

## **BOICAC N° 91/2012 Consulta 2**

Sobre el tratamiento contable de 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.

### **Respuesta:**

Dos sociedades, S1 y S2, 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 2011, S1 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 S2. La consulta versa sobre el tratamiento contable que la sociedad S1 debe otorgar a la aportación no dineraria recibida, considerando que ambas sociedades constituyen sendos negocios.

La norma de registro y valoración (NRV) 21ª.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, recoge el tratamiento contable de las aportaciones no dinerarias de negocios cuando la sociedad adquirente y la transmitente tiene 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."*

Sin embargo, como paso previo para aplicar este criterio, 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 13ª. "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 que nos ocupa, 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.

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."*

También cabe citar como antecedente, en el mismo sentido, el criterio publicado en la consulta 4 del Boletín del ICAC (BOICAC) nº 90, de julio de 2012, sobre la valoración de una aportación no dineraria realizada entre empresas del grupo, desde el punto de vista de la sociedad adquirente, cuando la sociedad aportante y la sociedad adquirida están radicadas en el extranjero, en cuya respuesta se afirma que: *"La norma de registro y valoración (NRV) 21ª.2 del Plan General de Contabilidad (...), recoge el tratamiento contable de las aportaciones no dinerarias de negocios cuando la sociedad adquirente y la transmitente o el propio negocio aportado tiene la calificación de empresa del grupo, (...)"*

No obstante, 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 S1 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.