devengado en la sociedad B hasta la fecha de adquisición y que de acuerdo con la normativa contable (NRV 19.<sup>a</sup> 2.2 PGC) no se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad A.

La renta de 10 um (30 – 20) devengada en la sociedad B desde la fecha de adquisición hasta la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil se integrará en la autoliquidación de la sociedad A correspondiente al periodo impositivo finalizado a 31 de diciembre de 20X1 de forma automática una vez incorporada al resultado contable de la sociedad dominante por directa aplicación del artículo 10.3 de la LIS.

En la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, se retrotraen los apuntes (asiento de signo contrario) hasta la fecha de adquisición, circunstancia que, en esencia, determina el registro de la baja de los activos y pasivos por referencia a esta última fecha, empleando como contrapartida la cuenta «Socios, cuenta de fusión».

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Deudas (2.700 + 20)	2.720	
5531	Socios, cuenta de fusión	500	
7xx	Ingresos por naturaleza	30	
6xx	Gastos por naturaleza		20



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
xxx	Activo diverso (3.000 + 90)		3.090
xxx	Beneficio por la baja del negocio		140

El artículo 77.1 a) de la LIS dispone que no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad B. Nótese que el beneficio de 200 inicialmente calculado ( $500 - 300$ ) se ha reducido en el importe de la renta devengada hasta la fecha de adquisición, neta de la imposición corriente [ $140 = 200 - (80 - 20)$ ]. Adicionalmente, este beneficio se podría descomponer diferenciando la parte de plusvalía asociada a la marca que se transmite y el fondo de comercio, netos del efecto impositivo [ $140 = 50 \times (1 - 0,25) + 102,5$ ].

El artículo 89 de la LIS señala que se entenderá que las operaciones societarias analizadas aplican el régimen fiscal especial, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la oportuna comunicación. Y se concluye advirtiendo que no se aplicará el régimen fiscal especial cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Sobre este particular, una reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) señala lo siguiente (entre otras, V0008/2004 –NFC034182– y V2589/2019 –NFC073535–):

El fundamento de este régimen reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Y que, en todo caso, la apreciación de tales motivos es una cuestión de hecho, por lo que en sus respuestas (entre otras, V2476/2019 –NFC073254–) la DGT advierte que:

La contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otros hechos y circunstancias no mencionados, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de los hechos y circunstancias previos, simultáneos y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Como se ha indicado, ni el fondo de comercio ni la plusvalía se integran en la base imponible, circunstancia que determina el nacimiento de una diferencia temporal que revertirá en las cuentas anuales de la sociedad absorbente a medida que se produzca la amortización de la marca.

Por la determinación del resultado de la sociedad B, hasta la fecha de adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Beneficio por la baja del negocio	140	
7xx	Ingresos por naturaleza	240	
6xx	Gastos por naturaleza		160
6300	Impuesto corriente		20
129	Resultado del ejercicio		200

La cuenta «Socios, cuenta de fusión» o «Socios, cuenta de escisión» se abonará en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas por la sociedad absorbente o beneficiaria, con cargo a las cuentas correspondientes del patrimonio neto de la sociedad que se extingue o reduce capital.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	100	
11x	Reservas	200	
129	Resultado del ejercicio	200	
5531	Socios, cuenta de fusión		500

#### *Sociedad A (absorbente-adquirente)*

Por su parte, la sociedad adquirente (absorbente) reconoce los activos, pasivos, ingresos y gastos de la sociedad absorbida en la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil por referencia a la fecha de adquisición. En consecuencia, el resultado devengado por la sociedad adquirida (absorbida) después de la fecha de adquisición es el único que luce en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad absorbente. El devengado con anterioridad, desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de adquisición, constituye patrimonio adquirido.

Además, los elementos patrimoniales de la sociedad adquirida (absorbida) se contabilizarán de acuerdo con los criterios de reconocimiento y valoración regulados en la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC, con abono a la cuenta «Socios de sociedad disuelta», por el valor razonable de la contraprestación acordada. Esta cuenta se cargará en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas, con abono a las cuentas «Capital social» y

«Prima de emisión o asunción» y, en su caso, a las correspondientes cuentas del subgrupo 57, «Tesorería».

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso (3.000 + 90 + 50 (1))	3.140	
204	Fondo de comercio (2)	102,5	
6xx	Gastos por naturaleza	20	
xxx	Deudas (2.700 + 12,5 (3) + 20)		2.732,5
7xx	Ingresos por naturaleza		30
5530	Socios de sociedad disuelta		500

(1) Valor razonable de la marca.

(2) El fondo de comercio previamente calculado (en la ecuación de canje) deberá ser ajustado en la fecha de adquisición por la variación en el valor en libros de los activos netos de la sociedad B devengados hasta la fecha de adquisición [ $102,5 = 162,5 - (80 - 20)$ ].

(3) Pasivo por impuesto diferido que trae causa de la diferencia temporaria que surge por la diferencia entre el valor contable y la base fiscal de la marca. De conformidad con el artículo 78.1 de la LIS, el gasto por amortización de la marca y del fondo de comercio, desde la fecha de adquisición, no serán fiscalmente deducibles. No obstante, la normativa contable requiere que solo se reconozca el pasivo por impuesto diferido asociado a la marca por lo que el fondo de comercio luce en contabilidad neto de su efecto impositivo.

En el artículo 78 de la LIS se indica que los bienes y derechos adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores (fiscales) que tenían en la entidad transmitente (sociedad B) antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

Por la entrega de las acciones de la sociedad A, a los antiguos socios de B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	500	
100	Capital social		50
110	Prima de emisión		450

*Sociedad Z (socio de la sociedad absorbida)*

La inversión en B está contabilizada por 15 um. La sociedad Z recibirá el 10 % de las acciones emitidas ( $10\% \times 50$  accs.) con un valor razonable de 50 um.

De acuerdo con el artículo 52.1 de la RICAC, la sociedad Z valorará las acciones recibidas aplicando los criterios establecidos para la permuta comercial. La diferencia entre el precio de adquisición de las acciones recibidas y el valor en libros de las que se dan de baja se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversión en A	50	
250	Inversión en B		15
766	Beneficios en participaciones		35

El artículo 81 de la LIS estipula que, con carácter general, no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente. Adicionalmente, en el artículo 81.2 se aclara que los valores recibidos en virtud de las operaciones de fusión y escisión, se valoran, a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados, determinado de acuerdo con las normas del impuesto sobre sociedades. Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

*Sociedad X (socio de la sociedad absorbente)*

De acuerdo con el artículo 52.2 de la RICAC, la sociedad X no modificará el valor en libros de los instrumentos de patrimonio por causa de la fusión. En consecuencia, no procede registro contable alguno, porque la sociedad X no recibe acciones.

**Ejercicio 2. Fusión inversa entre partes no vinculadas. La sociedad absorbente es la sociedad adquirida**

Partiendo de los mismos datos del ejercicio anterior, en el acuerdo de fusión se estipula que la sociedad B absorba a la sociedad A. Adicionalmente, se conoce que los ingresos y gastos de la sociedad A hasta la fecha en que se inscribe la fusión en el Registro Mercantil son los siguientes:

Cuenta de pérdidas y ganancias (A)	Hasta 1-7-20X1
1. Ingresos por naturaleza	600
2. Gastos por naturaleza	-480
<b>Total</b>	<b>120</b>

La sociedad X participa en el 5 % de la sociedad A y la sociedad Z en el 10 % de la sociedad B. Ambas sociedades tienen registrada su inversión al precio de adquisición que asciende, respectivamente, a 20 um y 15 um.

*Se pide:*

Contabilizar los hechos descritos en las sociedades A, B, X y Z considerando que la operación tributa en el régimen especial de fusiones-escisiones y que las sociedades pagan impuestos sobre beneficios a un tipo de gravamen del 25 %.

### Solución

El valor razonable (VR) de una acción de la sociedad B es de 5 um (500/100 accs.). En consecuencia, el número de acciones a emitir por esta sociedad para absorber a la sociedad A se calcula como sigue:

$$\text{N.º acciones emitir} = \frac{\text{VR sociedad A}}{\text{VR 1 acción B}} = \frac{2.000}{5} = 400 \text{ acciones}$$

Después de la emisión, los antiguos socios de A poseen 400 de un total de 500 acciones de la sociedad B que representa un 80 % de los derechos de voto. Es decir, la misma situación de control que hubiesen tenido en caso de que la fusión se hubiese acordado si la sociedad de mayor valor razonable hubiese absorbido a la sociedad de menor tamaño.

A los efectos de contabilizar la operación en la sociedad B, la información relevante para poder aplicar el método de adquisición será la siguiente:

- Identificar la empresa adquirente: sociedad A, porque después de entregar las acciones emitidas por la sociedad B a los antiguos socios de la sociedad A, estos últimos adquieren el control de la sociedad absorbente.
- Determinar la fecha de adquisición: 1 de mayo de 20X1, fecha de celebración de la junta de la sociedad absorbente (adquirida), en la que se acuerda la toma de control por la sociedad A.
- Cuantificar el coste de la combinación de negocios: valor razonable de las acciones que hubiera tenido que entregar la sociedad adquirente en el supuesto de que esta última hubiese sido la sociedad absorbente (500 um). El importe de los honorarios de los asesores se reconoce como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias y los desembolsos relacionados con la emisión de las acciones se contabilizan directamente en las reservas o reduciendo la prima de emisión.
- Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos: los elementos patrimoniales de la sociedad A se reconocerán por su valor en libros precedente y los elementos patrimoniales de la sociedad B por su valor razonable, equivalente

a su valor en libros, de acuerdo con los datos del enunciado, salvo la marca generada internamente por la sociedad B que se contabiliza por su valor razonable (50).

- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa: Fondo de comercio =  $500 - (3.000 + 50 + 80 - 2.700 - 12,5 - 20) = 102,5$ .

El registro contable de la fusión y escisión inversa se formula a partir de un principio general. La imagen del negocio combinado debe ser la misma, al margen de que la sociedad adquirida absorba o sea la beneficiaria del negocio adquirente. Por ello, en los artículos 50.3 y 56.3 de la RICAC se aclara que la renta que en la fusión o escisión directa se contabiliza con la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad absorbida o escindida, en la fusión o escisión inversa se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad absorbente o beneficiaria, sin perjuicio de su posterior eliminación contra la cuenta «Prima de emisión o asunción». Del mismo modo, el resultado (ingresos y gastos) devengado hasta la fecha de adquisición en la sociedad absorbente o beneficiaria (adquiridas) se eliminarán con abono o cargo, según su saldo, a la cuenta «Prima de emisión o asunción».

Otra singularidad de la fusión o escisión inversa es la que atañe a la formulación de las cuentas anuales de la sociedad absorbida o escindida (adquirente). En los artículos 50.4 y 56.4 se aclara que si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en el TRLSC para formular cuentas anuales, la sociedad absorbida o escindida (en el supuesto de la escisión total) no formulará cuentas anuales porque sus activos y pasivos, así como los ingresos, gastos y flujos de efectivo originados desde el inicio del ejercicio económico deben lucir en las cuentas anuales de la sociedad absorbente. En el supuesto general en el que la fusión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

Además, como excepción a la regla general, la información comparativa de periodos anteriores a la fusión en la sociedad absorbente estará referida a la de la empresa adquirente en los términos regulados en el PGC.

Por último, en los artículos 50.5 y 56.5 de la RICAC se recuerda que las sociedades que intervinen en la operación no recogerán los efectos de la retrocesión contable, cuando la fecha de inscripción sea posterior al plazo legal de formulación de las cuentas anuales. Sin embargo, una vez inscrita la fusión o escisión, la sociedad absorbente o beneficiaria introducirá el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior para mostrar los efectos retroactivos de la operación.

#### *Sociedad A (absorbida-adquirente)*

Por el registro de los ingresos y gastos hasta la fecha de inscripción de la fusión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6xx	Gastos por naturaleza	480	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
xxx	Activo diverso	120	
7xx	Ingresos por naturaleza		600

El artículo 84.1 de la LIS estipula que, cuando el negocio jurídico determine una sucesión a título universal, como es el caso de la fusión, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente. En el caso de que la sociedad B absorba a la sociedad A, los ingresos y gastos de esta última se incorporarían a la contabilidad de la sociedad B desde el inicio del ejercicio 20X1 y, por lo tanto, formarían parte del resultado contable y de la base imponible de la sociedad B por directa aplicación del artículo 10.3 de la LIS.

