

CAMBIO DE TRATAMIENTO CONTABLE RESPECTO AL EFECTO FISCAL EN APORTACIONES NO DINERARIAS

(Consulta 3, BOICAC n.º 72 de enero de 2008)

JAVIER GONZÁLEZ SAINZA

*Profesor del CEF.
Área de Contabilidad*

Extracto:

SOBRE el tratamiento contable del pasivo por impuesto diferido que surge en unas aportaciones no dinerarias consistentes en acciones en la ampliación de capital de una sociedad, a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Palabras clave: aportaciones no dinerarias y pasivo por impuesto diferido.

Sumario

1. Introducción.
2. Consulta 3, BOICAC n.º 72 de enero de 2008: «Cambio de tratamiento contable respecto al efecto fiscal en aportaciones no dinerarias».
3. Análisis del tratamiento fiscal con el ordenamiento jurídico vigente en el momento de realización de la operación.
 - 3.1. Definiciones.
 - 3.2. Opcionalidad en la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones y escisiones a las aportaciones no dinerarias.
 - 3.3. Valoración de los elementos patrimoniales transmitidos.
4. Tratamiento contable con el ordenamiento jurídico existente en el momento de realización de la operación.
 - 4.1. Valoración contable de las aportaciones no dinerarias (acciones).
5. Tratamiento contable del efecto impositivo que puede generarse en las aportaciones no dinerarias consistentes en acciones en la constitución o ampliación de capital con el ordenamiento jurídico vigente en la fecha de la aportación no dineraria.
6. Tratamiento contable de los pasivos por impuestos diferidos (impuesto sobre beneficio diferido) en el Real Decreto 1514/2007.
7. Ajustes a realizar en cumplimiento del Real Decreto 1514/2007.
8. Ejemplo práctico de aportaciones no dinerarias materializadas en acciones en una ampliación de capital.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

En las siguientes páginas se tratará de analizar la contestación a la última de las consultas, la tercera, emitida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en su Boletín Oficial de enero de 2008 (BOICAC núm. 72), con relación al nuevo tratamiento contable de los pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el momento en el que se realizaron a la sociedad aportaciones no dinerarias en una ampliación de capital.

En concreto, las aportaciones no dinerarias tratan de acciones que otorgan la mayoría del capital de esas sociedades a la sociedad receptora y que, tras el cambio de ordenamiento jurídico contable, el anterior pasivo por impuesto diferido deja de cumplir las condiciones para ser considerado como tal, debiendo, en virtud del cumplimiento de la disposición transitoria primera (primera aplicación del Plan) del Real Decreto 1514/2007, dejar de constituir un pasivo por obligaciones fiscales de carácter diferido.

El presente análisis se abordará desde una doble vertiente.

En primer lugar, y tras presentar la consulta objeto de tratamiento, se procederá a realizar un análisis de los ordenamientos jurídicos vigentes en diferentes momentos del tiempo, desde una triple perspectiva:

Por un lado, el tratamiento fiscal vigente en el momento de la operación, acudiendo al régimen fiscal especial de fusiones y adquisiciones, asimilando fiscalmente las aportaciones no monetarias en acciones, por fondo económico, a las fusiones y adquisiciones, lo que permite optar por reconocerse las acciones por el valor en libros reflejado en las entidades aportantes y, por tanto, diferir el pago del impuesto sobre beneficios en futuros ejercicios.

Por otro, el tratamiento contable vigente en el momento de la operación, que se encuentra fundamentado en diversas consultas, borradores de fusiones y adquisiciones, así como resoluciones del ICAC para llegar a una conclusión respecto a la valoración de acciones como aportaciones no monetarias.

Finalmente, como consecuencia de los anteriores, el tratamiento que se le ha de dar contablemente al efecto impositivo derivado de la diferente valoración contable-fiscal (consulta BOICAC núm. 41).

Con la entrada de un nuevo ordenamiento jurídico contable, se analizará qué efectos tiene el mismo sobre el pasivo por impuestos diferidos reconocido bajo la anterior normativa contable (RD 1191/1991, Plan General Contable 1990).

En segundo y último lugar, se realiza un ejemplo práctico aplicando la teoría en los apartados anteriores puesta de relieve.

2. CONSULTA 3, BOICAC N.º 72 DE ENERO DE 2008: «CAMBIO DE TRATAMIENTO CONTABLE RESPECTO AL EFECTO FISCAL EN APORTACIONES NO DINERARIAS»

«Sobre el tratamiento contable del pasivo por impuesto diferido que surge en unas aportaciones no dinerarias consistentes en acciones en la ampliación de capital de una sociedad, a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La operación objeto de consulta plantea una operación por la cual una serie de entidades que no forman grupo realizan aportaciones no dinerarias consistentes en la mayoría de las acciones o participaciones en otras sociedades, que pasan a ser sociedades dependientes de la receptora. Dicha operación se ha acogido al régimen especial de las fusiones, escisiones y aportaciones de activos contemplado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades, de forma que existe una diferencia positiva entre el valor contable de las acciones aportadas y su valor fiscal, dado que a efectos fiscales se mantienen los valores que poseían en las sociedades aportantes.

