economistas
Consejo General
EC economistas contables

Caso práctico sobre escisión de una sociedad siendo las beneficiarias de nueva creación.

Fecha de actualización: 11/03/2022

Gregorio Labatut Serer

http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/

Universidad de Valencia.

En este caso nos vamos a centrar en la consulta número 1 del BOICAC número 89/marzo 2012. Tratamiento contable de una determinada operación de escisión en aplicación de la Norma de Registro y Valoración NRV 19ª del PGC Combinación de negocios. En la misma se consultaba al ICAC el caso siguiente:

1. La sociedad "M" es la dominante de un grupo de sociedades cuyo activo se compone de inmuebles (que arrienda a las sociedades "operativas") y de la participación en varias sociedades mercantiles que desarrollan actividades económicas diversas, entre ellas, la inmobiliaria.
2. Los socios de "M", personas físicas vinculadas por una relación de parentesco, han acordado la escisión parcial de la sociedad dominante, en el marco de un plan de restructuración del grupo, en cuya virtud se crearán dos nuevos grupos, reteniendo la sociedad "M", exclusivamente, la participación en la empresa dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria.
3. La escisión se produce de forma que las sociedades dominantes que se forman de los respectivos grupos serán las sociedades beneficiarias, de nueva creación, que adquieren las inversiones en las sociedades dependientes "operativas" junto con los correspondientes inmuebles arrendados.
4. Además el consultante manifiesta que la escisión es de las previstas en el artículo 76 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles[1], circunstancia que determina que **la participación de los socios, personas físicas, en las tres sociedades dominantes, la sociedad "M" y las dos sociedades**

[1] El Artículo 76 de la Ley 3/2009 se refiere a la atribución de acciones, participaciones o cuotas a los socios, indicando que "*En los casos de escisión total o de escisión parcial con pluralidad de sociedades beneficiarias, siempre que no se atribuyan a los socios de la sociedad que se escinde acciones, participaciones o cuotas de todas las sociedades beneficiarias, será necesario el consentimiento individual de los afectados*".

beneficiarias de la escisión, no es la misma que la que mantenían, antes de realizarse la operación en la sociedad "M" y, por tanto, el consultante señala que si bien los dos nuevos grupos están controlados por partes vinculadas, cuestión distinta es que hayan de considerar empresas del grupo, ni en los términos del art. 42 del Código de Comercio, ni en los previstos en la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13ª. "Empresas del grupo, multigrupo y asociadas" del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que podríamos denominar grupo "ampliado".

Con esta situación, se preguntaba al ICAC dos cuestiones:

1. Normativa que debe ser aplicada: NRV 19ª o NRV 21ª.
2. Que sociedad debe calificarse como sociedad adquirente según NRV 19ª

Ante la primera pregunta, el ICAC obviamente indica que para determinar la Norma de Registro y Valoración aplicable hay que buscar según el artículo **34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.**

Con este objetivo, el ICAC entiende que el citado análisis de fondo puede llevar en unas ocasiones a otorgar un tratamiento contable particular a los diferentes hechos económicos que se formalizan en una sola operación, y en otras a otorgar un tratamiento contable a diferentes operaciones en la medida en que en su conjunto solo encierran un hecho económico. Este análisis debe realizarse, como se ha señalado, después de un previo estudio de todos los antecedentes y circunstancias que concurren en la operación. Siendo responsabilidad de este análisis los administradores asesorados por el experto contable, y en su caso el auditor de cuentas.

Como sabemos, y siguiendo también lo expuesto en articulo 53 Escisión sociedades del grupo de la resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, **las operaciones de escisión, aportación no dineraria o fusión en las que la sociedad beneficiaria o absorbente es de nueva creación quedan dentro del ámbito de aplicación de la NRV 21ª.2 si las sociedades que intervienen en la misma se califican como empresas del grupo, de acuerdo con la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA) 13ª del PGC.**

Siguiendo la citada NECA, se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el **artículo 42 del Código de Comercio (CoCo)** para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas **por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.**

Es decir, la NECA 13ª regula el concepto **de grupo "ampliado**" a partir del concepto de "**actuación conjunta**", **una cuestión de hecho y por lo tanto de juicio** cuya apreciación en cada caso concreto compete a los administradores de las sociedades involucradas en la operación y, posteriormente, a sus auditores.

