

Consulta 1

Sobre determinadas cuestiones relacionadas con la modificación introducida en el artículo 42 del Código de Comercio por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Respuesta

La consulta plantea el caso concreto de una persona física que participa mayoritariamente en dos sociedades, denominadas sociedad "A" y "B", y donde la sociedad "A" participa a su vez en otras sociedades. En particular posee una participación de un 27,57 % en la sociedad "dependiente D" (hipótesis de la que se parte en la presente contestación a pesar de no superar el 50%) que a su vez participa en la sociedad "B" en un 25 % (el 75 % restante lo posee la persona física mencionada anteriormente). Asimismo, la sociedad "A" posee el 99% de la "dependiente E", correspondiendo el 1% restante de esta dependiente a la citada persona física.

En la consulta, se plantean tres cuestiones:

1. Si el conjunto de sociedades descrito forma grupo a los efectos de la obligación de consolidar regulada en el artículo 42 del Código de Comercio.
2. Respecto a la sociedad "B", si debe considerarse el porcentaje del 25% que posea la "dependiente" sobre dicha sociedad "B", a efectos de calcular la diferencia de primera consolidación y la atribución de resultados.
3. Por último, qué calificación debe tener en la integración de la "dependiente E", el 1% que posee la persona física.

Respecto a la primera cuestión debe señalarse que el artículo 106 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, da nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 42 del Código de Comercio, estableciendo la obligación de formular cuentas anuales consolidadas cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión.

A tal efecto, junto a los supuestos incluidos en el apartado 1, en el que se requiere para que exista grupo, que una sociedad sea socio de otra, el apartado 2 dispone que se presumirá igualmente que existe unidad de decisión y por tanto, grupo, cuando, por cualesquiera otros medios, una o varias sociedades se hallen bajo dirección única.

De acuerdo con lo anterior, cabe indicar que, en principio, todas las sociedades citadas por el consultante formarán un grupo a los efectos regulados en el artículo 42 del Código de Comercio, en tanto la unidad de decisión se alcanza a través de una persona física.

En relación con las cuestiones de técnica de consolidación planteadas, y partiendo de la premisa de que se trata de un grupo de sociedades sin una sociedad dominante, que podríamos denominar "horizontal" o de "coordinación", en donde la obligación de consolidar recae en la sociedad de mayor activo en la fecha de primera consolidación, cabe indicar lo siguiente:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 44.3 del Código de Comercio, las cuentas anuales consolidadas deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del conjunto constituido por las sociedades incluidas en la consolidación; en concreto, en los grupos "horizontales", este conjunto de sociedades viene integrado por las sociedades "hermanas" o de "primer grado" incluidas en la consolidación, así como por las sucesivamente dominadas por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y domicilio social (sociedades de "segundo grado"), debiendo considerarse tercero a cualquier entidad o persona distinta de las empresas comprendidas en la consolidación, incluidas la persona o personas físicas y, en su caso, sociedades extranjeras a través de las cuales se alcanza la unidad de decisión.

En relación con la consolidación de estos grupos "horizontales", y de acuerdo con este objetivo que deben mostrar las cuentas anuales consolidadas, el artículo 12 de la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas, dispone lo siguiente:

"Artículo 12

1. Los Estados miembros podrán imponer, a cualquier empresa sujeta a su ordenamiento jurídico, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 1 a 10, la obligación de establecer cuentas consolidadas y un informe consolidado de gestión cuando:

- a) Esta empresa, así como una o varias empresas diferentes que no se encuentren en una de las situaciones a que se refieren los apartados 1 o 2 del artículo 1, tuvieran una dirección única, en virtud de un contrato celebrado con esta empresa o por cláusulas estatutarias de estas empresas; o*

b) Los órganos de administración, de dirección o de control de esta empresa, así como los de una o varias empresas diferentes que no se encuentren en una de las situaciones a que se refieren los apartados 1 o 2 del artículo 1, se compongan mayoritariamente de las mismas personas en función durante el ejercicio y hasta el establecimiento de las cuentas consolidadas.

