

ASPECTOS CONTABLES E IMPLICACIONES FISCALES (SEGÚN LEY 27/2014 DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES) DE LAS APORTACIONES NO DINERARIAS DE NEGOCIOS

Jacinto Ruiz Quintanilla

*Profesor Mercantil
Censor Jurado de Cuentas
Asesor Fiscal*

EXTRACTO

Este trabajo se refiere al análisis de la fiscalidad de las aportaciones no dinerarias de negocios, considerando el régimen especial del capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades, e incluyendo tanto las aportaciones realizadas entre entidades independientes, como del grupo, y las realizadas por personas físicas.

Por otro lado, también se analiza la problemática existente en la práctica desde el punto de vista del aportante/transmitente y del adquirente/beneficiario, así como la eliminación de la doble imposición.

Para llevar a cabo el análisis fiscal también se han tenido en cuenta las modificaciones realizadas en el impuesto sobre sociedades por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre.

Con el fin de estudiar en profundidad las implicaciones fiscales de estas operaciones, y dada la dificultad para la comprensión de dicha fiscalidad, se analiza previamente la normativa y problemática contable de las mismas, incluido el efecto impositivo.

Finalmente, indicar que el trabajo se acompaña de varios cuadros con esquemas y casos prácticos.

Palabras clave: aportación no dineraria, Ley 27/2014 del impuesto sobre sociedades, contabilidad, Real Decreto-Ley 3/2016 y doble imposición.

Fecha de entrada: 06-04-2017 / Fecha de aceptación: 12-04-2017

ACCOUNTING AND TAX ASPECTS (ACCORDING TO INCOME TAX LAW 27/2014) OF THE NON-MONETARY CONTRIBUTIONS OF BUSINESS TO COMPANIES

Jacinto Ruiz Quintanilla

ABSTRACT

This work concerns the analysis of the taxation of non-monetary contributions of businesses, considering the special regime of Chapter VII of Title VII of Law 27/2014, of November 27, on Corporate Tax Law, and including both the contributions made between independent entities and group companies, as well as those made by individuals.

Moreover, it also analyzes the existing problems in practice from the point of view of the transferor of the business and the acquirer, as well as the avoidance of double taxation.

To perform this analysis it has also been taken into account the changes made in the Corporation Tax Law by Royal Decree-Law 3/2016, of December 2.

In order to study later the tax implications, and considering the difficulty of understanding the taxation of these operations, it is previously analyzed the regulations and accounting problems of these transactions, including the tax effect.

Finally, indicate that the work is accompanied by several tables containing schemes as well as case studies.

Keywords: non-monetary contributions, Corporate Income Tax Law 27/2014, accounting, Royal Decree-Law 3/2016 and double taxation.

Sumario

1. Introducción
 - 1.1. El concepto de aportación no dineraria
 - 1.2. Esquema de una aportación no dineraria
2. Normas contables. La adquisición de negocios
 - 2.1. Combinaciones de negocios. Concepto
 - 2.2. Método de adquisición
 - 2.3. Efecto impositivo: impuesto sobre beneficios
 - 2.3.1. Diferencias temporarias
 - 2.3.2. Pasivo por impuesto diferido
 - 2.3.3. Registro contable del impuesto sobre beneficios (NRV 13.^a 2.4 PGC)
3. Normas fiscales. Impuesto sobre sociedades. El régimen especial de neutralidad fiscal
 - 3.1. Contenido del régimen especial
 - 3.2. Aplicación del régimen fiscal especial
 - 3.3. Motivos económicos válidos de la operación
 - 3.4. Otros aspectos del régimen especial
 - 3.4.1. Rentas derivadas de la transmisión (art. 77 LIS)
 - 3.4.2. Valoración fiscal de los bienes adquiridos (art. 78 LIS)
 - 3.4.3. Diferimiento
 - 3.4.4. Transmisión de las BIN
 - 3.4.5. Obligaciones contables (art. 86 LIS)
 - 3.5. Exención y eliminación doble imposición
 - 3.5.1. Régimen general de exención por venta de acciones o en operaciones societarias (art. 21 LIS)
 - 3.5.2. Régimen especial. Normas para evitar la doble imposición (art. 88 LIS)
4. Normas mercantiles
5. Aportaciones no dinerarias de negocios entre empresas independientes
 - 5.1. Normas contables
 - 5.1.1. Valoración inicial
 - 5.1.2. Impuesto sobre beneficios (NRV 13.^a PGC)
 - 5.1.3. Retroacción contable

- 5.2. Normas fiscales específicas
- 5.3. Caso práctico
 - 5.3.1. Planteamiento
 - 5.3.2. Método de adquisición
 - 5.3.3. Asientos contables
 - 5.3.4. Implicaciones fiscales
- 6. Aportaciones no dinerarias de negocios entre empresas del grupo
 - 6.1. Normas contables
 - 6.1.1. Concepto de empresa de grupo
 - 6.1.2. Valoración
 - 6.1.3. Efecto impositivo. Impuesto sobre beneficios (NRV 13.^a PGC)
 - 6.1.4. Retroacción contable
 - 6.2. Normas fiscales específicas
 - 6.3. Caso práctico
 - 6.3.1. Planteamiento
 - 6.3.2. Método de adquisición
 - 6.3.3. Asientos contables
 - 6.3.4. Implicaciones fiscales
- 7. Aportaciones no dinerarias de negocios realizadas por personas físicas
 - 7.1. Normas contables
 - 7.2. Normas fiscales específicas
 - 7.3. Caso práctico
 - 7.3.1. Planteamiento
 - 7.3.2. Método de adquisición
 - 7.3.3. Asientos contables
 - 7.3.4. Implicaciones fiscales
- 8. Conclusión

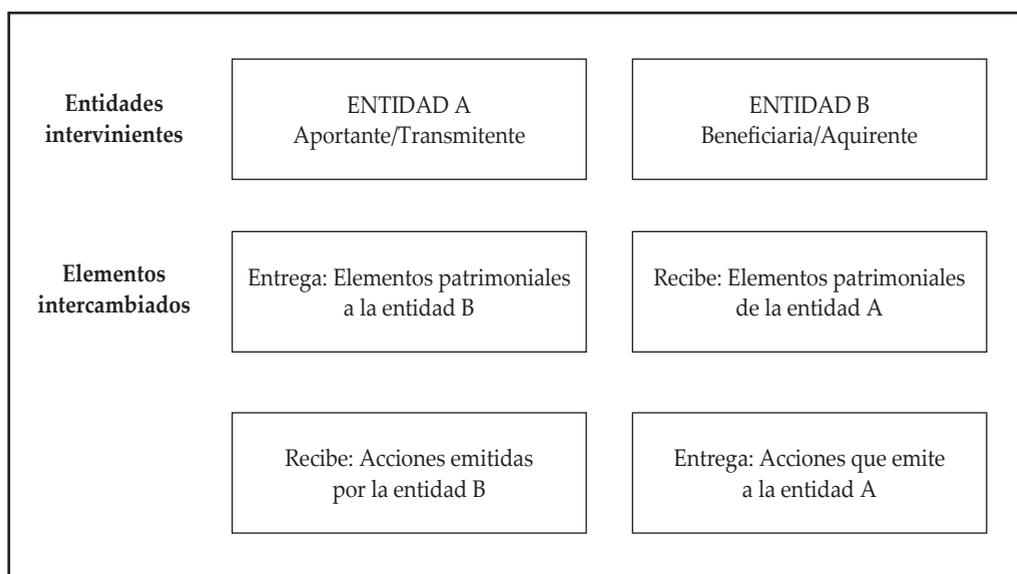
NOTA: El autor agradece a María José Torre Mériz sus valiosas sugerencias y observaciones al revisar el texto. Cualquier error existente es responsabilidad del autor.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. EL CONCEPTO DE APORTACIÓN NO DINERARIA

Como se observará a lo largo de este trabajo, el término «Aportación no dineraria» que se identifica con la aportación de bienes, elementos, negocio, etc., a una sociedad a cambio de la atribución de acciones a la entidad aportante, no se emplea en las distintas normativas con idéntica denominación, si bien en la práctica se suelen asimilar en muchos casos.

1.2. ESQUEMA DE UNA APORTACIÓN NO DINERARIA



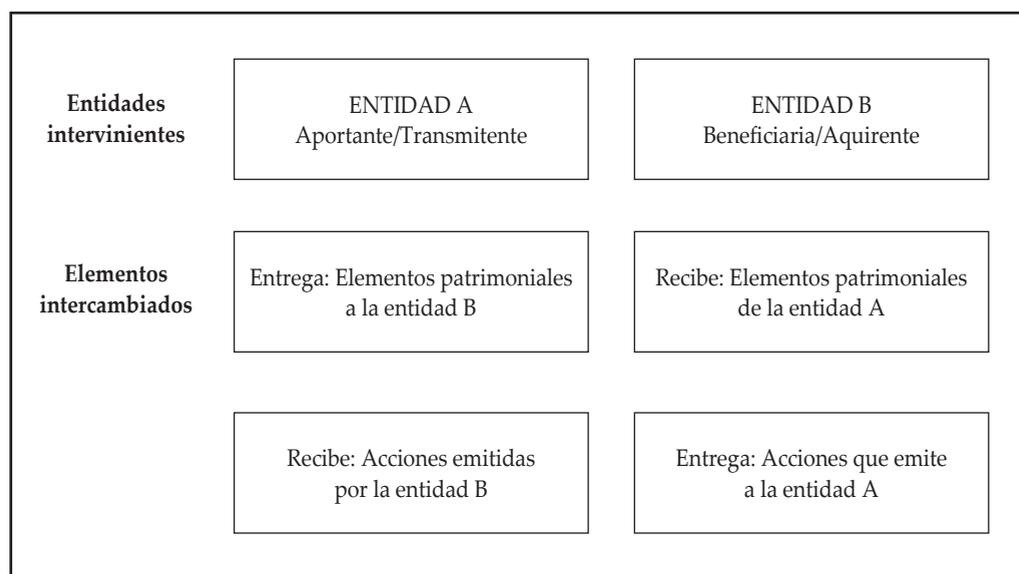
En este esquema general y para nuestro estudio, los elementos que se entregan siempre constituirán un negocio en el sentido que se expone en el apartado 2.1 siguiente.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. EL CONCEPTO DE APORTACIÓN NO DINERARIA

Como se observará a lo largo de este trabajo, el término «Aportación no dineraria» que se identifica con la aportación de bienes, elementos, negocio, etc., a una sociedad a cambio de la atribución de acciones a la entidad aportante, no se emplea en las distintas normativas con idéntica denominación, si bien en la práctica se suelen asimilar en muchos casos.

1.2. ESQUEMA DE UNA APORTACIÓN NO DINERARIA



En este esquema general y para nuestro estudio, los elementos que se entregan siempre constituirán un negocio en el sentido que se expone en el apartado 2.1 siguiente.

2. NORMAS CONTABLES. LA ADQUISICIÓN DE NEGOCIOS

2.1. COMBINACIONES DE NEGOCIOS. CONCEPTO

La norma de registro y valoración (en adelante NRV) número 19.^a del PGC¹ regula las denominadas «combinaciones de negocios», «entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios». En este sentido, la propia NRV identifica a la adquisición de todos o de parte de los elementos patrimoniales que constituyan un negocio como una de las formas jurídicas que se puede originar como consecuencia de una combinación de negocios. Adicionalmente, esta NRV 19.^a señala que la combinación de negocios también se puede originar en la adquisición de acciones o participaciones de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria, bien en la constitución, o bien en la posterior ampliación de capital.

Asimismo dicha NRV 19.^a define el concepto de negocio, estableciendo lo siguiente:

«A efectos de esta norma, un negocio es 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 y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

Para cada transacción la empresa deberá determinar si se trata de una combinación de negocios conforme a la definición del párrafo anterior; en particular, si el conjunto de elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio. En caso contrario, no será de aplicación el método de adquisición salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración, debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, asunción de pasivos, de acuerdo con lo que a tal efecto disponga la citada norma».

Para simplificar este trabajo, en todos los casos analizados se va a entender que se están realizando operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios, es decir, que se están realizando combinaciones de negocios desde el punto de vista contable.

2.2. MÉTODO DE ADQUISICIÓN

La NRV 19.^a indica que en las combinaciones de negocios que utilicen la forma jurídica de adquisición (total o parcial) de los elementos de una empresa, que constituyan un negocio, debe-

¹ PGC: Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y modificado por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

rá aplicarse el método de adquisición para su contabilización. Dicho método se define en la NRV 19.^a 2 del PGC. De manera esquemática se expone su contenido a continuación:

- a) **Identificar la empresa adquirente:** la que obtiene el control sobre el negocio. Existen varios criterios: mayoría de votos, designar equipo dirección, etc.
- b) **Determinar la fecha de adquisición:** es aquella en la que la empresa adquirente obtiene el control del negocio adquirido.
- c) **Cuantificar el coste de la combinación de negocios.** Es la suma del:
 1. Valor razonable, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente.
 2. Valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, sean o no probables. (Se contabilizará como activo, pasivo o patrimonio neto).
- d) **Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.** Se valoran por su valor razonable, aunque no figuren previamente en la adquirida (intangibles generados internamente: marcas, patentes, etc.).
- e) **Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa,** que es la diferencia entre los valores surgidos de los apartados c) y d) anteriores, resultando un fondo de comercio cuando dicha diferencia sea positiva.

En cuanto a la empresa adquirente, que, en las aportaciones no dinerarias, será normalmente la que reciba el negocio, la valoración de los activos y pasivos propios, distintos de los del negocio recibido en aportación, no se verá afectada por la combinación de negocios, es decir, los elementos propios de la entidad, ni se podrán registrar a valor razonable, ni se reconocerán activos o pasivos como consecuencia de la operación, salvo los referentes al negocio aportado.

2.3. EFECTO IMPOSITIVO: IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

En este apartado, es conveniente destacar tres aspectos relevantes:

2.3.1. Diferencias temporarias

Estas diferencias son las derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio, en la medida en que tengan in-

cidencia en la carga fiscal futura, las cuales se producen, entre otros casos, en una combinación de negocios (NRV 13.ª 2.1 PGC).

2.3.2. Pasivo por impuesto diferido

En lo referente a las diferencias temporarias imponibles de un activo, esta diferencia se produce cuando la base fiscal de un activo es menor que su valor contable, como más adelante se expondrá en los casos prácticos. Ejemplo: Registro en la entidad adquirente del negocio de un activo por valor (contable) superior al valor (fiscal) que tenía en la entidad aportante, cuya aportación no dineraria se acogió al régimen de neutralidad fiscal.

La norma contable establece que se deberá reconocer un pasivo por impuesto diferido por las diferencias temporarias imponibles, salvo que estas hubieran surgido del reconocimiento inicial de un fondo de comercio (NRV 13.ª 2.2 a) PGC).

2.3.3. Registro contable del impuesto sobre beneficios (NRV 13.ª 2.4 PGC)

Se registra, tanto el corriente como el diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, si hubieran surgido a causa de una combinación de negocios la contrapartida es la correspondiente a los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido, que será el fondo de comercio (véase también NIC 12: párrafos 19 y 66).

3. NORMAS FISCALES. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE NEUTRALIDAD FISCAL

3.1. CONTENIDO DEL RÉGIMEN ESPECIAL

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante LIS), regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, etc., en los artículos 76 a 89, ambos inclusive.

Este régimen especial también se le denomina comúnmente como «régimen de neutralidad fiscal», ya que su fundamento reside principalmente en que la fiscalidad no debe ser ni un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reestructuración, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones. 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 especial, si bien lo anterior se ha modificado y matizado en la LIS como se expondrá en el apartado 3.3 siguiente.

3.2. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

- Se entiende que se aplica este régimen, salvo que se comunique expresamente lo contrario, a la Administración tributaria. Se sanciona con 10.000 euros si no se presenta en plazo esta comunicación (art. 89.1 LIS).
- Se mantiene la posibilidad de renuncia, integrando las rentas de la totalidad o parte de los elementos transmitidos (art. 77.2 LIS).
- Asimismo, según el reglamento del impuesto (en adelante RIS²), la realización de las operaciones se debe comunicar a la Administración tributaria por la entidad adquirente de las operaciones, dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública (art. 48 RIS), indicando, en su caso, la no aplicación del régimen especial (art. 49 RIS).

3.3. MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS DE LA OPERACIÓN

- El artículo 89.2 de la LIS establece, en su párrafo primero, que no se aplicará el régimen de neutralidad fiscal cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, es decir, cuando no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.
- En la nueva LIS se ha incluido, en este artículo 89.2, un nuevo párrafo segundo estableciendo que cuando las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria determinen la inaplicación total o parcial de este régimen especial, por no cumplir lo indicado en el párrafo primero anterior de este artículo, se eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal. Ejemplo: Compensación de bases imponibles negativas (en adelante BIN). Supongamos que se va a realizar una aportación de una rama de actividad cuyos resultados han generado unas BIN que se encontraban pendientes de compensación en la entidad transmitente/aportante del negocio (art. 84.2 b) LIS) en el momento de realizar la aportación. En consecuencia, si la Administración determina que el único objetivo de la aportación no dineraria era la ventaja fiscal consistente en trasladar la compensación de las BIN a la adquirente, ante la dificultad de poderlas compensar en la aportante, tal compensación no se podría llevar a cabo. No obstante, ello no impedirá que se difiera la tributación de la plusvalía originada, por la diferencia entre el valor de mercado y el fiscal, de los elementos transmitidos por la aportante del negocio a la adquirente del mismo.

² Aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

3.4. OTROS ASPECTOS DEL RÉGIMEN ESPECIAL

3.4.1. Rentas derivadas de la transmisión (art. 77 LIS)

No se integran en la base imponible (en adelante BI) las rentas (diferencia entre valor de mercado y fiscal) originadas por las transmisiones de elementos realizadas como consecuencia de las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores, tal como se definen en el artículo 76 de la LIS.

3.4.2. Valoración fiscal de los bienes adquiridos (art. 78 LIS)

Los bienes y derechos adquiridos, mediante las operaciones antes descritas (aportación no dineraria, fusión, etc.), se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad aportante/transmitente antes de realizarse la operación.

3.4.3. Diferimiento

Este diferimiento se produce en la integración en la BI de las rentas originadas por la transmisión de los activos en las operaciones de aportación no dineraria.

3.4.4. Transmisión de las BIN

Según el artículo 84.2 de la LIS, las BIN pendientes de compensar por la entidad transmitente se transmitirán a la entidad adquirente, entre otros supuestos, cuando se transmita una rama de actividad, como las aportaciones no dinerarias, que hayan generado BIN. En este sentido, la Consulta V0327/2016 (NFC057991) fija criterios de cómo determinar el importe de la BIN en estos supuestos.

3.4.5. Obligaciones contables (art. 86 LIS)

- **Memoria.** La adquirente (la que recibe la rama de actividad) debe informar en la memoria anual de una serie de datos, entre los que se incluye una relación de los bienes adquiridos que se hayan incorporado en la contabilidad con un valor contable diferente al que tenían en la transmitente.
- **Valoración de acciones.** Los socios personas jurídicas deberán mencionar en la memoria anual el valor por el que se hayan contabilizado los valores recibidos.
- **Memorias posteriores.** A partir de la segunda memoria, se podrá optar por señalar que los datos de los que es obligatorio informar figuran en la primera memoria, que debe conservarse.
- **Sanciones por incumplimiento.** 1.000 euros por dato omitido en los cuatro primeros años y 5.000 euros en los siguientes, con el límite del 5% de los importes por los que se hayan contabilizado los bienes transmitidos.

3.5. EXENCIÓN Y ELIMINACIÓN DOBLE IMPOSICIÓN

3.5.1. Régimen general de exención por venta de acciones o en operaciones societarias (art. 21 LIS)

El régimen general de la LIS sigue manteniendo dos métodos para eliminar la doble imposición: método de exención (art. 21 LIS) y método de imputación (arts. 31 y 32 LIS), que han sido modificados parcialmente por el Real Decreto-Ley 3/2016.

En este sentido, el método de exención se modificó sustancialmente con la entrada en vigor en 2015 de esta nueva LIS aplicándose, entre otros supuestos, siempre que se cumplan los requisitos³ para poder obtener la exención, a las siguientes operaciones:

- **Dividendos recibidos** (cualquiera que sea su naturaleza u origen del beneficio del que proceden) y la **plusvalía total** (incluida las tácitas) por la transmisión de participaciones de entidades residentes y no residentes en España.
- **Rentas de operaciones societarias** (liquidación de sociedades, separación de socios, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria y cesión global de activo y pasivo) (art. 21.3 LIS), excepto (art. 21.4 a) LIS) para rentas no integradas (por el diferimiento), cuya renta se integrará posteriormente en la base imponible según las normas del régimen especial de neutralidad, referidas a:
 - La aportación de la participación en una entidad que no cumpla con los requisitos⁴ en el momento de realización de la operación (canje de valores, fusión, etc.).
 - La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las acciones, que sería aplicable a la aportación de negocios.

En estos dos casos la exención no se aplica sobre la renta diferida en la entidad transmitente, por la aportación realizada, salvo que se acredite que la adquirente/beneficiaria haya integrado esa renta diferida en su BI.

Lo anteriormente expuesto, en lo que afecta a la aportación no dineraria, viene a significar que la plusvalía fiscal obtenida al aportar el negocio, por la diferencia entre su valor razonable y su valor fiscal, nunca resultará exenta, salvo que la entidad adquirente acredite que ha integrado esa renta o plusvalía fiscal diferida en su base imponible.

³ Participación (directa o indirecta), durante un año, en un porcentaje del 5% (mínimo) o que el valor de adquisición (fiscal según Consulta V3960/2015 –NFC057318–) haya sido superior a 20 millones de euros en la entidad residente en territorio español.

⁴ Véase nota anterior.

3.5.2. Régimen especial. Normas para evitar la doble imposición (art. 88 LIS)

En el caso de que la exención del artículo 21 no se haya podido aplicar, podemos concluir que entrarán en juego las medidas concretas de este artículo 88 para eliminar la doble imposición. Asimismo cabe significar que para que se corrija la doble imposición esta se tiene que haber producido efectivamente, es decir, que la renta diferida haya sido gravada por segunda vez.

Dentro del régimen especial de neutralidad fiscal nos encontramos con el artículo 88 de la LIS que establece un mecanismo para evitar la doble imposición.

En lo referente a la aportación no dineraria se puede producir una doble tributación según se expone a continuación:

- Tanto la beneficiaria/receptora como la entidad transmitente/aportante deben valorar, a efectos fiscales, los activos recibidos, negocio y acciones respectivamente, por el valor fiscal, que tenían los elementos del negocio aportado.
- La doble imposición se produce de la forma siguiente:
 - Sociedad transmitente/aportante. Tributará al vender las acciones recibidas de la sociedad beneficiaria, al ser valor fiscal inferior al de mercado o razonable.
 - Sociedad beneficiaria/receptora. Cuando transmita, amortice o dé de baja el negocio recibido también tributará al ser su valor fiscal inferior al contable, al razonable o de mercado.
- Como se observa, en el régimen especial de neutralidad, la plusvalía fiscal que se difiere en el aportante se traslada al adquirente, por lo que en el momento de la transmisión, amortización o baja de los activos (negocio o acciones) se puede producir una doble tributación que es necesario corregir.

De manera esquemática se muestra la finalidad y aplicación de los dos apartados contenidos en el artículo 88 de la LIS, que regulan la forma de eliminar la doble imposición producida.

	Artículo 88 LIS: Elimina la doble imposición	
	Para aportaciones no dinerarias	
Apartado del artículo	1	2
Aplicable en el	Aportante	Adquirente
Contabilización de la aportación	A valores históricos	A valores razonables

3.5.2.1. Artículo 88.1 de la LIS. Efectos en el aportante

Este apartado 1 se refiere a las aportaciones no dinerarias, cuya contabilización, por ser operaciones entre entidades del grupo, se debe registrar a valores históricos, normalmente el reflejado en las cuentas individuales. En efecto, cuando la entidad adquirente transmita, a valor razonable, el negocio recibido ello originará una plusvalía fiscal y contable, que en caso de materializarse en una distribución de dividendos, ello permitirá al aportante tener derecho a la exención.

Este apartado también regula el supuesto en que el aportante obtenga una renta fiscal, no vía dividendos, sino por la transmisión de las acciones recibidas por la aportación del negocio. No obstante, el Real Decreto-Ley 3/2016 ha añadido una nueva condición, consistente en que la necesidad de que la entidad adquirente haya tributado, con carácter previo, por las plusvalías fiscales obtenidas por la venta de los bienes que componen el negocio recibido.

3.5.2.2. Artículo 88.2. Efectos en el adquirente

Este apartado 2 regula el procedimiento para evitar la doble imposición en la entidad adquirente/beneficiaria, siendo aplicable cuando se ha contabilizado el negocio adquirido a precio de mercado, ya que la plusvalía fiscal diferida no dará lugar a un beneficio contable cuando se transmita el negocio adquirido.

Dicho apartado 2 establece dos mecanismos para eliminar la doble imposición, en el supuesto de aportaciones no dinerarias, que esquemáticamente consisten en lo siguiente:

1. En el momento de su extinción (la adquirente) practicará los ajustes de signo contrario (negativos) a los que hubiese practicado como consecuencia de la aplicación de las normas de valoración del régimen especial.
2. Con anterioridad a la extinción de la adquirente, esta entidad también podrá practicar los referidos ajustes de signo contrario (negativos) siempre que se pruebe que los socios (entidad aportante del negocio) que recibieron las acciones, las han transmitido e integrado en su base imponible la plusvalía fiscal obtenida en su transmisión. Los ajustes negativos se podrán realizar con el límite de la cuantía integrada.

4. NORMAS MERCANTILES

Desde esta perspectiva existen dos normas que posibilitan realizar la aportación no dineraria desde el punto de vista legal:

1. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital, del que destacamos dos artículos, uno que regula la aportación no dineraria y otro referente a la aportación de empresa:

«Artículo 63. *Aportaciones no dinerarias.*

En la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento del capital social deberán describirse las aportaciones no dinerarias con sus datos registrales si existieran, la valoración en euros que se les atribuya, así como la numeración de las acciones o participaciones atribuidas».

«Artículo 66. *Aportación de empresa.*

1. Si se aportase una empresa o establecimiento, el aportante quedará obligado al saneamiento de su conjunto, si el vicio o la evicción afectasen a la totalidad o a alguno de los elementos esenciales para su normal explotación.

2. También procederá el saneamiento individualizado de aquellos elementos de la empresa aportada que sean de importancia por su valor patrimonial».

2. Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. En esta ley se identifica a la aportación no dineraria como una modalidad de escisión, en su artículo 68.1.3.^a, denominándola «segregación», la cual se define en el artículo 71.

«Artículo 71. *Segregación.*

Se entiende por segregación el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias».

La principal diferencia que se observa entre ambas normativas es que la segregación origina la transmisión en bloque y por sucesión universal de la unidad económica mientras que en la aportación no dineraria de rama de actividad los elementos (activo y pasivo) que la componen se transmiten de forma individual. No obstante lo anterior, parecen existir discrepancias en la doctrina sobre si la segregación (Ley 3/2009) debe prevalecer sobre la aportación no dineraria (RDLeg. 1/2010). En este sentido, la doctrina se ha pronunciado mayoritariamente por la posibilidad de optar por uno u otro procedimiento, y asimismo parecen existir aún criterios discrepantes en determinados tribunales.

Finalmente, significar que la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) en sus respuestas a las consultas vinculantes que se la plantean, como más adelante se podrá examinar, referentes a las aportaciones no dinerarias, cuando segregación do expone las normas mercantiles que la regulan, siempre hace referencia al concepto de segregación de la Ley 3/2009.

5. APORTACIONES NO DINERARIAS DE NEGOCIOS ENTRE EMPRESAS INDEPENDIENTES

5.1. NORMAS CONTABLES

5.1.1. Valoración inicial

La regla general para contabilizar y valorar estas operaciones, en el momento inicial, se regula en la NRV 2.^a 1.4, «Aportaciones de capital no dinerarias». En síntesis:

- Para el aportante/transmitente del negocio. La anterior norma se remite, a su vez, a la NRV 9.^a, «Instrumentos financieros», en la que se establece que las acciones recibidas serán contabilizadas por el valor razonable.

En este caso, es probable que si el valor contable de los bienes entregados del negocio es inferior a su valor razonable, por el que se deben contabilizar las acciones recibidas, ello originará un resultado positivo⁵.

- Para la beneficiaria/adquirente del negocio. En este caso, igualmente, los bienes recibidos del negocio serán registrados en la contabilidad por su valor razonable en el momento de la aportación.

5.1.2. Impuesto sobre beneficios (NRV 13.^a PGC)

Se producen diferencias temporarias imponibles, tanto en el aportante/transmitente como en la beneficiaria/adquirente.

- Aportante/Transmitente: Acciones recibidas.

Registrará un pasivo por impuesto diferido (en adelante ID) por la diferencia entre el valor contable, que será el razonable, de las acciones adquiridas y el valor fiscal del negocio transmitido.

- Beneficiaria/Adquirente: Negocio recibido.

Registrará un pasivo por ID por la diferencia entre el valor por el que se contabiliza el negocio recibido, que será el razonable, y el atribuido a efectos fiscales a dicho negocio, que es el que existía en la transmitente/aportante.

⁵ Consulta 6/BOICAC 74/Junio/2008: Aportación no dineraria en la que se adquiere el control (NFC030182). En este tipo de operaciones, en las que la sociedad beneficiaria de la operación se constituye o ya existía, son análogas a las permutas de inmovilizado lo que implica que cuando tengan carácter de permuta NO comercial, situación que se produce en estos casos, *no se reflejará resultado contable* en la entidad aportante.

Notas:

1. Los comentarios anteriores son aplicables siempre que la transacción se haya acogido al régimen especial de neutralidad fiscal.
2. La aparente doble tributación se corrige con lo previsto en el artículo 88.2 de la LIS. Véase apartado 3.5.2.2 de este trabajo.

5.1.3. Retroacción contable

La retroacción contable se regula por la NRV 19.^a 2.2 del PGC, siendo solo aplicable a las operaciones de fusión y escisión. No obstante, si la aportación no dineraria se formaliza como una segregación, que es una modalidad de escisión, la misma estaría facultada para realizar la retroacción contable, la cual se corresponde con la fecha de aprobación de la segregación por la junta de accionistas. De manera resumida, sus características son las siguientes:

- Las obligaciones contables se mantienen hasta la fecha de inscripción (presentación escritura en Registro Mercantil) de la escisión, así como la de presentación de declaraciones (IS, IRPF, IVA).
- En la fecha de inscripción, la sociedad beneficiaria de la escisión reconocerá los efectos retroactivos de la escisión desde la fecha de adquisición, tanto para los ingresos y gastos, como para los activos y pasivos.

Finalmente, la retroacción contable tiene plenos efectos fiscales al no indicar nada en contrario la norma fiscal.

5.2. NORMAS FISCALES ESPECÍFICAS

El artículo 76.3 de la LIS define la aportación no dineraria de la forma siguiente:

«3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente».

Adicionalmente, el artículo 76.4 de la LIS define el concepto de rama de actividad⁶:

⁶ Con respecto a las características del concepto de rama de actividad existen varios pronunciamientos de la DGT. Como botón de muestra transcribimos algunos párrafos de la Consulta V4192/2016 (NFC062789).

«4. Se entenderá por rama de actividad 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. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan».

En lo referente a las acciones recibidas por la entidad aportante, el artículo 79, primer párrafo, de la LIS, establece la valoración fiscal que se debe atribuir a las mismas, en los siguientes términos:

«Las acciones o participaciones recibidas como consecuencia de una aportación de ramas de actividad o de elementos patrimoniales se valorarán, a efectos fiscales, por el mismo valor fiscal que tenían la rama de actividad o los elementos patrimoniales aportados».

Por su parte, la DGT, en las consultas vinculantes que emite, entiende que a efectos de la aplicación del régimen especial, es el concepto de «segregación mercantil» en el que se encuadraría la operación de aportación no dineraria a efectos de la aplicación del régimen especial. En consecuencia, al realizarse la operación en el ámbito mercantil como una modalidad de escisión, cumplirá las condiciones establecidas en la LIS para ser considerada como una operación de las previstas en el capítulo VII del título VII de dicha ley y se podrá acoger al régimen especial de neutralidad fiscal.

Por tanto, con base en las normativas, tanto mercantil como fiscal, se puede establecer que las características principales de estas operaciones son las siguientes:

- Sociedad aportante. No se disuelve, transmitiendo todos los elementos de la rama de actividad afectada o del negocio y recibiendo acciones de la entidad adquirente.
- Sociedad adquirente. Recibe de la entidad aportante todos los elementos del negocio o de la rama de actividad afectada, entregándola acciones como contraprestación.

«Así pues, solo aquellas operaciones de aportación no dineraria de rama de actividad en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de "rama de actividad" 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.

En el caso planteado, se pretende aportar por parte del consultante todos los elementos integrantes de la rama de actividad [...].

De los datos que se derivan de la consulta, la [...] consultante dispone de todos los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad [...], configurando dicha actividad una rama de actividad en el sentido del artículo 76.4 de la LIS anteriormente reproducido.

En consecuencia, en la medida en que el patrimonio transmitido determine la existencia de una explotación económica en sede de la persona [...] transmitente, que se segrega y transmite a la entidad adquirente de nueva creación, de tal manera que esta podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, la operación de aportación de rama de actividad a que se refiere la consulta cumpliría los requisitos formales del artículo 87.2 de la LIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS».

5.3. CASO PRÁCTICO

A continuación se expone un caso práctico, donde queda reflejada la aplicación de toda la normativa anteriormente expuesta:

5.3.1. Planteamiento

Dos entidades independientes: A, aportante, y B, adquirente, acuerdan realizar una aportación no dineraria de un negocio a través de una segregación (modalidad de escisión). Los datos más relevantes –los referentes a cifras se muestran en millones de euros– son los siguientes:

- **Sociedad A (empresa aportante/transmitente):**
Es la empresa que aporta el negocio cuyo valor razonable (VR en lo sucesivo) es de 1.000, siendo el valor contable de 900, existiendo una plusvalía tácita de 60 en un inmueble.
- **Sociedad B (empresa beneficiaria/adquirente).** Emitirá el capital y reservas para adquirir el negocio propiedad de la entidad A.

No se contemplan los posibles efectos de la retroacción contable de la segregación con el fin de simplificar el supuesto, haciendo coincidir todas las fechas relevantes en el 31 de diciembre de 2016.