El tratamiento contable del efecto impositivo que puede generarse en las aportaciones no dinerarias consistentes en acciones en la constitución o ampliación de capital y que se acogen al régimen especial de fusiones, escisiones y canje de activos fue objeto de tratamiento por parte de este Instituto en la consulta 3 de su Boletín (BOICAC) n.º 41 de marzo de 2000. En esta consulta se indicaba que si de acuerdo con el régimen fiscal aplicable pudiera derivarse un diferimiento de la carga tributaria derivada del Impuesto de Sociedades como consecuencia de la existencia de valores contables distintos a los fiscales, en este caso mayores, se debía registrar el correspondiente impuesto diferido por parte de la sociedad receptora de los valores.

Por lo que se refiere al tratamiento vigente para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, la norma de registro y valoración 13.^a contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, aborda la regulación relativa a los impuestos sobre beneficios. En concreto, el apartado 2 de la citada norma define como "diferencias temporarias" aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a

los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura. Estas diferencias temporarias se clasifican como imponibles cuando den lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente en el caso de que se originen por activos, a medida en que estos se recuperen.

Asimismo, el apartado 2.2 de la citada norma establece que:

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

- a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.
- b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.
- c) Inversiones en empresas dependientes, asociadas y negocios conjuntos, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible."

El Plan General de Contabilidad 2007 regula las combinaciones de negocios en la norma de registro y valoración 19.^a contenida en su segunda parte, que quedan definidas como "aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios". Asimismo, la citada norma establece que las combinaciones mediante adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una empresa, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital, han de ser valoradas según lo dispuesto en la norma de instrumentos financieros para las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas (apartado 2.5 de la norma de registro y valoración 9.^a).

El caso objeto de consulta se refiere al reconocimiento inicial de activos individuales que si bien se trata de acciones representativas de la mayoría del capital de otras, no se registran en las cuentas individuales como un negocio, y que adicionalmente no afectó en dicho momento ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto, por lo que por aplicación de la mencionada letra b) no se reconocerá el impuesto diferido surgido de dicho reconocimiento inicial.

Al efecto de elaborar el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad, y de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad. En consecuencia, en la transición al nuevo Plan General de Contabilidad deberá darse de baja el impuesto diferido que debería haber sido registrado en el reconocimiento inicial de la aportación no dineraria consistente en las acciones, de acuerdo con lo indicado en la consulta 3 del BOICAC n.º 41. Adicionalmente, y de acuerdo con lo establecido en

el apartado 2 de la citada disposición transitoria primera, la contrapartida del ajuste que deba realizarse para dar cumplimiento a lo establecido en esta disposición será una partida de reservas.

En la memoria de las cuentas anuales se debe incorporar cualquier información significativa al efecto de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y los resultados de la empresa; en particular, se deberá incluir la información sobre el importe de la diferencia temporaria imponible correspondiente al impuesto diferido que de acuerdo con la norma de registro y valoración no se ha registrado».

3. ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO FISCAL CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VIGENTE EN EL MOMENTO DE REALIZACIÓN DE LA OPERACIÓN

Si se realiza un análisis del caso objeto de consulta, la aportación no dineraria materializada en acciones en su día se acogió a un régimen especial, en concreto, al régimen fiscal de fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias establecido en el Capítulo VIII del Título VII perteneciente al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Tratando de justificar la posible aplicación de dicho régimen fiscal a la aportación no dineraria de capital en casos de ampliación del capital, así como sus implicaciones a efectos fiscales, se analizan definiciones, la opcionalidad en la aplicación de dicho régimen fiscal especial así como los efectos valorativos de la aplicabilidad de dicho régimen fiscal:

3.1. Definiciones.

En atención a las definiciones establecidas en dicho Régimen, y por encuadrarse dentro del objeto de la consulta, se han de tener en cuenta los siguientes artículos:

Artículo 85.3. «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».

El concepto de aportación no dineraria de ramas de actividad implica que la sociedad aportante entrega a otra una o más ramas de actividad, recibiendo como contraprestación acciones.

La siguiente cuestión a realizarse implica formularse qué se enmarca dentro del concepto de «rama de actividad» a efectos del régimen fiscal de fusiones:

Artículo 83.4. «Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales (se pueden incluir acciones) que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma deter-

minante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan».

De igual forma, se interpreta el concepto de unidad económica como aquella explotación económica con capacidad para funcionar por sus propios medios. En el caso que nos atañe, se obtiene la explotación económica en la sociedad receptora por aportaciones no dinerarias materializada en acciones por parte de varios socios.

En la consulta, los accionistas (sociedades aportantes) de terceras empresas entregan acciones de estas últimas a la sociedad (receptora) que amplía capital, permitiéndole obtener a esta (sociedad receptora) la mayoría de los derechos de voto de las participaciones en terceras empresas. A cambio, la sociedad receptora, mediante ampliación de capital, le entrega a los socios aportantes acciones de la sociedad receptora, convirtiéndose estos en socios, o si ya lo eran, ahora, permitiéndoles incrementar el porcentaje de participación en la sociedad receptora.

3.2. Opcionalidad en la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones y escisiones a las aportaciones no dinerarias.

