

Caso práctico reestructuración empresarial mediante aportaciones no dinerarias en el seno del grupo horizontal o de coordinación y se convierte en un grupo de control o vertical.

29_11_2023

Gregorio Labatut Serer

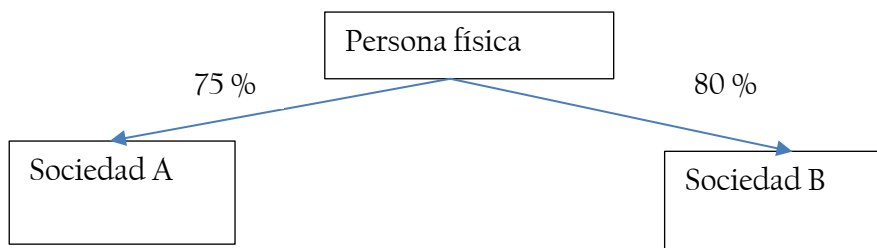
<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

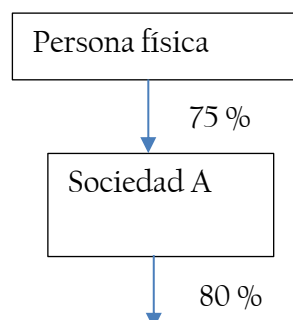
En este caso, vamos a realizar una aplicación práctica sobre el tratamiento contable de la reestructuración empresarial consistente en la aportación no dineraria de los instrumentos de patrimonio, que otorgan el control sobre una sociedad, cuando la sociedad aportada y la sociedad que recibe la aportación están controladas por la misma persona física y forman un grupo horizontal o de unidad de decisión.

En concreto, se trata de dos sociedades, A y B, que están controladas por una persona física que posee el 75 y el 80 por 100 del capital social de cada una de ellas, respectivamente. En diciembre de 20x11, como consecuencia de una reestructuración empresarial, la Sociedad A amplía el capital social y recibe como contrapartida exclusivamente la aportación, por parte de la persona física, del 80 por 100 del capital social de B. La consulta versa sobre el tratamiento contable que la sociedad A debe otorgar a la aportación no dineraria recibida, considerando que ambas sociedades constituyen sendos negocios, convirtiéndose de este modo en un grupo de control o vertical (artículo 42 del Código de Comercio)

La situación del grupo (horizontal) antes de la operación:



Después de la reestructuración el grupo queda como sigue:



Sociedad B

Convirtiéndose de este modo en un [] del artículo 42 del Código de Comercio.

Esta forma de reestructuración empresarial fue tratada por el ICAC en la consulta número 2 del BOICAC número 91/septiembre 2012.

El ICAC indica en primer lugar, que es aplicable la norma de registro y valoración (NRV) 21^a.2 del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, según la redacción otorgada por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre. En esta norma se recoge el tratamiento contable de las aportaciones no dinerarias de negocios cuando la sociedad adquirente y la transmitente tienen la calificación de empresa del grupo, en los siguientes términos:

"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."

Pero para que esta norma deba ser aplicada, el ICAC recuerda que es necesario que las citadas sociedades tengan la calificación de empresas del grupo, de acuerdo con lo dispuesto a tal efecto en la Norma de elaboración de las cuentas anuales 13^a. "Empresas del grupo, multigrupo y asociadas" del PGC; esto es:

"(...) las vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o las 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."

En el caso planteado, el ICAC entiende, que si bien la operación no se realiza en sentido estricto entre empresas del grupo, porque el transmitente es la persona física que controla ambas sociedades, los hechos descritos deben incluirse en el ámbito de aplicación de la NRV 21.2 a la vista de la identidad de razón que existe entre la citada aportación y la fusión de ambas sociedades, sin aportación previa, operación esta última incluida de forma expresa en el ámbito de aplicación de la NRV 21.2; consistentes en ambos casos en la adquisición de un negocio entregando como contrapartida instrumentos de patrimonio propio, donde la sociedad adquirente y el negocio adquirido están bajo control común.

