

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de operaciones intra-grupo en las cuentas anuales individuales de la empresa transmitente.

Respuesta

El consultante plantea el tratamiento contable que el transmitente ha de otorgar en una transacción de compra-venta de un bien a otra empresa que pertenece a su mismo grupo, *“cuando no proceda el reconocimiento de beneficios o revalorizaciones, según las interpretaciones del ICAC”*.

Las interpretaciones de este Instituto a que hace referencia el consultante, son las contenidas en la consulta número 11, del Boletín del ICAC número 48, de diciembre de 2001, y en la *“Nota del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en relación con el tratamiento contable aplicable a las transacciones realizadas entre las empresas pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, por parte del receptor de los elementos patrimoniales objeto de transmisión”*, publicada en el Boletín del ICAC número 61, de marzo de 2005.

En primer lugar, debe resaltarse que el criterio general para el registro de estas transacciones está incluido en el punto segundo de la citada Nota. En él se expresa que el Plan General de Contabilidad no establece ninguna norma de valoración específica referida a las operaciones que realiza el sujeto contable con las empresas del grupo, multigrupo y asociadas, limitándose a exigir el desglose informativo contenido en los modelos de balance y cuenta de pérdidas y ganancias, así como a recoger expresamente cierta información sobre las transacciones efectuadas con estas empresas, en el modelo de memoria recogido en su cuarta parte *“Cuentas anuales”*; y ello, obviamente, sin perjuicio de la necesidad de incluir cualquier otra información no recogida en el modelo de la memoria, que sea necesaria para facilitar la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, tal y como dispone la norma 7ª de elaboración de las cuentas anuales.

En definitiva, en la citada Nota se indica que el tratamiento contable general de las transacciones (sin diferenciar si se trata de operaciones realizadas dentro o fuera del tráfico habitual) entre empresas del grupo que debe otorgar el receptor, es registrar los elementos patrimoniales recibidos por el precio de adquisición de la operación.

Una vez señalado lo anterior y teniendo en cuenta que en las operaciones de aportación no dineraria, el transmitente debe aplicar un tratamiento de permuta no pudiendo, por tanto, registrar plusvalías, la cuestión suscitada en la consulta parece limitarse a determinar cuál debe ser el tratamiento contable en la empresa transmitente, de las operaciones de compra-venta en las que de conformidad con lo dispuesto en las citadas interpretaciones, debe mantenerse en la adquirente el valor contable preexistente.

A este respecto, y dejando al margen las operaciones de fusión y escisión, en la Nota se recogen dos cautelas respecto a la aplicación del mencionado criterio general, una en relación con la valoración y otra respecto a que el registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo a su fondo económico.

1ª. En este sentido, en la Nota se destaca que un aspecto que debe ser objeto de especial análisis en las operaciones entre empresas del grupo, precisamente por la ausencia de intereses contrapuestos, es el relativo a las valoraciones otorgadas, siendo necesario analizar si existe un valor fiable del importe que podría haber sido acordado entre partes interesadas en condiciones de independencia mutua, entendiendo por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en caso contrario, el derivado de aplicar modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

Lo anterior no supone cuestionar en general las valoraciones efectuadas entre empresas del grupo, sino apelar específicamente en estas situaciones en las que las partes interesadas pueden no actuar como lo hubieran hecho en condiciones de independencia mutua, a que un requisito indispensable para poder proceder al registro contable de un elemento patrimonial es la fiabilidad en su valoración.

De poder determinarse el citado valor fiable en el momento de la transacción, en la medida en que el precio acordado difiriera del mismo, deberá tenerse en consideración la naturaleza económica híbrida que este hecho pondría de manifiesto (como expresa materialización del fondo económico de las operaciones), lo que es determinante a la hora de proceder a otorgar su adecuado tratamiento contable (por ejemplo, podría poner de manifiesto la existencia de donaciones entre las empresas o reparto de dividendos), tanto en la sociedad adquirente como transmitente de los elementos patrimoniales. En caso de no existir un valor fiable de mercado, por ser el mismo de imposible determinación en el momento de la transmisión del elemento objeto de ésta de acuerdo con sus características, la valoración a otorgar por el adquirente debería consistir en el mejor valor que se entiende fiable (valor en el momento de entrada al grupo), por

lo que se considera que en dicha situación debería producirse un mantenimiento del valor contable preexistente en el transmitente, considerándose procedente, en su caso, el valor contable consolidado del mismo.

En este sentido, si el precio acordado fuese superior al valor que queda como mejor valor fiable (en su caso, el valor contable consolidado precedente), desde la perspectiva del transmitente, éste estará percibiendo una contraprestación que desde un punto de vista racional valorativo no se corresponde con el bien entregado; este hecho pondría de manifiesto igualmente que la operación realizada podría tener una naturaleza económica híbrida, puesto que se perciben unos importes que pueden no ser equivalentes al bien enajenado, lo que en definitiva pondría de manifiesto un trasvase de recursos entre empresas del grupo.

Desde el punto de vista de las cuentas anuales individuales del transmitente, en el registro contable deberá tenerse en cuenta la relación que existe con el adquirente, resultando de aplicación los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad y sus normas de desarrollo para las distintas operaciones: donaciones, aportaciones de socios para compensar pérdidas...., entre otras posibles.

2ª. Por otra parte, y en todo caso, el registro contable de las operaciones debe realizarse siempre (entre empresas vinculadas o no) atendiendo al fondo económico que subyace en las mismas y con independencia de las denominaciones jurídicas utilizadas, una vez considerados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas.

Al respecto cabe indicar que en los casos en que el fondo económico ponga de manifiesto una discordancia con la forma jurídica empleada, deberá registrarse la operación de acuerdo con su fondo económico, no existiendo una manera estándar de registro, que como se ha señalado dependerá del fondo de la operación, lo que requerirá un previo análisis concreto de ésta, por parte de los administradores, y posteriormente de sus auditores, al corresponder a éstos formular y auditar, respectivamente, las cuentas anuales de las sociedades.