

## ***Caso práctico sobre escisión de una sociedad. Caso en el que una parte escindida no se considera un negocio.***

04/04/2023

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

En este caso vamos a suponer que se trata de una sociedad que poseía por un lado unos inmuebles y por otro lado dos actividades económicas distintas, por ejemplo compra venta de vehículos de ocasión y alquiler de vehículos sin conductor.

Los inmuebles que tenía poseía la sociedad eran utilizados por las dos actividades indicadas.

En un momento dado, sus socios deciden escindir la sociedad de forma total, en tres partes y aportarlos a tres sociedades beneficiarias que se crearon a este efecto.

- Sociedad A: Que se formaría con el negocio de compra venta de vehículos de ocasión.
- Sociedad B: Que se formaría con el negocio del alquiler de vehículos sin conductor.
- Sociedad C: Que se quedaría con la propiedad de los inmuebles que alquilaría a las sociedades A y B.

La escisión se realiza de modo que la sociedad inicial se disuelve, se aportan los activos y pasivos a las tres sociedades indicadas, y además los socios iniciales de la sociedad participan en las tres sociedades (A, B y C) de forma proporcional a su participación anterior.

La primera cuestión que nos podemos plantear con esta situación, es si se debe aplicar a esta operación la NRV 19ª Combinaciones de negocios, o en su lugar la NRV 21ª Operaciones entre empresas del grupo, del PGC.

Atendiendo a la normativa contable, en concreto a 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, hay que tener en cuenta el artículo 32.4 del Código de Comercio, que 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 en la consulta indicada 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 artículo 53 Escisión de 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.

En el caso de escisión, tenemos que hacer referencia también al artículo 53.4 y 5 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 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, en el que nos dice lo siguiente:

*"4. Si el patrimonio que se transmite por causa de la escisión cumple la definición de negocio y las sociedades que intervienen en la operación se califican como empresas del grupo, la operación se contabilizará de acuerdo con las reglas particulares establecidas en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.*

*5. De acuerdo con lo indicado en el apartado anterior, se contabilizarán siguiendo las reglas particulares sobre operaciones entre empresas del grupo, los siguientes acuerdos de transferencia de un negocio:*

*a) La escisión total cuando las sociedades beneficiarias sean empresas del grupo, antes y después de la operación, o sociedades de nueva creación que se incorporan al grupo.*

*b) La escisión parcial o la segregación cuando el patrimonio traspasado sea adquirido por una empresa del grupo, calificada como tal antes y después de la operación, o una sociedad de nueva creación que se incorpora al grupo.*

*c) La operación mediante la cual una sociedad transmite en bloque su patrimonio a otra sociedad de nueva creación, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria”.*

Por lo tanto, no hay duda de que la operación se registrará aplicando la NRV 21ª Operaciones entre empresas del grupo del PGC, ya que nos encontramos ante una escisión total y los negocios escindidos se aportan a sociedades de nueva creación, y además todos los socios participan en las sociedades beneficiarias en la misma proporción que poseían en la sociedad inicial, no existiendo un cambio de control.

Esta cuestión es fundamental, porque según la consulta número 1 del BOICAC número 89/Marzo 2012, “...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 puede 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”,* cuestión que es la que nos ocupa en el caso expuesto, porque no se produce ningún cambio en el control sobre las sociedades beneficiarias por los socios iniciales

En definitiva, nosotros entendemos que:

1. Si el control lo siguen manteniendo el mismo grupo de personas que lo tenían antes de la operación y en la misma proporción, se aplica la norma especial, 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).

En nuestra opinión, esta operación se debe de registrar aplicando lo indicado en la NRV 21ª. Ahora bien, dicho esto, hay que precisar que la NRV 21ª tiene dos apartados.

El apartado 1 Alcance y regla general, se aplicará a las operaciones entre empresas del grupo en las que no se puedan catalogar los activos y pasivos aportados como un negocio

El apartado 2 Normas particulares, se aplicará cuando los activos y pasivos implicados se cataloguen como un negocio.

De tal modo que, si los activos y pasivos implicados en la operación no son un negocio, el apartado 1 Alcance y regla general de la NRV 21, indica claramente que:

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

*En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.”*

En cuanto al apartado 2 Normas particulares de la NRV 21, se indica: *“Las normas particulares solo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio.*

.....

*En las operaciones de fusión y escisión, se seguirán las siguientes reglas:*

*a) En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las citadas Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.*

*La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores, se registrará en una partida de reservas.”*

En cuanto al concepto de negocios, se regula en la NRV 19.1. que está tomada de la NIIF 3 combinaciones de negocios, y se indica: *“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 .....”*.

El problema que nos encontramos en esta operación es determinar si los activos inmobiliarios aportados pueden ser catalogados como un negocio, o no.

Con independencia del criterio fiscal que requiere la existencia de un empleado a tiempo completo y con carga de trabajo suficiente, desde la perspectiva contable podemos ver la consulta del ICAC núm. 3 BOICAC 91/septiembre 2012, en la que se indica que *“..... el inmueble no debería calificarse como “negocio” si solo estuviese expuesto al riesgo y beneficio de precio o valor razonable, circunstancia que deber presumirse salvo clara evidencia de lo contrario, a la vista de la naturaleza del activo aportado”*.

