

Boicac nº 72/2008 Consulta 3

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.

Respuesta

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) nº 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 13ª 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” aquéllas 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 éstos 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 éstas 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 19ª 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 9ª).

El caso objeto de consulta se refiere al reconocimiento inicial de activos individuales que si bien se tratan 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 PGC 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 nº 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.