En la fecha de inscripción, por el reconocimiento de los efectos contables retroactivos por referencia al inicio del ejercicio y el traspaso del patrimonio a la sociedad B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Deudas	4.000	
5531	Socios, cuenta de fusión	1.000	
7xx	Ingresos por naturaleza	600	
6xx	Gastos por naturaleza		480
xxx	Activo diverso (5.000 + 120)		5.120

Desde un punto de vista contable, nótese que en el caso de la fusión inversa la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad adquirente no origina el registro de renta alguna. A efectos fiscales, el artículo 77.1 a) de la LIS dispone que no se integrarán en la base imponible las rentas (fiscales) que se pongan de manifiesto como consecuencia de la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad A.

Por la entrega de las acciones de la absorbente a los antiguos socios de A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	200	
11x	Reservas	800	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
5531	Socios, cuenta de fusión		1.000

*Sociedad A (absorbente-adquirida)*

Por la incorporación de los elementos de la sociedad B al patrimonio de la sociedad A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso (5.000 + 120)	5.120	
6xx	Gastos por naturaleza	480	
110	Prima de emisión	4.000	
xxx	Deudas		4.000
7xx	Ingresos por naturaleza		600
5530	Socios de sociedad disuelta		5.000

En el artículo 78 de la LIS se indica que los bienes y derechos adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores (fiscales) que tenían en la entidad transmitente (sociedad B) antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

No obstante, en el caso de fusión inversa, los activos y pasivos de la sociedad A se incorporarían en la contabilidad de la sociedad B por el valor en libros que tuviesen en la sociedad transmitente por lo que, en principio, no surgiría diferencia entre valor en libros y base fiscal ni, por lo tanto, diferencia temporaria alguna. La diferencia entre el valor razonable de las acciones a entregar a los antiguos socios de la sociedad A y el valor en libros de los elementos patrimoniales recibidos se reconocerá en la cuenta prima de emisión.

Los activos y pasivos de B se valorarían a valor razonable, circunstancia que determinaría el reconocimiento del valor de la marca (50), el fondo de comercio (102,5), el pasivo por impuesto diferido (12,5) y el correspondiente beneficio (140), para su posterior eliminación con abono a la cuenta prima de emisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
203	Propiedad industrial (marca)	50	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
204	Fondo de comercio	102,5	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		12,5
xxx	Beneficio por el ajuste a valor razonable del negocio adquirido		140

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Beneficio por el ajuste a valor razonable del negocio adquirido	140	
110	Prima de emisión		140

Opinamos que esta renta que surge en la sociedad absorbente con abono a la prima de emisión no se incorpora a la base imponible porque la finalidad del régimen fiscal es diferir la tributación de las plusvalías que se pudieran poner de manifiesto por causa de la fusión.

Adicionalmente, los ingresos y gastos de la sociedad B devengados hasta la fecha de adquisición se anularían empleando como contrapartida la cuenta prima de emisión. En nuestro ejemplo, 80 um (240 – 160).

Código	Cuenta	Debe	Haber
7xx	Ingresos por naturaleza	240	
6xx	Gastos por naturaleza		160
110	Prima de emisión		80

Este resultado que no aparece en la cuenta de pérdidas y ganancias sí que se debería incluir en la base imponible de la sociedad B por medio del correspondiente ajuste extracontable porque la neutralidad del régimen fiscal no se extiende a la renta operativa de las entidades que participan en la operación.

Por la entrega de las acciones de la sociedad B, a los antiguos socios de A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	5.000	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
100	Capital social		400
110	Prima de emisión		4.600

*Sociedad X (socio de la sociedad absorbida/adquirente)*

En lo que concierne a los socios, en las fusiones inversas se aplica el mismo criterio que se ha expuesto en el análisis de la fusión directa (ejercicio 1).

La inversión en A está contabilizada por 20 um. La sociedad Z recibirá el 5 % de las acciones emitidas (5 % × 400 accs.) con un valor razonable de 100 um (5 % × 2.000).

De acuerdo con el artículo 52.1 de la RICAC, la sociedad X valorará las acciones recibidas aplicando los criterios establecidos para la permuta comercial. La diferencia entre el precio de adquisición de las acciones recibidas y el valor en libros de las que se dan de baja se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversión en B	100	
250	Inversión en A		20
766	Beneficios en participaciones		80

Las rentas que se ponen de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente no se integran en la base imponible (art. 81 LIS). Adicionalmente, en el artículo 81.2 se aclara que los valores recibidos en virtud de las operaciones de fusión y escisión se valoran, a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados, determinado de acuerdo con las normas del impuesto sobre sociedades. Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

*Sociedad Z (socio de la sociedad absorbente)*

De acuerdo con el artículo 52.2 de la RICAC, la sociedad Z no modificará el valor en libros de los instrumentos de patrimonio por causa de la fusión. En consecuencia, no procede registro contable alguno, porque la sociedad Z no recibe acciones, a pesar de que la sociedad B haya sido la sociedad adquirida.

### Ejercicio 3. Escisión parcial entre partes no vinculadas. La sociedad beneficiaria es la sociedad adquirente

Las juntas generales de las sociedades A y B acuerdan la escisión parcial de un negocio de la sociedad B el 1 de mayo de 20X0, que es adquirido por la sociedad A como beneficiaria de la escisión. Los datos relevantes para el registro contable son los siguientes:

- Valor razonable del negocio escindido ..... 1.000 um
- Valor razonable de la sociedad B ..... 4.000 um
- Valor razonable de la sociedad A ..... 8.000 um

El 1 de julio de 20X0 se inscribe la escisión en el Registro Mercantil. El valor en libros y el valor razonable de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos del negocio escindido de la sociedad B al inicio del ejercicio (fecha del balance de escisión) es el que se muestra a continuación:

Negocio escindido (NE) en balance de escisión	VC	VR
Activos	500	1.300
Pasivos	600	600

El capital social de la sociedad A está formado por 200 acciones de 1 um de nominal. El capital social de la sociedad B está formado por 50 acciones de 1 um de nominal. Las sociedades A y B (también la unidad económica escindida) cumplen la definición de negocio y ambas sociedades pagan impuestos sobre beneficios a un tipo de gravamen del 25 %.

Además, se conoce que los ingresos y gastos del negocio escindido devengados durante el ejercicio 20X0 hasta la fecha de celebración de la junta y la inscripción de la escisión en el Registro Mercantil son los siguientes:

Resultado NE	Hasta 1-5-20X0	Hasta 1-7-20X0
Ingresos	700	840
Gastos	-620	-730
<b>Resultado ejercicio</b>	<b>80</b>	<b>110</b>

La sociedad X participa en el 5 % de la sociedad A y la sociedad Z en el 20 % de la sociedad B. Ambas sociedades tienen registrada su inversión al precio de adquisición que asciende, respectivamente, a 20 um y 60 um.

Se pide:

Contabilizar los hechos descritos en las sociedades A, B, X y Z considerando que la operación tributa en el régimen especial de fusiones-escisiones.

### Solución

El valor razonable de una acción de A será  $8.000 \text{ um}/200 \text{ acciones} = 40 \text{ um}$ . En consecuencia, el número de acciones a entregar a la sociedad escindida a cambio del negocio segregado se calculará como sigue:

$$\text{N.º acciones A} = 1.000 \text{ um}/40 \text{ um} = 25 \text{ acciones}$$

Después de la emisión, los antiguos socios de A poseen 200 acciones de un total de 225 acciones que representa un 88,89 % de los derechos de voto. Los socios de la sociedad B pasan a tener el 11,11 % del capital social de la sociedad A y, por lo tanto, a los efectos de aplicar el método de adquisición, la unidad económica escindida se califica como negocio adquirido y la sociedad beneficiaria será la empresa adquirente.

La fecha de adquisición será el 1 de mayo de 20X1. La contabilidad de ambas sociedades mostrará los efectos contables de la escisión desde la fecha de adquisición.

#### *Sociedad B (adquirida-negocio escindido)*

Las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida hasta la fecha de inscripción de la escisión en el Registro Mercantil. Por el registro de las operaciones hasta la fecha de inscripción de la escisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6xx	Gastos por naturaleza	730	
xxx	Activo (NE)	110	
7xx	Ingresos por naturaleza		840

A los efectos de liquidar el beneficio de 110 um devengado en la sociedad B por el negocio escindido hasta la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil cabe diferenciar dos tramos:

- La renta de 80 um devengada hasta la fecha de adquisición (control/junta general) se autoliquida por la sociedad B, en la medida en que forma parte de su resultado. La sociedad escindida retiene en su cuenta de pérdidas y ganancias los ingresos y gastos devengados hasta la fecha de adquisición, por lo que también parece razonable

que deba retener una estimación del efecto impositivo corriente que originará ese resultado ( $20 \text{ um} = 25\% \times 80$ ).

- b) La renta de 30 um ( $110 - 80$ ) devengada en la sociedad B desde la fecha de adquisición hasta la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil se integrará en la autoliquidación de la sociedad A correspondiente al periodo impositivo finalizado a 31 de diciembre de 20X1 de forma automática una vez incorporada al resultado contable de la sociedad adquirente.

En la fecha de inscripción, por el reconocimiento de los efectos contables retroactivos, por referencia a la fecha de adquisición, y por el traspaso del patrimonio a la sociedad A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Deudas (NE)	600	
5533	Socios, cuenta de escisión	1.000	
7xx	Ingresos por naturaleza	140	
6xx	Gastos por naturaleza		110
xxx	Activo (NE) ( $500 + 80 - 20(1) + 30$ )		590
xxx	Beneficio por la baja del negocio (2)		1.040

(1) Estimación del activo que se retiene por la sociedad B para atender el pago de los impuestos correspondientes a las 80 um de resultado devengado por el negocio escindido hasta la fecha de adquisición.

(2)  $1.040 = 1.000 - (500 - 600 + 80 - 20)$ .

De acuerdo con lo previsto en el artículo 77.1 a) de la LIS, no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la baja de los elementos patrimoniales del negocio escindido en la sociedad B.

En relación con la escisión parcial, el artículo 70 de la LME se limita a recordar que cada una de las partes que se transmiten debe constituir una unidad económica, sin aclarar qué se debe entender por tal. Por su parte, la LIS incluye la escisión parcial en el ámbito de aplicación del régimen especial en la medida en que el patrimonio escindido constituya una rama de actividad (art. 76.2.1.º a) o sean participaciones (art. 76.2.1.º b) en el capital de una sociedad que otorguen la mayoría del capital social y que, al mismo tiempo, la sociedad escindida retenga otra rama de actividad o participaciones en el capital de otra sociedad que le confiera la mayoría del capital social.

A estos efectos, se entenderá por rama de actividad (art. 76.4 LIS): «el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios». Y en la LIS se aclara que «podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan».

Ante la ausencia de una definición expresa de «unidad económica» en la LME cabría considerar que este concepto engloba los de «rama de actividad» y «participación en capital de una sociedad que otorguen la mayoría del capital social» a los que se hace referencia en el ámbito fiscal.

Además, en nuestra opinión, todo conjunto integrado de actividades y activos que cumpla la definición de negocio a efectos contables también debería calificarse como una rama de actividad a efectos fiscales. El concepto de rama de actividad como unidad económica autónoma o conjunto capaz de funcionar con sus propios medios parece conllevar la presencia de medios materiales y humanos, pero no es indispensable, porque la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009, que regula el concepto de rama de actividad no contiene ese requisito.

En este sentido, en la Consulta V2865/2014 (NFC052538), que versa sobre la escisión de varios inmuebles arrendados, se afirma que el concepto de «rama de actividad» no debe ser equiparado, en todos sus sentidos, al concepto de actividad económica, y que, en el supuesto concreto de la realización de una actividad de arrendamiento, tampoco se considere imprescindible la concurrencia de un empleado para calificar la unidad económica escindida como rama de actividad. Esto es, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, el arrendamiento de inmueble con una persona empleada en dicha actividad calificaría el conjunto como unidad económica y rama de actividad. No obstante, también puede existir rama de actividad sin necesidad de tener una persona empleada.

Adicionalmente, en la V0001/2001 (NFC012353) (y, entre otras, en la V1810/2019 –NFC073023– ya en vigor en la LIS), la DGT interpreta que está implícito en el propio concepto de «rama de actividad» y de «unidad económica» el hecho de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. Además se aclara que no es preciso que se produzca una transmisión completa y exclusiva de dicho patrimonio, siempre que los elementos transmitidos permitan el desarrollo de la actividad.

Para finalizar con esta cuestión, es oportuno advertir que, en el ámbito de la imposición indirecta, y a los efectos de declarar la transmisión como no sujeta (art. 7.1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre), el concepto de unidad económica autónoma solo debe cumplirse en sede de la entidad transmitente.