Respecto a la posibilidad de acogerse al régimen especial de fusiones y escisiones de las aportaciones no dinerarias, el artículo 94 de dicho régimen establece lo siguiente:

«Artículo 94. *Aportaciones no dinerarias.*

1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo de este impuesto o del contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:

- a. Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.
- b. Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100.
- c. Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en los párrafos a y b, los siguientes:
 1. Que la entidad de cuyo capital social sean representativos sea residente en territorio español y que a dicha entidad no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, previstos en esta ley, ni tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobi-

liario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y no cumpla los demás requisitos establecidos en el cuarto párrafo del apartado 1 del artículo 116 de esta ley.

2. Que representen una participación de, al menos, un 5 por 100 de los fondos propios de la entidad.
3. Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.
- d. Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en el párrafo c por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio.

2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.

3. Los elementos patrimoniales aportados no podrán ser valorados, a efectos fiscales, por un valor superior a su valor normal de mercado.»

De la lectura del anterior artículo 94 se desprende la opcionalidad en la aplicación del régimen especial para fusiones, escisiones y aportación de activos para aquellas empresas (sujetos pasivos) en las que:

1. Se hayan realizado aportaciones no dinerarias materializadas en la forma de acciones representativas del capital social residente en España.
2. Las empresas aportantes, tras la aportación, participen en el capital de la empresa receptora en al menos un 5 por 100 de su capital social.
3. En cualquier caso, a efectos fiscales, los elementos patrimoniales aportados (en nuestro caso acciones) no se valorarán por encima de su valor normal de mercado.

3.3. Valoración de los elementos patrimoniales transmitidos.

Se ha analizado en los apartados 1 y 2 si el caso que nos atañe se encuentra dentro del ámbito de aplicación de esta normativa así como la susceptibilidad u obligatoriedad en su aplicación, en la medida en la que se cumplan una serie de requisitos. Ahora se procederá a materializar las implicaciones que entraña el acogerse a dicho régimen fiscal; para ello, se presenta el siguiente artículo 85:

Artículo 85.1. «Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán,

a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente a efectos de aplicar lo dispuesto en el artículo 15.9 de esta ley. Dichos valores se corregirán en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación».

«En aquellos casos en que las rentas generadas en los socios no estuviesen sujetas a tributación en territorio español, se tomará el valor convenido entre las partes con el límite del valor normal del mercado.»

De la aplicación de dicho artículo 85.1 se deriva la valoración a efectos fiscales de las aportaciones al valor por el que figuraban en las sociedades aportantes (salvo que el valor normal de mercado fuese inferior) y de ahí, al no poner de manifiesto revalorización alguna, que se proceda a la no integración de las rentas a efectos fiscales en la base imponible en ese ejercicio.

A continuación, y por diferencia con el tratamiento contable en lo que a valoración de activos respecta, se llegará a la conclusión de que las aportaciones no dinerarias, en nuestro caso acciones, a efectos contables se encuentran valoradas a valor razonable de mercado, implicando la aparición de una diferencia en cuanto a la valoración fiscal en comparación con la contable.

4. TRATAMIENTO CONTABLE CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO EXISTENTE EN EL MOMENTO DE REALIZACIÓN DE LA OPERACIÓN

El tratamiento contable establecido para las aportaciones no dinerarias en la constitución de sociedades y ampliaciones de capital estaba regulado en la norma primera apartado 4 de la Resolución de 30 de julio de 1991, del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material. Dicha norma indica lo siguiente:

4.1. Valoración contable de las aportaciones no dinerarias (acciones).

«4. Inmovilizado material recibido como consecuencia de aportaciones no dinerarias en la constitución y ampliación de capital de sociedades anónimas.

En el caso de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades anónimas, la valoración de inmovilizado recibido se realizará de acuerdo a lo previsto en el artículo 38 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. Es decir, el valor otorgado en la escritura de constitución de la sociedad, o en su caso de ampliación de capital.»

Se deduce de dicha resolución que tales aportaciones no dinerarias, en este caso acciones (según el ordenamiento jurídico vigente en la fecha de la aportación no dineraria, inmovilizado

financiero), deberán ser objeto de valoración por parte de experto independiente, y por ende, debiendo llegar a un valor razonable que puede diferir del valor contenido en los libros de las sociedades aportantes.

5. TRATAMIENTO CONTABLE DEL EFECTO IMPOSITIVO QUE PUEDE GENERARSE EN LAS APORTACIONES NO DINERARIAS CONSISTENTES EN ACCIONES EN LA CONSTITUCIÓN O AMPLIACIÓN DE CAPITAL CON EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VIGENTE EN LA FECHA DE LA APORTACIÓN NO DINERARIA

Hay que indicar que el ICAC se ha expresado sobre el efecto impositivo que surge en las operaciones de fusión y escisión, que constituyen una realidad económica cuyo fondo es coincidente con la situación expuesta en la consulta (aportación no dineraria, materializada en acciones). En este sentido, en el «Informe de la Comisión creada para la elaboración de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de sociedades» que ha sido publicado en el BOICAC número 14, de octubre de 1993, que constituye la opinión de este Instituto, sin perjuicio de que se trata de un borrador pendiente de aprobación y por tanto puede ser objeto de modificación, se establece respecto al efecto impositivo lo siguiente:

«Artículo 28. *Efecto impositivo en las sociedades fusionadas.*

Los ajustes valorativos no computados como componentes de la base imponible, que son objeto de diferimiento de cómputo a efectos de gravamen y que efectivamente vayan a revertir contablemente en ejercicios posteriores, darán origen a la contabilización de un pasivo fiscal, impuesto diferido, o de un activo de esa naturaleza, impuesto anticipado. Tal activo se registrará solamente cuando se espere que vaya a ser efectivo en el futuro.»

