

Transmisión de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad que venía ejerciendo una persona física

Análisis de la consulta 10 del BOICAC 115, de septiembre de 2018

Ángel González García

Profesor del CEF.-

Extracto

Análisis práctico de la transmisión de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad que venía ejerciendo una persona física.

Consulta 10

Sobre el tratamiento contable de la transmisión de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad que venía ejerciendo una persona física.

Respuesta

Las operaciones de aportación a los fondos propios entre empresas del grupo, debiendo calificarse como tal la realizada entre una persona física empresario y la sociedad en la que participa al 100 %, requieren como paso previo para su adecuado tratamiento contable determinar si el objeto de la aportación constituye un negocio en los términos definidos en la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a, «Combinaciones de negocios», del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado el por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Una vez realizado ese análisis, si el objeto de la aportación constituye un negocio, los elementos aportados se valoran, con carácter general (y en ausencia de un valor en cuentas consolidadas), por el valor contable precedente en la contabilidad de la persona física, de acuerdo

con lo previsto en la NRV 21.^a 2.1 del PGC. En caso contrario, en aplicación de la regla general (NRV 21.^a 1) en materia de aportaciones a los fondos propios, se valorarían por su valor razonable.

En este sentido, considérese la interpretación publicada por este Instituto en la consulta 9 del BOICAC n.º 84, de diciembre de 2010, y la publicada en la consulta 3 del BOICAC n.º 91, de septiembre de 2012.

Por lo tanto, cuando el objeto de la aportación a la sociedad deba calificarse como un negocio, no será posible reconocer fondo de comercio alguno en el adquirente.

Sin embargo, ello no es óbice para que la sociedad pueda reconocer un activo por impuesto diferido en el caso de que la base fiscal de los elementos patrimoniales sea superior a su valor contable, en los términos regulados en la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

Ejemplo

Don Luis, dedicado a la agricultura en estimación directa de IRPF, tiene, afecto a la actividad que desarrolla, los siguientes bienes:

Descripción	Valor adquisición	Valor razonable
Terreno agrícola (10 hectáreas)	40.000	300.000
Maquinaria agrícola	50.000	15.000
Amortización acumulada de maquinaria	-35.000	
Repuestos	5.000	5.000
Total	60.000	320.000

Ante la evolución de la actividad, y con el objeto de facilitar la gestión de la misma, decide aportar los bienes a una sociedad de nueva creación denominada Agrícola Guadámex, SA.

La tasación de los bienes, realizada por experto independiente es de 320.000 um, y decide crear la sociedad con un capital de 60.000 um y una prima de emisión de 260.000 um.

Se pide:

- Contabilizar las operaciones considerando que los bienes aportados sí constituyen un negocio.

- b) Contabilizar las operaciones considerando que los bienes aportados no constituyen un negocio.
- c) Contabilizar este mismo caso considerando el efecto impositivo y que el tipo impositivo es del 25 %, suponiendo que la operación se acoge al régimen especial señalado en el artículo 87 de la Ley del impuesto sobre sociedades.

Solución

La primera cuestión en este tipo de operaciones radica en la determinación del marco normativo que debe aplicarse, teniendo especial importancia si los bienes constituyen un negocio, en cuyo caso, y según señala la consulta, debemos remitirnos a la norma 21.^a del PGC, y no a la norma 19.^a, ya que la operación debe entenderse como realizada entre empresas del grupo. Si los bienes aportados no constituyen un negocio, seguiremos también el tratamiento de la norma 21.^a, si bien, este es el mismo que señala la norma de valoración n.º 2 en el caso de que no hubiera vinculación entre las partes.

Apartado a)

En este caso, seguimos dentro de la norma 21.^a, pero en las reglas especiales, que se aplican a operaciones de reestructuración cuando su forma es, entre otras, una aportación no dineraria y el objeto de la misma es un negocio.

En cuanto a la valoración de los bienes en la sociedad receptora, la citada norma señala que se realizará por su valor consolidado, o en ausencia de este por el valor en cuentas individuales. Como los bienes aportados constituyen un negocio, asumimos que don Luis para cumplir las obligaciones de IRPF, llevaba, como todo comerciante, contabilidad ajustada al Código de Comercio o que al menos tenía los precios de adquisición de los elementos según exige la legislación del citado impuesto.

Vamos a tener una diferencia entre el valor atribuido en la escritura social al capital social, que, según señala la Ley de sociedades de capital en el artículo 67, tendrá como valor máximo el atribuido por los expertos, es decir, el valor razonable y el valor atribuido a los bienes en la contabilidad de la sociedad, ya que para estos debemos usar el valor que tenían en la contabilidad de don Luis, ya que hay una sucesión contable.