El ICAC sigue indicando que, en el supuesto de que, tal y como plantea el consultante, la operación quedase fuera del alcance de la NRV 21ª, el tratamiento contable de la escisión seguirá los siguientes criterios:

- **NRV 19ª si los elementos patrimoniales aportados a las sociedades beneficiarias constituyen un negocio, o**
- **NRV 2ª para las aportaciones no dinerarias, en caso de que no lo fueran.**

En nuestra opinión, el ICAC hace esta manifestación porque la participación de los socios, personas físicas, después de la operación en las tres sociedades (sociedad "M" y las dos sociedades beneficiarias de la escisión de nueva creación), no es la misma que la que mantenían, antes de realizarse la operación en la sociedad "M" y, por tanto, si bien los dos nuevos grupos están controlados por partes vinculadas, cuestión distinta es que hayan de considerar empresas del grupo, ni en los términos del art. 42 del Código de Comercio, ni en los previstos en la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13ª. "Empresas del grupo, multigrupo y asociadas" del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que podríamos denominar grupo "ampliado".

De este modo, según el ICAC "**De acuerdo con la citada definición, si bien en toda combinación de negocios lo habitual será que intervengan más de un negocio, no es menos cierto que la literalidad de la norma no excluye que dentro de su alcance puedan tener cabida las operaciones de escisión con un fondo económico similar al descrito en la consulta; es decir, operaciones en principio de signo opuesto a las combinaciones, en la medida en que constituyen el instrumento jurídico empleado para separar varios negocios, que sin embargo son adquiridos, en unidad de acto pero de manera indirecta, por algunas de las personas físicas que antes de la operación controlaban el grupo "ampliado" y después pasan a controlar alguna de las sociedades beneficiarias".**

En definitiva, bajo esta segunda tesis, en la escisión el socio "aporta" un patrimonio a la sociedad beneficiaria, distinto del que controlaba de manera indirecta mediante la participación que poseía en la sociedad escindida.

En definitiva, con estos párrafos, parece ser que el ICAC interpreta, que el fondo del asunto, en la operación descrita es "el cambio de control" producido con la misma, de modo que en este caso, no sería aplicable los contenidos de la NRV 21ª, sino más bien los de la NRV 19ª, de tal modo que nos encontraríamos con una disminución de capital con simultanea aportación de bienes que deberían ser registrados por su valor razonable.

De ahí, también se pude deducir que, en sentido contrario, siempre que se produzca una "continuidad en el control", sería aplicable los contenidos de la NRV 21ª.2, y la escisión debería ser registrada a su valor contable en las cuentas anuales consolidadas.

Por lo tanto, en el caso expuesto se aplicaría la NRV 19ª y, en consecuencia, el método de adquisición. Pero para ello es necesario determinar cuál es la empresa adquirente, ya que esta no revalorizará su patrimonio; y cuál es la empresa adquirida que sí que revalorizaría su patrimonio.

En el caso concreto de escisiones de empresas, es posible que sucedan dos cosas:

1. **Con la escisión se crea una nueva empresa.**
2. **Con la escisión no se crea una nueva empresa.**

El ICAC indica que cuando, como consecuencia de una operación de fusión, escisión o aportación no dineraria, se constituya una nueva empresa, en general se identificará como empresa adquirente a una de las que participen en la

combinación y que existían con anterioridad a ésta. Para identificar la empresa adquirente se atenderá a la realidad económica y no solo a la forma jurídica de la combinación de negocios.

Para esto, el ICAC se apoya en la consulta 19 publicada en el Boletín nº 85, de marzo de 2011, en el que se indica: "(…) cuando se constituya una nueva empresa, con carácter general ésta no podrá calificarse como adquirente, salvo que adquiriese el control efectivo de las entidades que participan en la operación. Esto es, que lejos de constituir una mera simulación, en la nueva entidad radique el control del grupo, habiéndolo perdido los antiguos socios o propietarios de las citadas entidades."

Con lo cual, con carácter general la empresa adquirente no será la sociedad de nueva creación, salvo que se aplique la excepción en el caso que adquiriese el control efectivo de las entidades que participan en la operación, y económicamente no sea una mera simulación, y realmente en la nueva entidad radique el control del grupo, habiéndolo perdido los antiguos socios o propietarios de las citadas entidades.

En definitiva, nosotros entendemos que:

1. **Si el control lo sigue manteniendo el mismo grupo de personas que lo tenían antes de la operación, se aplica la norma general, y se registrará la escisión a valores contables, no produciéndose ningún tipo de revalorizaciones contables, ya que se aplicaría la NRV 21ª del PGC.**
2. **Si el control cambia a otras personas que no lo mantenían anteriormente, se producirá revalorizaciones contables (aplicación del valor razonable) al negocio escindido, y se aplicaría la excepción indicada anteriormente, de modo que la sociedad adquirente sería la nueva sociedad creada, siempre y cuando no nos encontremos ante una mera simulación, y en la nueva sociedad radique el control con un cambio en el accionariado existente anteriormente. Este sería el fondo económico de la operación.**

Veamos un caso práctico:

Supongamos la Sociedad M, que tiene tres actividades distintas:

- Actividad inmobiliaria.
- Actividad turística.
- Actividad servicios de electrónica.