Teniendo presente lo anterior, y dado que se trata de un supuesto en el que coincide el fondo económico, parece razonable que se contabilice el efecto impositivo derivado de la operación anterior en los términos señalados, teniendo en cuenta que la valoración de la partida impuesto diferido, deberá realizarse de acuerdo con la norma primera de la Resolución de 9 de octubre de 1997, de este Instituto, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad de 1990.

Si derivado del diferente tratamiento contable establecido en la valoración contable (reconocido a valor razonable según ordenamiento contable vigente en la fecha de la operación), respecto a la fiscal (reconocido al valor que figuraba en los libros de la sociedad receptora), superior en el primero de los casos, como consecuencia del régimen fiscal aplicable al que se ha acogido la sociedad receptora, pudiera derivarse un diferimiento de la carga tributaria derivada del Impuesto sobre Sociedades, la sociedad receptora deberá poner de manifiesto, en su caso, el correspondiente impuesto diferido.

Todo ello sin perjuicio de que nuestro sistema de determinación del Impuesto de Sociedades se haya basado hasta la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad 2007 en el método

de la deuda en su enfoque basado en resultados, sin afectar esta operación a la cuenta de resultados antes de impuestos de la empresa receptora en su momento de reconocimiento inicial ni a su base imponible. Fiscalmente, tributará en ejercicios futuros, cuando se realicen las acciones aportadas en la ampliación de capital (reversión contable) que no se han integrado en la base imponible a efectos de cálculo del Impuesto de Sociedades.

6. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS (IMPUESTO SOBRE BENEFICIO DIFERIDO) EN EL REAL DECRETO 1514/2007

«Por lo que se refiere al tratamiento vigente para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, la norma de registro y valoración 13.^a contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, aborda la regulación relativa a los impuestos sobre beneficios.

En concreto, el apartado 2 de la citada norma define como "diferencias temporarias" aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura. Estas diferencias temporarias se clasifican como imponibles cuando den lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente en el caso de que se originen por activos, a medida en que estos se recuperen.

Asimismo, el apartado 2.2 de la citada norma establece que:

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

- a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.
- b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.
- c) Inversiones en empresas dependientes, asociadas y negocios conjuntos, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible."»

La argumentación de la primera excepción tiene su fundamento en que si se reconociera un pasivo por impuestos diferidos por la diferencia entre el valor en libros del fondo de comercio, y el valor fiscal del mismo, se produciría contra la misma cuenta del *Fondo de comercio* dicho efecto impositivo.

La segunda excepción no reconoce pasivo por diferencia temporaria alguna porque no afectó en el ejercicio del reconocimiento de los activos o pasivos derivados de una transacción a la diferencia entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible, además de no haber sido tratado como una combinación de negocios.

La tercera excepción se encuentra basada en el control que poseería la sociedad inversora respecto el registro de un pasivo vinculado a una diferencia que no es probable que tenga reversión en el futuro o bien, que por dicha razón, siendo perfectamente controlable por la sociedad inversora, decida la misma el momento en el que revierte dicha diferencia.

En la consulta, se hacía referencia a una aportación no dineraria, que no cumple con la definición para considerarse como combinación de negocios, entendida esta como las distintas formas de alcanzar el control de uno o varios negocios (no adquiere control, a pesar de ser el accionista mayoritario) por lo que, si dicha operación tuviese lugar en el ejercicio comenzado en 2008, no cumpliría con la definición establecida para ser considerada como combinación de negocios (obtención de control de uno o varios negocios) y, según la norma 13.2.2 excepción b) directamente, se debiera haber considerado como el reconocimiento inicial de activos que no afectan ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto, ni puede considerarse el nacimiento de un pasivo por diferencias temporarias imponibles.

Tomando en consideración que en el reconocimiento inicial de las acciones aportadas no se produjo efecto alguno sobre el resultado contable antes de impuestos ni sobre la base imponible del impuesto, y que, tras analizar la definición de combinación de negocios, dichas acciones no se pueden considerar como tal, el pasivo por impuestos diferidos reconocido conforme al Real Decreto 1643/1990, deberá darse de baja para ajustarse a normativa contable regulada en la norma de registro y valoración 13.ª 2.2 excepción b) del Real Decreto 1514/2007, pues la misma no la considera pasivo.

El asiento tipo a realizar sería el propio de un ajuste por transición al nuevo Plan General Contable, ya que el mismo no permite el reconocimiento de activos y pasivos que no tienen la condición según el Real Decreto 1514/2007. En el siguiente apartado se realiza un análisis de cómo proceder a dicho ajuste.

7. AJUSTES A REALIZAR EN CUMPLIMIENTO DEL REAL DECRETO 1514/2007

«Al efecto de elaborar el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad, y de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad. En consecuencia, en la transición al nuevo Plan General de Contabilidad deberá darse de baja el impuesto diferido que debería haber sido registrado en el reconocimiento inicial de la aportación no dineraria consistente en las acciones, de acuerdo con lo indicado en la consulta 3 del BOICAC n.º 41. Adicionalmente, y de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de la citada disposición transitoria primera, la contrapartida del ajuste que deba realizarse para dar cumplimiento a lo establecido en esta disposición será una partida de reservas.