En conclusión, los inmuebles aportados a la sociedad C que se alquilan a las sociedades B y A, en principio parece que no deba de calificarse como un negocio.

Además, en esta línea podemos consultar el artículo 15 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 sobre 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, en el que se indica:

“Las aportaciones no dinerarias. Artículo 15. Resolución ICAC de 5 de marzo de 2019

*“Aportación no dineraria a la constitución o aumento de capital de una sociedad.*

*1. Los bienes o derechos recibidos en una aportación no dineraria al capital de la sociedad se contabilizarán por su valor razonable en la fecha de suscripción de las acciones o asunción de las participaciones, importe que, con carácter general, será coincidente con la valoración en euros que se les atribuya en la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento de capital social.*

*En caso de aportación no dineraria de un negocio, en los términos definidos en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, los instrumentos de patrimonio entregados a cambio se contabilizarán por su valor razonable. Si los instrumentos de patrimonio no cotizan, dicho importe será el valor atribuido a las acciones o participaciones de la sociedad en la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento de capital social.*

*3. Las aportaciones no dinerarias entre sociedades del grupo seguirán los criterios regulados en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.”, esto es, la valoración se realizará por los importes que correspondiera según las Cuentas Anuales consolidadas.”*

En consecuencia, los inmuebles aportados a la sociedad C se registrarán por su valor razonable ya que no se puede catalogar a los mismos como un negocio.

Mientras que los bienes aportados a las sociedades A y B que si se pueden catalogar como negocios se aplicarían los valores contables anteriores, ante la ausencia obvia de Cuentas Anuales Consolidadas.

Desde el punto de vista fiscal, si la operación se pudiera acoger 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 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se podría producir un diferimiento en el pago de impuestos por las plusvalías existentes; pero si no fuera posible se produciría una tributación inmediata en ese momento.

Veamos un caso práctico:

Supongamos la Sociedad M, cuyo patrimonio es el siguiente:

- Inmuebles.
- Patrimonio afectado a la actividad de compra venta de vehículos de ocasión.
- Patrimonio afecto a la actividad de alquiler de vehículos sin conductor.

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.

El patrimonio neto (activos menos pasivos) de la sociedad, distribuidos en función de este reparto, es el siguiente:

Actividad	Valor razonable	Valor contable
Inmuebles	2.000.000	1.000.000
Actividad de compraventa de vehículos de ocasión.	5.000.000	2.000.000
Actividad de alquiler de vehículos sin conductor.	3.000.000	1.500.000

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

- Sociedad A, a la cual se le realizará la aportación de la actividad de compra venta de vehículos de ocasión.
- Sociedad B, a la que se le realizará la aportación de la actividad de alquiler de vehículos sin conductor.
- La sociedad C, se quedaría con la propiedad de los inmuebles que alquilaría a las otras dos sociedades.

Registrar la operación de escisión.

**SOLUCIÓN:**

Esta operación se registrará según la NRV 21ª operaciones entre empresas del grupo.

Desde el punto de vista contable, los inmuebles aportados a la sociedad C se registrarán por su valor razonable ya que no se puede catalogar a los mismos como un negocio. (Apartado 1 de la NRV 21ª)

Mientras que los bienes aportados a las sociedades A y B que sí se pueden catalogar como negocios se aplicarían los valores contables anteriores, ante la ausencia obvia de Cuentas Anuales Consolidadas. (apartado 2 de la NRV 21ª del PGC)

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 compra		2.000.000
-----------	--	---------------------------	---	---------------------------------	--	-----------

				venta de vehículos de ocasión)		
--	--	--	--	--------------------------------	--	--

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

1.500.000		Capital y reservas	a	Activos netos (alquiler de vehículos sin conductor)		1.500.000
-----------	--	--------------------	---	---	--	-----------

3. Por la parte escindida de la sociedad C. Inmuebles.

1.000.000		Capital y reservas	a	Activos netos (Inmuebles)		1.000.000
-----------	--	--------------------	---	---------------------------	--	-----------

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		Activos netos (actividad compra venta vehículos de ocasión)	a	Socios X, Y, J y Z		5.000.000
3.000.000		Reservas <sup>1</sup>				

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		Activos netos (actividad alquiler vehículos sin conductor)	a	Socios X, Y, J y Z		3.000.000
1.500.000		Reservas <sup>2</sup>				

Contabilidad de la sociedad C beneficiaria:

1. Constitución:

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

2.000.000		Socios X, Y, J y Z	a	Capital social		2.000.000
-----------	--	--------------------	---	----------------	--	-----------

2. Recepción de activos a su valor contable:

2.000.000		Activos netos (Inmuebles)	a	Socios X, Y, J y Z		2.000.000
-----------	--	------------------------------	---	--------------------	--	-----------

NOTA: Fiscalmente, se podría aplicar 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.

Obviamente, si no se acogiera al Régimen Especial de diferimiento habría que tributar por las plusvalías.

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 excepcionarse 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.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.