Los socios de esta sociedad es un grupo familiar, formado por los Sres. X, Y, J y Z con igual participación cada uno de ellos en la empresa M.

El patrimonio neto (activos menos pasivos) de la sociedad M, distribuidos en función de cada una de las tres actividades, es el siguiente:

Actividad	Valor razonable	Valor contable
Inmobiliaria	2.000.000	1.000.000

Turística	5.000.000	2.000.000
Servicios de electrónica	3.000.000	1.500.000

Se acuerda escindir el patrimonio de la sociedad M de forma parcial, de tal modo que se crearán dos sociedades beneficiarias:

- Sociedad A, a la cual se le realizará la aportación de la actividad turística.
- Sociedad B, a la que se le realizará la aportación de la actividad de servicios de electrónica.
- La sociedad M, continuará con la actividad inmobiliaria.

Registrar la operación de escisión, en los dos casos siguientes:

1. En las sociedades A y B de nueva creación, participan la totalidad de los socios proporcionalmente a la participación que tenían antes en la sociedad M.
2. En las sociedades A y B de nueva creación, participan solamente los socios X e Y, mientras que los socios J y Z consienten y renuncian a la participación que les pudiera corresponder en aplicación del art. 76 de la Ley 3/2009.

SOLUCIÓN:

Caso 1). En las sociedades A y B de nueva creación, participan la totalidad de los socios proporcionalmente a la participación que tenían en la sociedad M.

En este caso el control sigue estando en manos de los cuatro socios X, Y, J y Z en la proporción que tenían anteriormente, por lo tanto, se produce una continuidad en el control, de tal modo que:

- Es de aplicación la NRV 21ª.2 con mantenimiento de los valores contables previos.
- Al mantener el control por el mismo número de personas que antes de la operación, en el fondo económico de la operación nada ha cambiado, por lo que se mantienen también los valores contables previos a la operación.

Contabilidad de la sociedad M (escindida):

1. Por la parte escindida a la sociedad beneficiaria A

2.000.000		Capital social y reservas	a	Activos netos (actividad turística)		2.000.000

2. Por la parte escindida a la sociedad beneficiaria B:

1.500.000		Capital y reservas	a	Activos netos (actividad servicios de electrónica)		1.500.000

Contabilidad de la sociedad A beneficiaria:

1. Constitución:

5.000.000		Socios X, Y, J y Z	a	Capital social		5.000.000

2. Recepción de activos a su valor contable:

2.000.000 3.000.000		Activos netos (actividad turística) Reservas[2]	a	Socios X, Y, J y Z		5.000.000

Contabilidad de la sociedad B beneficiaria:

1. Constitución:

3.000.000		Socios X, Y, J y Z	a	Capital social		3.000.000

2. Recepción de activos a su valor contable:

1.500.000 1.500.000		Activos netos (actividad servicios de electrónica) Reservas[3]	a	Socios X, Y, J y Z		3.000.000

NOTA: Fiscalmente, se aplicaría el CAPÍTULO VII. Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, de la Ley del Impuesto sobre sociedades. Si se acoge al diferimiento de impuestos por las plusvalías no existiría diferencias entre la contabilidad y el criterio fiscal.

Caso 2). En las sociedades A y B de nueva creación, participan solamente los socios X e Y, renunciando los otros en aplicación del art. 76 de la Ley 3/2009

En este caso se produce un cambio en la unidad de control, de tal modo que reciben más participaciones en el conjunto los socios X e Y que antes no las tenían. Por este motivo:

- Es de aplicación la NRV 19ª, registrando las sociedades beneficiarias el patrimonio por el valor razonable.
- Al cambiar sustancialmente la unidad de control, puede considerarse que en el fondo económico de la operación los negocios escindidos son las sociedades adquiridas, por lo que la valoración se realizará al valor razonable. **Consulta 19 publicada en el Boletín nº 85, de marzo de 2011 del ICAC, según el cual: "(…) cuando se constituya una nueva empresa, con carácter general ésta no podrá calificarse como adquirente, salvo que adquiriese el control efectivo de las entidades que participan en la operación. Esto es, que lejos de constituir una mera simulación, en la nueva entidad radique el control del grupo, habiéndolo perdido los antiguos socios o propietarios de las citadas entidades."** En nuestra opinión, sería el caso expuesto.