La diferencia entre estas valoraciones se realizará en una cuenta de reservas, según lo señalado en la norma de valoración n.º 21.

Los asientos a realizar serán:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	320.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		320.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	40.000	
213	Maquinaria	15.000	
322	Repuestos	5.000	
11	Reservas	260.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		320.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	320.000	
100	Capital social		60.000
110	Prima de emisión o asunción		260.000

El balance después de la operación quedaría:

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	40.000	Capital social	60.000
Maquinaria	15.000	Prima de emisión o asunción	260.000
Repuestos	5.000	Reservas	-260.000
Total	60.000	Total	60.000

Es muy importante en estos casos que la ampliación o constitución de la sociedad se haga con prima de emisión, ya que, en caso contrario, es posible que la sociedad entre en causa de disolución si el patrimonio fuese menor a la mitad del capital social.

Apartado b)

En este caso, la norma de valoración n.º 21 señala que:

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable.

En este mismo sentido se expresa la norma de valoración n.º 2, que constituye la regla general, que señala que «Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital serán valorados por su valor razonable en el momento de la aportación [...]».

Así pues, los asientos realizados en la sociedad serían:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	320.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		320.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	300.000	
213	Maquinaria	15.000	
322	Repuestos	5.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		320.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	320.000	
100	Capital social		60.000
110	Prima de emisión o asunción		260.000

Apartado c)

Desde el punto de vista fiscal, esta operación podría acogerse al régimen de neutralidad fiscal previsto en el artículo 87 de la Ley del impuesto sobre sociedades, si se cumplen las condiciones establecidas en dicho régimen, lo que implicaría que existiría una diferencia fiscal, ya que el valor contable de los bienes sería su valor razonable mientras la base fiscal sería el valor del bien en la sociedad aportante y su valor razonable. Existe un diferimiento de la tributación, que revertirá conforme se vayan amortizando los bienes o, en el caso de que el bien no sea amortizable, cuando se vendan.

En cuanto al reconocimiento del pasivo fiscal derivado de esta operación, el apartado 2.2 de la norma 13 sobre impuesto sobre sociedades, criterio recogido además en la consulta 3 del BOICAC 72 (NFC029113), establece que:

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que estas hubiesen surgido de:

[...]

b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

Lógicamente, aunque no se refleje en contabilidad con base en la excepción anterior el correspondiente pasivo fiscal, se deberá informar de su existencia en la memoria, tal y como señala al respecto la consulta 3 del BOICAC 72:

Los importes de la operación serían:

• Valor razonable del terreno (base contable)	300.000
• Base fiscal del terreno	40.000
• Pasivo fiscal asumido [(300.000 – 40.000) × 25 %]	-65.000

El valor efectivo aportado sería $300.000 + 15.000 + 5.000 - 65.000 = 255.000$

Como hemos comentado previamente, la sociedad asume la tributación de la plusvalía que no ha tributado en sede del aportante, y, aunque no se reconozca el correspondiente pasivo fiscal con base en las excepciones señaladas en la NRV n.º 13, esa deuda existe, por lo que lo realmente lo aportado a la sociedad son 255.000 um.

Desde nuestro punto de vista, esta operación no puede dar lugar a un incremento del patrimonio neto de la sociedad por importe superior al valor razonable de los elementos aportados, minorado por el efecto fiscal, aunque este efecto no se reconozca en las cuentas anuales.

Así pues, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley de sociedades de capital, que establece que «El valor que se dé a la aportación en la escritura social no podrá ser superior a la valoración realizada por los expertos», la constitución de la sociedad no podrá ser por un importe superior a las 255.000 um.

Consideramos que al aplicar lo dispuesto en el punto b) de la norma, y no reconocer en el momento inicial el pasivo, tampoco deberá contabilizarse posteriormente la partida relacionada con el impuesto, conforme se vaya amortizando contable y fiscalmente el bien y se desaparezca la diferencia entre la base contable y fiscal, dando, por lo tanto, a la operación el tratamiento de diferencia permanente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	255.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		255.000



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales (300.000 de valor razonable – 65.000 de pasivo fiscal)	235.000	
213	Maquinaria	15.000	
322	Repuestos	5.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		255.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	255.000	
100	Capital social		60.000
110	Prima de emisión o asunción		195.000

Si bien reconocemos el terreno por un valor inferior a su valor razonable, creemos que no debe incrementarse el patrimonio por un importe superior a la aportación efectiva realizada.