La segregación se acogerá al régimen fiscal especial (capítulo VII del título VII de la LIS), entendiéndose que se reúnen todos los requisitos para su aplicación.

5.3.2. Método de adquisición

Las consecuencias de la aplicación de este método, según la metodología expuesta en el apartado 2.2 anterior, son la revalorización contable de un activo, la existencia de un pasivo asumido por impuesto diferido y la determinación del fondo de comercio.

Coste de la combinación (negocio)		1.000
Valor razonable de los activos y pasivos del negocio:		
• Activos y pasivos negocio: (900 + 60 [plusvalía tácita])	960	
• Pasivo: impuesto diferido asumido (60 × 25%)	(15)	
Valor razonable activos y pasivos aportados (960 – 15)		945
Fondo de comercio (1.000 – 945)		55

La explicación detallada de los pasos y cálculos realizados por la aplicación de este método, considerando los datos aplicables al caso, son los siguientes.

1. Identificar la empresa adquirente: B.
2. Determinar la fecha de adquisición del negocio: 31 de diciembre de 2016, que es la fecha en la que la sociedad B obtiene el control del negocio de la entidad A, al haberse celebrado en dicha fecha la junta general de accionistas que aprobó la segregación.
3. Cuantificar el coste de la combinación de negocios: Instrumentos de patrimonio adquiridos para adquirir el negocio: 1.000 (capital y reservas). No existen otros costes (contingentes, etc.) atribuibles a la operación.
4. Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos:
 1. Activos netos identificables adquiridos a valor razonable: 960 (activos menos pasivos del negocio), que es el valor contable en A (900) más una plusvalía tácita de 60.
 2. Pasivos asumidos: 15. Pasivo por diferencias temporarias imponibles, por la revalorización contable del inmueble del negocio: $15 = 60 \times 25\%$.
 3. Valor razonable del neto de los activos netos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos ($960 - 15$): 945.
5. Importe del fondo de comercio: Exceso en 31 de diciembre de 2016 del coste de la combinación de negocios (aportación no dineraria) sobre el valor razonable neto de los activos y pasivos. Fondo de comercio: $1.000 - 945 = 55$.

5.3.3. Asientos contables

Finalmente, los asientos contables resultantes por la aportación no dineraria realizada en cada una de las compañías afectadas serían los siguientes:

5.3.3.1. Entidad aportante/transmitente: A

Para esta situación, la NRV 19.^a 1 señala que las empresas de las que se adquiere un negocio registrarán el traspaso de los activos y pasivos del negocio transmitido y reconocerán el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia entre el valor en libros y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio.

Conceptos	Debe	Haber
Acciones de B	1.000	
		.../...

Conceptos	Debe	Haber
.../...		
Activos y pasivos del negocio		900
Resultado por la aportación (pérdidas y ganancias)		100
Traspaso del negocio a la sociedad B		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	25	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (100 × 25 %)		25
Impuesto diferido originado		
Totales	1.025	1.025

El pasivo por ID de 25 se obtiene de aplicar el tipo de gravamen del 25 % a la renta diferida, que es de 100, ya que la entidad realizará un ajuste fiscal negativo de 100 en la declaración del impuesto sobre sociedades. Asimismo, para el resto de partidas, véanse detalles del cálculo en el apartado 5.3.2 anterior.

5.3.3.2. Entidad beneficiaria/adquirente: B

Para la entidad que recibe el negocio será de aplicación la NRV 2.^a 1.4, que establece que las aportaciones serán valoradas por su valor razonable en el momento de la aportación. En nuestro caso, el VR de los activos y pasivos del negocio recibido es de 960, que se compone de 900 (valor contable registrado en la entidad A) más 60 (plusvalía tácita del inmueble transmitido con el negocio).

Conceptos	Debe	Haber
Activos y pasivos del negocio	960	
Fondo de comercio	55	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (60 × 25 %)		15
Capital y reservas		1.000
Recepción del negocio de la sociedad A		
Totales	1.015	1.015

Con respecto al fondo de comercio, y aunque su valor fiscal sea de cero, existiendo por tanto una diferencia temporaria imponible de 55, ello no origina un pasivo por impuesto diferido al prohibirlo expresamente la NRV 13.^a 2.2 a).

5.3.4. Implicaciones fiscales

Al haberse acogido la operación de aportación no dineraria al régimen especial de neutralidad fiscal, ello origina que se produzcan los siguientes efectos fiscales:

5.3.4.1. Diferimientos en la tributación

En la aportación no dineraria del negocio se han producido dos diferimientos en la tributación por el impuesto sobre sociedades, uno que afecta a la sociedad A y otro a la sociedad B.

- Entidad A: aportante.

En este caso el diferimiento está relacionado con la diferencia temporaria de 100, por la diferencia entre el VR del negocio (1.000) y su valor contable/fiscal en libros (900) antes de la transmisión. Dado que a la aportación no dineraria se le aplica el régimen de neutralidad fiscal, el impuesto correspondiente de 25 ($100 \times 25\%$) no es un pasivo corriente, difiriéndose la integración en la base imponible de la renta obtenida de 100 hasta la fecha en que este importe se integre parcial o totalmente en la BI, lo cual se producirá cuando se produzca la transmisión de las acciones.

- Entidad B: adquirente.

En este caso, se ha contabilizado el negocio recibido de la sociedad A con un valor contable de 960. Dado que el valor fiscal del negocio era de 900 en la entidad A, existirá una renta fiscal a integrar en la base imponible en el futuro por la diferencia, equivalente a 60. Este diferimiento en la tributación origina un pasivo por impuesto diferido de 15 ($60 \times 25\%$).

5.3.4.2. Corrección doble imposición: Artículo 88.2 de la LIS

Como se observa de los asientos contables en A y B, por una única transmisión, que es la aportación no dineraria del negocio, se puede producir una doble imposición, de ahí la contabilización del impuesto diferido, tanto en A como en B. En efecto dicha tributación diferida puede derivar en un impuesto corriente, tanto cuando se transmitan las acciones de B, por parte de A, como cuando se venda, por parte de B, el negocio recibido por A.

En estas situaciones, si se produce esa doble tributación, el artículo 88.2 de la LIS, como se analizó en el apartado 3.5 anterior, permite evitar esta doble imposición mediante dos procedimientos (en la extinción de la entidad o con anterioridad a la misma), ambos aplicables a la entidad adquirente B. Por tanto, vamos a continuar con el caso práctico anterior exponiendo uno de los procedimientos para eliminar la doble imposición, que será el que se realiza con anterioridad a la extinción de la entidad adquirente B.

Para ello supongamos que la entidad A transmitió, en primer lugar, las acciones recibidas de B por 1.000, y que posteriormente la entidad adquirente B vendió igualmente el negocio recibido de A por 1.000.

Entidad A: Venta de las acciones recibidas de B

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Acciones de B		1.000
Venta de las acciones recibidas de B		
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	25	
Hacienda pública		25
Impuesto diferido que se ingresa en Hacienda		
Totales	1.025	1.025

Aunque no exista resultado contable por la operación de venta, la entidad A deberá integrar en su base imponible, a través de un ajuste fiscal positivo, un importe de 100, por la diferencia entre el valor contable y fiscal de las acciones transmitidas, que determinará el ingreso del impuesto por 25 ($100 \times 25\%$). En este sentido, aunque con la nueva LIS existe un régimen de exención en la venta de acciones, siempre que se cumplan determinados requisitos (los expuestos en el apartado 3.5.1), no obstante para este supuesto concreto (aportación no dineraria con régimen de diferimiento fiscal), que se regula en el artículo 21.4 a).2.^a de la LIS, no existirá la citada exención por la plusvalía fiscal de 100 obtenida por la venta de las acciones de B por 1.000, al haberse realizado con anterioridad a la venta del negocio por parte de la entidad B. Por otro lado, si la venta hubiera sido, por ejemplo, por un importe de 1.500, podría quedar exenta la plusvalía adicional de 500 (exceso sobre 1.000), siempre que se cumplieran igualmente los requisitos para su exención en el momento de la venta.

Entidad B: Venta del negocio recibido de A

En primer lugar, se refleja la venta del negocio por 1.000, que es el valor razonable por el que se aportó con la finalidad de dar más claridad al conjunto del ejemplo.

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Activos y pasivos del negocio		960
		.../...

Conceptos	Debe	Haber
.../...		
Fondo de comercio		55
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	15	
Venta del negocio recibido de la sociedad A		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	25	
Hacienda pública		25
Impuesto diferido que se ingresa en Hacienda		
Totales	1.040	1.040

En este caso tampoco existe resultado contable por la venta del negocio. No obstante, existirá un resultado fiscal, ya que la entidad B deberá integrar en su base imponible, a través de un ajuste fiscal positivo, un importe de 100, por la diferencia entre el valor contable y el fiscal, que tenía en la entidad A el negocio transmitido, que determinará el ingreso del impuesto por 25 ($100 \times 25\%$), si bien la entidad aportante contabilizó un pasivo por impuesto diferido de 15. La explicación de esta diferencia obedece a lo siguiente:

La entidad B solo tiene que contabilizar el impuesto diferido por el efecto impositivo de la diferencia entre el valor contable del negocio (960) y su valor fiscal (900). Total diferencia $60 \times 25\% = 15$.

La diferencia en 10 del ID, para completar los 25 que se pagan, proviene del fondo de comercio, cuyo valor contable es de 40 ($55 - 15$) y su valor fiscal es de 0. Total diferencia $40 \times 25\% = 10$. No obstante, como se indicó anteriormente, la NRV 13.^a 2.2 a) del PGC no permite que se contabilice, ya que ello originaría mayor fondo de comercio y a su vez más impuesto diferido creándose así una especie de bucle.

En segundo lugar, una vez que se haya podido probar que se ha realizado la transmisión de las acciones por parte de los socios (entidad A), y que se integró en su base imponible la renta diferida de 100, resultaría el siguiente asiento contable:

Conceptos	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	25	
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)		25
Crédito por el ajuste negativo realizado		
Totales	25	25

Este asiento refleja el crédito fiscal originado por el ajuste negativo realizado de 100, eliminando de esta manera la doble imposición producida. En cuanto el abono a pérdidas y ganancias de 25, el mismo no es integrable en la base imponible de la entidad, por lo que también dará lugar a otro ajuste negativo de 25.

Conclusiones

Como se puede observar, en términos acumulativos, tendremos que la entidad A habrá integrado en su base imponible un importe de 100 y la entidad B de 0. De esta forma se tributa una sola vez, por la plusvalía diferida por la aportación, en sede del aportante (la entidad A), sin que se produzca tributación en el adquirente (la sociedad B). Este mismo efecto se hubiera producido, el de tributación exclusiva en el aportante, si la operación no se hubiera acogido al régimen de neutralidad fiscal.

Otra forma de haber evitado la doble imposición hubiera sido en el supuesto de que la entidad B (adquirente) hubiera vendido el negocio en primer lugar. En consecuencia, al vender las acciones de B con posterioridad, esta última entidad podría aplicar la exención a la renta obtenida, siempre que acreditara, según lo dispuesto en el artículo 21.4 a) de la LIS, que la entidad adquirente B había integrado la renta diferida en la base imponible.

6. APORTACIONES NO DINERARIAS DE NEGOCIOS ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO

6.1. NORMAS CONTABLES

6.1.1. Concepto de empresa de grupo

Cuando nos referimos a empresas del grupo, este es un concepto reflejado en la NECA (normas para la elaboración de las cuentas anuales) 13.^a, la cual introduce una definición de grupo más amplia que la contemplada en el artículo 42 del Código de Comercio, incluyendo a entidades controladas por una o varias personas, físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o están bajo dirección única, también denominado «grupo de coordinación».

6.1.2. Valoración

La regla particular para contabilizar y valorar estas operaciones se regula en la NRV 21.^a 2.1 «Aportaciones no dinerarias». En síntesis:

- Para la aportante/transmitente del negocio. Valorará su inversión por el valor contable del negocio entregado en las cuentas anuales consolidadas según las normas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, en adelante las NOFCAC.

- Para la beneficiaria/adquirente del negocio. Los valorará por el mismo importe que la aportante. Si existiera diferencia entre los valores escriturados y los contabilizados, la misma se contabilizará en la prima de emisión de acciones (cuenta 110).

Si las cuentas consolidadas no se formularan por dispensa, se tomarán los valores contables existentes en las cuentas anuales individuales antes de realizar la operación⁷.

En el caso de las pymes, la NRV 20.^a 2.1 establece que los valores en aportante y adquirente serán los contables que tenía la rama de actividad en el aportante.

En relación con lo anterior, en la exposición de motivos del Real Decreto 1159/2010, que modificó el PGC y en concreto el texto de esta NRV 21.^a 2, se señalaba lo siguiente:

«[...] la reforma del apartado 2 de la NRV 21.^a tiene como objetivo sistematizar la doctrina del ICAC sobre el mantenimiento del valor contable precedente e incorporar, en su caso, la valoración en términos consolidados en todas aquellas operaciones en que se produce un desplazamiento de elementos patrimoniales constitutivos de un negocio entre las sociedades del grupo, tal y como estas se definen en la NECA 13.^a [...]».

6.1.3. Efecto impositivo. Impuesto sobre beneficios (NRV 13.^a PGC)

Si se produjeran diferencias temporarias imponibles, tanto en el aportante/transmitente como en la beneficiaria/adquirente por registrar las operaciones con valores consolidados que fueran superiores a los contabilizados en las cuentas individuales, se aplicarían las mismas normas contables anteriormente expuestas en el apartado 2.3 anterior.

Si, por el contrario, los valores registrados en la aportación fueran los mismos que figuraban en las cuentas individuales no se producirían diferencias temporarias imponibles, no existiendo obligación de registrar ID alguno.

⁷ Es importante destacar los criterios incluidos en la Consulta 3/BOICAC 85/Marzo/2011 (NFC040255), para las entidades que no presenten cuentas consolidadas por dispensa (subgrupo o tamaño), referente a la aportación a una sociedad del grupo de las acciones en otra sociedad del grupo que constituye un negocio:

- A. Esta consulta determina que, ante la falta de regulación en las normas contables de consolidación, la variación de valor en las cuentas individuales de la aportante se reconocerá, en esta entidad, en una cuenta de reservas.
- B. Se establece como criterio (entendemos que no solo para aportar acciones) que si las CCAA consolidadas no se formulan por dispensa se podrá optar por aplicar los siguientes criterios:
 1. Valores consolidados de la última dominante española que formule CCAA consolidadas. En otro caso, formulación voluntaria, que deberán ser auditadas.
 2. Si no se aplica el punto 1, se podrán tomar los valores del negocio en las CCAA individuales de la aportante, salvo que el importe de su participación en la entidad aportada fuera superior al precio de adquisición, en cuyo caso podrá emplearse dicho importe.

6.1.4. Retroacción contable

La retroacción contable, en el caso de operaciones realizadas entre entidades del grupo, se regula por la NRV 21.^a 2.2.2 del PGC, siendo solo aplicable a las operaciones de fusión y escisión. No obstante, si la aportación no dineraria se formalizara como una segregación, que es una modalidad de escisión, la misma estaría facultada para realizar la retroacción contable. De manera resumida, sus características son las siguientes:

- Las obligaciones contables se mantienen hasta la fecha de inscripción (presentación escritura en Registro Mercantil) de la escisión, así como la de presentación de declaraciones (IS, IRPF, IVA).
- En la fecha de inscripción, la sociedad beneficiaria de la escisión reconocerá los efectos retroactivos de la escisión desde la fecha del inicio del ejercicio en que se aprueba la escisión, de tal forma que si la escisión se aprobara en el año 2017, y el ejercicio social finalizara en 31 de diciembre, sería el 1 de enero de 2017 la fecha a la que se retrotraen las operaciones realizadas.
- Finalmente, la retroacción contable tiene plenos efectos fiscales al no indicar nada en contrario la norma fiscal.

6.2. NORMAS FISCALES ESPECÍFICAS

No existen normas específicas en el régimen de neutralidad fiscal que haga referencia a operaciones realizadas entre empresas del grupo, a diferencia de las normas contables, por lo que nos remitimos a los comentarios sobre las normas expuestas en el apartado 5.2 anterior.

6.3. CASO PRÁCTICO

A continuación se expone un caso práctico, donde queda reflejada la aplicación de toda la normativa anteriormente expuesta:

6.3.1. Planteamiento

Es el mismo supuesto expuesto en el apartado 5.3 anterior. No obstante, la diferencia en este caso radica en que estas dos entidades forman parte de un grupo, a efectos contables, más amplio, el cual no consolida por dispensa (subgrupo), es decir, por pertenecer el grupo español a otro grupo más amplio cuya dominante está situada en la Unión Europea. Asimismo, el subgrupo español no ha optado por formular cuentas consolidadas de manera voluntaria. Por otro lado, no se contemplan los posibles efectos de la retroacción contable de la segregación con el fin de simplificar el supuesto, haciendo coincidir todas las fechas relevantes en el 31 de diciembre de 2016.

6.3.2. Método de adquisición

No sería de aplicación, conservándose los valores históricos, que serían los de las cuentas anuales individuales, ya que el grupo español no ha formulado cuentas consolidadas. En cuanto a la retroacción contable, al ser entidades del grupo, la misma se correspondería con el inicio del ejercicio en que se aprobó la segregación (modalidad de escisión).