Contabilidad de la sociedad M (escindida):

1. Por el reconocimiento de las plusvalías:

3.000.000		Activos netos (actividad	a	Pasivos por		1.125.000

[2] El apartado 2.2.1 de la NRV 21ª, indica que la diferencia entre el valor razonable y el valor contable se registrará en una partida de reservas.

[3] El apartado 2.2.1 de la NRV 21ª, indica que la diferencia entre el valor razonable y el valor contable se registrará en una partida de reservas.

1.500.000		turística) Activos netos (actividad servicios de electrónica)		diferencias temporarias imponibles/H.Pública acreedora por IS[4] Reservas		3.375.000

PRECISIÓN: Para poder acogerse fiscalmente al Régimen Especial (RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS, CANJE DE VALORES Y CAMBIO DE DOMICILIO SOCIAL DE UNA SOCIEDAD EUROPEA O UNA SOCIEDAD COOPERATIVA EUROPEA DE UN ESTADO MIEMBRO A OTRO DE LA UNIÓN EUROPEA, arts. 83 a 96 del TRLIS), la escisión debe ser proporcional al capital que cada socio tenía en la escindida.

Esta proporcionalidad debe ser de dos modos:

- Cuantitativa
- Cualitativa.

Cuantitativa significa que los socios de la sociedad escindida deben de recibir acciones de la/s beneficiaria/s en la misma proporción que tenía antes en la excedida en términos cuantitativos. Esta condición debe cumplirse necesariamente.

Cualitativa significa que deben de participar según su proporción en todas las sociedades beneficiarias. Esta última condición puede excepcionare siempre y cuando los negocios escindidos sean ramas de actividad diferenciadas antes y desde de la operación. Pero la realidad es que esto es de difícil cumplimiento, por lo que la AEAT es muy reticente antes esto, porque piensa que para ello es necesario realizar un ejercicio de "ingeniería financiera".

2. Por la parte escindida entregada a la sociedad beneficiaria A

4.250.000		Capital social y reservas	a	Activos netos		5.000.000

[4] Suponemos tipo impositivo del 25 %, y que la escisión se acoge al RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS, CANJE DE VALORES Y CAMBIO DE DOMICILIO SOCIAL DE UNA SOCIEDAD EUROPEA O UNA SOCIEDAD COOPERATIVA EUROPEA DE UN ESTADO MIEMBRO A OTRO DE LA UNIÓN EUROPEA, arts. 83 a 96 del TRLIS. Se exige que sean ramas de actividad diferenciada, ya que no se mantiene la proporcionalidad. no se mantiene la proporción que tenían lo socios en la sociedad escindida, para acogerse al régimen especial, por lo tanto, debería justificarse la existencia de ramas de actividad diferenciadas. Articulo 76.2 LIS: "2.º En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad".
Ver también en este sentido sentencia AUDIENCIA NACIONAL Sentencia de 19 de julio de 2021 Sala de lo Contencioso Administrativo. IS. Regímenes especiales. Fusione, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (FEAC). Escisión parcial. Rama de actividad. Entidad agropecuaria que segrega inmuebles a otra mercantil. La Administración no admitió la aplicación del régimen FEAC porque los inmuebles no estaban afectos a la actividad de arrendamiento. La rama de actividad debe existir previamente en sede la transmitente [Vid., STS de 20 de julio de 2011, recurso n.º 3569/2011, (NFJ060263)]
En el caso de que no se pudiera acoger al Régimen Especial habría que tributar por ello, y en este caso se abonaría a la cuenta H.Pública acreedora por IS.

750.000		Pasivos por dif.temp. imponibles/H.Pública acreedora por IS		(actividad turística)		

3. Por la parte escindida entregada a la sociedad beneficiaria B:

2.625.000 375.000		Capital y reservas Pasivos por dif.temp.imponibles	a	Activos netos (actividad servicios de electrónica)		3.000.000

Contabilidad de la sociedad A beneficiaria:

1. Constitución:

4.250.000		Socios X, Y,	a	Capital social (5.000.000 – 750.000)		4.250.000

2. Recepción de activos a su valor contable:

5.000.000		Activos netos (actividad turística).	a a	Socios X, Y, J y Z Pasivos por dif. Temp. Imponibles/H.Pública acreedora por IS		4.250.000 750.000

Contabilidad de la sociedad B beneficiaria:

1. Constitución:

2.625.000		Socios X, Y	a	Capital social 3.000.000 – 750.000		2.625.000

2. Recepción de activos a su valor contable:

3.000.000		Activos netos (actividad servicios de electrónica)	a	Socios X, Y, J y Z Pasivos por dif. Temporias imponibles/H.Pública acreedora por IS		2.625.000 375.000

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/

Universidad de Valencia.