2. En caso de aplicación del apartado 1, las empresas que se encuentren en una de las situaciones a que se refiere dicho párrafo, así como todas las empresas filiales, serán empresas consolidables, de acuerdo con la presente Directiva, cuando una o varias de estas empresas se organicen en alguna de las formas de sociedad a que se refiere el artículo 4.

3. El artículo 3, el apartado 2 del artículo 4, los artículos 5, 6, 13 a 28, los apartados 1, 3, 4 y 5 del artículo 29, los artículos 30 a 38, así como el apartado 2 del artículo 39, serán aplicables a las cuentas consolidadas y al informe consolidado de gestión contemplados por el presente artículo, debiendo considerarse las referencias a la empresa matriz, como referencias a todas las empresas contempladas en el apartado 1. Sin embargo, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las partidas «Capital», «Primas de emisión», «Reservas de revalorización», «Reservas», «Resultados trasladados» y «Resultado del Ejercicio», que vayan a incluirse en las cuentas consolidadas, serán los montantes sumados atribuibles a cada una de las empresas a que se refiere el apartado 1.”

Por su parte, el artículo 19 de la Séptima Directiva, señala que:

Artículo 19

1. Los valores contables de las acciones o partes del capital de las empresas comprendidas en la consolidación se compensarán con la fracción de los capitales propios de las empresas comprendidas en la consolidación que aquéllos representen.

...

2. Sin embargo, el párrafo 1 no será aplicable a las acciones o partes del capital de la empresa matriz, poseídas por ella misma o por una empresa comprendida en la consolidación. Estas acciones o partes se considerarán en las cuentas

consolidadas como acciones o partes propias conforme a la Directiva 78/660/CEE."

En consecuencia, las cuentas anuales consolidadas de los grupos "horizontales" deben recoger los importes agregados de los activos, pasivos, ingresos y gastos del conjunto de sociedades incluidas en la consolidación, incluidos los fondos propios, una vez realizados los ajustes y eliminaciones que resulten procedentes. En particular, en las operaciones realizadas entre empresas del grupo, la totalidad del resultado producido deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al mismo. A tal efecto, los resultados que se deben diferir, son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde el momento de la primera consolidación.

Por su parte, las acciones o participaciones que una empresa del grupo posea sobre una sociedad de "primer grado", no serán objeto de eliminación. En consecuencia, el porcentaje del 25% que la sociedad "dependiente D" posee en la sociedad "B" no debe ser objeto de eliminación, debiendo figurar en la agrupación B) Inmovilizado o E) Activo Circulante del activo del balance consolidado, y en atención a las particulares características de estos grupos horizontales, se añadirá una nueva partida a las previstas en el modelo de balance consolidado, que deberá ajustarse en su denominación a las nuevas circunstancias del sujeto contable. A tal efecto, se propone la siguiente denominación: VI. "Acciones de las sociedades incluidas en la consolidación", en la que de forma desagregada mediante partidas en números árabes, en la medida en que sean significativas, deberían identificarse las correspondientes acciones o participaciones.

Por último, por lo que se refiere a la cuestión relativa a la calificación de la participación de la persona física en la "dependiente E", cabe indicar que el porcentaje que posea la persona física sobre el capital y reservas de las sociedades que podríamos llamar de "segundo grado" incluidas en la consolidación, deberá figurar en la agrupación B) Socios externos, del pasivo del balance consolidado. Este mismo razonamiento debe aplicarse al porcentaje del resultado que les corresponda.

En la memoria de las cuentas anuales consolidadas deberá incluirse toda información significativa acerca de las operaciones y relaciones jurídicas descritas en la consulta, con el objetivo de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del conjunto de las empresas comprendidas en la consolidación; en particular, se deberá detallar el supuesto de unidad de decisión que desencadena la obligación de consolidar, identificando el porcentaje que de los fondos propios corresponde a la persona física que ejerce la dirección única, así como en relación con la nota relativa a

“Intereses de socios externos”, la composición por conceptos del saldo al cierre del ejercicio y la parte que corresponde a la citada persona física.