6.3.3. Asientos contables

Finalmente, los asientos contables por la aportación no dineraria realizada en cada una de las compañías afectadas son los siguientes:

6.3.3.1. Entidad aportante/transmitente: A

Para esta situación, la NRV 21.^a 2.1 señala que las empresas que no consolidan por dispensa deberán utilizar los valores contables registrados en las cuentas anuales individuales.

Conceptos	Debe	Haber
Acciones de B	900	
Activos y pasivos del negocio aportado		900
Traspaso del negocio a la sociedad B		
Totales	900	900

6.3.3.2. Entidad beneficiaria/adquirente: B

Para la entidad que recibe el negocio será de aplicación la misma norma NRV 21.^a 2.1, que establece que el negocio aportado se contabilizará por el mismo valor que tenía en el aportante.

Conceptos	Debe	Haber
Activos y pasivos del negocio	900	
Capital		1.000
Prima de emisión acciones		(100)
Recepción del negocio de la sociedad A		
Totales	900	900

En estos casos lo normal es que el capital sea de 1.000 para que fuera equivalente al VR del negocio aportado, llevándose la diferencia de 100 con respecto al valor contable del negocio a la prima de emisión de acciones con carácter negativo (véase definición cuenta 110 del PGC).

6.3.4. Implicaciones fiscales

Al haberse acogido la operación de aportación no dineraria al régimen especial de neutralidad fiscal, ello origina que se produzcan los siguientes efectos fiscales:

6.3.4.1. Diferimientos en la tributación

En la aportación no dineraria se han producido dos diferimientos en la tributación por el impuesto sobre sociedades, uno que afecta a la sociedad A y otro a la sociedad B.

- Entidad A:

En este caso el diferimiento será de 100, por la diferencia entre el VR del negocio (1.000) y su valor contable/fiscal en libros (900) antes de la transmisión. No obstante, dado que las acciones recibidas de B se contabilizan por el mismo valor del negocio aportado no existirá diferencia temporaria imponible, al ser el valor contable igual al fiscal, y consecuentemente no existirá obligación de contabilizar ID alguno.

Sin perjuicio de lo anterior, se diferirá la integración en la BI de la renta de 100 hasta la fecha en que este importe se registre en pérdidas y ganancias, lo cual se producirá por la transmisión de las acciones de B.

- Entidad B:

Se ha contabilizado el negocio recibido de la sociedad A con un valor contable de 900, igual al que figuraba en la transmitente. No existirá diferencia temporaria imponible, y consecuentemente no existirá obligación de contabilizar ID alguno.

Asimismo, el diferimiento de la integración en la base imponible de la renta de 100 se producirá hasta la fecha en que este importe se registre en pérdidas y ganancias, derivado de la transmisión del negocio recibido de A.

6.3.4.2. Corrección doble imposición: Artículo 88.1 de la LIS

Como se observa de los asientos contables en A y B, por una única transmisión, que es la aportación no dineraria del negocio, y como consecuencia de las plusvalías latentes fiscales existentes, se puede producir una doble imposición, sin que sea necesaria la contabilización del ID, tanto en A como en B, al ser iguales los valores contables y fiscales de las acciones y del negocio. En estas situaciones, sería de aplicación el artículo 88.1 de la LIS, como se analizó en el apartado 3.5.2 anterior, que permite evitar la latente doble imposición en sede de la entidad aportante A. Por

tanto, partiendo del caso práctico anterior, se expone un ejemplo del procedimiento para eliminar la doble imposición. Para ello supongamos que la entidad adquirente B vendió, en primer lugar, el negocio recibido de A por su valor razonable de 1.000. Posteriormente, la entidad aportante A transmitió las acciones recibidas de B por su valor razonable de 1.000.

Entidad B: Venta del negocio recibido de A

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Activos y pasivos del negocio		900
Pérdidas y ganancias		100
Venta del negocio recibido de la sociedad A		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	25	
Hacienda pública		25
Impuesto corriente que se ingresa en Hacienda		
Totales	1.025	1.025

En este caso se produce un resultado contable y fiscal de 100 por la venta del negocio, al no existir diferencia entre el valor contable y fiscal del negocio transmitido, que determinará el ingreso del impuesto por 25 ($100 \times 25\%$).

Entidad A: Venta de las acciones recibidas de B

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Acciones de B		900
Pérdidas y ganancias		100
Venta de las acciones recibidas de B		
Totales	1.000	1.000

De la misma forma que en la venta del negocio, en este caso, con la transmisión de las acciones de la entidad B se produce un resultado contable y fiscal de 100, al no existir diferencia entre el valor contable y fiscal de las acciones que se recibieron. No obstante, por aplicación del segundo párrafo del artículo 81.1, en esta transmisión de acciones la renta contable y fiscal de 100

quedará exenta, ya que, con carácter previo, la entidad adquirente B había vendido el negocio y había tributado por 100 que es el importe de la renta diferida en la aportación. En consecuencia, no se debe registrar obligación alguna de pago por el impuesto sobre sociedades.

Conclusiones

Como se puede observar, en términos acumulativos, tendremos que, al contrario que observamos en la aplicación de artículo 81.2 de la LIS, en este caso es la entidad aportante A la que habrá resultado exenta en un importe de 100, equivalente a la renta diferida. Por el contrario, la entidad adquirente B ha integrado 100 en su base imponible. De esta forma se tributa una sola vez, pero no en sede del aportante (la sociedad A), sino que la tributación se produce en sede del adquirente (la sociedad B).

A la misma conclusión se hubiera llegado por aplicación del artículo 21.4 a).2.º, comentado en el epígrafe 3.5.1 de este trabajo. En este caso la exención no se aplica sobre la renta diferida en la entidad transmitente A, por la aportación realizada, salvo que la adquirente/beneficiaria B haya integrado esa renta diferida en su BI. Por tanto, en el caso de que se acreditara que tal integración se produjo en la entidad B, la renta diferida quedaría igualmente exenta en la entidad adquirente A.

Por último, resulta extraño que, según lo comentado en los dos párrafos anteriores, la tributación radique en el adquirente, ya que si la operación no se hubiera acogido al régimen de neutralidad fiscal, la tributación hubiera correspondido al aportante.

7. APORTACIONES NO DINERARIAS DE NEGOCIOS REALIZADAS POR PERSONAS FÍSICAS

7.1. NORMAS CONTABLES

Una persona física que desarrolla su actividad empresarial de carácter mercantil, en régimen de estimación directa, estará sometida a las obligaciones contables de los empresarios reguladas en el Código de Comercio. En este sentido, también serán de aplicación las normas expuestas en los apartados anteriores en cuanto a su pertenencia o no a un grupo en el sentido de la NECA 13.^a, recordando que una persona física puede ser susceptible de pertenecer a dicho grupo.

7.2. NORMAS FISCALES ESPECÍFICAS

En este caso de personas físicas, que sean contribuyentes de la Ley 35/2006, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), nos vamos a centrar exclusivamente en las aportaciones no dinerarias que pueden llevar a cabo acogiendo al régimen de diferimiento fiscal, que se regula en el artículo 87 de la LIS. A continuación se muestran los tipos de aportaciones no dinerarias, que pueden ser realizados por las personas físicas, susceptibles de acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal. Deben consistir en:

- Acciones o participaciones sociales que representen al menos el 5 % de los fondos propios de la entidad aportada (art. 87.1 LIS).
- Elementos patrimoniales afectos a actividades económicas (art. 87.1 LIS).
En los dos casos anteriores se requiere que, una vez realizada la aportación, participen en, al menos, el 5 % de los fondos propios de la entidad que recibe la aportación.
- Ramas de actividad (art. 87.2 LIS).

Por otro lado, el artículo 87 de la LIS establece como requisito adicional que se debe llevar la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente, cuya razón principal es la de conocer y justificar la valoración y la antigüedad de los elementos patrimoniales aportados. En cuanto a este requisito de contabilidad existen varias Consultas vinculantes, como, por ejemplo, la V4192/2016 (NFC062789), de la que se transcriben, en la nota al pie, los párrafos⁸ que indican el fundamento y los criterios a seguir en estos casos.

El régimen especial de neutralidad fiscal se aplica a los contribuyentes del IRPF según lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 37 de la LIRPF, pero solo a las ganancias patrimoniales originadas en la transmisión, pero no a los rendimientos (actividades económicas, capital mobiliario, etc.). En lo referente a las aportaciones no dinerarias, estas se regulan por el artículo 37.1 d) de la LIRPF⁹, incluidas dentro de la sección 4.^a «Ganancias y pérdidas patrimoniales». Por

⁸ «Finalmente, el artículo 87 de la LIS antes citado nada señala respecto del plazo temporal de llevanza de una contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio necesario para acogerse al régimen especial objeto de análisis. La LIS se limita a exigir una contabilidad completa y ajustada a las disposiciones mercantiles, con el objeto de facilitar y asegurar la realización de la operación desde la perspectiva de las dos partes intervinientes; y ello porque, por un lado, toda operación de aportación no dineraria exige el cumplimiento de una serie de requisitos y cautelas legales establecidos en la normativa mercantil y, por otro lado, la sociedad receptora está obligada no solo a llevar su propia contabilidad de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil aplicable, sino también a recoger en su memoria anual el último balance cerrado por la entidad transmitente.

En definitiva, el requisito relativo a la contabilidad se impone al aportante con el objeto de facilitar la correcta valoración de los elementos aportados, la incorporación de los mismos al patrimonio de la entidad adquirente y el cumplimiento por parte de esta de todos los derechos y obligaciones contables, mercantiles y de índole tributaria que se refieran o afecten a los bienes y derechos transmitidos. Por ello, bastará que el consultante lleve su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio desde, al menos, el ejercicio anterior al que se realiza la aportación y se disponga de los medios de prueba necesarios para justificar la valoración de las diferentes partidas que figuran en dicha contabilidad. Todo ello sin perjuicio del necesario cumplimiento del resto de requisitos exigidos en el artículo 87 de la LIS para que resulte de aplicación el régimen fiscal especial regulado en el mismo».

⁹ Este artículo de la LIRPF establece lo siguiente: «[...] la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera. El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda. El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera. El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria».

tanto, con base en lo anteriormente expuesto, pero también considerando lo manifestado en la Consulta V4192/2016, en la aportación de un negocio, se pueden destacar los siguientes criterios y conclusiones:

Aportación de un negocio (existencias y otros activos):

- Existencias. Su transmisión origina rendimientos de actividades económicas (art. 48 LIRPF), pero no ganancias patrimoniales, por lo que no se pueden acoger al diferimiento fiscal.
- Otros activos. Se originan «ganancias patrimoniales» (art. 37.1 d) LIRPF), a las que se puede aplicar el régimen de neutralidad fiscal de la LIS (art. 37.3 LIRPF).
- Afección. Los activos fijos deberán estar afectos a la actividad económica correspondiente, al menos tres años antes de su aportación a la sociedad adquirente (art. 28.3 LIRPF).
- Valoraciones. Al quedar excluidas las existencias, en las acciones recibidas por la aportación deberá distinguirse, en proporción al valor de mercado de la aportación, la fecha y valor de los elementos acogidos a la neutralidad fiscal de los restantes.

7.3. CASO PRÁCTICO

A continuación se expone un caso práctico, donde queda reflejada la problemática de la normativa anteriormente expuesta:

7.3.1. Planteamiento

Una persona física, A, aportante, realiza una aportación no dineraria de su negocio a la entidad independiente, B, adquirente. Los datos más relevantes –los referentes a cifras se muestran en millones de euros– son los siguientes:

- Persona física A (aportante/transmitente):
Es el empresario que aporta el negocio cuyo valor razonable es de 1.000, siendo el valor contable de 900, existiendo una plusvalía tácita de 60 en un inmueble y de 40 en existencias.
- Sociedad B (empresa beneficiaria/adquirente). Emitirá el capital y reservas por 1.000 para adquirir el negocio propiedad de la persona física A.
- La aportación no dineraria se acogerá al régimen fiscal especial (capítulo VII del título VII, art. 87.2 LIS), entendiéndose que se reúnen los requisitos para su aplicación.

Los valores contables y razonables de los elementos del negocio que se aportan son:

Conceptos	Valor contable	Valor razonable	Plusvalías tácitas
Existencias	200	240	40
Activo fijo	440	500	60
Neto otros activos y pasivos del negocio	260	260	
Totales	900	1.000	100

7.3.2. Método de adquisición

De la aplicación de este método (véase apartado 2.2 de este trabajo) resulta la revalorización contable de activos (existencias y activo fijo), la existencia de un pasivo asumido por impuesto diferido y la determinación de un fondo de comercio.

Coste de la combinación (negocio)		1.000
Valor razonable de los activos y pasivos del negocio:		
• Activos y pasivos negocio (900 + 100 [plusvalías tácitas])	1.000	
• Pasivo: impuesto diferido asumido (60 × 25 %)	(15)	
Valor razonable activos y pasivos aportados (1.000 – 15)		985
Fondo de comercio (1.000 – 985)		15

La explicación detallada de los pasos y cálculos realizados, considerando los datos aplicables al caso sería la misma que la expuesta en el epígrafe 5.3.2 al que nos remitimos.

7.3.3. Asientos contables

Los realizados por la aportación no dineraria, por cada parte afectada, serían los siguientes:

7.3.3.1. Persona física aportante/transmitente: A

Para esta situación, la NRV 19.^a 1 señala que las empresas, o empresarios en este caso, de las que se adquiere un negocio registrarán el traspaso de los activos y pasivos del negocio trans-

mitido y reconocerán el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia entre el valor en libros y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio.

Conceptos	Debe	Haber
Acciones de B	1.000	
Activos y pasivos del negocio		900
Resultado por la aportación (pérdidas y ganancias)		100
Traspaso del negocio a la sociedad B		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	25	
Pasivo corriente: rendimiento existencias ($40 \times 25\%^1$)		10
Pasivo por diferencias temporarias imponibles ($60 \times 25\%^2$)		15
Impuestos corriente y diferido originados		
Totales	1.025	1.025
<p>¹ Se corresponde con el efecto impositivo del rendimiento obtenido al aportar las existencias del negocio. No obstante, a efectos de simplificar y comparar con el resto de casos prácticos se ha realizado el cálculo con un tipo fijo del 25 %, si bien lo correcto, al ser una persona física, es aplicar la escala de gravamen que corresponde a la base imponible general en el IRPF.</p> <p>² Se corresponde con el efecto impositivo de la ganancia obtenida al aportar el activo fijo del negocio. No obstante, a efectos de simplificar y comparar con el resto de casos prácticos se ha realizado el cálculo con un tipo fijo del 25 %, si bien lo correcto, al ser una persona física, es aplicar la escala de gravamen que corresponde a la base del ahorro en el IRPF.</p>		

El pasivo corriente de 10 tiene su origen en el rendimiento fiscal y contable de 40, motivado por la transmisión de las existencias, que no se puede acoger al régimen de diferimiento fiscal.

7.3.3.2. Entidad beneficiaria/adquirente: B

Para la entidad que recibe el negocio será de aplicación la NRV 2.^a 1.4, que establece que las aportaciones serán valoradas por su VR en el momento de la aportación. En nuestro caso el VR de los activos y pasivos del negocio recibido es de 1.000, que se compone de 900 (valor contable registrado en la entidad A) más 100 de plusvalías tácitas (60 del inmueble y 40 de las existencias). El resto de importes son los resultantes de la aplicación del método de adquisición, expuesto en el apartado 7.3.2 anterior.

Conceptos	Debe	Haber
Activos y pasivos del negocio	1.000	
		.../...

Conceptos	Debe	Haber
.../...		
Fondo de comercio	15	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (60 × 25 %)		15
Capital y reservas		1.000
Recepción del negocio de la persona física A		
Totales	1.015	1.015

Con respecto al fondo de comercio, y aunque su valor fiscal sea de cero, existiendo por tanto una diferencia temporaria imponible de 15, ello no origina un pasivo por impuesto diferido al prohibirlo expresamente la NRV 13.^a 2.2 a).

7.3.3.3. Valoración de elementos

Persona física A: Las acciones recibidas de B tienen un valor contable de 1.000, sin embargo, a efectos fiscales será de 940, una vez descontado el importe de 60 por la plusvalía diferida del activo fijo.

Entidad B: En este caso los valores contables y fiscales del negocio adquirido serán los siguientes:

Conceptos	Valor contable	Valor fiscal
Existencias	240	240
Activo fijo	500	440
Neto otros activos y pasivos del negocio (260), menos impuesto diferido (15)	245	260
Fondo de comercio	15	
Totales	1.000	940

7.3.4. Implicaciones fiscales

Al haberse aplicado el régimen especial de neutralidad, se origina lo siguiente:

7.3.4.1. Diferimientos en la tributación

En la aportación no dineraria del negocio se han producido dos diferimientos en la tributación, uno que afecta a la persona física A y otro a la entidad B.

- Persona física A: Aportante

En este caso el diferimiento está relacionado con la diferencia temporaria de 60, por la diferencia entre el VR del activo fijo (500) y su valor contable/fiscal en libros (440) antes de la transmisión, que origina un ID de 15 ($60 \times 25\%$) por el régimen de neutralidad fiscal, difiriéndose la tributación de la renta diferida de 60 hasta la fecha en que este importe se integre en la BI, lo cual se producirá cuando se produzca la transmisión de las acciones.

Por otro lado, la transmisión de existencias también ha dado lugar a un pasivo corriente de 10 por el rendimiento obtenido de 40, que no puede acogerse al diferimiento fiscal.