En la memoria de las cuentas anuales se debe incorporar cualquier información significativa al efecto de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y los resultados de la empresa; en particular, se deberá incluir la información sobre el importe de la diferencia temporaria imponible correspondiente al impuesto diferido que de acuerdo con la norma de registro y valoración no se ha registrado.»

«Disposición transitoria primera. *Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.*

1. Los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias segunda y tercera de este real decreto.

A tal efecto, el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad (en adelante, el balance de apertura) se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

- Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad.
- Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad.
- Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad.
- La empresa podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable. Si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas.

2. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación será una partida de reservas, con las excepciones previstas en las disposiciones transitorias de este real decreto y salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, deban utilizarse otras partidas.»

Se entiende que la forma más clara y didáctica de realizar el proceso de transición del balance de 2007 al balance de 2008 consiste en abrir la contabilidad de 2008 con el balance final de 2007, según el Plan de 1990, y realizar a continuación una serie de asientos de transformación que pueden ser de tres tipos:

1. **Baja** de todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad (en nuestro caso el pasivo por Impuesto sobre Sociedades diferido).

En general, la contrapartida de los ajustes que deban realizarse será una partida de reservas. Para ello crearemos una cuenta, perteneciente al subgrupo 11. *Reservas*, a la que denominaremos: 116. *Reserva por ajustes Plan General de Contabilidad 2007*.

El saldo final de esta cuenta se llevará, posteriormente, a Reservas voluntarias.

2. Alta de todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad.
3. Reclasificación de los elementos patrimoniales restantes en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad, realizando los ajustes y compensaciones necesarios.

Siguiendo con el caso objeto de consulta al ICAC, en el cierre del ejercicio contable referente a 2007 y posterior transición a la apertura del ejercicio 2008, con regulaciones contables diferentes, se deberá proceder a dar de baja el Saldo acreedor que presente dicho pasivo por impuestos diferidos, con abono a un cuenta transitoria de *Reservas (116) Reservas por ajustes al nuevo Plan General Contable*, para, posteriormente, finalizado el proceso de adaptación a la nueva normativa contable, cargar la misma con abono a la cuenta (113) *Reservas voluntarias*.

Por la cancelación del Pasivo por Impuesto sobre Sociedades diferidos contra Reservas (cuenta de transición):

<i>XXX</i>	<i>Impuesto sobre Sociedades diferido (479)</i>		
	a	<i>Reservas por ajustes al PGC 2007 (116)</i>	<i>XXX</i>
	x		

Por el traspaso a Reservas de todo el ajuste necesario para dar de baja pasivos que no tienen la consideración de tales en el nuevo Plan General Contable 2007:

<i>XXX</i>	<i>Reservas por ajustes al PGC 2007 (116)</i>		
	a	<i>Reservas voluntarias (113)</i>	<i>XXX</i>
	x		

8. EJEMPLO PRÁCTICO DE APORTACIONES NO DINERARIAS MATERIALIZADAS EN ACCIONES EN UNA AMPLIACIÓN DE CAPITAL

El 1 de enero de 2006, la sociedad «A, S.A.» recibe aportaciones no dinerarias (materializadas en acciones de otras empresas) de las sociedades «X, Y y Z, S.A.», como contraprestación en una ampliación de capital. Las acciones recibidas hacen referencia a las empresas «R, S y T, S.A.».

En concreto, las aportaciones realizadas por las empresas «X, Y y Z, S.A.» respecto a su participación en «R, S, T, S.A.» se distribuye de la siguiente forma:

	«X»	«Y»	«Z»	«A»
R	15%	15%	25%	55%
S	20%	20%	20%	60%
T	21%	10%	60%	91%

En la última columna se muestran los porcentajes de participación en «R, S y T» respectivamente de la empresa «A, S.A.» una vez se ha realizado la aportación no dineraria por parte de las empresas aportantes.

El importe por el que aparecían en los balances de «X, Y y Z, S.A.» dichas participaciones en «R, S, y T»:

En euros

	«X»	«Y»	«Z»	«A»
R	100.000	150.000	175.000	425.000
S	250.000	275.000	225.000	750.000
T	175.000	75.000	225.000	475.000

Importe por el que figuraban en los libros de las entidades aportantes en el momento de la aportación no dineraria, así como el importe por el que debieran figurar en la sociedad a efectos fiscales siempre y cuando el valor normal de mercado de dichas aportaciones no dinerarias no fuera inferior.

Valor razonable a efectos contables de las participaciones en «R, S y Z S.A.»:

En euros

	Valor razonable (100% activos neto)	Participación de «A»	Importe de reconocimiento inicial a efectos contables
R	1.000.000	55%	550.000
S	2.300.000	60%	1.380.000
T	1.500.000	91%	1.365.000

Según dicha valoración y en función del valor de mercado de cada una de las acciones, las acciones a entregar a las empresas aportantes («X, Y y Z»), teniendo en cuenta que la emisión se realiza a valor nominal de las acciones con una determinada prima de emisión (500 euros/acción de valor nominal + prima de emisión: 25% s/valor nominal: 125 euros/acción).

