

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable del efecto impositivo que puede generarse en las aportaciones no dinerarias consistentes en acciones en la constitución o ampliación de capital.

Respuesta

La operación objeto de consulta plantea una aportación no dineraria, consistente en acciones, en la ampliación de capital de una sociedad, que según indica el consultante, se acoge al "Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores" previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de forma que la diferencia en más del valor contable otorgado en la aportación según la consulta, respecto al que poseía en la sociedad aportante, tributará en un ejercicio posterior de acuerdo con la citada Ley.

El tratamiento contable establecido para las aportaciones no dinerarias en la constitución de sociedades y ampliaciones de capital, está regulado en la norma primera apartado 4 de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, de forma que dicha norma indica:

"4. Inmovilizado material recibido como consecuencia de aportaciones no dinerarias en la constitución y ampliación de capital de sociedades anónimas.

En el caso de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades anónimas, la valoración de inmovilizado recibido se realizará de acuerdo a lo previsto en el artículo 38 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. Es decir, el valor otorgado en la escritura de constitución de la sociedad, o en su caso de ampliación de capital."

Dicho criterio se entiende aplicable para el caso en que la aportación no dineraria se materialice, como es el caso objeto de consulta, en acciones de otra sociedad. En este último caso, y si de acuerdo con el régimen fiscal aplicable pudiera derivarse un diferimiento de la carga tributaria derivada del Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de la existencia de valores contables distintos (en este caso mayores) a los fiscales, el aspecto concreto planteado en definitiva se refiere a si la sociedad receptora debe poner de manifiesto, en su caso, el correspondiente impuesto diferido.

Ante ello, hay que indicar que este Instituto se ha expresado sobre el efecto impositivo que surge en las operaciones de fusión y escisión, que constituyen una realidad económica cuyo fondo es coincidente con la situación expuesta en la consulta. En este sentido, en el "Informe de la Comisión creada para la elaboración de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de sociedades" que ha sido publicado en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas número 14, de octubre de 1993, que constituye la opinión de este Instituto, sin perjuicio de que se trata de un borrador pendiente de aprobación y por tanto puede ser objeto de modificación, se establece respecto al efecto impositivo lo siguiente:

"Artículo 28.- Efecto impositivo en las sociedades fusionadas.

Los ajustes valorativos no computados como componentes de la base imponible, que son objeto de diferimiento de cómputo a efectos de gravamen y que efectivamente vayan a revertir contablemente en ejercicios posteriores, darán origen a la contabilización de un pasivo fiscal, impuesto diferido, o de un activo de esa naturaleza, impuesto anticipado. Tal activo se registrará solamente cuando se espere que vaya a ser efectivo en el futuro."

Teniendo presente lo anterior, y dado que se trata de un supuesto en el que coincide el fondo económico, parece razonable que se contabilice el efecto impositivo derivado de la operación anterior en los términos señalados, teniendo en cuenta que la valoración de la partida impuesto diferido, deberá realizarse de acuerdo con la Norma primera de la Resolución de 9 de octubre de 1997, de este Instituto, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.