- Entidad B: Adquirente

El negocio recibido de la sociedad A se registra con un valor contable de 1.000. Dado que el valor fiscal del negocio era de 940 en la persona física A, existirá una renta fiscal a integrar en la BI en el futuro por la diferencia, equivalente a 60. Este diferimiento en la tributación origina un pasivo por impuesto diferido de 15 ($60 \times 25\%$).

7.3.4.2. Corrección doble imposición: Artículo 88.2 de la LIS

Del examen de los asientos contables, en la persona física A y en la entidad B, se observa que por una única transmisión, que es la aportación no dineraria del negocio, se puede producir una doble imposición, de ahí la contabilización del impuesto diferido, tanto en A como en B. En efecto dicha tributación diferida puede derivar en un impuesto corriente, tanto en el momento de la transmisión de las acciones de B, por parte de A, como cuando se venda, por parte de B, el negocio recibido por A. En estas situaciones, si se produce esa doble tributación y en el caso de las sociedades, el artículo 88.2 de la LIS, como se analizó en el apartado 3.5 anterior, permite evitar esta doble imposición. No obstante nada se regula en la LIRPF para las personas físicas.

A) Efectos en la persona física A

La LIRPF no tiene normas para evitar la doble imposición como en el caso del impuesto sobre sociedades. Por tanto, cuando la persona física transmita las acciones recibidas de la entidad B, tributará por el impuesto que corresponda a la plusvalía obtenida, sin que se pueda aplicar ningún tipo de exención o deducción por doble imposición, al no regular el IRPF norma alguna a este respecto.

B) Efectos en la entidad B. Artículo 88.2 de la LIS

El referido artículo 88.2 de la LIS permite evitar la doble imposición mediante dos procedimientos (en la extinción de la entidad o con anterioridad a la misma), ambos aplicables a la entidad adquirente B. Por tanto, vamos a continuar con el caso práctico anterior exponiendo el procedimiento en el que se elimina la doble imposición con anterioridad a la extinción de la entidad adquirente B.

Para ello supongamos que la persona física A transmitió, en primer lugar, las acciones recibidas de B por 1.000, y que posteriormente la entidad adquirente B vendió igualmente el negocio recibido de A por 1.000.

Persona física A: Venta de las acciones recibidas de la entidad B

La venta de acciones originará la integración en su BI de una plusvalía fiscal de 60, por la diferencia entre el precio de venta de 1.000 y el valor fiscal de las acciones recibidas de 940 (véase apartado 7.3.3.3 anterior).

Entidad B: Venta del negocio recibido de la persona física A

La venta del negocio por 1.000, que es el valor razonable por el que se aportó, con la finalidad de dar más claridad al conjunto del ejemplo, se refleja de la forma siguiente:.

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Activos y pasivos del negocio		1.000
Fondo de comercio		15
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	15	
Venta negocio recibido de la persona física A		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	15	
Hacienda pública		15
Impuesto diferido que se ingresa en Hacienda		
Totales	1.030	1.030

En este caso no existe resultado contable alguno por la venta del negocio. No obstante, existirá un resultado fiscal, ya que la entidad B deberá integrar en su base imponible, a través de un ajuste fiscal positivo, un importe de 60, por la diferencia entre el valor contable y fiscal, que tenía en la entidad A el negocio transmitido, que determinará el ingreso del impuesto por 15 ($60 \times 25\%$).

Por último, una vez que se haya podido probar que el socio (persona física A) ha realizado la transmisión de las acciones de B y que integró en su BI la renta diferida de 60, la entidad B realizaría el siguiente asiento contable:

Conceptos	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido (60 × 25 %)	15	
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)		15
Crédito por el ajuste negativo realizado		
Totales	15	15

Este asiento refleja el crédito fiscal originado por el ajuste negativo realizado de 60, eliminando de esta manera la doble imposición producida. En cuanto al abono a pérdidas y ganancias de 15, el mismo no es integrable en la BI de la entidad, por lo que también dará lugar a otro ajuste negativo de 15.

Conclusiones

Como se puede observar, en términos acumulativos, tendremos que la persona física A habrá integrado en su BI un importe de 60 y la entidad B de 0. De esta forma se tributa una sola vez, por la plusvalía diferida por la aportación, en sede del aportante (la persona física A), sin que se produzca tributación en el adquirente (la sociedad B).

Este mismo efecto se hubiera producido, el de tributación exclusiva en el aportante, si la operación no se hubiera acogido al régimen de neutralidad fiscal.

8. CONCLUSIÓN

Como se ha observado a lo largo de este trabajo las aportaciones no dinerarias suelen crear situaciones complejas y es fácil que se produzca la doble imposición, es decir, una misma renta se grava dos veces, tanto en sede del aportante como en sede del adquirente. No obstante, si se produjera esa doble imposición existen normas para eliminarla, si bien ello depende de que se acredite que una de las partes involucradas en la aportación no dineraria haya tributado, lo cual se arroja difícil en la práctica al no existir obligación legal alguna sobre el deber de comunicar tal tributación, para que la parte con derecho a la eliminación de la doble imposición pueda aplicar los mecanismos existentes a tal efecto, máxime en situaciones donde no exista ningún tipo de vínculo o relación entre las partes involucradas. Finalmente señalar que las personas físicas nunca tienen derecho a la eliminación de la doble imposición, radicando únicamente tal eliminación en sede de las sociedades.

2. NORMAS CONTABLES. LA ADQUISICIÓN DE NEGOCIOS

2.1. COMBINACIONES DE NEGOCIOS. CONCEPTO

La norma de registro y valoración (en adelante NRV) número 19.^a del PGC¹ regula las denominadas «combinaciones de negocios», «entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios». En este sentido, la propia NRV identifica a la adquisición de todos o de parte de los elementos patrimoniales que constituyan un negocio como una de las formas jurídicas que se puede originar como consecuencia de una combinación de negocios. Adicionalmente, esta NRV 19.^a señala que la combinación de negocios también se puede originar en la adquisición de acciones o participaciones de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria, bien en la constitución, o bien en la posterior ampliación de capital.

Asimismo dicha NRV 19.^a define el concepto de negocio, estableciendo lo siguiente:

«A efectos de esta norma, un negocio es 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 y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

Para cada transacción la empresa deberá determinar si se trata de una combinación de negocios conforme a la definición del párrafo anterior; en particular, si el conjunto de elementos patrimoniales adquiridos constituye un negocio. En caso contrario, no será de aplicación el método de adquisición salvo en aquello en que no se oponga a lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración, debiendo contabilizarse la transacción como una adquisición de activos y, en su caso, asunción de pasivos, de acuerdo con lo que a tal efecto disponga la citada norma».

Para simplificar este trabajo, en todos los casos analizados se va a entender que se están realizando operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios, es decir, que se están realizando combinaciones de negocios desde el punto de vista contable.

2.2. MÉTODO DE ADQUISICIÓN

La NRV 19.^a indica que en las combinaciones de negocios que utilicen la forma jurídica de adquisición (total o parcial) de los elementos de una empresa, que constituyan un negocio, debe-

¹ PGC: Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y modificado por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

rá aplicarse el método de adquisición para su contabilización. Dicho método se define en la NRV 19.^a 2 del PGC. De manera esquemática se expone su contenido a continuación:

- a) **Identificar la empresa adquirente:** la que obtiene el control sobre el negocio. Existen varios criterios: mayoría de votos, designar equipo dirección, etc.
- b) **Determinar la fecha de adquisición:** es aquella en la que la empresa adquirente obtiene el control del negocio adquirido.
- c) **Cuantificar el coste de la combinación de negocios.** Es la suma del:
 1. Valor razonable, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente.
 2. Valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, sean o no probables. (Se contabilizará como activo, pasivo o patrimonio neto).
- d) **Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.** Se valoran por su valor razonable, aunque no figuren previamente en la adquirida (intangibles generados internamente: marcas, patentes, etc.).
- e) **Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa,** que es la diferencia entre los valores surgidos de los apartados c) y d) anteriores, resultando un fondo de comercio cuando dicha diferencia sea positiva.

En cuanto a la empresa adquirente, que, en las aportaciones no dinerarias, será normalmente la que reciba el negocio, la valoración de los activos y pasivos propios, distintos de los del negocio recibido en aportación, no se verá afectada por la combinación de negocios, es decir, los elementos propios de la entidad, ni se podrán registrar a valor razonable, ni se reconocerán activos o pasivos como consecuencia de la operación, salvo los referentes al negocio aportado.

2.3. EFECTO IMPOSITIVO: IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

En este apartado, es conveniente destacar tres aspectos relevantes:

2.3.1. Diferencias temporarias

Estas diferencias son las derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio, en la medida en que tengan in-

cidencia en la carga fiscal futura, las cuales se producen, entre otros casos, en una combinación de negocios (NRV 13.ª 2.1 PGC).

2.3.2. Pasivo por impuesto diferido

En lo referente a las diferencias temporarias imponibles de un activo, esta diferencia se produce cuando la base fiscal de un activo es menor que su valor contable, como más adelante se expondrá en los casos prácticos. Ejemplo: Registro en la entidad adquirente del negocio de un activo por valor (contable) superior al valor (fiscal) que tenía en la entidad aportante, cuya aportación no dineraria se acogió al régimen de neutralidad fiscal.

La norma contable establece que se deberá reconocer un pasivo por impuesto diferido por las diferencias temporarias imponibles, salvo que estas hubieran surgido del reconocimiento inicial de un fondo de comercio (NRV 13.ª 2.2 a) PGC).

2.3.3. Registro contable del impuesto sobre beneficios (NRV 13.ª 2.4 PGC)

Se registra, tanto el corriente como el diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, si hubieran surgido a causa de una combinación de negocios la contrapartida es la correspondiente a los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido, que será el fondo de comercio (véase también NIC 12: párrafos 19 y 66).

3. NORMAS FISCALES. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EL RÉGIMEN ESPECIAL DE NEUTRALIDAD FISCAL

3.1. CONTENIDO DEL RÉGIMEN ESPECIAL

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (en adelante LIS), regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, etc., en los artículos 76 a 89, ambos inclusive.

Este régimen especial también se le denomina comúnmente como «régimen de neutralidad fiscal», ya que su fundamento reside principalmente en que la fiscalidad no debe ser ni un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reestructuración, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones. 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 especial, si bien lo anterior se ha modificado y matizado en la LIS como se expondrá en el apartado 3.3 siguiente.

3.2. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

- Se entiende que se aplica este régimen, salvo que se comunique expresamente lo contrario, a la Administración tributaria. Se sanciona con 10.000 euros si no se presenta en plazo esta comunicación (art. 89.1 LIS).
- Se mantiene la posibilidad de renuncia, integrando las rentas de la totalidad o parte de los elementos transmitidos (art. 77.2 LIS).
- Asimismo, según el reglamento del impuesto (en adelante RIS²), la realización de las operaciones se debe comunicar a la Administración tributaria por la entidad adquirente de las operaciones, dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública (art. 48 RIS), indicando, en su caso, la no aplicación del régimen especial (art. 49 RIS).

3.3. MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS DE LA OPERACIÓN

- El artículo 89.2 de la LIS establece, en su párrafo primero, que no se aplicará el régimen de neutralidad fiscal cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, es decir, cuando no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.
- En la nueva LIS se ha incluido, en este artículo 89.2, un nuevo párrafo segundo estableciendo que cuando las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria determinen la inaplicación total o parcial de este régimen especial, por no cumplir lo indicado en el párrafo primero anterior de este artículo, se eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal. Ejemplo: Compensación de bases imponibles negativas (en adelante BIN). Supongamos que se va a realizar una aportación de una rama de actividad cuyos resultados han generado unas BIN que se encontraban pendientes de compensación en la entidad transmitente/aportante del negocio (art. 84.2 b) LIS) en el momento de realizar la aportación. En consecuencia, si la Administración determina que el único objetivo de la aportación no dineraria era la ventaja fiscal consistente en trasladar la compensación de las BIN a la adquirente, ante la dificultad de poderlas compensar en la aportante, tal compensación no se podría llevar a cabo. No obstante, ello no impedirá que se difiera la tributación de la plusvalía originada, por la diferencia entre el valor de mercado y el fiscal, de los elementos transmitidos por la aportante del negocio a la adquirente del mismo.

² Aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

3.4. OTROS ASPECTOS DEL RÉGIMEN ESPECIAL

3.4.1. Rentas derivadas de la transmisión (art. 77 LIS)

No se integran en la base imponible (en adelante BI) las rentas (diferencia entre valor de mercado y fiscal) originadas por las transmisiones de elementos realizadas como consecuencia de las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores, tal como se definen en el artículo 76 de la LIS.

3.4.2. Valoración fiscal de los bienes adquiridos (art. 78 LIS)

Los bienes y derechos adquiridos, mediante las operaciones antes descritas (aportación no dineraria, fusión, etc.), se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad aportante/transmitente antes de realizarse la operación.

3.4.3. Diferimiento

Este diferimiento se produce en la integración en la BI de las rentas originadas por la transmisión de los activos en las operaciones de aportación no dineraria.

3.4.4. Transmisión de las BIN

Según el artículo 84.2 de la LIS, las BIN pendientes de compensar por la entidad transmitente se transmitirán a la entidad adquirente, entre otros supuestos, cuando se transmita una rama de actividad, como las aportaciones no dinerarias, que hayan generado BIN. En este sentido, la Consulta V0327/2016 (NFC057991) fija criterios de cómo determinar el importe de la BIN en estos supuestos.

3.4.5. Obligaciones contables (art. 86 LIS)

- **Memoria.** La adquirente (la que recibe la rama de actividad) debe informar en la memoria anual de una serie de datos, entre los que se incluye una relación de los bienes adquiridos que se hayan incorporado en la contabilidad con un valor contable diferente al que tenían en la transmitente.
- **Valoración de acciones.** Los socios personas jurídicas deberán mencionar en la memoria anual el valor por el que se hayan contabilizado los valores recibidos.
- **Memorias posteriores.** A partir de la segunda memoria, se podrá optar por señalar que los datos de los que es obligatorio informar figuran en la primera memoria, que debe conservarse.
- **Sanciones por incumplimiento.** 1.000 euros por dato omitido en los cuatro primeros años y 5.000 euros en los siguientes, con el límite del 5% de los importes por los que se hayan contabilizado los bienes transmitidos.

3.5. EXENCIÓN Y ELIMINACIÓN DOBLE IMPOSICIÓN

3.5.1. Régimen general de exención por venta de acciones o en operaciones societarias (art. 21 LIS)

El régimen general de la LIS sigue manteniendo dos métodos para eliminar la doble imposición: método de exención (art. 21 LIS) y método de imputación (arts. 31 y 32 LIS), que han sido modificados parcialmente por el Real Decreto-Ley 3/2016.

En este sentido, el método de exención se modificó sustancialmente con la entrada en vigor en 2015 de esta nueva LIS aplicándose, entre otros supuestos, siempre que se cumplan los requisitos³ para poder obtener la exención, a las siguientes operaciones:

- **Dividendos recibidos** (cualquiera que sea su naturaleza u origen del beneficio del que proceden) y la **plusvalía total** (incluida las tácitas) por la transmisión de participaciones de entidades residentes y no residentes en España.
- **Rentas de operaciones societarias** (liquidación de sociedades, separación de socios, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria y cesión global de activo y pasivo) (art. 21.3 LIS), excepto (art. 21.4 a) LIS) para rentas no integradas (por el diferimiento), cuya renta se integrará posteriormente en la base imponible según las normas del régimen especial de neutralidad, referidas a:
 - La aportación de la participación en una entidad que no cumpla con los requisitos⁴ en el momento de realización de la operación (canje de valores, fusión, etc.).
 - La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las acciones, que sería aplicable a la aportación de negocios.

En estos dos casos la exención no se aplica sobre la renta diferida en la entidad transmitente, por la aportación realizada, salvo que se acredite que la adquirente/beneficiaria haya integrado esa renta diferida en su BI.

Lo anteriormente expuesto, en lo que afecta a la aportación no dineraria, viene a significar que la plusvalía fiscal obtenida al aportar el negocio, por la diferencia entre su valor razonable y su valor fiscal, nunca resultará exenta, salvo que la entidad adquirente acredite que ha integrado esa renta o plusvalía fiscal diferida en su base imponible.

³ Participación (directa o indirecta), durante un año, en un porcentaje del 5% (mínimo) o que el valor de adquisición (fiscal según Consulta V3960/2015 –NFC057318–) haya sido superior a 20 millones de euros en la entidad residente en territorio español.

⁴ Véase nota anterior.

3.5.2. Régimen especial. Normas para evitar la doble imposición (art. 88 LIS)

En el caso de que la exención del artículo 21 no se haya podido aplicar, podemos concluir que entrarán en juego las medidas concretas de este artículo 88 para eliminar la doble imposición. Asimismo cabe significar que para que se corrija la doble imposición esta se tiene que haber producido efectivamente, es decir, que la renta diferida haya sido gravada por segunda vez.

Dentro del régimen especial de neutralidad fiscal nos encontramos con el artículo 88 de la LIS que establece un mecanismo para evitar la doble imposición.

