

BOICAC N° 91/2012 Consulta 3

Sobre el reconocimiento contable de la baja de un inmueble, en la aportación no dineraria a una empresa del grupo.

Respuesta:

Una sociedad Z, perteneciente al sector inmobiliario, realiza una aportación no dineraria de un inmueble, incluido dentro de las existencias, en la ampliación de capital que realiza la sociedad W. Ambas sociedades están controladas por la sociedad M, titular del 75 y del 60 por 100 de su capital, respectivamente. El consultante plantea dos cuestiones:

1. Valoración que debe otorgar la aportante Z a las participaciones de W recibidas.
2. Si la baja del inmueble en la sociedad Z origina el reconocimiento de un ingreso como parte integrante de su cifra de negocios.

La valoración de las participaciones recibidas en la sociedad Z será diferente en función de si el inmueble aportado constituye, o no, un “negocio” de acuerdo con la definición incluida en el apartado 1 de la norma de registro y valoración 19ª. “Combinaciones de negocios” del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, según la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

- a) Si el inmueble, a efectos contables, constituye un “negocio”, sería de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 21.2. Operaciones entre empresas del grupo. Normas particulares, que supone, desde el punto de vista del aportante, valorar las acciones recibidas, por el valor en cuentas consolidadas de lo aportado, o bien, en caso de no presentar cuentas consolidadas, por el valor en cuentas individuales del aportante.
- b) En el caso de que lo aportado, a efectos contables, no constituya un “negocio”, el criterio de este Instituto está recogido en la consulta 9 publicada en el BOICAC número 84, de diciembre de 2010, y que remite al tratamiento de las permutas de inmovilizado. Por lo tanto, si la permuta tiene el carácter de “no comercial”, situación que puede ser frecuente cuando la aportación se realice a una empresa del grupo, la inversión se reflejará en la sociedad Z al valor contable de la contraprestación entregada, sin que se produzca un resultado contable, considerando la doctrina de este Instituto incluida en la Consulta 6 del BOICAC nº 74.

Por el contrario, si la permuta se califica de “comercial”, se dará de baja el activo aportado, y se registrarán las acciones recibidas por el valor razonable de la contraprestación entregada.

De acuerdo con lo indicado en la NRV 19ª.1, 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. Cuando el patrimonio adquirido no constituye un negocio, la norma prohíbe reconocer un fondo de comercio.

El fondo de comercio es un activo que representa beneficios económicos futuros procedentes de otros activos adquiridos en una combinación de negocios, que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado, y, en consecuencia, que atribuye al patrimonio adquirido riesgos y beneficios distintos de los inherentes a los activos y pasivos que lo integran, individualmente considerados.

Por tanto, de lo anterior cabría inferir que el inmueble no debería calificarse de “negocio” si solo estuviese expuesto al riesgo y beneficio de precio o valor razonable, circunstancia que debería presumirse salvo clara evidencia de lo contrario, a la vista de la naturaleza del activo aportado.

Respecto a la segunda cuestión, para que la sociedad aportante deba reconocer un ingreso al dar de baja el inmueble, como paso previo, es necesario que lo entregado se incluya dentro de la actividad ordinaria de la empresa.

En este sentido, la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios, que se mantiene en vigor en todo aquello que no se oponga al PGC (Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), desarrolla este concepto como: *“aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico”*.

Asimismo, la citada Resolución de 1991 señala que:

“Las entregas de mercancías o productos destinados a la venta y prestaciones de servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella, formarán parte de la cifra anual de negocios y se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados, o por el valor de mercado de lo recibido si es menor que aquel, debiéndose contabilizar como ventas o prestaciones de servicios”.

Sin embargo, en este punto es preciso considerar que la norma de registro y valoración 14ª. “Ingresos por ventas y prestaciones de servicios” del PGC recoge de forma expresa que:

“No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor”.

Por tal motivo, en la medida que la permuta realizada por la sociedad fuera calificada de “no comercial”, al constituir, en esencia, una mera reorganización jurídica del patrimonio del grupo, también debería llegarse a la conclusión de que en la operación descrita no procede reconocer cifra de negocios.

Si por el contrario, la permuta tuviera el carácter de “comercial”, cabría reflejar el correspondiente ingreso.