

Aportación no dineraria de una sociedad radicada en el extranjero cuando la aportante y la adquirida aplican NIIF

Análisis de la consulta 3 de la BOICAC 123, de septiembre de 2020

Anna Ayats Vilanova

Profesora del CEF.-

Extracto

Sobre la aportación no dineraria a una empresa del grupo domiciliada en España de las acciones que otorga el control sobre otra empresa del grupo, cuando aportante y filial aplican NIIF.

Consulta 3

Sobre la aportación no dineraria a una empresa del grupo domiciliada en España de las acciones que otorga el control sobre otra empresa del grupo, que constituye un negocio, cuando la sociedad aportante y la filial, cuyas acciones son objeto de aportación, aplican las normas internacionales de información financiera (NIIF) y están radicadas en el extranjero.

Respuesta

La cuestión que se plantea es si sería aplicable la consulta 3 del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040255), donde se recuerda que en caso de que no existan unos valores consolidados del negocio aportado se deben tomar los valores existente antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, salvo que el importe representativo de su porcentaje de participación en el patrimonio neto de la sociedad participada sea superior al precio de adquisición, en cuyo caso, se debe emplear el citado importe.

La interpretación de este Instituto sobre la valoración de una aportación no dineraria realizada entre empresas del grupo, desde el punto de vista de la sociedad adquirente, cuando la sociedad aportante y la sociedad adquirida están radicadas en el extranjero está publicada en la consulta 4 del BOICAC n.º 90, de julio de 2012 (NFC044632).

En la contestación, a partir de la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a 2.1, «Aportaciones no dinerarias», contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, este Instituto concluye que ante la ausencia de unos valores consolidados obtenidos aplicando los criterios recogidos en el Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo, la sociedad española

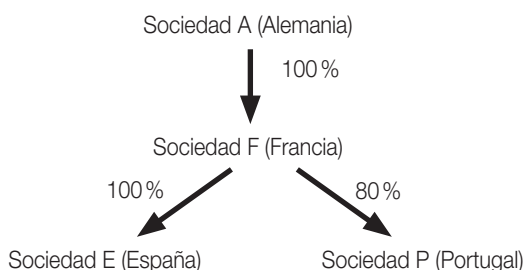
debería contabilizar las participaciones recibidas por el valor en libros antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad extranjera aportante.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que el importe representativo del porcentaje de participación de la sociedad aportante en el patrimonio neto de la filial que es objeto de aportación superase el valor en libros de la inversión, este Instituto opina que la sociedad adquirente deberá reconocer la inversión recibida por aquel importe sin necesidad de establecer una previa homogeneización valorativa del patrimonio neto porque en este caso concreto, al aplicar la sociedad adquirente las NIIF-UE, la presencia de dos marcos de información financiera en los hechos descritos no va en menoscabo del principio de uniformidad valorativa.

Todo ello dado que la Ley 16/2007, de 4 de julio, tal y como señala el preámbulo del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, en la búsqueda de la convergencia con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, tiene por objetivo facilitar los procesos contables a las empresas españolas que consolidan aplicando los Reglamentos de la Comisión Europea, estableciendo a nivel individual unas normas contables con un elevado grado de armonización con las europeas.

Ejemplo

Un grupo internacional cuya entidad A, dominante del grupo, reside en Alemania tiene participaciones en la entidad F que reside en Francia y esta tiene el 80 % de la entidad P que reside en Portugal, además del 100 % de participación en la entidad E que reside en España.



El grupo decide reorganizar su estructura operativa mediante la aportación de la participación P a la entidad E, la cual ampliará capital social. La entidad P es operativa y realiza actividades económicas dedicadas al sector turístico.

El grupo formula cuentas consolidadas bajo la normativa NIIF, siendo 2.500.000 euros el valor del negocio P en el consolidado alemán en la fecha de la aportación no dineraria.

La entidad F adquirió por 1.500.000 euros la participación en P hace 3 años, siendo el valor del patrimonio contable de la entidad P en la fecha de la aportación no dineraria de 3.000.000 de euros.

La entidad E amplía capital social cuya valoración de la participación en P según el experto independiente es de 2.750.000 euros, de los cuales 2.000.000 de euros se escrituran como aumento del capital social y el resto tienen la consideración de prima mercantil.

Se pide:

- a) Comentar la normativa aplicable en la operación anterior.
- b) Contabilizar la ampliación de capital de la entidad española.
- c) ¿Qué cambios se producirían si el valor del patrimonio contable del negocio de Portugal fuera de 1.800.000 euros?

Solución

a) *Comentar la normativa aplicable en la operación anterior*

La entidad española realiza una ampliación de capital no dineraria recibiendo una participación de control de una sociedad del grupo que es P. Se trata de una entidad operativa, no patrimonial, tiene la consideración de negocio y al ser del grupo deberá aplicar las reglas particulares de aportaciones no dinerarias entre sociedades del grupo, NRV 21.^a 2.1 del PGC.

2.1. Aportaciones no dinerarias

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

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

El negocio P consolida en Alemania bajo la normativa NIIF, no dentro de un subgrupo español, no consolida bajo normativa española, de ahí que deba valorarse por el importe mayor entre:

- Valor contable de la participación en la contabilidad individual del aportante.
- Valor del patrimonio neto del negocio P en la fecha de la aportación.

b) *Contabilizar la ampliación de capital de la entidad española*

El coste que pagó la entidad francesa por la participación en P es de 1.500.000 euros, mientras que su valoración de acuerdo con el patrimonio neto en la fecha actual del negocio de Portugal es el siguiente:

- Patrimonio contable del negocio de Portugal = 3.000.000 de euros.
- Participación en el negocio de Portugal = 80 % de 3.000.000 = 2.400.000 euros.

La inversión en P se valora en 2.400.000 euros, no se aplica el valor razonable ni el valor del consolidado.

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Inversión en P»	2.400.000	
100	Capital social (nominal escriturado)		2.000.000
110	Prima de emisión		400.000

La prima de emisión contable no coincide con la prima mercantil, prevalece el fondo económico de la operación a la forma jurídica.

c) *¿Qué cambios se producirían si el valor del patrimonio contable del negocio de Portugal fuera de 1.800.000 euros?*

El coste de la participación de P en la contabilidad individual de la entidad francesa es de 1.500.000 euros, mientras que el 80 % del patrimonio contable de la entidad portuguesa en la fecha de la aportación no dineraria es de $1.800.000 \times 80\% = 1.440.000$ euros, el mayor de ambos es 1.500.000 euros.

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «Inversión en P»	1.500.000	
110	Prima de emisión capital social (nominal escriturado)	500.000	
100	Capital social (nominal escriturado)		2.000.000

El capital escriturado debe registrarse en la cuenta 100, «Capital social», pero al tener que valorar la participación de P por el valor contable de la contabilidad individual del aportante hace que la prima sea negativa, ya que prevalece el fondo económico al fondo jurídico.

La prima mercantil es de 750.000 euros y se corresponde con la diferencia entre el valor razonable del 80 % de la participación en P y el nominal escriturado.

$2.750.000$ (valor razonable del 80 % de P) $- 2.000.000$ (nominal escriturado) = 750.000 euros.