En lo referente a la aportación no dineraria se puede producir una doble tributación según se expone a continuación:

- Tanto la beneficiaria/receptora como la entidad transmitente/aportante deben valorar, a efectos fiscales, los activos recibidos, negocio y acciones respectivamente, por el valor fiscal, que tenían los elementos del negocio aportado.
- La doble imposición se produce de la forma siguiente:
 - Sociedad transmitente/aportante. Tributará al vender las acciones recibidas de la sociedad beneficiaria, al ser valor fiscal inferior al de mercado o razonable.
 - Sociedad beneficiaria/receptora. Cuando transmita, amortice o dé de baja el negocio recibido también tributará al ser su valor fiscal inferior al contable, al razonable o de mercado.
- Como se observa, en el régimen especial de neutralidad, la plusvalía fiscal que se difiere en el aportante se traslada al adquirente, por lo que en el momento de la transmisión, amortización o baja de los activos (negocio o acciones) se puede producir una doble tributación que es necesario corregir.

De manera esquemática se muestra la finalidad y aplicación de los dos apartados contenidos en el artículo 88 de la LIS, que regulan la forma de eliminar la doble imposición producida.

	Artículo 88 LIS: Elimina la doble imposición	
	Para aportaciones no dinerarias	
Apartado del artículo	1	2
Aplicable en el	Aportante	Adquirente
Contabilización de la aportación	A valores históricos	A valores razonables

3.5.2.1. Artículo 88.1 de la LIS. Efectos en el aportante

Este apartado 1 se refiere a las aportaciones no dinerarias, cuya contabilización, por ser operaciones entre entidades del grupo, se debe registrar a valores históricos, normalmente el reflejado en las cuentas individuales. En efecto, cuando la entidad adquirente transmita, a valor razonable, el negocio recibido ello originará una plusvalía fiscal y contable, que en caso de materializarse en una distribución de dividendos, ello permitirá al aportante tener derecho a la exención.

Este apartado también regula el supuesto en que el aportante obtenga una renta fiscal, no vía dividendos, sino por la transmisión de las acciones recibidas por la aportación del negocio. No obstante, el Real Decreto-Ley 3/2016 ha añadido una nueva condición, consistente en que la necesidad de que la entidad adquirente haya tributado, con carácter previo, por las plusvalías fiscales obtenidas por la venta de los bienes que componen el negocio recibido.

3.5.2.2. Artículo 88.2. Efectos en el adquirente

Este apartado 2 regula el procedimiento para evitar la doble imposición en la entidad adquirente/beneficiaria, siendo aplicable cuando se ha contabilizado el negocio adquirido a precio de mercado, ya que la plusvalía fiscal diferida no dará lugar a un beneficio contable cuando se transmita el negocio adquirido.

Dicho apartado 2 establece dos mecanismos para eliminar la doble imposición, en el supuesto de aportaciones no dinerarias, que esquemáticamente consisten en lo siguiente:

1. En el momento de su extinción (la adquirente) practicará los ajustes de signo contrario (negativos) a los que hubiese practicado como consecuencia de la aplicación de las normas de valoración del régimen especial.
2. Con anterioridad a la extinción de la adquirente, esta entidad también podrá practicar los referidos ajustes de signo contrario (negativos) siempre que se pruebe que los socios (entidad aportante del negocio) que recibieron las acciones, las han transmitido e integrado en su base imponible la plusvalía fiscal obtenida en su transmisión. Los ajustes negativos se podrán realizar con el límite de la cuantía integrada.

4. NORMAS MERCANTILES

Desde esta perspectiva existen dos normas que posibilitan realizar la aportación no dineraria desde el punto de vista legal:

1. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital, del que destacamos dos artículos, uno que regula la aportación no dineraria y otro referente a la aportación de empresa:

«Artículo 63. *Aportaciones no dinerarias.*

En la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento del capital social deberán describirse las aportaciones no dinerarias con sus datos registrales si existieran, la valoración en euros que se les atribuya, así como la numeración de las acciones o participaciones atribuidas».

«Artículo 66. *Aportación de empresa.*

1. Si se aportase una empresa o establecimiento, el aportante quedará obligado al saneamiento de su conjunto, si el vicio o la evicción afectasen a la totalidad o a alguno de los elementos esenciales para su normal explotación.

2. También procederá el saneamiento individualizado de aquellos elementos de la empresa aportada que sean de importancia por su valor patrimonial».

2. Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. En esta ley se identifica a la aportación no dineraria como una modalidad de escisión, en su artículo 68.1.3.^a, denominándola «segregación», la cual se define en el artículo 71.

«Artículo 71. *Segregación.*

Se entiende por segregación el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias».

La principal diferencia que se observa entre ambas normativas es que la segregación origina la transmisión en bloque y por sucesión universal de la unidad económica mientras que en la aportación no dineraria de rama de actividad los elementos (activo y pasivo) que la componen se transmiten de forma individual. No obstante lo anterior, parecen existir discrepancias en la doctrina sobre si la segregación (Ley 3/2009) debe prevalecer sobre la aportación no dineraria (RDLeg. 1/2010). En este sentido, la doctrina se ha pronunciado mayoritariamente por la posibilidad de optar por uno u otro procedimiento, y asimismo parecen existir aún criterios discrepantes en determinados tribunales.

Finalmente, significar que la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) en sus respuestas a las consultas vinculantes que se la plantean, como más adelante se podrá examinar, referentes a las aportaciones no dinerarias, cuando segregación do expone las normas mercantiles que la regulan, siempre hace referencia al concepto de segregación de la Ley 3/2009.

5. APORTACIONES NO DINERARIAS DE NEGOCIOS ENTRE EMPRESAS INDEPENDIENTES

5.1. NORMAS CONTABLES

5.1.1. Valoración inicial

La regla general para contabilizar y valorar estas operaciones, en el momento inicial, se regula en la NRV 2.^a 1.4, «Aportaciones de capital no dinerarias». En síntesis:

- Para el aportante/transmitente del negocio. La anterior norma se remite, a su vez, a la NRV 9.^a, «Instrumentos financieros», en la que se establece que las acciones recibidas serán contabilizadas por el valor razonable.

En este caso, es probable que si el valor contable de los bienes entregados del negocio es inferior a su valor razonable, por el que se deben contabilizar las acciones recibidas, ello originará un resultado positivo⁵.

- Para la beneficiaria/adquirente del negocio. En este caso, igualmente, los bienes recibidos del negocio serán registrados en la contabilidad por su valor razonable en el momento de la aportación.

5.1.2. Impuesto sobre beneficios (NRV 13.^a PGC)

Se producen diferencias temporarias imponibles, tanto en el aportante/transmitente como en la beneficiaria/adquirente.

- Aportante/Transmitente: Acciones recibidas.

Registrará un pasivo por impuesto diferido (en adelante ID) por la diferencia entre el valor contable, que será el razonable, de las acciones adquiridas y el valor fiscal del negocio transmitido.

- Beneficiaria/Adquirente: Negocio recibido.

Registrará un pasivo por ID por la diferencia entre el valor por el que se contabiliza el negocio recibido, que será el razonable, y el atribuido a efectos fiscales a dicho negocio, que es el que existía en la transmitente/aportante.

⁵ Consulta 6/BOICAC 74/Junio/2008: Aportación no dineraria en la que se adquiere el control (NFC030182). En este tipo de operaciones, en las que la sociedad beneficiaria de la operación se constituye o ya existía, son análogas a las permutas de inmovilizado lo que implica que cuando tengan carácter de permuta NO comercial, situación que se produce en estos casos, *no se reflejará resultado contable* en la entidad aportante.

Notas:

1. Los comentarios anteriores son aplicables siempre que la transacción se haya acogido al régimen especial de neutralidad fiscal.
2. La aparente doble tributación se corrige con lo previsto en el artículo 88.2 de la LIS. Véase apartado 3.5.2.2 de este trabajo.

5.1.3. Retroacción contable

La retroacción contable se regula por la NRV 19.^a 2.2 del PGC, siendo solo aplicable a las operaciones de fusión y escisión. No obstante, si la aportación no dineraria se formaliza como una segregación, que es una modalidad de escisión, la misma estaría facultada para realizar la retroacción contable, la cual se corresponde con la fecha de aprobación de la segregación por la junta de accionistas. De manera resumida, sus características son las siguientes:

- Las obligaciones contables se mantienen hasta la fecha de inscripción (presentación escritura en Registro Mercantil) de la escisión, así como la de presentación de declaraciones (IS, IRPF, IVA).
- En la fecha de inscripción, la sociedad beneficiaria de la escisión reconocerá los efectos retroactivos de la escisión desde la fecha de adquisición, tanto para los ingresos y gastos, como para los activos y pasivos.

Finalmente, la retroacción contable tiene plenos efectos fiscales al no indicar nada en contrario la norma fiscal.

5.2. NORMAS FISCALES ESPECÍFICAS

El artículo 76.3 de la LIS define la aportación no dineraria de la forma siguiente:

«3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente».

Adicionalmente, el artículo 76.4 de la LIS define el concepto de rama de actividad⁶:

⁶ Con respecto a las características del concepto de rama de actividad existen varios pronunciamientos de la DGT. Como botón de muestra transcribimos algunos párrafos de la Consulta V4192/2016 (NFC062789).

«4. Se entenderá por rama de actividad 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. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan».

En lo referente a las acciones recibidas por la entidad aportante, el artículo 79, primer párrafo, de la LIS, establece la valoración fiscal que se debe atribuir a las mismas, en los siguientes términos:

«Las acciones o participaciones recibidas como consecuencia de una aportación de ramas de actividad o de elementos patrimoniales se valorarán, a efectos fiscales, por el mismo valor fiscal que tenían la rama de actividad o los elementos patrimoniales aportados».

Por su parte, la DGT, en las consultas vinculantes que emite, entiende que a efectos de la aplicación del régimen especial, es el concepto de «segregación mercantil» en el que se encuadraría la operación de aportación no dineraria a efectos de la aplicación del régimen especial. En consecuencia, al realizarse la operación en el ámbito mercantil como una modalidad de escisión, cumplirá las condiciones establecidas en la LIS para ser considerada como una operación de las previstas en el capítulo VII del título VII de dicha ley y se podrá acoger al régimen especial de neutralidad fiscal.

Por tanto, con base en las normativas, tanto mercantil como fiscal, se puede establecer que las características principales de estas operaciones son las siguientes:

- Sociedad aportante. No se disuelve, transmitiendo todos los elementos de la rama de actividad afectada o del negocio y recibiendo acciones de la entidad adquirente.
- Sociedad adquirente. Recibe de la entidad aportante todos los elementos del negocio o de la rama de actividad afectada, entregándola acciones como contraprestación.

«Así pues, solo aquellas operaciones de aportación no dineraria de rama de actividad en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de "rama de actividad" 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.

En el caso planteado, se pretende aportar por parte del consultante todos los elementos integrantes de la rama de actividad [...].

De los datos que se derivan de la consulta, la [...] consultante dispone de todos los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad [...], configurando dicha actividad una rama de actividad en el sentido del artículo 76.4 de la LIS anteriormente reproducido.

En consecuencia, en la medida en que el patrimonio transmitido determine la existencia de una explotación económica en sede de la persona [...] transmitente, que se segrega y transmite a la entidad adquirente de nueva creación, de tal manera que esta podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, la operación de aportación de rama de actividad a que se refiere la consulta cumpliría los requisitos formales del artículo 87.2 de la LIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS».

5.3. CASO PRÁCTICO

A continuación se expone un caso práctico, donde queda reflejada la aplicación de toda la normativa anteriormente expuesta:

5.3.1. Planteamiento

Dos entidades independientes: A, aportante, y B, adquirente, acuerdan realizar una aportación no dineraria de un negocio a través de una segregación (modalidad de escisión). Los datos más relevantes –los referentes a cifras se muestran en millones de euros– son los siguientes:

- **Sociedad A (empresa aportante/transmitente):**
Es la empresa que aporta el negocio cuyo valor razonable (VR en lo sucesivo) es de 1.000, siendo el valor contable de 900, existiendo una plusvalía tácita de 60 en un inmueble.
- **Sociedad B (empresa beneficiaria/adquirente).** Emitirá el capital y reservas para adquirir el negocio propiedad de la entidad A.

No se contemplan los posibles efectos de la retroacción contable de la segregación con el fin de simplificar el supuesto, haciendo coincidir todas las fechas relevantes en el 31 de diciembre de 2016.

La segregación se acogerá al régimen fiscal especial (capítulo VII del título VII de la LIS), entendiéndose que se reúnen todos los requisitos para su aplicación.

5.3.2. Método de adquisición

Las consecuencias de la aplicación de este método, según la metodología expuesta en el apartado 2.2 anterior, son la revalorización contable de un activo, la existencia de un pasivo asumido por impuesto diferido y la determinación del fondo de comercio.

Coste de la combinación (negocio)		1.000
Valor razonable de los activos y pasivos del negocio:		
• Activos y pasivos negocio: (900 + 60 [plusvalía tácita])	960	
• Pasivo: impuesto diferido asumido (60 × 25%)	(15)	
Valor razonable activos y pasivos aportados (960 – 15)		945
Fondo de comercio (1.000 – 945)		55

La explicación detallada de los pasos y cálculos realizados por la aplicación de este método, considerando los datos aplicables al caso, son los siguientes.

1. Identificar la empresa adquirente: B.
2. Determinar la fecha de adquisición del negocio: 31 de diciembre de 2016, que es la fecha en la que la sociedad B obtiene el control del negocio de la entidad A, al haberse celebrado en dicha fecha la junta general de accionistas que aprobó la segregación.
3. Cuantificar el coste de la combinación de negocios: Instrumentos de patrimonio adquiridos para adquirir el negocio: 1.000 (capital y reservas). No existen otros costes (contingentes, etc.) atribuibles a la operación.
4. Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos:
 1. Activos netos identificables adquiridos a valor razonable: 960 (activos menos pasivos del negocio), que es el valor contable en A (900) más una plusvalía tácita de 60.
 2. Pasivos asumidos: 15. Pasivo por diferencias temporarias imponibles, por la revalorización contable del inmueble del negocio: $15 = 60 \times 25\%$.
 3. Valor razonable del neto de los activos netos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos ($960 - 15$): 945.
5. Importe del fondo de comercio: Exceso en 31 de diciembre de 2016 del coste de la combinación de negocios (aportación no dineraria) sobre el valor razonable neto de los activos y pasivos. Fondo de comercio: $1.000 - 945 = 55$.

5.3.3. Asientos contables

Finalmente, los asientos contables resultantes por la aportación no dineraria realizada en cada una de las compañías afectadas serían los siguientes:

5.3.3.1. Entidad aportante/transmitente: A

Para esta situación, la NRV 19.^a 1 señala que las empresas de las que se adquiere un negocio registrarán el traspaso de los activos y pasivos del negocio transmitido y reconocerán el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia entre el valor en libros y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio.

Conceptos	Debe	Haber
Acciones de B	1.000	
		.../...

Conceptos	Debe	Haber
.../...		
Activos y pasivos del negocio		900
Resultado por la aportación (pérdidas y ganancias)		100
Traspaso del negocio a la sociedad B		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	25	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (100 × 25 %)		25
Impuesto diferido originado		
Totales	1.025	1.025

El pasivo por ID de 25 se obtiene de aplicar el tipo de gravamen del 25 % a la renta diferida, que es de 100, ya que la entidad realizará un ajuste fiscal negativo de 100 en la declaración del impuesto sobre sociedades. Asimismo, para el resto de partidas, véanse detalles del cálculo en el apartado 5.3.2 anterior.

5.3.3.2. Entidad beneficiaria/adquirente: B

Para la entidad que recibe el negocio será de aplicación la NRV 2.^a 1.4, que establece que las aportaciones serán valoradas por su valor razonable en el momento de la aportación. En nuestro caso, el VR de los activos y pasivos del negocio recibido es de 960, que se compone de 900 (valor contable registrado en la entidad A) más 60 (plusvalía tácita del inmueble transmitido con el negocio).

Conceptos	Debe	Haber
Activos y pasivos del negocio	960	
Fondo de comercio	55	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (60 × 25 %)		15
Capital y reservas		1.000
Recepción del negocio de la sociedad A		
Totales	1.015	1.015

Con respecto al fondo de comercio, y aunque su valor fiscal sea de cero, existiendo por tanto una diferencia temporaria imponible de 55, ello no origina un pasivo por impuesto diferido al prohibirlo expresamente la NRV 13.^a 2.2 a).

5.3.4. Implicaciones fiscales

Al haberse acogido la operación de aportación no dineraria al régimen especial de neutralidad fiscal, ello origina que se produzcan los siguientes efectos fiscales:

5.3.4.1. Diferimientos en la tributación

En la aportación no dineraria del negocio se han producido dos diferimientos en la tributación por el impuesto sobre sociedades, uno que afecta a la sociedad A y otro a la sociedad B.

- Entidad A: aportante.

En este caso el diferimiento está relacionado con la diferencia temporaria de 100, por la diferencia entre el VR del negocio (1.000) y su valor contable/fiscal en libros (900) antes de la transmisión. Dado que a la aportación no dineraria se le aplica el régimen de neutralidad fiscal, el impuesto correspondiente de 25 ($100 \times 25\%$) no es un pasivo corriente, difiriéndose la integración en la base imponible de la renta obtenida de 100 hasta la fecha en que este importe se integre parcial o totalmente en la BI, lo cual se producirá cuando se produzca la transmisión de las acciones.

- Entidad B: adquirente.

En este caso, se ha contabilizado el negocio recibido de la sociedad A con un valor contable de 960. Dado que el valor fiscal del negocio era de 900 en la entidad A, existirá una renta fiscal a integrar en la base imponible en el futuro por la diferencia, equivalente a 60. Este diferimiento en la tributación origina un pasivo por impuesto diferido de 15 ($60 \times 25\%$).