En este sentido, en la V2525/2019 (NFC073628) se estudia el caso de unas entidades que tienen previsto aportar un conjunto de activos inmobiliarios adjudicados y de un conjunto de préstamos, la mayoría de ellos con garantía hipotecaria, a una entidad de nueva creación en la que está prevista la entrada de un nuevo inversor. La transmisión no comprende los medios utilizados por la transmitente para la gestión de los inmuebles, si bien, por necesidades operativas se cederá de forma instrumental el contrato de gestión de los activos y el mismo día de entrada del nuevo inversor se rescindirá el contrato de gestión de los activos transmitidos y se suscribirá un nuevo contrato de gestión con tercer gestor especializado.

La DGT interpreta que para calificar la cesión como no sujeta se requiere que: a) los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente; y, b) que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Para concluir que:

[...] la voluntad, manifestada en el momento de transmisión de los activos, de rescindir el contrato de gestión supone que se transmitirán únicamente activos y pasivos inmobiliarios sin ninguna estructura de medios humanos o materiales que permita desarrollar por el adquirente una actividad empresarial.

Una vez hechas estas precisiones, y volviendo a la resolución del ejercicio, cabe señalar que el valor del negocio escindido supone el 25 % del valor razonable total de la sociedad. A partir de este dato, la sociedad B reducirá el capital social en 15 um [(60 accs. × 25 %) × 1 um]. La sociedad A emite 25 acciones y la sociedad B amortiza 15. Por lo tanto, la ecuación de canje será de 5 acciones de A por cada 3 acciones de B.

Por la reducción de capital en la sociedad B y la entrega de las acciones de la sociedad beneficiaria a los socios de B.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (60 × 1.000/4.000)	15	
11x	Reservas	985	
5533	Socios, cuenta de escisión		1.000

*Sociedad A (adquirente-beneficiaria)*

En la fecha de inscripción, por el reconocimiento de los activos netos del NE y los efectos contables retroactivos por referencia a la fecha de adquisición.

Código	Cuenta	Debe	Haber
204	Fondo de comercio (1)	440	
xxx	Otros activos (500 + 800 (2) + 90 (3))	1.390	
6xx	Gastos por naturaleza	110	
5532	Socios de sociedad escindida		1.000
7xx	Ingresos por naturaleza		140
xxx	Pasivos (600 + 200 (4))		800

(1) Fondo de comercio = 1.000 – (500 + 800 + 60 – 600 – 200) = 440. El fondo de comercio previamente calculado a los efectos de obtener el balance de escisión se reduce en el importe de los resultados devengados hasta la fecha de adquisición.

(2) 800 ajuste del activo a valor razonable.

(3) 90 = (80 – 20) + (140 – 110).

(4) 200 = (800 × 25 %); pasivo por impuesto diferido asociado a la plusvalía de los activos identificables.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 78 de la LIS los bienes y derechos adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, por el mismo valor que tenían en la entidad transmitente (sociedad B) antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente. Por lo tanto, en su caso, el gasto por amortización de la plusvalía desde la fecha de adquisición y del fondo de comercio no será fiscalmente deducible.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de sociedades escindida	1.000	
100	Capital social (40 accs. × 1 um)		40
110	Prima de emisión		960

*Sociedad Z (socio de la sociedad escindida)*

La inversión en B está contabilizada por 60 um. La sociedad Z recibirá el 20 % de las acciones emitidas (20 % × 25 accs.) con un valor razonable de 200 um.

De acuerdo con el artículo 57.1 de la RICAC, la sociedad Z valorará las acciones recibidas aplicando los criterios establecidos para la permuta comercial. El valor de los instrumentos dados de baja se cuantificará aplicando al valor en libros de las acciones o participaciones en la contabilidad del socio la proporción existente entre el valor razonable de los elementos escindidos y el valor razonable de la sociedad. De acuerdo con los datos del enunciado: a) Valor razonable del negocio escindido 1.000 um; y, b) Valor razonable de la sociedad B: 4.000 um. En consecuencia, el coste que se da de baja se cuantificará como sigue:  $60 \times (1.000/4.000) = 15$ .

La diferencia entre el precio de adquisición de las acciones recibidas y el valor en libros de las que se dan de baja se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversión en A	200	
240	Inversión en B		15
766	Beneficios en participaciones		185

El artículo 81 de la LIS estipula que, con carácter general, no se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente. Adicionalmente, en el artículo 81.2 se aclara que los valores recibidos en virtud de las operaciones de fusión y escisión se valoran, a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados, determinado de acuerdo con las normas del impuesto sobre sociedades. Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

*Sociedad X (socio de la sociedad beneficiaria)*

De acuerdo con el artículo 57.2 de la RICAC, la sociedad X no modificará el valor en libros de los instrumentos de patrimonio por causa de la escisión. En consecuencia, no procede registro contable alguno, porque la sociedad X no recibe acciones.

#### **Ejercicio 4. Fusión entre partes no vinculadas. Bases imponibles negativas**

Las sociedades A y B presentan al cierre del ejercicio 20X0 los siguientes activos y pasivos, cuyo valor razonable coincide con su valor en libros:

	Sociedad A	Sociedad B
Activos	2.000	900
Pasivos	500	400
<b>Total</b>	<b>1.500</b>	<b>500</b>

El patrimonio neto de la sociedad B muestra un capital social de 200 um, unas reservas de 550 um y unos resultados negativos de ejercicios anteriores de 300 um. Los ingresos y gastos del ejercicio 20X0 ascienden a 50 um (280 – 230). Además, la sociedad B acumula desde su creación bases imponibles negativas por importe de 300 um, pero en su balance no luce el correspondiente crédito fiscal porque hasta la fecha no consideraba probable la obtención de ganancias fiscales en los próximos 10 años.

Al cierre del ejercicio 20X0, la sociedad A absorbe a la sociedad B. El capital social de A está formado por 600 acciones de 1 um de nominal. En esa fecha, el valor razonable de una acción de la sociedad A es de 2,5 um y el valor razonable de la sociedad B es de 1.000 um.

*Se pide:*

Contabilizar la fusión en la sociedad A, considerando que la operación se acoge al régimen fiscal especial y que ambas sociedades tributan en el impuesto sobre sociedades al 25 %.

#### **Solución**

El valor inicial de los elementos patrimoniales adquiridos por la sociedad A será coincidente con el importe por el que lucía en las cuentas anuales de la sociedad B, dado que no existen diferencias entre el valor contable precedente y el valor razonable de los activos adquiridos y

pasivos asumidos. La única diferencia trae causa del reconocimiento en A del crédito fiscal pendiente de compensación.

$$\text{Liquidación fiscal B} = 25\% \times (50 - 35^1) = 3,75.$$

$$\text{Fondo de comercio} = 1.000 - (900 + 66,25 - 400 - 3,75) = 437,5$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso	900	
204	Fondo de comercio	437,5	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	66,25	
xxx	Deudas (400 + 3,75)		403,75
5530	Socios de sociedad disuelta		1.000

El artículo 84.1 de la LIS señala que cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de la ley determinen una sucesión a título universal (es el caso de la fusión y escisión definidas en el art. 76), se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente. En relación con el derecho a la compensación de bases imponibles negativas, en el artículo 84.2 de la LIS se aclara que se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, si se produce la extinción de la entidad transmitente, como sucede en el caso de la fusión, o si se escinde una rama de actividad.

La sociedad A emitirá 400 acciones (1.000/2,5) para absorber a la sociedad B.

Por la entrega de las acciones de la sociedad A a los antiguos socios de B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	1.000	
100	Capital social		400
110	Prima de emisión		600

<sup>1</sup> Considerando que en la liquidación fiscal de la sociedad B se puede compensar el 70 % de la base imponible previa (art. 26.1 LIS). Después de la compensación, la sociedad B mantiene 265 um de bases imponibles negativas pendientes de compensación [ $25\% \times (300 - 35) = 66,25$ ; crédito fiscal].

## 2.2. El método del coste precedente

Las reglas a seguir en las fusiones y escisiones entre empresas del grupo reguladas en la NRV 21.<sup>a</sup> 2 se pueden agrupar bajo la expresión del método del coste precedente. En su estudio seguiremos el guion que se ha utilizado a la hora de analizar el método de adquisición con el objetivo de que se puedan comparar ambos conjuntos de criterios.

### 2.2.1. Ámbito de aplicación de las combinaciones de negocios bajo control común

Las reglas particulares son aplicables si en la operación concurren todos los siguientes requisitos:

- 1.º Los activos y pasivos que se transfieren siguen controlados por el mismo grupo de empresas, en el sentido de la NECA 13.<sup>a</sup> del PGC. Nótese que ello supone incluir en el ámbito de aplicación tanto a las empresas del grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio como a las controladas por un reducido grupo de personas físicas o jurídicas no obligadas a consolidar, o a las que se encuentran bajo control común en virtud de un contrato o cláusulas estatutarias.
- 2.º La transferencia se formaliza con uno de los siguientes acuerdos societarios: fusión, escisión, aportación no dineraria y reparto de dividendo, reducción de capital o disolución con liquidación en especie de la deuda con el socio. Del anterior inciso se deduce que la compraventa de un negocio (o de las acciones representativas de su capital social) se rige por el método de adquisición.

Del mismo modo, las reglas particulares no se aplican a la cesión global de activo y pasivo, ya que en esta operación la contraprestación entregada no podrá consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio del cesionario y, por lo tanto, sus rasgos económicos se asemejan a la compraventa de negocio, operación que se rige por las reglas generales (método de adquisición).

- 3.º El objeto de la transacción es un negocio.

El primer aspecto reseñable de la RICAC en esta materia es que introduce una aclaración en el artículo 53.5 al mencionar que, en todo caso, se entienden incluidas en el ámbito de aplicación de las reglas particulares las siguientes operaciones (siempre y cuando se transfiera un negocio):

- a) La escisión total cuando las sociedades beneficiarias sean empresas del grupo, antes y después de la operación, o sociedades de nueva creación que se incorporan al grupo.

- b) La escisión parcial o la segregación cuando el patrimonio traspasado sea adquirido por una empresa del grupo, calificada como tal antes y después de la operación, o una sociedad de nueva creación que se incorpora al grupo.
- c) La operación mediante la cual una sociedad transmite en bloque su patrimonio a otra sociedad de nueva creación, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria.

No obstante, sin lugar a dudas, el aspecto que merece un mayor análisis es el concepto de negocio porque el que un conjunto de activos y actividades cumpla esta definición es el hecho determinante para que la operación societaria entre empresas del grupo siga el método del coste precedente; en caso contrario, con carácter general, los elementos patrimoniales adquiridos se contabilizarán por su valor razonable.

La NRV 19.<sup>a</sup> 1 del PGC define un negocio como un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes.

En desarrollo de esta definición, el ICAC ha publicado la consulta 3 del BOICAC n.º 91 (NFC045469), de septiembre de 2012, en la que se analiza la aportación no dineraria de un inmueble entre empresas del grupo. El Instituto interpreta que el objeto de la aportación no debería calificarse como un negocio si solo estuviese expuesto al riesgo y beneficio de precio o valor razonable, circunstancia que debería presumirse salvo clara evidencia de lo contrario, a la vista de la naturaleza del activo aportado (un inmueble).

De la respuesta del ICAC se deduce que cuando la práctica totalidad del valor razonable del conjunto de activos adquiridos se concentre en un solo activo, o en un grupo de activos similares, entendiendo por tales aquellos que son susceptibles de producir los mismos beneficios y que originan una exposición a riesgos económicos análogos, ese elemento o conjunto de elementos patrimoniales no constituye un negocio. O, dicho de otro modo, en tal caso, en el conjunto que se transmite no se identifican las actividades o procesos inherentes a una organización empresarial.

Así las cosas, una primera aproximación al concepto de negocio podría venir de la mano de la disyuntiva que a efectos del impuesto sobre sociedades se presenta entre las sociedades que desarrollan una actividad económica y las que deben calificarse como entidades patrimoniales. Entendiendo por estas aquellas cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

No obstante, en relación con la definición de negocio, la cuestión presenta matices no siempre de fácil aplicación. La NIIF 3, «Combinaciones de negocios», fue modificada en el año 2018 con el objetivo de aclarar este concepto, cuyo contenido es previsible que pueda

ser traído a colación en algún momento por las empresas que aplican el PGC, en ausencia de un desarrollo expreso a nivel general.