También recuerda el ICAC que, este mismo razonamiento subyace en el artículo 40.1 de las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas en desarrollo del Código de Comercio, que al tratar la eliminación inversión patrimonio neto para el supuesto en que la vinculación, dominante-dependiente, trae causa de un supuesto de hecho análogo al que se describe en la consulta, establece como criterio de valoración del negocio adquirido el importe en libros de los activos y pasivos de la dependiente, en los siguientes términos:

"1. Si una sociedad que constituye un negocio adquiere la condición de sociedad dependiente en virtud de una operación de aportación no dineraria o de una escisión, la integración de los activos identificables y pasivos asumidos en las cuentas consolidadas se realizará por los valores contables que tuvieran en las cuentas anuales individuales, si con carácter previo a adquirir dicha condición, esta sociedad, y la sociedad dominante, se encontraban bajo control común o dirección única de acuerdo con lo establecido en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13ª Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad."

Concluyendo, el ICAC indica que en la medida que la sociedad consultante era parte integrante de un grupo de coordinación, no existiendo, por tanto, obligación de consolidar, y adicionalmente, salvo que la persona física fuera empresario, tampoco existe la posibilidad de tomar los valores existentes en las cuentas anuales individuales, la sociedad A contabilizará la participación adquirida tomando como referencia el patrimonio neto de la sociedad aportada en el porcentaje correspondiente, o, en su caso, el patrimonio consolidado, trayendo a colación por analogía el criterio publicado en la consulta 3 del Boletín del ICAC (BOICAC) nº 85, de marzo de 2011. En nuestra opinión éste es el valor puesto en equivalencia.

Veamos un caso práctico:

Supongamos que el Sr. X persona física que posee el 75 y el 80 por 100 del capital social de cada las Sociedades A y B respectivamente. En diciembre de 20x11, la sociedad A amplía el capital social y recibe como contrapartida exclusivamente la aportación, por parte de la persona física, del 80 por 100 del capital social de B.

Ambas sociedades constituyen sendos negocios.

El valor razonable del paquete de acciones de la sociedad B es de 300.000 euros.

Registrar esta operación en la contabilidad de la sociedad A, en los siguientes casos:

Caso 1. El valor del porcentaje de participación sobre el patrimonio neto de B de 120.000 euros.

Caso 2. El valor del porcentaje de participación sobre el patrimonio neto de B de 190.000 euros.

SOLUCIÓN:

Caso 1. En este caso, según el ICAC se tomará el valor del porcentaje de participación sobre el patrimonio neto de la sociedad receptora B (120.000).

La sociedad A reconocerá las inversiones en la sociedad B recibida por el mismo importe, esto es su valor del porcentaje de participación sobre el patrimonio neto de B (120.000 euros), mientras que el aumento del capital debe realizarse por la valoración establecida por experto independiente (art. 67 TRLSC), esto es por 300.000 euros. La diferencia entre

ambos importes, entendemos, que debe ser registrado en cuentas de reservas. Llegamos a esta conclusión por analogía a lo establecido en el apartado b) del punto 2.2. de la NRV 21º del PGC, que así lo establece para operaciones de fusión o escisión entre sociedades del grupo

120.000	2403yy	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo Sociedad B Reservas	a	Capital social	100	300.000
180.000	11x					

Caso 2. En este caso, según el ICAC se tomará el valor del porcentaje de participación sobre el patrimonio neto de la sociedad receptora B (190.000).

La sociedad A reconocerá las inversiones en la sociedad B recibida por el mismo importe esto es su valor del porcentaje de participación sobre el patrimonio neto de B (190.000 euros), mientras que el aumento del capital debe realizarse por la valoración establecida por experto independiente (art. 67 TRLSC), esto es por 300.000 euros. La diferencia entre ambos importes, entendemos, que debe ser registrado en cuentas de reservas. Llegamos a esta conclusión por analogía a lo establecido en el apartado b) del punto 2.2. de la NRV 21º del PGC, que así lo establece para operaciones de fusión o escisión entre sociedades del grupo

190.000	2403yy	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo Sociedad B Reservas	a	Capital social	100	300.000
110.000	11x					

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

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

Universidad de Valencia.