5.3.4.2. Corrección doble imposición: Artículo 88.2 de la LIS

Como se observa de los asientos contables en A y B, por una única transmisión, que es la aportación no dineraria del negocio, se puede producir una doble imposición, de ahí la contabilización del impuesto diferido, tanto en A como en B. En efecto dicha tributación diferida puede derivar en un impuesto corriente, tanto cuando se transmitan las acciones de B, por parte de A, como cuando se venda, por parte de B, el negocio recibido por A.

En estas situaciones, si se produce esa doble tributación, el artículo 88.2 de la LIS, como se analizó en el apartado 3.5 anterior, permite evitar esta doble imposición mediante dos procedimientos (en la extinción de la entidad o con anterioridad a la misma), ambos aplicables a la entidad adquirente B. Por tanto, vamos a continuar con el caso práctico anterior exponiendo uno de los procedimientos para eliminar la doble imposición, que será el que se realiza con anterioridad a la extinción de la entidad adquirente B.

Para ello supongamos que la entidad A transmitió, en primer lugar, las acciones recibidas de B por 1.000, y que posteriormente la entidad adquirente B vendió igualmente el negocio recibido de A por 1.000.

Entidad A: Venta de las acciones recibidas de B

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Acciones de B		1.000
Venta de las acciones recibidas de B		
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	25	
Hacienda pública		25
Impuesto diferido que se ingresa en Hacienda		
Totales	1.025	1.025

Aunque no exista resultado contable por la operación de venta, la entidad A deberá integrar en su base imponible, a través de un ajuste fiscal positivo, un importe de 100, por la diferencia entre el valor contable y fiscal de las acciones transmitidas, que determinará el ingreso del impuesto por 25 ($100 \times 25\%$). En este sentido, aunque con la nueva LIS existe un régimen de exención en la venta de acciones, siempre que se cumplan determinados requisitos (los expuestos en el apartado 3.5.1), no obstante para este supuesto concreto (aportación no dineraria con régimen de diferimiento fiscal), que se regula en el artículo 21.4 a).2.^a de la LIS, no existirá la citada exención por la plusvalía fiscal de 100 obtenida por la venta de las acciones de B por 1.000, al haberse realizado con anterioridad a la venta del negocio por parte de la entidad B. Por otro lado, si la venta hubiera sido, por ejemplo, por un importe de 1.500, podría quedar exenta la plusvalía adicional de 500 (exceso sobre 1.000), siempre que se cumplieran igualmente los requisitos para su exención en el momento de la venta.

Entidad B: Venta del negocio recibido de A

En primer lugar, se refleja la venta del negocio por 1.000, que es el valor razonable por el que se aportó con la finalidad de dar más claridad al conjunto del ejemplo.

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Activos y pasivos del negocio		960
		.../...

Conceptos	Debe	Haber
.../...		
Fondo de comercio		55
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	15	
Venta del negocio recibido de la sociedad A		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	25	
Hacienda pública		25
Impuesto diferido que se ingresa en Hacienda		
Totales	1.040	1.040

En este caso tampoco existe resultado contable por la venta del negocio. No obstante, existirá un resultado fiscal, ya que la entidad B deberá integrar en su base imponible, a través de un ajuste fiscal positivo, un importe de 100, por la diferencia entre el valor contable y el fiscal, que tenía en la entidad A el negocio transmitido, que determinará el ingreso del impuesto por 25 ($100 \times 25\%$), si bien la entidad aportante contabilizó un pasivo por impuesto diferido de 15. La explicación de esta diferencia obedece a lo siguiente:

La entidad B solo tiene que contabilizar el impuesto diferido por el efecto impositivo de la diferencia entre el valor contable del negocio (960) y su valor fiscal (900). Total diferencia $60 \times 25\% = 15$.

La diferencia en 10 del ID, para completar los 25 que se pagan, proviene del fondo de comercio, cuyo valor contable es de 40 ($55 - 15$) y su valor fiscal es de 0. Total diferencia $40 \times 25\% = 10$. No obstante, como se indicó anteriormente, la NRV 13.^a 2.2 a) del PGC no permite que se contabilice, ya que ello originaría mayor fondo de comercio y a su vez más impuesto diferido creándose así una especie de bucle.

En segundo lugar, una vez que se haya podido probar que se ha realizado la transmisión de las acciones por parte de los socios (entidad A), y que se integró en su base imponible la renta diferida de 100, resultaría el siguiente asiento contable:

Conceptos	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido	25	
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)		25
Crédito por el ajuste negativo realizado		
Totales	25	25

Este asiento refleja el crédito fiscal originado por el ajuste negativo realizado de 100, eliminando de esta manera la doble imposición producida. En cuanto el abono a pérdidas y ganancias de 25, el mismo no es integrable en la base imponible de la entidad, por lo que también dará lugar a otro ajuste negativo de 25.

Conclusiones

Como se puede observar, en términos acumulativos, tendremos que la entidad A habrá integrado en su base imponible un importe de 100 y la entidad B de 0. De esta forma se tributa una sola vez, por la plusvalía diferida por la aportación, en sede del aportante (la entidad A), sin que se produzca tributación en el adquirente (la sociedad B). Este mismo efecto se hubiera producido, el de tributación exclusiva en el aportante, si la operación no se hubiera acogido al régimen de neutralidad fiscal.

Otra forma de haber evitado la doble imposición hubiera sido en el supuesto de que la entidad B (adquirente) hubiera vendido el negocio en primer lugar. En consecuencia, al vender las acciones de B con posterioridad, esta última entidad podría aplicar la exención a la renta obtenida, siempre que acreditara, según lo dispuesto en el artículo 21.4 a) de la LIS, que la entidad adquirente B había integrado la renta diferida en la base imponible.

6. APORTACIONES NO DINERARIAS DE NEGOCIOS ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO

6.1. NORMAS CONTABLES

6.1.1. Concepto de empresa de grupo

Cuando nos referimos a empresas del grupo, este es un concepto reflejado en la NECA (normas para la elaboración de las cuentas anuales) 13.^a, la cual introduce una definición de grupo más amplia que la contemplada en el artículo 42 del Código de Comercio, incluyendo a entidades controladas por una o varias personas, físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o están bajo dirección única, también denominado «grupo de coordinación».

6.1.2. Valoración

La regla particular para contabilizar y valorar estas operaciones se regula en la NRV 21.^a 2.1 «Aportaciones no dinerarias». En síntesis:

- Para la aportante/transmitente del negocio. Valorará su inversión por el valor contable del negocio entregado en las cuentas anuales consolidadas según las normas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, en adelante las NOFCAC.

- Para la beneficiaria/adquirente del negocio. Los valorará por el mismo importe que la aportante. Si existiera diferencia entre los valores escriturados y los contabilizados, la misma se contabilizará en la prima de emisión de acciones (cuenta 110).

Si las cuentas consolidadas no se formularan por dispensa, se tomarán los valores contables existentes en las cuentas anuales individuales antes de realizar la operación⁷.

En el caso de las pymes, la NRV 20.^a 2.1 establece que los valores en aportante y adquirente serán los contables que tenía la rama de actividad en el aportante.

En relación con lo anterior, en la exposición de motivos del Real Decreto 1159/2010, que modificó el PGC y en concreto el texto de esta NRV 21.^a 2, se señalaba lo siguiente:

«[...] la reforma del apartado 2 de la NRV 21.^a tiene como objetivo sistematizar la doctrina del ICAC sobre el mantenimiento del valor contable precedente e incorporar, en su caso, la valoración en términos consolidados en todas aquellas operaciones en que se produce un desplazamiento de elementos patrimoniales constitutivos de un negocio entre las sociedades del grupo, tal y como estas se definen en la NECA 13.^a [...]».

6.1.3. Efecto impositivo. Impuesto sobre beneficios (NRV 13.^a PGC)

Si se produjeran diferencias temporarias imponibles, tanto en el aportante/transmitente como en la beneficiaria/adquirente por registrar las operaciones con valores consolidados que fueran superiores a los contabilizados en las cuentas individuales, se aplicarían las mismas normas contables anteriormente expuestas en el apartado 2.3 anterior.

Si, por el contrario, los valores registrados en la aportación fueran los mismos que figuraban en las cuentas individuales no se producirían diferencias temporarias imponibles, no existiendo obligación de registrar ID alguno.

⁷ Es importante destacar los criterios incluidos en la Consulta 3/BOICAC 85/Marzo/2011 (NFC040255), para las entidades que no presenten cuentas consolidadas por dispensa (subgrupo o tamaño), referente a la aportación a una sociedad del grupo de las acciones en otra sociedad del grupo que constituye un negocio:

- A. Esta consulta determina que, ante la falta de regulación en las normas contables de consolidación, la variación de valor en las cuentas individuales de la aportante se reconocerá, en esta entidad, en una cuenta de reservas.
- B. Se establece como criterio (entendemos que no solo para aportar acciones) que si las CCAA consolidadas no se formulan por dispensa se podrá optar por aplicar los siguientes criterios:
 1. Valores consolidados de la última dominante española que formule CCAA consolidadas. En otro caso, formulación voluntaria, que deberán ser auditadas.
 2. Si no se aplica el punto 1, se podrán tomar los valores del negocio en las CCAA individuales de la aportante, salvo que el importe de su participación en la entidad aportada fuera superior al precio de adquisición, en cuyo caso podrá emplearse dicho importe.

6.1.4. Retroacción contable

La retroacción contable, en el caso de operaciones realizadas entre entidades del grupo, se regula por la NRV 21.^a 2.2.2 del PGC, siendo solo aplicable a las operaciones de fusión y escisión. No obstante, si la aportación no dineraria se formalizara como una segregación, que es una modalidad de escisión, la misma estaría facultada para realizar la retroacción contable. De manera resumida, sus características son las siguientes:

- Las obligaciones contables se mantienen hasta la fecha de inscripción (presentación escritura en Registro Mercantil) de la escisión, así como la de presentación de declaraciones (IS, IRPF, IVA).
- En la fecha de inscripción, la sociedad beneficiaria de la escisión reconocerá los efectos retroactivos de la escisión desde la fecha del inicio del ejercicio en que se aprueba la escisión, de tal forma que si la escisión se aprobara en el año 2017, y el ejercicio social finalizara en 31 de diciembre, sería el 1 de enero de 2017 la fecha a la que se retrotraen las operaciones realizadas.
- Finalmente, la retroacción contable tiene plenos efectos fiscales al no indicar nada en contrario la norma fiscal.

6.2. NORMAS FISCALES ESPECÍFICAS

No existen normas específicas en el régimen de neutralidad fiscal que haga referencia a operaciones realizadas entre empresas del grupo, a diferencia de las normas contables, por lo que nos remitimos a los comentarios sobre las normas expuestas en el apartado 5.2 anterior.

6.3. CASO PRÁCTICO

A continuación se expone un caso práctico, donde queda reflejada la aplicación de toda la normativa anteriormente expuesta:

6.3.1. Planteamiento

Es el mismo supuesto expuesto en el apartado 5.3 anterior. No obstante, la diferencia en este caso radica en que estas dos entidades forman parte de un grupo, a efectos contables, más amplio, el cual no consolida por dispensa (subgrupo), es decir, por pertenecer el grupo español a otro grupo más amplio cuya dominante está situada en la Unión Europea. Asimismo, el subgrupo español no ha optado por formular cuentas consolidadas de manera voluntaria. Por otro lado, no se contemplan los posibles efectos de la retroacción contable de la segregación con el fin de simplificar el supuesto, haciendo coincidir todas las fechas relevantes en el 31 de diciembre de 2016.

6.3.2. Método de adquisición

No sería de aplicación, conservándose los valores históricos, que serían los de las cuentas anuales individuales, ya que el grupo español no ha formulado cuentas consolidadas. En cuanto a la retroacción contable, al ser entidades del grupo, la misma se correspondería con el inicio del ejercicio en que se aprobó la segregación (modalidad de escisión).

6.3.3. Asientos contables

Finalmente, los asientos contables por la aportación no dineraria realizada en cada una de las compañías afectadas son los siguientes:

6.3.3.1. Entidad aportante/transmitente: A

Para esta situación, la NRV 21.^a 2.1 señala que las empresas que no consolidan por dispensa deberán utilizar los valores contables registrados en las cuentas anuales individuales.

Conceptos	Debe	Haber
Acciones de B	900	
Activos y pasivos del negocio aportado		900
Traspaso del negocio a la sociedad B		
Totales	900	900

6.3.3.2. Entidad beneficiaria/adquirente: B

Para la entidad que recibe el negocio será de aplicación la misma norma NRV 21.^a 2.1, que establece que el negocio aportado se contabilizará por el mismo valor que tenía en el aportante.

Conceptos	Debe	Haber
Activos y pasivos del negocio	900	
Capital		1.000
Prima de emisión acciones		(100)
Recepción del negocio de la sociedad A		
Totales	900	900

En estos casos lo normal es que el capital sea de 1.000 para que fuera equivalente al VR del negocio aportado, llevándose la diferencia de 100 con respecto al valor contable del negocio a la prima de emisión de acciones con carácter negativo (véase definición cuenta 110 del PGC).

6.3.4. Implicaciones fiscales

Al haberse acogido la operación de aportación no dineraria al régimen especial de neutralidad fiscal, ello origina que se produzcan los siguientes efectos fiscales:

6.3.4.1. Diferimientos en la tributación

En la aportación no dineraria se han producido dos diferimientos en la tributación por el impuesto sobre sociedades, uno que afecta a la sociedad A y otro a la sociedad B.

- Entidad A:

En este caso el diferimiento será de 100, por la diferencia entre el VR del negocio (1.000) y su valor contable/fiscal en libros (900) antes de la transmisión. No obstante, dado que las acciones recibidas de B se contabilizan por el mismo valor del negocio aportado no existirá diferencia temporaria imponible, al ser el valor contable igual al fiscal, y consecuentemente no existirá obligación de contabilizar ID alguno.

Sin perjuicio de lo anterior, se diferirá la integración en la BI de la renta de 100 hasta la fecha en que este importe se registre en pérdidas y ganancias, lo cual se producirá por la transmisión de las acciones de B.

- Entidad B:

Se ha contabilizado el negocio recibido de la sociedad A con un valor contable de 900, igual al que figuraba en la transmitente. No existirá diferencia temporaria imponible, y consecuentemente no existirá obligación de contabilizar ID alguno.

Asimismo, el diferimiento de la integración en la base imponible de la renta de 100 se producirá hasta la fecha en que este importe se registre en pérdidas y ganancias, derivado de la transmisión del negocio recibido de A.

6.3.4.2. Corrección doble imposición: Artículo 88.1 de la LIS

Como se observa de los asientos contables en A y B, por una única transmisión, que es la aportación no dineraria del negocio, y como consecuencia de las plusvalías latentes fiscales existentes, se puede producir una doble imposición, sin que sea necesaria la contabilización del ID, tanto en A como en B, al ser iguales los valores contables y fiscales de las acciones y del negocio. En estas situaciones, sería de aplicación el artículo 88.1 de la LIS, como se analizó en el apartado 3.5.2 anterior, que permite evitar la latente doble imposición en sede de la entidad aportante A. Por

tanto, partiendo del caso práctico anterior, se expone un ejemplo del procedimiento para eliminar la doble imposición. Para ello supongamos que la entidad adquirente B vendió, en primer lugar, el negocio recibido de A por su valor razonable de 1.000. Posteriormente, la entidad aportante A transmitió las acciones recibidas de B por su valor razonable de 1.000.

Entidad B: Venta del negocio recibido de A

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Activos y pasivos del negocio		900
Pérdidas y ganancias		100
Venta del negocio recibido de la sociedad A		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	25	
Hacienda pública		25
Impuesto corriente que se ingresa en Hacienda		
Totales	1.025	1.025

En este caso se produce un resultado contable y fiscal de 100 por la venta del negocio, al no existir diferencia entre el valor contable y fiscal del negocio transmitido, que determinará el ingreso del impuesto por 25 ($100 \times 25\%$).

Entidad A: Venta de las acciones recibidas de B

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Acciones de B		900
Pérdidas y ganancias		100
Venta de las acciones recibidas de B		
Totales	1.000	1.000

De la misma forma que en la venta del negocio, en este caso, con la transmisión de las acciones de la entidad B se produce un resultado contable y fiscal de 100, al no existir diferencia entre el valor contable y fiscal de las acciones que se recibieron. No obstante, por aplicación del segundo párrafo del artículo 81.1, en esta transmisión de acciones la renta contable y fiscal de 100

quedará exenta, ya que, con carácter previo, la entidad adquirente B había vendido el negocio y había tributado por 100 que es el importe de la renta diferida en la aportación. En consecuencia, no se debe registrar obligación alguna de pago por el impuesto sobre sociedades.

Conclusiones

Como se puede observar, en términos acumulativos, tendremos que, al contrario que observamos en la aplicación de artículo 81.2 de la LIS, en este caso es la entidad aportante A la que habrá resultado exenta en un importe de 100, equivalente a la renta diferida. Por el contrario, la entidad adquirente B ha integrado 100 en su base imponible. De esta forma se tributa una sola vez, pero no en sede del aportante (la sociedad A), sino que la tributación se produce en sede del adquirente (la sociedad B).