Los puntos a resaltar de esta regulación serían los siguientes:

- 1.º Un negocio consiste en: a) al menos un recurso (insumo) que forma parte o tiene la capacidad de contribuir a la elaboración de un producto si se le aplica uno o más procesos (por ejemplo, intangibles, personal, un contrato que permita acceder a materiales, etc.); b) uno o varios procesos (por ejemplo, procesos documentados o protocolos de actuación, o la capacidad intelectual de una plantilla de trabajadores organizada) que aplicados a los insumos elaboran productos o tienen la capacidad de contribuir a la creación de productos; c) productos, esto es, el resultado de aplicar el proceso a los insumos. Son productos los bienes y servicios entregados a los clientes, los intereses o dividendos procedentes de activos financieros y otros ingresos de actividades ordinarias (como los alquileres recibidos por el arrendamiento de bienes).
- 2.º Para que un conjunto integrado de actividades y activos cumpla la definición de negocio no es necesario que esté generando productos, pero sí que tenga la capacidad de contribuir a esa creación. En consecuencia, también pueden cumplir la definición de negocio las unidades económicas en la fase inicial de investigación y desarrollo y las unidades operativas que han cesado en su actividad y permanecen cerradas.
- 3.º El aspecto esencial de la definición de negocio es que el conjunto de actividades y activos integrados englobe, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo, de manera que juntos contribuyan de manera significativa a la capacidad de elaborar productos.
- 4.º Un negocio habitualmente tiene pasivos, pero puede no tenerlos. Del mismo modo un conjunto de actividades y activos que no cumpla la definición de negocio puede incluir pasivos.
- 5.º La calificación de un conjunto de actividad y activos como un negocio depende de si es susceptible de ser gestionado como tal por un tercero, no como lo vienen gestionado el transmitente ni de la intención que tenga el adquirente. Por lo tanto, la adquisición de una sociedad que constituye un negocio para su posterior cierre, con el objetivo de eliminar este competidor del mercado, también cumpliría la definición de adquisición de negocio.
- 6.º Si un conjunto de actividades y activos no genera productos en la fecha de adquisición, un proceso adquirido es sustantivo solo si se cumplen dos condiciones:
  - a) El proceso es fundamental para la capacidad de desarrollar o convertir el insumo o insumos adquiridos en productos.

- b) Los insumos adquiridos incluyen una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar esos procesos, y también incluye otros insumos que la plantilla podría transformar en productos (como, por ejemplo, tecnología, proyectos de I+D, activos inmobiliarios o una licencia). La norma también precisa que un contrato no es un proceso, pero puede dar acceso a una plantilla organizada de manera indirecta.
- 7.º Si un conjunto de actividades y activos genera productos en la fecha de adquisición, un proceso adquirido es sustantivo si, al aplicarlo a un insumo o insumos adquiridos, cumple uno de los siguientes requisitos:
- a) Es fundamental para la capacidad de continuar elaborando productos, y los insumos adquiridos incluyen una plantilla organizada para desarrollar ese proceso (dificultades en sustituir la plantilla adquirido puede indicar que esta realiza un proceso que es fundamental), o
  - b) Contribuye de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos y se considera único o escaso, o no puede sustituirse sin coste, esfuerzo o retraso significativo.
- 8.º En todo caso, el conjunto adquirido no se calificará como negocio si sustancialmente todo el valor razonable de los activos adquiridos (sin considerar los pasivos asumidos) se concentra en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares.

### **Ejercicio 5. Definición de negocio**

Los administradores de la sociedad Inter están analizando si las siguientes oportunidades de inversión cumplen la definición de negocio a los efectos del registro contable de la operación.

Caso 1). La sociedad A cuyo patrimonio está integrado por dos edificios de oficinas, tres edificios de viviendas en alquiler, una deuda con una entidad de crédito, los correspondientes contratos de alquiler de las oficinas y de las viviendas, así como sendos contratos con servicios de limpieza y seguridad externalizados. No se transferirían empleados.

Caso 2). La sociedad B que tiene dos proyectos de I+D en áreas diferentes y en una fase de desarrollo avanzada. También es parte de un contrato con un laboratorio para realizar pruebas clínicas. El valor razonable del contrato es nulo porque otras empresas ofrecen ese mismo servicio a ese mismo precio.

Caso 3). La sociedad C que tiene las instalaciones (terrenos, naves y maquinaria) de tres concesionarios de vehículos y una deuda con una entidad de crédito. La sociedad no incluye personal. Las instalaciones llevan cerradas dos meses, pero todavía mantiene el contrato de distribución con una marca de automóviles.

Caso 4). La sociedad D que es propietaria de una fábrica de azulejos (terreno, nave y maquinaria) cerrada desde hace un mes pero que mantiene una plantilla organizada con formación, conocimientos y experiencia. No se transfiere ningún otro activo, proceso u otra actividad.

Caso 5). La sociedad E que posee los derechos de distribución de un producto en un determinado país, los contratos de los clientes existentes en ese país y un contrato de suministro del producto con el fabricante y titular de la marca, pero que no dispone de personal.

Caso 6). La sociedad F titular de una cartera de créditos garantizados con activos inmobiliarios y una plantilla encargada de la gestión de esos activos financieros y la relación con los prestatarios.

### **Solución**

Caso 1). La sociedad realiza la prueba de concentración para descartar que el conjunto adquirido sea un negocio. No obstante, como los activos inmobiliarios están expuestos a diferentes riesgos y beneficios, se ve obligada a estudiar si el conjunto adquirido incluye un insumo y un proceso sustantivo.

La sociedad no cumple la definición de negocio porque el conjunto de elementos adquiridos no incluye una plantilla organizada, y el contrato de limpieza y seguridad solo da acceso a procesos secundarios de poco valor añadido. En el supuesto de que también se hubiese adquirido (directa o indirectamente) la plantilla encargada de la gestión de los contratos de arrendamiento, la sociedad sí que cumpliría la definición de negocio.

Caso 2). La sociedad B no cumple la definición de negocio porque el personal al que tiene acceso tiene la capacidad de finalizar las pruebas clínicas, pero no tiene la capacidad de transformar los insumos adquiridos en productos.

Caso 3). La sociedad C no cumple la definición de negocio porque no incluye una plantilla de trabajadores, a pesar de incluir un insumo como el contrato de distribución.

Caso 4). La sociedad D no cumple la definición de negocio porque a pesar de mantener a los trabajadores no incluye otro insumo que estos puedan transformar y convertir en productos. A estos efectos, el terreno, la nave y las instalaciones no se consideran insumos porque no pueden convertirse en productos.

Caso 5). La sociedad E no es un negocio porque carece de una plantilla de trabajadores y tampoco incluye procesos sustantivos.

Caso 6). La sociedad F cumple la definición de negocio porque incluye insumos (créditos) y una plantilla capaz de gestionar los procesos adquiridos (gestión de los créditos).

## 2.2.2. La contabilidad de las sociedades que participan en la operación

En este caso, las cuestiones a resolver para aplicar el método del coste precedente son las siguientes:

- a) Identificar a la empresa adquirente. La NRV 21.<sup>a</sup> 2 no aclara si en el ámbito de las operaciones entre empresas del grupo debe identificarse una empresa adquirente cuyos activos y pasivos no puedan ser objeto de ajuste valorativo. Para cubrir esta laguna, el ICAC ha interpretado en la consulta 19 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040270), que:

[...] en el contexto de la NRV 21.<sup>a</sup> 2 las sociedades de nueva creación, con carácter general, gozarán de la calificación de sociedad adquirente porque en las operaciones que en ella se regulan el control del citado negocio, antes y después de que se produzca la transacción, lo mantienen las mismas personas físicas o jurídicas.

Por ello, a diferencia de lo que sucede en la NRV 19.<sup>a</sup>, la referencia a la sociedad adquirente debe entenderse realizada a la adquirente legal y no a la económica.

Por lo tanto, en las fusiones y escisiones entre empresas del grupo, a efectos contables, se revisarán los valores de los activos y pasivos de los negocios adquiridos (en términos legales).

- b) Determinar la fecha de adquisición. La NRV 21.<sup>a</sup>, en su apartado 2.2.2, «Fecha de efectos contables», señala que la fecha de efectos contables será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión. Y en la consulta 13 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040267), se aclara que:

[...] independientemente de que la sociedad beneficiaria de la escisión sea una sociedad preexistente u otra de nueva creación, la fecha de efectos contables será la del inicio del ejercicio salvo que el negocio adquirido se hubiera incorporado al grupo durante el mismo, en cuyo caso, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

Este criterio implica que, a efectos fiscales, en las operaciones entre empresas del grupo los ingresos y gastos de la sociedad absorbida se incorporen a la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad absorbente desde el inicio del ejercicio y que esta última por lo tanto deba presentar una autoliquidación por cuenta de la sociedad absorbida/extinguida con un resultado contable de 0 um (y, en su caso, también de una base imponible de 0 um).

Sin embargo, la retroacción económica de las operaciones en una entidad de nueva creación, a un momento previo a su constitución jurídica, no cabe duda de que puede plantear dudas sobre el criterio a seguir para imputar determinados gastos. Así, por ejemplo, sería el caso de una escisión total con el objetivo de separar el inmueble en que se desarrolla la actividad operativa de los riesgos inherentes a esta última, cuando el inmueble siga siendo usado por la sociedad

beneficiaria que retiene los activos y pasivos afectos al desarrollo de la actividad, en virtud de un contrato de arrendamiento con la sociedad beneficiaria que recibe la edificación.

Para otorgar un adecuado tratamiento contable a estos hechos, la primera cuestión a resolver es si el edificio cumple la definición de negocio. Si el activo no cumple la definición de negocio, el registro de este activo en la sociedad beneficiaria no seguiría las reglas especiales entre empresas del grupo sino la regla general aplicable en función de la naturaleza del elemento patrimonial; una inversión inmobiliaria.

En este caso, los ingresos y gastos se reconocerían exclusivamente desde la fecha de adquisición. Y la cuota de amortización devengada desde el inicio del ejercicio hasta la citada fecha se retendría en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad beneficiaria que incorporaría los ingresos y gastos del negocio desde el inicio del ejercicio. A partir de la fecha de adquisición, ambas sociedades contabilizarían los efectos del acuerdo de arrendamiento.

Por el contrario, si el inmueble cumpliera la definición de negocio, parece razonable considerar que el gasto por amortización debería reconocerse en la sociedad a la que se le asigna este activo. Esta circunstancia determinaría, en principio, que ese importe no se viese compensado con el registro del correspondiente ingreso, hasta la fecha en que entre en vigor el contrato de arrendamiento, y que la otra sociedad presentase una situación equivalente, pero de signo contrario; en ambos casos, se estaría mostrando una imagen que reflejaría la forma jurídica, pero no el fondo económico de la operación.

Para evitar esta situación, alternativamente, en nuestra opinión sería más adecuado reflejar el correspondiente ingreso y gasto por arrendamiento desde el inicio del ejercicio, al margen de que dicho registro solo surta efectos en el ámbito contable.

- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios. En este punto la NRV 21.<sup>a</sup> 2 tampoco introduce ninguna especialidad, ni el ICAC ha publicado consulta alguna sobre esta cuestión por lo que serán aplicables los criterios generales de la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC con las siguientes precisiones.

Las fusiones y escisiones entre empresas del grupo no constituyen combinaciones de negocios en sentido estricto. Por lo tanto, cabría sostener que los honorarios pagados a los asesores y otros profesionales que intervengan en la operación no deberían contabilizarse como un gasto sino como mayor coste de la operación.

En este sentido, el artículo 23.2 de la RICAC especifica que los gastos derivados de la adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante se registrarán como un mayor valor de la inversión financiera. A nuestro modo de ver, esta precisión podría ser la base para interpretar que en las operaciones de transferencia de negocios entre empresas del grupo la regla aplicable para el reconocimiento de esos honorarios es la prevista con carácter general para la adquisición de cualquier activo.

- d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos. La NRV 21.<sup>a</sup> 2 incide sobre todo en este aspecto, para indicar que los activos y pasivos del negocio adquirido deben valorarse por su valor consolidado o, en ausencia de esta valoración, por el importe en libros precedente.

En la NRV 21.<sup>a</sup> 2.2.1 b), en relación con las fusiones entre otras empresas del grupo (dos filiales), se aclara que:

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.

Y, respecto a la fusión de la sociedad dominante y dependiente (NRV 21.<sup>a</sup> 2.2.1 a), el ICAC ha interpretado en la consulta 17 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040276), que, en los supuestos de dispensa de consolidar, deben seguirse las siguientes reglas:

[...] en los supuestos de dispensa, en la práctica pueden presentarse dos situaciones:

- a) La dominante última española está dispensada de consolidar por razón de subgrupo.