3.295.000/1,15%

En euros

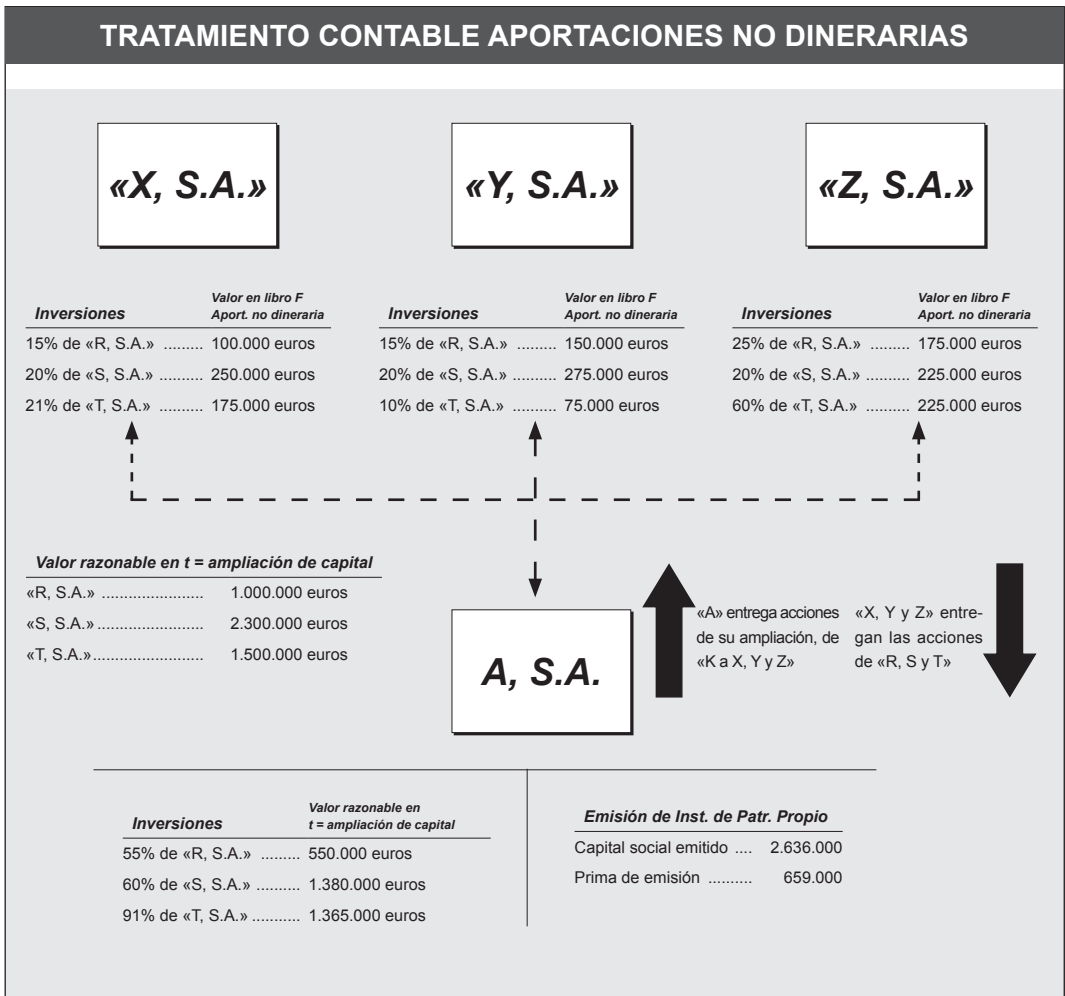
Valor inversión	100%	Participación de «X»	Participación de «Y»	Participación de «Z»
R	1.000.000	150.000	150.000	250.000
S	2.300.000	460.000	460.000	460.000
T	1.500.000	315.000	150.000	900.000
		925.000	760.000	1.610.000

Accs. emitidas*	5.272 accs.	$925/3.295 \times 5.272 = 1.480$ accs.	$760/3.295 \times 5.272 = 1.216$ accs.	$1.610/3.295 \times 5.272 = 2.576$ accs.
Capital social	2.636.000	$500 \times 1.480 = 740.000$	$500 \times 1.216 = 608.000$	$500 \times 2.576 = 1.288.000$
Prima emisión	659.000	$125 \times 1.480 = 185.000$	$125 \times 1.216 = 152.000$	$125 \times 2.576 = 322.000$
Patr. Neto	3.295.000	925.000	760.000	1.610.000

* Acciones emitidas a un valor nominal de 500 €/acc. + 25% (125 €/acc.) prima de emisión.

Siendo el tipo de gravamen del 30%, se procederá a minorar la emisión de fondos propios en un 30% s/las plusvalías no reconocidas fiscalmente para proceder al reconocimiento inicial del pasivo por impuestos diferidos.

En la siguiente imagen se muestra un cuadro resumen de la operación descrita en el ejemplo.