A la misma conclusión se hubiera llegado por aplicación del artículo 21.4 a).2.º, comentado en el epígrafe 3.5.1 de este trabajo. En este caso la exención no se aplica sobre la renta diferida en la entidad transmitente A, por la aportación realizada, salvo que la adquirente/beneficiaria B haya integrado esa renta diferida en su BI. Por tanto, en el caso de que se acreditara que tal integración se produjo en la entidad B, la renta diferida quedaría igualmente exenta en la entidad adquirente A.

Por último, resulta extraño que, según lo comentado en los dos párrafos anteriores, la tributación radique en el adquirente, ya que si la operación no se hubiera acogido al régimen de neutralidad fiscal, la tributación hubiera correspondido al aportante.

7. APORTACIONES NO DINERARIAS DE NEGOCIOS REALIZADAS POR PERSONAS FÍSICAS

7.1. NORMAS CONTABLES

Una persona física que desarrolla su actividad empresarial de carácter mercantil, en régimen de estimación directa, estará sometida a las obligaciones contables de los empresarios reguladas en el Código de Comercio. En este sentido, también serán de aplicación las normas expuestas en los apartados anteriores en cuanto a su pertenencia o no a un grupo en el sentido de la NECA 13.^a, recordando que una persona física puede ser susceptible de pertenecer a dicho grupo.

7.2. NORMAS FISCALES ESPECÍFICAS

En este caso de personas físicas, que sean contribuyentes de la Ley 35/2006, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), nos vamos a centrar exclusivamente en las aportaciones no dinerarias que pueden llevar a cabo acogiendo al régimen de diferimiento fiscal, que se regula en el artículo 87 de la LIS. A continuación se muestran los tipos de aportaciones no dinerarias, que pueden ser realizados por las personas físicas, susceptibles de acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal. Deben consistir en:

- Acciones o participaciones sociales que representen al menos el 5 % de los fondos propios de la entidad aportada (art. 87.1 LIS).
- Elementos patrimoniales afectos a actividades económicas (art. 87.1 LIS).
En los dos casos anteriores se requiere que, una vez realizada la aportación, participen en, al menos, el 5% de los fondos propios de la entidad que recibe la aportación.
- Ramas de actividad (art. 87.2 LIS).

Por otro lado, el artículo 87 de la LIS establece como requisito adicional que se debe llevar la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente, cuya razón principal es la de conocer y justificar la valoración y la antigüedad de los elementos patrimoniales aportados. En cuanto a este requisito de contabilidad existen varias Consultas vinculantes, como, por ejemplo, la V4192/2016 (NFC062789), de la que se transcriben, en la nota al pie, los párrafos⁸ que indican el fundamento y los criterios a seguir en estos casos.

El régimen especial de neutralidad fiscal se aplica a los contribuyentes del IRPF según lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 37 de la LIRPF, pero solo a las ganancias patrimoniales originadas en la transmisión, pero no a los rendimientos (actividades económicas, capital mobiliario, etc.). En lo referente a las aportaciones no dinerarias, estas se regulan por el artículo 37.1 d) de la LIRPF⁹, incluidas dentro de la sección 4.^a «Ganancias y pérdidas patrimoniales». Por

⁸ «Finalmente, el artículo 87 de la LIS antes citado nada señala respecto del plazo temporal de llevanza de una contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio necesario para acogerse al régimen especial objeto de análisis. La LIS se limita a exigir una contabilidad completa y ajustada a las disposiciones mercantiles, con el objeto de facilitar y asegurar la realización de la operación desde la perspectiva de las dos partes intervinientes; y ello porque, por un lado, toda operación de aportación no dineraria exige el cumplimiento de una serie de requisitos y cautelas legales establecidos en la normativa mercantil y, por otro lado, la sociedad receptora está obligada no solo a llevar su propia contabilidad de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil aplicable, sino también a recoger en su memoria anual el último balance cerrado por la entidad transmitente.

En definitiva, el requisito relativo a la contabilidad se impone al aportante con el objeto de facilitar la correcta valoración de los elementos aportados, la incorporación de los mismos al patrimonio de la entidad adquirente y el cumplimiento por parte de esta de todos los derechos y obligaciones contables, mercantiles y de índole tributaria que se refieran o afecten a los bienes y derechos transmitidos. Por ello, bastará que el consultante lleve su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio desde, al menos, el ejercicio anterior al que se realiza la aportación y se disponga de los medios de prueba necesarios para justificar la valoración de las diferentes partidas que figuran en dicha contabilidad. Todo ello sin perjuicio del necesario cumplimiento del resto de requisitos exigidos en el artículo 87 de la LIS para que resulte de aplicación el régimen fiscal especial regulado en el mismo».

⁹ Este artículo de la LIRPF establece lo siguiente: «[...] la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera. El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda. El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera. El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria».

tanto, con base en lo anteriormente expuesto, pero también considerando lo manifestado en la Consulta V4192/2016, en la aportación de un negocio, se pueden destacar los siguientes criterios y conclusiones:

Aportación de un negocio (existencias y otros activos):

- Existencias. Su transmisión origina rendimientos de actividades económicas (art. 48 LIRPF), pero no ganancias patrimoniales, por lo que no se pueden acoger al diferimiento fiscal.
- Otros activos. Se originan «ganancias patrimoniales» (art. 37.1 d) LIRPF), a las que se puede aplicar el régimen de neutralidad fiscal de la LIS (art. 37.3 LIRPF).
- Afección. Los activos fijos deberán estar afectos a la actividad económica correspondiente, al menos tres años antes de su aportación a la sociedad adquirente (art. 28.3 LIRPF).
- Valoraciones. Al quedar excluidas las existencias, en las acciones recibidas por la aportación deberá distinguirse, en proporción al valor de mercado de la aportación, la fecha y valor de los elementos acogidos a la neutralidad fiscal de los restantes.

7.3. CASO PRÁCTICO

A continuación se expone un caso práctico, donde queda reflejada la problemática de la normativa anteriormente expuesta:

7.3.1. Planteamiento

Una persona física, A, aportante, realiza una aportación no dineraria de su negocio a la entidad independiente, B, adquirente. Los datos más relevantes –los referentes a cifras se muestran en millones de euros– son los siguientes:

- Persona física A (aportante/transmitente):
Es el empresario que aporta el negocio cuyo valor razonable es de 1.000, siendo el valor contable de 900, existiendo una plusvalía tácita de 60 en un inmueble y de 40 en existencias.
- Sociedad B (empresa beneficiaria/adquirente). Emitirá el capital y reservas por 1.000 para adquirir el negocio propiedad de la persona física A.
- La aportación no dineraria se acogerá al régimen fiscal especial (capítulo VII del título VII, art. 87.2 LIS), entendiéndose que se reúnen los requisitos para su aplicación.

Los valores contables y razonables de los elementos del negocio que se aportan son:

Conceptos	Valor contable	Valor razonable	Plusvalías tácitas
Existencias	200	240	40
Activo fijo	440	500	60
Neto otros activos y pasivos del negocio	260	260	
Totales	900	1.000	100

7.3.2. Método de adquisición

De la aplicación de este método (véase apartado 2.2 de este trabajo) resulta la revalorización contable de activos (existencias y activo fijo), la existencia de un pasivo asumido por impuesto diferido y la determinación de un fondo de comercio.

Coste de la combinación (negocio)		1.000
Valor razonable de los activos y pasivos del negocio:		
• Activos y pasivos negocio (900 + 100 [plusvalías tácitas])	1.000	
• Pasivo: impuesto diferido asumido (60 × 25 %)	(15)	
Valor razonable activos y pasivos aportados (1.000 – 15)		985
Fondo de comercio (1.000 – 985)		15

La explicación detallada de los pasos y cálculos realizados, considerando los datos aplicables al caso sería la misma que la expuesta en el epígrafe 5.3.2 al que nos remitimos.

7.3.3. Asientos contables

Los realizados por la aportación no dineraria, por cada parte afectada, serían los siguientes:

7.3.3.1. Persona física aportante/transmitente: A

Para esta situación, la NRV 19.^a 1 señala que las empresas, o empresarios en este caso, de las que se adquiere un negocio registrarán el traspaso de los activos y pasivos del negocio trans-

mitido y reconocerán el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia entre el valor en libros y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio.

Conceptos	Debe	Haber
Acciones de B	1.000	
Activos y pasivos del negocio		900
Resultado por la aportación (pérdidas y ganancias)		100
Traspaso del negocio a la sociedad B		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	25	
Pasivo corriente: rendimiento existencias ($40 \times 25\%^1$)		10
Pasivo por diferencias temporarias imponibles ($60 \times 25\%^2$)		15
Impuestos corriente y diferido originados		
Totales	1.025	1.025
<p>¹ Se corresponde con el efecto impositivo del rendimiento obtenido al aportar las existencias del negocio. No obstante, a efectos de simplificar y comparar con el resto de casos prácticos se ha realizado el cálculo con un tipo fijo del 25 %, si bien lo correcto, al ser una persona física, es aplicar la escala de gravamen que corresponde a la base imponible general en el IRPF.</p> <p>² Se corresponde con el efecto impositivo de la ganancia obtenida al aportar el activo fijo del negocio. No obstante, a efectos de simplificar y comparar con el resto de casos prácticos se ha realizado el cálculo con un tipo fijo del 25 %, si bien lo correcto, al ser una persona física, es aplicar la escala de gravamen que corresponde a la base del ahorro en el IRPF.</p>		

El pasivo corriente de 10 tiene su origen en el rendimiento fiscal y contable de 40, motivado por la transmisión de las existencias, que no se puede acoger al régimen de diferimiento fiscal.

7.3.3.2. Entidad beneficiaria/adquirente: B

Para la entidad que recibe el negocio será de aplicación la NRV 2.^a 1.4, que establece que las aportaciones serán valoradas por su VR en el momento de la aportación. En nuestro caso el VR de los activos y pasivos del negocio recibido es de 1.000, que se compone de 900 (valor contable registrado en la entidad A) más 100 de plusvalías tácitas (60 del inmueble y 40 de las existencias). El resto de importes son los resultantes de la aplicación del método de adquisición, expuesto en el apartado 7.3.2 anterior.

Conceptos	Debe	Haber
Activos y pasivos del negocio	1.000	
		.../...

Conceptos	Debe	Haber
.../...		
Fondo de comercio	15	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (60 × 25 %)		15
Capital y reservas		1.000
Recepción del negocio de la persona física A		
Totales	1.015	1.015

Con respecto al fondo de comercio, y aunque su valor fiscal sea de cero, existiendo por tanto una diferencia temporaria imponible de 15, ello no origina un pasivo por impuesto diferido al prohibirlo expresamente la NRV 13.^a 2.2 a).

7.3.3.3. Valoración de elementos

Persona física A: Las acciones recibidas de B tienen un valor contable de 1.000, sin embargo, a efectos fiscales será de 940, una vez descontado el importe de 60 por la plusvalía diferida del activo fijo.

Entidad B: En este caso los valores contables y fiscales del negocio adquirido serán los siguientes:

Conceptos	Valor contable	Valor fiscal
Existencias	240	240
Activo fijo	500	440
Neto otros activos y pasivos del negocio (260), menos impuesto diferido (15)	245	260
Fondo de comercio	15	
Totales	1.000	940

7.3.4. Implicaciones fiscales

Al haberse aplicado el régimen especial de neutralidad, se origina lo siguiente:

7.3.4.1. Diferimientos en la tributación

En la aportación no dineraria del negocio se han producido dos diferimientos en la tributación, uno que afecta a la persona física A y otro a la entidad B.

- Persona física A: Aportante

En este caso el diferimiento está relacionado con la diferencia temporaria de 60, por la diferencia entre el VR del activo fijo (500) y su valor contable/fiscal en libros (440) antes de la transmisión, que origina un ID de 15 ($60 \times 25\%$) por el régimen de neutralidad fiscal, difiriéndose la tributación de la renta diferida de 60 hasta la fecha en que este importe se integre en la BI, lo cual se producirá cuando se produzca la transmisión de las acciones.

Por otro lado, la transmisión de existencias también ha dado lugar a un pasivo corriente de 10 por el rendimiento obtenido de 40, que no puede acogerse al diferimiento fiscal.

- Entidad B: Adquirente

El negocio recibido de la sociedad A se registra con un valor contable de 1.000. Dado que el valor fiscal del negocio era de 940 en la persona física A, existirá una renta fiscal a integrar en la BI en el futuro por la diferencia, equivalente a 60. Este diferimiento en la tributación origina un pasivo por impuesto diferido de 15 ($60 \times 25\%$).

7.3.4.2. Corrección doble imposición: Artículo 88.2 de la LIS

Del examen de los asientos contables, en la persona física A y en la entidad B, se observa que por una única transmisión, que es la aportación no dineraria del negocio, se puede producir una doble imposición, de ahí la contabilización del impuesto diferido, tanto en A como en B. En efecto dicha tributación diferida puede derivar en un impuesto corriente, tanto en el momento de la transmisión de las acciones de B, por parte de A, como cuando se venda, por parte de B, el negocio recibido por A. En estas situaciones, si se produce esa doble tributación y en el caso de las sociedades, el artículo 88.2 de la LIS, como se analizó en el apartado 3.5 anterior, permite evitar esta doble imposición. No obstante nada se regula en la LIRPF para las personas físicas.

A) Efectos en la persona física A

La LIRPF no tiene normas para evitar la doble imposición como en el caso del impuesto sobre sociedades. Por tanto, cuando la persona física transmita las acciones recibidas de la entidad B, tributará por el impuesto que corresponda a la plusvalía obtenida, sin que se pueda aplicar ningún tipo de exención o deducción por doble imposición, al no regular el IRPF norma alguna a este respecto.

B) Efectos en la entidad B. Artículo 88.2 de la LIS

El referido artículo 88.2 de la LIS permite evitar la doble imposición mediante dos procedimientos (en la extinción de la entidad o con anterioridad a la misma), ambos aplicables a la entidad adquirente B. Por tanto, vamos a continuar con el caso práctico anterior exponiendo el procedimiento en el que se elimina la doble imposición con anterioridad a la extinción de la entidad adquirente B.

Para ello supongamos que la persona física A transmitió, en primer lugar, las acciones recibidas de B por 1.000, y que posteriormente la entidad adquirente B vendió igualmente el negocio recibido de A por 1.000.

Persona física A: Venta de las acciones recibidas de la entidad B

La venta de acciones originará la integración en su BI de una plusvalía fiscal de 60, por la diferencia entre el precio de venta de 1.000 y el valor fiscal de las acciones recibidas de 940 (véase apartado 7.3.3.3 anterior).

Entidad B: Venta del negocio recibido de la persona física A

La venta del negocio por 1.000, que es el valor razonable por el que se aportó, con la finalidad de dar más claridad al conjunto del ejemplo, se refleja de la forma siguiente:.

Conceptos	Debe	Haber
Caja y bancos	1.000	
Activos y pasivos del negocio		1.000
Fondo de comercio		15
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	15	
Venta negocio recibido de la persona física A		
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)	15	
Hacienda pública		15
Impuesto diferido que se ingresa en Hacienda		
Totales	1.030	1.030

En este caso no existe resultado contable alguno por la venta del negocio. No obstante, existirá un resultado fiscal, ya que la entidad B deberá integrar en su base imponible, a través de un ajuste fiscal positivo, un importe de 60, por la diferencia entre el valor contable y fiscal, que tenía en la entidad A el negocio transmitido, que determinará el ingreso del impuesto por 15 ($60 \times 25\%$).

Por último, una vez que se haya podido probar que el socio (persona física A) ha realizado la transmisión de las acciones de B y que integró en su BI la renta diferida de 60, la entidad B realizaría el siguiente asiento contable:

Conceptos	Debe	Haber
Activo por impuesto diferido (60 × 25 %)	15	
Impuesto sobre beneficios (pérdidas y ganancias)		15
Crédito por el ajuste negativo realizado		
Totales	15	15

Este asiento refleja el crédito fiscal originado por el ajuste negativo realizado de 60, eliminando de esta manera la doble imposición producida. En cuanto al abono a pérdidas y ganancias de 15, el mismo no es integrable en la BI de la entidad, por lo que también dará lugar a otro ajuste negativo de 15.

Conclusiones

Como se puede observar, en términos acumulativos, tendremos que la persona física A habrá integrado en su BI un importe de 60 y la entidad B de 0. De esta forma se tributa una sola vez, por la plusvalía diferida por la aportación, en sede del aportante (la persona física A), sin que se produzca tributación en el adquirente (la sociedad B).

Este mismo efecto se hubiera producido, el de tributación exclusiva en el aportante, si la operación no se hubiera acogido al régimen de neutralidad fiscal.

8. CONCLUSIÓN

Como se ha observado a lo largo de este trabajo las aportaciones no dinerarias suelen crear situaciones complejas y es fácil que se produzca la doble imposición, es decir, una misma renta se grava dos veces, tanto en sede del aportante como en sede del adquirente. No obstante, si se produjera esa doble imposición existen normas para eliminarla, si bien ello depende de que se acredite que una de las partes involucradas en la aportación no dineraria haya tributado, lo cual se arroja difícil en la práctica al no existir obligación legal alguna sobre el deber de comunicar tal tributación, para que la parte con derecho a la eliminación de la doble imposición pueda aplicar los mecanismos existentes a tal efecto, máxime en situaciones donde no exista ningún tipo de vínculo o relación entre las partes involucradas. Finalmente señalar que las personas físicas nunca tienen derecho a la eliminación de la doble imposición, radicando únicamente tal eliminación en sede de las sociedades.