En este caso, aplicando por analogía lo dispuesto en el artículo 40.2 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad adquirida, salvo que la sociedad dominante española formule unas cuentas consolidadas que integren el negocio adquirido de acuerdo con lo dispuesto en las NFCAC.

- b) La dominante última española está dispensada de consolidar por razón de tamaño.

En este caso, en aplicación de la disposición transitoria sexta. Sociedades consolidadas por primera vez en una fecha posterior a la fecha de adquisición del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en la práctica, podrá optarse por emplear los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad adquirida, o por emplear los valores consolidados del negocio adquirido aplicando los criterios generales incluidos en las NFCAC.

Por último, cabe recordar que si el grupo español formulase sus cuentas consolidadas aplicando las NIIF-UE (normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea), en la consulta 21 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040271), se aclara que:

[...] de la exposición de motivos del real decreto [RD 1159/2010] se deduce la posibilidad de que puedan emplearse los valores consolidados incluidos en unas cuentas formuladas aplicando las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, siempre que la información consolidada no difiera de la que se hubiera obtenido aplicando las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa. El fondo de comercio será, en su caso, el que se muestre en las cuentas consolidadas, o el que resulte de minorar el coste de la inversión en los valores en cuentas individuales del negocio absorbido. Del mismo modo, la diferencia negativa será la que se hubiese registrado en las cuentas consolidadas, con la particularidad de que si la operación se produce en un ejercicio distinto al momento en que la empresa adquirida se incorporó al grupo ese ingreso lucirá en las reservas de la sociedad adquirente.

Desde la perspectiva del socio, la RICAC introduce una importante novedad. La RICAC de 5 de marzo de 2019, en su artículo 52.3, dispone que:

Cuando la fusión se contabilice aplicando las reglas particulares reguladas en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, el socio también seguirá esas reglas particulares.

A la vista de esta precisión, opinamos que el registro en el socio también debería tener en cuenta el valor consolidado de la inversión.

De acuerdo con el artículo 57.4 de la RICAC, este mismo criterio es aplicable en el caso de las escisiones de negocios dentro de un mismo grupo de sociedades para valorar las acciones o participaciones recibidas.

El criterio que se ha expuesto supone un cambio de interpretación respecto al publicado en las consultas 10 (NFC040277) y 11 (NFC040261) del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011, en las que el Instituto interpretó que el socio de las sociedades que participan en la operación debe seguir las reglas generales en materia de permuta, y previsiblemente calificar la permuta como no comercial.

Con este cambio, el ICAC ha coordinado el tratamiento contable en el socio en una operación de fusión con el recogido en la consulta 3 del BOICAC n.º 85

(NFC040255) en relación con el canje de valores, en cuya respuesta se concluye que la sociedad que aporta la inversión en una filial a otra sociedad dependiente debe reconocer los instrumentos de patrimonio recibidos por el valor consolidado y reconocer en las reservas la diferencia entre este importe y el valor en libros de la inversión que se da de baja.

En lo que respecta al coste de las acciones o participaciones que se da de baja, consideramos que lo más adecuado sería que ese importe también se cuantificase en función del valor consolidado o valor en libros relativo del negocio escindido.

### Ejercicio 6. Método del coste precedente. Fusión dominante-dependiente

La sociedad A participa en el 100 % del capital de la sociedad B. La inversión se adquirió al inicio del ejercicio 2016 por 20.000 um. Los fondos propios de la sociedad B en ese momento y al cierre del ejercicio 2020 son los que se muestran a continuación:

Sociedad B	1-1-2016	31-12-2020
Capital social	10.000	10.000
Reservas	2.000	8.000

Al inicio del ejercicio 2016, el valor en libros de los activos de la sociedad (21.000 um) coincidía con su valor razonable, salvo en el caso de un terreno que acumulaba una plusvalía de 400 um. Al cierre del ejercicio 2020, la sociedad A absorbe a la sociedad B. En esa fecha, la plusvalía del terreno asciende a 1.000 um y los pasivos de la sociedad tienen un valor razonable igual a su valor en libros (3.000 um).

Adicionalmente se conoce que la sociedad B ha obtenido unos ingresos de 3.200 um y ha incurrido en unos gastos de 2.600 um durante el ejercicio 2020, hasta la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil.

*Se pide:*

Contabilizar la fusión entre las sociedades A y B considerando que ambas sociedades tributan al 25 % y la operación de fusión sigue el régimen fiscal especial.

### Solución

Si la sociedad A viene formulando cuentas consolidadas, los elementos patrimoniales de la sociedad B deberán contabilizarse por el valor que luzca en consolidación. En caso contra-

rio, se reconocerán por su valor en libros, salvo que se elaboren unas cuentas consolidadas a tal efecto.

Los valores consolidados, al cierre del ejercicio 2020, serían los siguientes:

- Fondo de comercio  $[20.000 - (10.000 + 2.000 + 400 - 100)]$  ..... 7.700
- Amortización del fondo de comercio  $[(7.700/10) \times 5]$  ..... 3.850

### Sociedad B

En la fecha de inscripción, por el reconocimiento de los efectos contables retroactivos por referencia al inicio del ejercicio y el traspaso del patrimonio a la sociedad A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Deudas	3.000	
5531	Socios, cuenta de fusión	18.000	
7xx	Ingresos por naturaleza	3.200	
6xx	Gastos por naturaleza		2.600
xxx	Activo diverso (21.000 + 600)		21.600

Desde un punto de vista contable, nótese que la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad adquirente, en principio, no origina el registro de renta alguna en la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin perjuicio de lo anterior, y a pesar de que el ICAC no haya publicado ninguna interpretación en este sentido, también cabría plantearse el registro de un ingreso contra reservas por diferencia entre el valor consolidado del elemento patrimonial y su valor contable en cuentas individuales, que en nuestro ejemplo sería el valor de la plusvalía de 400 um asociada al terreno que luce en las cuentas del grupo como precio de adquisición de este elemento patrimonial.

A efectos fiscales, el artículo 77.1 a) de la LIS dispone que no se integrarán en la base imponible las rentas (fiscales) que se pongan de manifiesto como consecuencia de la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad B.

Por lo tanto, independientemente de que se reconociese o no esa renta contra reservas, nótese que no afectaría al pago fraccionado del impuesto sobre sociedades de los contribuyentes que opten por la modalidad del artículo 40.3 de la LIS (base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses), con una cifra de negocios inferior a 10 millones de euros, porque la renta derivada de la baja estaría exenta. Para los que superen esa cifra de negocios tampoco tendría efecto porque la disposición adicional decimocuarta de la LIS fija como base del pago fraccionado el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por la extinción de la sociedad B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	10.000	
11x	Reservas	8.000	
5531	Socios, cuenta de fusión		18.000

*Sociedad A*

En este caso hay que diferenciar dos supuestos:

a) *La sociedad A viene formulando cuentas consolidadas u opta por elaborar dichas cuentas para determinar los valores consolidados.*

En la fecha de inscripción de la operación en el Registro Mercantil, por la incorporación de los elementos de la sociedad B al patrimonio de la sociedad A por referencia a la fecha de inicio del ejercicio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso (21.600 + 400)	22.000	
204	Fondo de comercio	7.700	
6xx	Gastos por naturaleza (1)	3.370	
2804	Amortización acumulada fondo de comercio		3.850
7xx	Ingresos por naturaleza		3.200
xxx	Pasivo diverso		3.100
5530	Socios de sociedad disuelta		22.920

(1) 2.600 + 770 (amortización del fondo de comercio).

En aplicación del artículo 78.1 de la LIS, los bienes y derechos adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente. Esta circunstancia es la que origina el nacimiento de un pasivo por impuesto diferido de 100 um ( $400 \times 25\%$ ). Además, de conformidad con el artículo 82.1 de la LIS, cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos un 5%, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación.

Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 84.1 de la LIS, cuando el negocio jurídico determine una sucesión a título universal, como es el caso de la fusión, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente. Por otro lado, la renta operativa de la sociedad B, una vez incorporada al resultado contable de la sociedad A por imperativo de las reglas en materia de retroacción contable, quedarían inmediatamente incluidas en la base imponible de esta última en virtud del artículo 10.3 de la LIS.

Por la baja de la inversión que la sociedad A mantenía en la sociedad B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	22.920	
250	Inversión en B		20.000
113	Reservas		2.920

En el supuesto de que la inversión en la sociedad B se hubiese producido antes del 1 de enero de 2015, la fusión se regiría por lo dispuesto en la disposición transitoria vigésima séptima de la LIS. En tal caso, se estipula que:

[...] el importe de la diferencia entre el valor fiscal de la participación y los fondos propios que se corresponda con el porcentaje de participación adquirido en un periodo impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015 se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe ...,

siempre que adicionalmente se cumplan los requisitos regulados en la citada disposición.

La aplicación de este régimen en nuestro caso no hubiese alterado la valoración de los activos y pasivos de la sociedad B, cuyo registro en todo caso se rige por la normativa contable, pero sí que cambiaría la base fiscal del fondo de comercio y del terreno.

- Diferencia disp. trans. 27.<sup>a</sup> = 20.000 – (10.000 + 8.000) = 2.000.
- Imputable al terreno: 1.000.
- Diferencia no imputada: 1.000 (deducible en 20 años de forma lineal).

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso (21.600 + 400)	22.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles (1)	150	
204	Fondo de comercio	7.700	
6xx	Gastos por naturaleza	3.370	
2804	Amortización acumulada fondo de comercio		3.850
7xx	Ingresos por naturaleza		3.200
xxx	Pasivo diverso (2)		3.000
5530	Socios de sociedad disuelta		23.170

(1) Activo por diferencias temporarias deducibles =  $25\% \times (1.000 - 400)$ . El registro de este activo dependerá de si la sociedad espera su realización en los próximos 10 años con ganancias fiscales futuras.

(2) Ya no procede reconocer un pasivo por impuesto diferido porque la base fiscal del terreno es superior a su valor en libros.

En este caso puede producirse un exceso de imposición en la medida en que la diferencia entre el precio de adquisición de 20.000 um y el importe de los fondos propios en la fecha de adquisición (12.000 um) haya tributado en el transmitente de las acciones que adquiere la sociedad A. Nótese que, en tal caso, la sociedad A solo puede atribuir valor a sus activos por importe de 2.000 um (1.000 um en concepto de mayor base fiscal del terreno y 1.000 a título de diferencia no imputada). Para evitar esta situación, la sociedad A podría acordar un reparto de 6.000 um de reservas acumuladas desde la fecha de adquisición. La disposición adicional vigésima tercera de la LIS expresa que los dividendos reducirán el valor fiscal de la inversión (hasta 14.000 um) y que, adicionalmente, la sociedad A tendrá derecho a una deducción del 100% de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones en beneficios.

b) *La sociedad A no dispone de los valores consolidados.*

Si la sociedad no dispone de los valores consolidados contabilizará los elementos patrimoniales de B por el valor en libros precedente, en cuyo caso el fondo de comercio sería el siguiente:

- Fondo de comercio  $[20.000 - (10.000 + 8.000)]$  ..... 2.000
- Amortización del fondo de comercio  $(2.000/10)$  ..... 200

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso	18.600	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
204	Fondo de comercio	2.000	
6xx	Gastos por naturaleza (1)	2.800	
2804	Amortización acumulada fondo de comercio		200
7xx	Ingresos por naturaleza		3.200
5530	Socios de sociedad disuelta		20.000

(1) 2.600 + 200 (amortización fondo de comercio).

La aplicación de los valores individuales y la obligatoriedad de registro por referencia a la fecha de inicio del ejercicio supone determinar el fondo de comercio en ese momento (inicio del ejercicio) y considerar esa fecha como fecha de adquisición.

Por la baja de la inversión que la sociedad A mantenía en la sociedad B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	20.000	
250	Inversión en B		20.000

### Ejercicio 7. Método del coste precedente. Fusión dependiente-dependiente

A partir de los datos del ejercicio anterior, considérese que la sociedad A participa en el 100 % del capital de la sociedad C desde su constitución en el ejercicio 2010. Al cierre del ejercicio 2020, la sociedad C absorbe a la sociedad B.

*Se pide:*

Contabilizar la fusión en ambas sociedades considerando que tributan al 25 % y la operación de fusión sigue el régimen fiscal especial.

### Solución

El registro en la sociedad B es el visto en el ejercicio anterior. Adicionalmente, en lo que atañe a la sociedad C, también es preciso diferenciar dos escenarios:

a) *La sociedad A viene formulando cuentas consolidadas u opta por elaborar dichas cuentas para determinar los valores consolidados.*

El asiento de incorporación al patrimonio de C es el que se ha propuesto en el ejercicio anterior. Además, hay que tener en cuenta que esta fusión se califica a efectos mercantiles como «especial» porque la sociedad absorbente y la absorbida están participadas, íntegramente, por el mismo socio. En estos casos, en aplicación de los artículos 49.1 y 52.2 de la Ley 3/2009, la operación puede realizarse teniendo en cuenta una serie de simplificaciones; entre otras, que la sociedad absorbente no emita capital. Esta circunstancia, origina el siguiente registro contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	22.920	
118	Otras aportaciones de socios (1)		22.920

(1) En nuestra opinión, alternativamente cabría considerar el uso de la cuenta 110, «Prima de emisión o asunción», en función del tipo social de la sociedad absorbente. El estatuto mercantil de ambas cuentas es el mismo.

La LIS establece como requisito para que la fusión esté fiscalmente protegida que la sociedad absorbente o de nueva creación entregue a los socios de las sociedades absorbidas valores representativos del capital social de la entidad adquirente y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal.

No obstante, en la Consulta V0379/2011 (NFC040502), la DGT interpreta que se consideran incluidas en el ámbito de aplicación del régimen especial las fusiones especiales reguladas en el artículo 52.1 de la LME, que se caracterizan por el hecho de que las sociedades que intervienen en la operación están íntegramente participadas por el mismo socio, sin que en tal supuesto sea necesario establecer una ecuación de canje ni que la sociedad adquirente aumente capital social. Este criterio no se extiende, sin embargo, al caso de dos sociedades íntegramente participadas por dos socios cuando cada uno de ellos posea el 50% del capital social de las sociedades que intervienen en la operación.

Por su parte, la sociedad A deberá dar de baja la inversión en B e incrementar el valor de la inversión en C en el importe del valor consolidado que se incorpora al patrimonio de esta última sociedad.

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversión en C	22.920	
250	Inversión en B		20.000
113	Reservas		2.920

b) La sociedad A no dispone de los valores consolidados.

El registro de incorporación del patrimonio a la sociedad C es el analizado en el ejercicio anterior. Adicionalmente, si la sociedad opta por no emitir capital, procederá el siguiente apunte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	20.000	
118	Otras aportaciones de socios (1)		20.000

(1) En nuestra opinión, alternativamente cabría considerar el uso de la cuenta 110, «Prima de emisión o asunción», en función del tipo social de la sociedad absorbente. El estatuto mercantil de ambas cuentas es el mismo.

Por su parte, la sociedad A deberá dar de baja la inversión en B e incrementar el valor de la inversión en C en el valor en libros precedente salvo que los fondos propios de la sociedad B hubiesen superado dicho importe, en cuyo caso, se aplicará este último valor (aplicando por analogía el criterio recogido en la consulta 3 del BOICAC n.º 85 –NFC040255–).

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversión en C	20.000	
250	Inversión en B		20.000

### Ejercicio 8. Escisión parcial de un negocio entre empresas del grupo

La sociedad A posee la totalidad de las acciones representativas del capital de la sociedad B. El patrimonio de la sociedad B está integrado por dos negocios (N<sub>1</sub> y N<sub>2</sub>). Al cierre del ejercicio 20X0, el capital social de la sociedad B es de 50 um y las reservas acumuladas de 250 um. Los activos, pasivos, ingresos y gastos de la sociedad B en esa fecha son los que se muestran a continuación:

31-12-20X0	N1	N2	Total
Activos	180	420	600
Pasivos	60	140	200

31-12-20X0	N1	N2	Total
Ingresos	70	110	180





	31-12-20X0	N1	N2	Total
▶				
Gastos		-60	-20	-80
Pérdidas y ganancias		10	90	100

Al cierre del ejercicio 20X0, la sociedad A acuerda la escisión del negocio N<sub>2</sub> de la sociedad B que es adquirido por la sociedad C (sociedad de nueva creación íntegramente participada por la sociedad A que se constituye con un capital social de 40 um). La sociedad A tiene contabilizada la inversión en B por el importe del capital social desembolsado en la fecha de su constitución, 50 um. Adicionalmente se conoce que el valor razonable de los negocios N<sub>1</sub> y N<sub>2</sub> al cierre del ejercicio 20X0 asciende a 600 y 400 um, respectivamente. La escisión se inscribe en el Registro Mercantil el 15 de febrero de 20X1.

*Se pide:*

Contabilizar la escisión en las sociedades A, B y C considerando que la sociedad A no formula cuentas consolidadas, que todas las sociedades tributan al 25 % y que la operación de escisión sigue el régimen fiscal especial.

### Solución

La escisión se acuerda en el ejercicio 20X0 y se inscribe en el Registro Mercantil en febrero de 20X1, antes de que finalice el plazo previsto en el TRLSC para formular cuentas anuales. Por lo tanto, la operación surtirá efectos en las cuentas anuales del ejercicio 20X0.

#### Sociedad B

En las escisiones entre empresas del grupo no se aplica el método de adquisición. En consecuencia, la baja del negocio escindido no origina el reconocimiento de una renta contable en la sociedad transmitente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Deudas	140	
5533	Socios, cuenta de escisión	280	
7xx	Ingresos por naturaleza	110	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
6xx	Gastos por naturaleza		20
xxx	Activo (420 + 90)		510

Las rentas que se ponen de manifiesto como consecuencia de la baja de los elementos patrimoniales de la sociedad B (que tiene un valor razonable de 400 um) no se integran en la base imponible (art. 77.1 a) LIS).

Por la entrega de las acciones de la sociedad C a la sociedad A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (70% x 50)	35	
113	Reservas	245	
5533	Socios, cuenta de escisión		280

### Sociedad C

La valoración de los activos y pasivos del negocio escindido de la sociedad B en las cuentas individuales de la sociedad C será el valor contable consolidado que tenían los elementos patrimoniales en las cuentas consolidadas de la sociedad A. Si la sociedad A no formula cuentas consolidadas se tomarán los valores individuales.

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activos	510	
6xx	Gastos por naturaleza	20	
5532	Socios de sociedad escindida		280
7xx	Ingresos por naturaleza		110
xxx	Pasivos		140

Los bienes y derechos adquiridos se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la sociedad B antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente su fecha de adquisición en esa sociedad (art. 78 LIS).

Por la emisión de las acciones de la sociedad C y su posterior entrega a la sociedad A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de sociedad escindida	280	
100	Capital social		40
110	Prima de emisión		240

Si la sociedad C ya perteneciese al grupo y estuviese íntegramente participada por la sociedad A, la operación podría acogerse a las simplificaciones previstas en el artículo 52.1 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, en cuyo caso no sería preciso emitir acciones. La contrapartida del asiento sería la cuenta 118, «Aportaciones de socios o propietarios». Si la participación de la sociedad A en la sociedad C no fuese del 100%, esta última tendría que emitir acciones. En este supuesto, en su caso, la diferencia entre el capital social y la prima de emisión y el valor consolidado del negocio se reconocería en la cuenta 1101, «Prima de emisión o asunción, diferencia de escisión».

#### *Sociedad A*

Cuando se aplica el método del coste precedente, el coste de las acciones de la sociedad B que se da de baja, en nuestra opinión, se debería cuantificar en proporción al valor en libros del negocio escindido al inicio del ejercicio (fecha de retroacción contable). Y las acciones recibidas también se reconocerán por el valor contable del negocio escindido en la medida en que este importe supere el valor en libros que se da de baja, aplicando por analogía el criterio publicado en la consulta 3 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040255). De acuerdo con los datos del enunciado, el citado porcentaje será el 70% (280/400).

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Inversión en C	280	
240	Inversión en B (70% × 50)		35
113	Reservas		245

La renta que se pone de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la sociedad C a la sociedad A no se integra en la base imponible (art. 81.1 LIS). Adicionalmente, las acciones de la sociedad C recibidas se valoran, a efectos fiscales, por el valor fiscal de las entregadas (art. 81.1 LIS). Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

Las acciones recibidas tienen un valor contable (280) superior a su base fiscal (35). Esta circunstancia, en principio, traería consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido,

salvo que la citada diferencia carezca de incidencia en la carga tributaria futura (circunstancia que sucederá si, en la fecha de la posterior enajenación de la inversión en C, la sociedad A puede declarar la renta exenta en aplicación del art. 21 LIS).

### Ejercicio 9. Fusión dominante-dependiente. Bases imponibles negativas

Las sociedades A y B presentan al cierre del ejercicio 20X0 los siguientes activos y pasivos, cuyo valor razonable coincide con su valor en libros:

	Sociedad A	Sociedad B
Activos	2.000	900
Pasivos	500	400
<b>Total</b>	<b>1.500</b>	<b>500</b>

El patrimonio neto de la sociedad B muestra un capital social de 200 um, unas reservas de 550 um y unos resultados negativos de ejercicios anteriores de 300 um. Los ingresos y gastos del ejercicio 20X0 ascienden a 50 um (280 – 230). Además, la sociedad B acumula desde su creación bases imponibles negativas por importe de 300 um, pero en su balance no luce el correspondiente crédito fiscal porque hasta la fecha no consideraba probable la obtención de ganancias fiscales en los próximos 10 años.

Al cierre del ejercicio 20X0, la sociedad A absorbe a la sociedad B. La sociedad A posee la totalidad de las acciones de la sociedad B y participa en esta última desde su creación. La inversión en B luce en el balance de la sociedad A por un importe de 200 um.

*Se pide:*

Contabilizar la fusión en la sociedad A, considerando que la operación se acoge al régimen fiscal especial y que ambas sociedades tributan en el impuesto sobre sociedades al 25 %.

### Solución

El valor inicial de los elementos patrimoniales adquiridos por la sociedad A será coincidente con el importe por el que lucían en las cuentas anuales de la sociedad B, porque la sociedad A participa en la sociedad B desde su creación; en este caso, no existe diferencia alguna entre el valor individual y el valor consolidado, salvo en el supuesto de que existiesen

operaciones internas con resultados pendientes de realizar frente a terceros. Por otro lado, la renta operativa de la sociedad B, una vez incorporada al resultado contable de la sociedad A desde el inicio del ejercicio, por imperativo de las reglas en materia de retroacción contable, quedarían inmediatamente incluidas en la base imponible de esta última en virtud del artículo 10.3 de la LIS.

En relación con el derecho a la compensación de bases imponibles negativas, en el artículo 84.2 de la LIS se aclara que se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, si se produce la extinción de la entidad transmitente, como sucede en el caso de la fusión, o si se escinde una rama de actividad. Adicionalmente, en el artículo 84.2 de la LIS se precisa que:

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

En el caso que nos ocupa, en la medida en que el valor fiscal de la inversión en B también sea de 200 um, no será preciso realizar ajuste alguno.

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso	900	
6xx	Gastos por naturaleza	230	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	75 (1)	
7xx	Ingresos por naturaleza		280
xxx	Deudas		400
240	Inversión en B		200
113	Reservas		325

(1) Crédito fiscal = 25 % × 300 = 75.

De conformidad con el artículo 82.1 de la LIS, cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos, un 5 %, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación.

### 2.3. Adquisición de elementos que no cumplen la definición de negocio

El apartado 3 del artículo 47 de la RICAC recuerda que cuando el patrimonio que se transmite no cumpla la definición de negocio (al margen de que la fusión se acuerde entre partes no vinculadas o entre empresas del grupo), solo se aplicará el método de adquisición en aquellos aspectos que no se opongan al criterio previsto en la NRV que resulte aplicable (en función de la naturaleza del elemento patrimonial), para contabilizar la operación en la sociedad absorbente.

A pesar de esta referencia genérica, es claro que los elementos adquiridos se valorarán por su valor razonable, y en el supuesto de que dicho valor no pudiese estimarse de manera fiable por el valor razonable de las acciones o participaciones entregadas (en sintonía con lo dispuesto en la NRV 17.<sup>a</sup> 2 PGC).

En concreto, en el artículo 47.3 de la RICAC se menciona que no se consideran contrarios a esa regulación: a) Los criterios establecidos para reconocer y valorar el traspaso de los elementos patrimoniales; b) El registro de los efectos contables de la operación; y, c) Los criterios para calificar una operación como adquisición inversa, así como las consecuencias que de ello se derivan, como las normas de elaboración de las cuentas anuales de las sociedades que participan en la operación.

Además se precisa que los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como mayor valor del activo adquirido y que en estos casos la sociedad adquirente no reconocerá un activo ni un pasivo por impuesto diferido por causa de la adquisición, de acuerdo con lo previsto en la NRV 13.<sup>a</sup> del PGC y en la RICAC de 9 de febrero de 2016.

#### **Ejercicio 10. Escisión parcial de un patrimonio que no cumple la definición de negocio**

La sociedad A posee la totalidad de las acciones representativas del capital de la sociedad B. El patrimonio de la sociedad B está integrado por dos negocios ( $N_1$  y  $N_2$ ). Al cierre del ejercicio 20X0, el capital social de la sociedad B es de 50 um y las reservas acumuladas de 250 um. Los activos, pasivos, ingresos y gastos de la sociedad B en esa fecha son los que se muestran a continuación:

	31-12-20X0	$N_1$	$N_2$	Total
Activos		180	420	600
Pasivos		60	140	200

31-12-20X0	N1	N2	Total
Ingresos	70	110	180
Gastos	-60	-20	-80
<b>Pérdidas y ganancias</b>	<b>10</b>	<b>90</b>	<b>100</b>

Al cierre del ejercicio 20X0, la sociedad A acuerda la escisión del negocio N<sub>2</sub> de la sociedad B que es adquirido por la sociedad C (sociedad de nueva creación íntegramente participada por la sociedad A que se constituye con un capital social de 40 um). La sociedad A tiene contabilizada la inversión en B por el importe del capital social desembolsado en la fecha de su constitución, 50 um. Adicionalmente se conoce que el valor razonable de los negocios N<sub>1</sub> y N<sub>2</sub> al cierre del ejercicio 20X0 asciende a 600 y 400 um, respectivamente. La escisión se inscribe en el Registro Mercantil el 15 de febrero de 20X1.

El negocio escindido está formado por un inmueble arrendado con un valor razonable de 580 um, los correspondientes contratos de alquiler y un préstamo hipotecario con una entidad financiera. No se transfiere personal ni otros medios materiales. El cobro de los alquileres y la gestión de las posibles incidencias lo seguirá realizando la sociedad B. A tal efecto, la sociedad B y la sociedad C suscriben el correspondiente contrato de prestación de servicios.

*Se pide:*

Contabilizar la escisión en las sociedades A, B y C considerando que la sociedad A no formula cuentas consolidadas y que todas las sociedades tributan al 25 %.

### Solución

El negocio escindido no cumple la definición de negocio. En consecuencia, la sociedad C aplicará la correspondiente NRV para registrar cada uno de los elementos patrimoniales adquiridos o pasivos asumidos.

Sin perjuicio de lo anterior, de acuerdo con el artículo 53.3 de la RICAC, deberán tenerse en cuenta los criterios aplicables en el método de adquisición para reconocer y valorar el traspaso de los elementos patrimoniales y el registro de los efectos contables de la operación.

La escisión se acuerda en el ejercicio 20X0 y se inscribe en el Registro Mercantil en febrero de 20X1, antes de que finalice el plazo previsto en el TRLSC para formular cuentas anuales. Por lo tanto, en aplicación de esos criterios, la operación surtirá efectos en las cuentas anuales del ejercicio 20X0.

#### *Sociedad B*

La baja del negocio escindido origina el reconocimiento de una renta contable en la sociedad transmitente que se mostrará en la cuenta de pérdidas y ganancias porque la operación no se rige por la NRV 21.<sup>a</sup> 2 del PGC.

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Deudas	140	
5533	Socios, cuenta de escisión	400	
5323	Créditos a corto plazo a empresas del grupo	40	
xxx	Activo		420
xxx	Beneficio por la baja del negocio		160

Además, la escisión no puede acogerse al régimen fiscal especial porque el patrimonio escindido no cumple la definición de rama de actividad, al carecer de medios personales y materiales para que pueda explotarse de manera autónoma el inmueble adquirido. En consecuencia, las rentas que se ponen de manifiesto como consecuencia de la baja del inmueble arrendado de la sociedad B (580 – 420) se integran en la base imponible de la sociedad transmitente en aplicación de los artículos 17.4 y 17.5 de la LIS. Como el negocio escindido carece de bases imponibles negativas o de otro patrimonio que pueda retener la sociedad B para financiar el pago de este impuesto, en la baja surgirá un crédito de 40 um frente a la sociedad C.

En el hipotético caso de que la escisión sí que cumpliera el concepto de rama de actividad, en lugar de reconocer un crédito, se contabilizaría un cargo en la cuenta 630, «Gasto por impuesto sobre beneficios», para reflejar la imposición diferida que se transfiere a la sociedad C.

Por la entrega de las acciones de la sociedad C a la sociedad A.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	35	
113	Reservas	365	
5533	Socios, cuenta de escisión		400

### Sociedad C

La valoración de los activos y pasivos del negocio escindido de la sociedad B en las cuentas individuales de la sociedad C será el valor razonable del inmueble adquirido y los pasivos asumidos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activos	580	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
5532	Socios de sociedad escindida		400
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo		40
xxx	Pasivos		140

En el hipotético caso de que la escisión cumpliera la definición de rama de actividad, pero no la de negocio (supuesto bastante excepcional), el activo se registraría por 540 um (580 um menos el efecto impositivo de 40 um) porque la NRV 13.<sup>a</sup> 2.3 prevé la dispensa al reconocimiento del pasivo por impuesto diferido (en los términos que se recuerdan en el art. 53 RICAC). Este mismo criterio se seguirá en el supuesto de aportación no dineraria del activo si la operación puede acogerse al régimen fiscal regulado en el artículo 87 de la LIS (para aplicar este régimen se recuerda que los elementos aportados no es preciso que cumplan la definición de rama de actividad).

Además, en el artículo 54.4 de la RICAC se aclara que la escisión no afecta a la información comparativa de la sociedad adquirente porque la operación solo produce efectos contables desde la fecha de adquisición.

Por la emisión de las acciones de la sociedad C y su posterior entrega a la sociedad A.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de sociedad escindida	400	
100	Capital social		40
110	Prima de emisión		360

Si la sociedad C ya perteneciese al grupo y estuviese íntegramente participada por la sociedad A, la operación podría acogerse a las simplificaciones previstas en el artículo 52.1 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, en cuyo caso no sería preciso emitir acciones. La contrapartida del asiento sería la cuenta 118, «Aportaciones de socios o propietarios». Si la participación de la sociedad A en la sociedad C no fuese del 100%, esta última tendría que emitir acciones. En este supuesto, en su caso, la diferencia entre el capital social y la prima de emisión y el valor consolidado del negocio se reconocería en la cuenta 1101, «Prima de emisión o asunción, diferencia de escisión».

### Sociedad A

En nuestra opinión, para contabilizar las acciones recibidas podría traerse a colación por analogía el criterio establecido en el artículo 57 de la RICAC. Considerando que la sociedad A es el socio único de la sociedad C, en principio, la permuta debería calificarse como no co-

mercial. El valor de los instrumentos dados de baja se cuantificará aplicando al valor en libros de las acciones o participaciones en la contabilidad del socio la proporción existente entre el valor razonable de los elementos escindidos y el valor razonable de la sociedad. De acuerdo con los datos del enunciado, el citado porcentaje será el 40 % (400/1.000).

Código	Cuenta	Debe	Haber
240	Inversión en C	20	
240	Inversión en B (40% × 50)		20

La baja de las acciones de B determina la incorporación de una renta fiscal a la base imponible de la sociedad A por diferencia entre el valor de mercado de las acciones que se dan de baja (400) y su valor fiscal (20) en aplicación de los artículos 17.4 y 17.5 de la LIS. Las acciones de la sociedad C recibidas se valoran, a efectos fiscales, por el valor de mercado de las entregadas. Esta circunstancia origina el reconocimiento de un activo por impuesto diferido (25 % × 380) porque la operación ha afectado a la base imponible de la sociedad A.

### 3. La cesión global de activo y pasivo

La contraprestación que entrega el cesionario en las operaciones de cesión global de activo y pasivo no pueda consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio (art. 81.1 de la Ley 3/2009). Este aspecto introduce una singularidad jurídica y, por lo tanto, económica, que excluye a las cesiones globales del ámbito de aplicación de las reglas particulares entre empresas del grupo.

En este sentido, el artículo 58.2 de la RICAC aclara que cuando el patrimonio que se transmita por causa de la cesión global de activo y pasivo cumpla la definición de negocio establecida en la NRV sobre combinaciones de negocios del PGC, la operación se contabilizará siguiendo el método de adquisición regulado en esa NRV, al margen de que la operación se realice entre empresas del grupo. En caso contrario, la operación se contabilizará aplicando las NRV que correspondan en función de la naturaleza de los activos y pasivos cedidos.

En este punto es preciso recordar que, de acuerdo con el ámbito de aplicación diseñado en la NRV 21.<sup>a</sup> 2, las reglas particulares solo se aplican a las operaciones societarias en las que la incorporación de los elementos patrimoniales al balance de la sociedad adquirente se realiza con abono al patrimonio neto. En consecuencia, como la contraprestación en la cesión global debe consistir en la entrega de un activo o la asunción de una deuda, la RICAC excluye estas transacciones del alcance del método del coste precedente.

Una vez hecha esta precisión, hay que resaltar que la cesión global se rige por el método de adquisición cuando el objeto del acuerdo cumpla la definición de negocio. En este caso, la fecha de adquisición será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la sociedad cedente en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de cesión global no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del patrimonio transferido en un momento posterior.

La sociedad cedente contabilizará la cesión global del activo y pasivo siguiendo los criterios establecidos en el artículo 49 para contabilizar la fusión en la sociedad adquirida (absorbida). Por su parte, la sociedad cesionaria tendrá en cuenta los criterios establecidos en el artículo 48 para contabilizar la fusión en la sociedad adquirente (absorbente).

En lo que atañe a la contabilidad del socio de la sociedad cedente, el artículo 61 de la RICAC aclara que cuando estos reciban la contraprestación directamente, se aplicarán los criterios establecidos en el artículo 57 para contabilizar las operaciones de escisión en los socios de la sociedad adquirida (escindida), sin perjuicio de que tal contraprestación, por imperativo legal, no pueda consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio del cesionario.

Cuando la contraprestación la reciba la sociedad cedente (art. 81.2 de la Ley 3/2009), los socios de esta última que estuvieran aplicando el criterio del coste no modificarán el valor en libros de su inversión por causa de la cesión.

### Ejercicio 11. Cesión global de activos y pasivos. La contraprestación la recibe la sociedad cedente

Las sociedades A y B acuerdan al cierre del ejercicio 20X1 la cesión global del activo y pasivo de la sociedad B a la sociedad A, a cambio de una contraprestación monetaria. La contraprestación pactada se ha fijado en 1.000 um y las actividades y activos transferidos cumplen la definición de negocio.

Al cierre del ejercicio 20X1, el valor en libros y el valor razonable de los activos y pasivos de la sociedad B muestran los siguientes importes:

Balance 31-12-20X1					
Activo	VL	VR	Patrimonio neto y pasivo	VL	VR
Activo diverso	4.020	4.520	Capital social	100	
			Reservas	240	





Balance 31-12-20X1					
Activo	VL	VR	Patrimonio neto y pasivo	VL	VR
▶			Resultado ejercicio	80 (1)	
			Deudas	3.600	3.600
<b>Total</b>	<b>4.020</b>		<b>Total</b>	<b>4.020</b>	

(1) Sin considerar el efecto impositivo.

Las plusvalías del negocio B se acumulan en un activo identificable por importe de 500 um y en un fondo de comercio por un valor de 300 um, en ambos casos, antes de considerar el efecto impositivo.

Se pide:

Contabilizar la operación en las sociedades A y B que tributan en el impuesto sobre sociedades al 25 %.

### Solución

La cesión global de activo y pasivo constituye una combinación de negocios y, por lo tanto, para su registro contable se aplicará el método de adquisición regulado en la NRV 19.<sup>a</sup> del PGC.

#### Sociedad B

Esta operación no se incluye en el ámbito de aplicación del régimen fiscal especial regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS. En consecuencia, el beneficio contabilizado por la sociedad B se integraría en la base imponible del impuesto en aplicación del artículo 10.3 de la LIS.

La fecha de efectos contables vendrá determinada por la fecha de la junta en que se acuerde la operación. Los ingresos y gastos devengados desde el inicio del ejercicio y hasta esta fecha se retienen en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad B. También lucirá en su cuenta de resultados el beneficio o pérdida derivado de la baja del negocio.

Código	Cuenta	Debe	Haber
57x	Tesorería	1.000	





Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
xxx	Deudas	3.600	
5323	Créditos a corto plazo a empresas del grupo (1)	220	
xxx	Activo diverso (1)		4.020
77x	Beneficio por la cesión del negocio		800

(1) Alternativamente, cabría haber acordado la retención de 220 um de activos del negocio transferido.

Toda esta renta contable se integrará en la base imponible de la sociedad B y generará el correspondiente gasto por impuesto, cuya cancelación se financiará con una parte de los activos del negocio cedido.

Código	Cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios	220	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		220

$$\text{Gasto por impuesto} = 25\% \times (80 + 500 + 300) = 220$$

*Sociedad A*

$$\text{Fondo de comercio} = 1.000 - (4.520 - 3.600 - 220) = 300$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
xxx	Activo diverso	4.520	
204	Fondo de comercio	300	
5133	Otras deudas a corto plazo con empresas del grupo		220
xxx	Otras deudas		3.600
57x	Tesorería		1.000

**Ejercicio 12. Cesión global de activos y pasivos. La contraprestación la recibe el socio de la sociedad cedente**

La situación es la misma que la descrita en el ejercicio anterior, pero en este caso la contraprestación la recibe la sociedad H, socio al 100 % de la sociedad B, que tiene contabilizadas las acciones de esta última sociedad por 100 um.

Se pide:

Contabilizar la operación en las sociedades A, B y H que tributan en el impuesto sobre sociedades al 25 %.

**Solución**

*Sociedad B*

El artículo 81.2 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, dispone que la sociedad cedente quedará extinguida si la contraprestación fuese recibida total y directamente por los socios. En tal caso, opinamos que la liquidación del impuesto sobre sociedades debería ser asumida por la sociedad A, actuando por cuenta de la sociedad B.

Código	Cuenta	Debe	Haber
630	Impuesto sobre beneficios	220	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		220

$$\text{Gasto por impuesto} = 25\% \times (80 + 500 + 300) = 220$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
5534	Socios, cuenta de cesión global de activo y pasivo	1.000	
xxx	Deudas	3.600	
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	220	
xxx	Activo diverso		4.020
77x	Beneficio por la cesión del negocio		800



Código	Cuenta	Debe	Haber
77x	Beneficio por la cesión del negocio	800	
7xx	Otros ingresos	380	
6xx	Gastos diversos		300
630	Impuesto sobre beneficios		220
129	Resultado del ejercicio		660

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	100	
133	Reservas	240	
129	Resultado del ejercicio	660	
5534	Socios, cuenta de cesión global de activo y pasivo		1.000

*Sociedad A*

Código	Cuenta	Debe	Haber
57x	Tesorería	2.000	
240	Inversión en B		100
7733	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo		1.900

El beneficio de la operación se integrará en la base imponible, salvo que se cumplan los requisitos regulados en el artículo 21 de la LIS para declarar la renta exenta.

## 4. La transformación

El régimen jurídico aplicable a la transformación de las sociedades de capital está regulado en la Ley 3/2009, de 3 de abril. A continuación se enuncian de forma breve los aspectos más destacables desde un punto de vista contable.

Al convocar la junta en que haya de deliberarse sobre el acuerdo de transformación, los administradores deberán poner a disposición de los socios, entre otros, los siguientes documentos (salvo que el acuerdo de transformación se adopte en junta universal y por unanimidad):

- 1.º El balance de la sociedad a transformar, que deberá estar cerrado dentro de los seis meses anteriores a la fecha prevista para la reunión, junto con un informe sobre las modificaciones patrimoniales significativas que hayan podido tener lugar con posterioridad al mismo.
- 2.º El informe del auditor de cuentas sobre el balance presentado, cuando la sociedad que se transforme esté obligada a someter sus cuentas a auditoría.

Adicionalmente, los administradores de la sociedad están obligados a informar a la junta de socios a la que se someta la aprobación de la transformación, sobre cualquier modificación importante del activo o del pasivo acaecida entre la fecha del informe justificativo de la transformación y del balance puestos a disposición de los socios y la fecha de la reunión de la junta.

El acuerdo deberá incluir la aprobación del balance de la sociedad presentado para la transformación, con las modificaciones que en su caso resulten procedentes.

A partir de estos antecedentes, en el artículo 46.1 de la RICAC se indica que, en la medida en que con la transformación una sociedad adopta un tipo social distinto, conservando su personalidad jurídica, esta modificación estructural no altera la fecha de cierre del ejercicio a menos que la junta acuerde su modificación.

También se aclara que los gastos incurridos en la transformación de la sociedad se reconocerán de acuerdo con el principio de devengo y se mostrarán en el resultado de la explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que se deban contabilizar como una reducción de reservas de acuerdo con lo indicado en el artículo 6. Y se dispone que el valor en libros de los elementos patrimoniales de la sociedad que se transforma no se modifica, por el hecho de que la sociedad adopte otro tipo social.

En lo que respecta a la posible separación de los socios, en el artículo 40.3 de la RICAC se estipula que hasta que el socio no ejerza el derecho de separación en tiempo y forma (de acuerdo con lo previsto en el art. 15 LME), el porcentaje de capital social que represente su participación se seguirá mostrando en los fondos propios. No obstante, una vez se cumplan los requisitos estipulados en la LME para determinar que el socio ha quedado separado de la sociedad, se reconocerá un pasivo por un importe equivalente al valor razonable de las acciones o participaciones de estos socios, con cargo a una partida de fondos propios que represente el importe del compromiso de adquisición de los instrumentos de patrimonio propio.

### Ejercicio 13. Transformación de sociedad de responsabilidad limitada en sociedad anónima

La sociedad X, SL acuerda en la junta general celebrada el 20 de mayo de 20X2 la transformación de la entidad en una sociedad anónima. A tal efecto, la sociedad debe incrementar su capital social hasta 60.000 um. Los gastos de los asesores que intervienen en la operación ascienden a 1.500 um y los gastos relacionados con el aumento de capital social (escritura y registro) son de 900 um.

*Se pide:*

Contabilizar el proceso de transformación en la sociedad X, SL.

#### Solución

Por los gastos incurridos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	900	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		900

Por el incremento de capital social:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	40.000	
100	Capital social		40.000

Por los gastos relacionados con el aumento de capital (escritura y registro):

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	1.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500

## 5. El cambio internacional del domicilio

El artículo 62.1 de la RICAC establece que el traslado al territorio español del domicilio de una sociedad constituida conforme a la ley de otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo no afectará a la personalidad jurídica de la sociedad.

Por otro lado, y en relación con la obligación de aportar algún informe o documento que soporten los valores de las cifras registradas, dicho artículo establece la obligación solo para aquellas sociedades que no formen parte del Espacio Económico Europeo, con alguna precisión. En concreto, se indica que las sociedades extranjeras de capital que pretendan trasladar su domicilio social a España desde un Estado que no forme parte del Espacio Económico Europeo deberán justificar con informe de experto independiente que el valor razonable del activo menos el pasivo cubre la cifra del capital social exigido por el derecho español de conformidad con las reglas previstas para las aportaciones no dinerarias.

La misma regla se aplicará al traslado a España del domicilio de sociedades constituidas conforme a la ley de otros Estados, si la legislación de esos países lo permite con mantenimiento de la personalidad jurídica.

Es preciso advertir que el informe del experto no puede emplearse para revalorizar los elementos patrimoniales de la sociedad que traslada su domicilio, si este ajuste de valor no estuviese previsto en el PGC y sus disposiciones de desarrollo. Por ejemplo, para el caso de una sociedad francesa que desee cambiar su domicilio a España, el traslado del domicilio social no afectará a la personalidad jurídica de la entidad. Bajo este supuesto, sería preceptivo justificar con informe de experto independiente que el valor razonable del activo menos el pasivo cubre la cifra del capital social. No obstante, en la formulación de las cuentas anuales del primer ejercicio económico cerrado en España se deberán tener en cuenta los siguientes criterios:

- a) La sociedad que traslada su domicilio social a territorio español deberá formular sus cuentas anuales individuales de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio, en el TRLSC, en el PGC y demás normativa que le sea aplicable.
- b) En consecuencia, si la sociedad que traslada su domicilio ha seguido principios y normas de valoración no homogéneos con los vigentes en España, los elementos integrantes de las cuentas anuales deberán ser valorados de nuevo conforme a los criterios contables españoles, realizándose los ajustes retroactivos necesarios, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel.

El efecto neto de aplicar el criterio establecido en el párrafo anterior se reconocerá contra una cuenta de reservas, salvo que en aplicación del nuevo criterio la diferencia de valor se tuviera que contabilizar en otro epígrafe del patrimonio neto.

- c) En las primeras cuentas formuladas en España se deberá suministrar información comparativa del ejercicio anterior ajustada a los nuevos criterios.

De lo anterior se desprende que no es posible mantener los principios contables aplicables en Francia en la formulación de las cuentas anuales, ya que los elementos integrantes de estas cuentas deberán ser valorados de nuevo conforme a los criterios contables españoles, realizándose los ajustes retroactivos necesarios, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel.

## 6. Conclusiones

El apartado 1, «Cuentas anuales. Imagen fiel», del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC dispone que:

El sujeto contable que informa como persona jurídica individual, en el marco de este Plan General de Contabilidad, lo hará con independencia del grupo de empresas al que pueda pertenecer, sin perjuicio de las normas particulares recogidas en la segunda parte de este Plan y de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales.

Sobre la base de este principio, los criterios para contabilizar las modificaciones estructurales varían en función del grado de vinculación de las sociedades que intervienen en la operación y de que los activos y actividades que se transmitan cumplan la definición de negocio.

Si el acuerdo se formaliza entre empresas del grupo, en el sentido de la NECA 13.<sup>a</sup> del PGC, y el objeto de la transacción es un negocio, la fusión o escisión se contabilizará siguiendo el método del coste precedente regulado en la NRV 21.<sup>a</sup> 2. En caso contrario, con carácter general, los elementos patrimoniales adquiridos se registrarán por su valor razonable.

En desarrollo del método de adquisición, la Resolución de 5 de marzo del ICAC ha contribuido a aclarar las reglas sobre la retroacción contable, y al mismo tiempo ha incluido alguna aclaración relevante sobre el registro de las fusiones y escisiones en los socios de las sociedades que participan en la operación.

Las reglas particulares en materia de reestructuración empresarial preservan la fiabilidad de la información financiera, al evitar el reconocimiento de fondos de comercio, de difícil valoración, en transferencias de negocios dentro de un grupo.

No obstante, la justificación de las reglas particulares dista mucho de ser una cuestión pacífica porque el registro del inmovilizado material o intangible por referencia al coste precedente no cabe duda de que altera la determinación del resultado del ejercicio de la sociedad adquirente.

Por otro lado, no es menos controvertido el hecho de que la compraventa de un negocio o la cesión global de activos y pasivos entre empresas del grupo se rijan por el método de adquisición, y que la fusión, escisión o aportación no dineraria de un negocio deban seguir el método del coste precedente, a pesar de que en todos estos casos se transfiera un negocio entre empresas del grupo. La razón que justifica excluir estas transacciones del alcance de las reglas especiales es simple y llanamente evitar el quebranto que, en caso contrario, se produciría en el patrimonio neto de la sociedad adquirente si tuviese que reconocer los activos por el coste precedente y la contraprestación entregada por su valor razonable.

En cualquier caso, el trabajo realizado por la normalización contable española en este ámbito es positivo porque ha puesto a disposición de los usuarios unas reglas que han permitido resolver de una manera práctica situaciones complejas en las que hubiera sido preciso introducir un elevado nivel de juicio a la hora de cuantificar el valor razonable de algunos elementos patrimoniales.

A futuro, opinamos que una vez completado el marco de las modificaciones estructurales entre partes no vinculadas, tal vez fuese conveniente que el ICAC aprobase otra resolución dirigida a desarrollar el concepto del grupo de sociedades, la definición de negocio y la NRV 21.<sup>a</sup>; en concreto, las reglas particulares reguladas en su apartado 2, con el objetivo de recopilar y poner al día las numerosas interpretaciones que hasta la fecha se han publicado en el BOICAC acerca de estas operaciones.

Para completar esa tarea sería oportuno tener en cuenta los recientes trabajos del IASB y el EFRAG en sus respectivos proyectos sobre combinaciones de negocios bajo control común, pero sin renunciar a los planteamientos internos, en la medida en que se hayan demostrado adecuados, ni a la experiencia que ha aportado a la normalización contable española el camino recorrido en este ámbito desde la aprobación del PGC en el año 2007.