La empresa «A, S.A.» opta por acogerse al régimen fiscal especial de fusiones, adquisiciones y aportaciones no dinerarias al objeto de diferir la carga tributaria derivada de las diferencias surgidas entre el valor contable por el que figuraban dichas aportaciones en las entidades aportantes y el importe por el que se ha reconocido contablemente en balance (valor razonable de las aportaciones no dinerarias), siendo estas últimas mayores y, por tanto, difiriendo la carga fiscal por las plusvalías.

Atendiendo a dicho régimen, se reconoce en los libros de «A, S.A.» las participaciones al valor razonable vigente en fecha 1 de enero de 2006.

De igual forma, tendrá que reconocerse un *Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)* por el importe de las diferencias entre la diferente valoración en libros de los distintos aportantes en la fecha de ampliación de capital y realización de las aportaciones no dinerarias (1 de enero de 2006) y los valores reconocidos en la contabilidad de la sociedad receptora:

En euros

Inversión en	Valor razonable de las participaciones	Valor por el que figuraban en libros de «X, Y y Z»	Diferencia
R	550.000	425.000	125.000
S	1.380.000	750.000	630.000
T	1.365.000	475.000	890.000
Total	3.295.000	1.650.000	1.645.000

Si el tipo de gravamen vigente en la fecha de la operación ascendía a 30%, el importe por el que se debió reconocer dicho pasivo en su balance ascendió a:

Tipo de gravamen \times diferencia total valores contables vs. fiscales: $(30\% \text{ s}/1.645.000) = 493.500$ euros

En euros

Diferencia	Tipo de gravamen previsto	Impuesto s/beneficio diferido
125.000	30%	37.500
630.000	30%	189.000
890.000	30%	267.000
1.645.000	30%	493.500

En el Plan General de Contabilidad 1990, y dentro del enfoque basado en el resultado, no se explica, conceptualmente, el nacimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos por una combinación de negocios, sin embargo, la literatura sobre el registro del efecto impositivo había interpretado como diferencia temporal ciertos hechos nada relacionados con las diferencias entre ingresos y gastos contables y fiscales.

La práctica, la doctrina y el ICAC, en sus consultas y resoluciones, habían completado el marco conceptual del impuesto introduciendo otros registros que daban lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos, sin que se pudiese argumentar que surgían por diferencias temporales.

Así procedemos a reconocer las participaciones en empresas del grupo, a su valor razonable, pero llevando parte de la diferencia por impuestos diferidos derivadas de la diferente valoración a efectos contables en comparación con los fiscales, a un pasivo por impuestos al que «A, S.A.» deberá hacer frente en el futuro, que minora el número de acciones emitidas, siendo el fruto de un proceso de negociación entre la sociedad aportante y receptora.

Por la emisión de las acciones (capital social) ¹:

3.295.000	<i>Acciones emitidas (190)</i>		
		a	<i>Capital social emitido, pendiente de inscripción (194)</i> 3.295.000
			(5.272 acc. × 625 €/acc.)
		x	

Se emiten 5.272 acciones a un valor nominal cada una de 500 euros/acción y 125 €/acción de prima de emisión.

Por la suscripción por parte de los socios:

3.295.000	<i>Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción (1044)</i>		
		a	<i>Acciones emitidas (190)</i> 3.295.000
		x	

Por la aportación no dineraria materializada en acciones (valoradas a valor de mercado), por parte de los socios que suscribieron las acciones y que se encontraban pendientes de desembolso:

550.000	<i>Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo (R) (24031)</i>
---------	--

¹ La emisión de acciones se ha realizado conforme a las partes Cuarta (Plan de Cuentas) y Quinta (Definiciones y Relaciones Contables) del Plan General Contable (RD 1514/2007) vigente para ejercicios comenzados a partir de 1 de enero de 2008. Si bien el supuesto parte de una fecha de realización de la aportación no dineraria ante ampliaciones de capital anterior a la vigencia de dichas cuentas, no se produce modificación alguna respecto a la finalidad del ejemplo ilustrativo. Se concretan las fases de emisión de acciones, suscripción, aportación e inscripción en el Registro Mercantil como parte del proceso de fundación simultánea. De igual forma, la nomenclatura empleada para los activos recibidos casa con la del Plan General Contable 2007.

1.380.000	<i>Inversiones financieras a largo plazo en Instrumentos de patrimonio, empresas del grupo (S) (24032)</i>		
1.365.000	<i>Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio, empresas del grupo (T) (24033)</i>		
		a <i>Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción (1044)</i>	3.295.000
_____		x _____	

Se ha considerado la inversión en «R, S y T» como una inversión de carácter estratégico, como parte vinculada a efectos de valoración posterior de la participación, clasificada dentro de la cartera 5. *Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas* de activos financieros perteneciente a la norma de registro y valoración 9.^a Instrumentos financieros.

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

3.295.000	<i>Capital social emitido, pendiente de inscripción (194)</i>		
		a <i>Capital social (100)</i>	2.636.000
		a <i>Prima de emisión (110)</i>	659.000
_____		x _____	

Por el reconocimiento de un pasivo como diferencia temporal se minorará con cargo a la prima de emisión:

493.500	<i>Prima de emisión (110)</i>		
		a <i>Pasivo por diferencias temporarias imponibles (479)</i>	493.500
_____		x _____	

Respecto al tratamiento actual:

A pesar de poseer en las tres participaciones «R, S y T», tras las aportaciones realizadas en la ampliación de capital, acciones que representan la mayoría del capital de otras, no se registran en las cuentas individuales como negocio (unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos a sus propietarios o partícipes) o bien, no se llega a considerar como asimilable a una combinación de negocios por no tener intención de ejercer el control sobre el negocio, en caso de considerarse que exista el mismo.

Tampoco se puede considerar que hayan influido en la determinación del resultado contable bruto, ni en la base imponible, tras analizar la forma en la que se ha reconocido inicialmente el pasivo por impuestos diferidos.

A pesar de lo que ocurría en el ordenamiento jurídico anterior, que permitía el reconocimiento de este pasivo por impuestos diferidos, ajustando el patrimonio neto en el mismo importe, por llevar a una menor transparencia de los estados financieros, no se permite en la actualidad el reconocimiento de dichos ajustes. Por simetría, si las acciones aportadas en la ampliación de capital fuesen objeto de deterioro, en ningún momento se reconocerán los cambios experimentados en el pasivo por impuestos diferidos en los pasivos no reconocidos inicialmente, sin ser ello óbice para su reconocimiento en memoria.

Por lo tanto, volviendo al ejemplo práctico, en el cierre del ejercicio contable referente a 2007 y posterior transición a la apertura del ejercicio 2008, con regulaciones contables diferentes, se deberá proceder a dar de baja el saldo acreedor que presenta la cuenta (479) *Pasivos por diferencias temporarias imposables*, con abono a un cuenta transitoria de Reservas (116) *Reservas para ajustes derivados de la adaptación al nuevo Plan General Contable*, y posteriormente, finalizado el proceso de adaptación a la nueva normativa contable, la misma se cargará con abono a la cuenta (113) *Reservas voluntarias*:

493.500	<i>Pasivo por diferencias temporarias imposables (479)</i>		
	a	<i>Ajustes por adaptación al PGC 2007 (116)</i>	493.500
	x		

Por el traspaso a Reservas de todo el ajuste necesario para dar de baja pasivos que no tienen la consideración de tales en el nuevo Plan General Contable 2007:

493.500	<i>Ajustes por adaptación al PGC 2007 (116)</i>		
	a	<i>Reservas voluntarias (113)</i>	493.500
	x		

En la memoria de las cuentas anuales se debe incorporar cualquier información significativa al efecto de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y los resultados de la empresa; en particular, se deberá incluir la información sobre el importe de la diferencia temporaria imponible correspondiente al impuesto diferido que de acuerdo con la norma de registro y valoración no se ha registrado.

Del contenido a incluir en la memoria, en el apartado 12. «Situación fiscal» 1.4 «Pasivos por impuestos diferidos no reconocidos como tales en balance», se extrae la siguiente conclusión referente a la información que en ella se ha de incluir al respecto:

«4. El importe de las diferencias temporarias imponibles por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos cuando no se haya registrado en balance el correspondiente pasivo por impuesto diferido, en los términos señalados en la norma de registro y valoración.

Diferencia total valores contables vs. fiscales	1.645.000
Tipo de gravamen	30%
Pasivo no reconocido por impuestos diferidos	493.500 euros»

Si se produjese un deterioro de las acciones recibidas en concepto de aportación no dineraria, se deberá tener en cuenta el efecto respecto a la recuperabilidad del pasivo no reconocido por impuestos diferidos, debiendo ser objeto de ajuste.

Bibliografía

- ÁLVAREZ CARRIAZO, J.L. [2007]: *Caso práctico global de adaptación al nuevo Plan General Contable*. CEF.
- ÁLVAREZ CARRIAZO, J.L. y GONZÁLEZ FERNÁNDEZ, F.J. [2008]: *Contabilidad de sociedades*. CEF.
- ÁLVAREZ MELCÓN, S. [2007]: *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*. 2.ª edición. CEF.
- AMADOR FERNÁNDEZ, S., ROMANO APARICIO, J., et al. [2008]: *Manual nuevo Plan General Contable*. 2.ª edición. CEF.
- CERVERA, M.; ROMANO, J. y GONZÁLEZ, A. [2007]: *Contabilidad financiera*, CEF.
- SÁNCHEZ OLIVÁN, J. [2007]: *Fusión y escisión de sociedades, aportaciones de activos y canje de valores. Cesión global de activos y pasivos*. 2.ª edición. CEF.

ORDENAMIENTO JURÍDICO OBJETO DE CONSULTA

REAL DECRETO 1514/2007 de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

BOICAC 72, consulta 3, de enero de 2008, sobre el tratamiento contable del pasivo por impuesto diferido que surge en unas aportaciones no dinerarias consistentes en acciones en la ampliación de capital de una sociedad, a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

BOICAC 41, consulta 3, de marzo de 2000, sobre el tratamiento contable del efecto impositivo que puede generarse en las aportaciones no dinerarias consistentes en acciones en la constitución o ampliación de capital.

BOICAC 14, octubre 1993, Informe de la Comisión para la elaboración de Normas de Contabilidad aplicables a las fusiones y escisiones de sociedades.

RESOLUCIÓN de 9 de octubre de 1997, del ICAC, Norma Primera, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad 1990 (relativa al registro contable del Impuesto de Sociedades).

REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades. Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades, Régimen Especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores.