

## Boicac 78/2009 Consulta 4

### ***Sobre el tratamiento contable de un proceso de reorganización dentro de un grupo de sociedades.***

#### **Respuesta**

La Sociedad "A", dominante de un grupo, tiene como sociedades dependientes al cien por cien a las sociedades "B", "C" y "D". Como consecuencia de un proceso de reorganización societaria, la sociedad "A" realiza una aportación no dineraria a "B" consistente en la totalidad de las acciones de "C". Con posterioridad, las sociedades "B" y "C" se fusionan suscitándose la duda acerca del criterio contable que debe seguirse para contabilizar la fusión.

El apartado 2.2 de la norma de registro y valoración (NRV) 21<sup>a</sup>. "Operaciones entre empresas del grupo" del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los criterios aplicables para contabilizar la operación son los previstos en las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, para consolidar la sociedad "C" en el subgrupo "B/C", y sobre cuya vigencia, tras la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y el PGC 2007, se ha pronunciado este Instituto en la Nota publicada en el BOICAC n<sup>o</sup> 75.

De acuerdo con lo expresado en el Punto 16 de la citada Nota, las sociedades dependientes adquiridas en las operaciones equivalentes a nivel consolidado a las señaladas en el apartado 2.2 de la NRV 21<sup>a</sup>, deben ser integradas a sus valores contables en cuentas individuales. En concreto, las sociedades dependientes a las que se ha de aplicar esta metodología son aquellas en las que concurren las siguientes características:

- a) La dependiente, que previamente no era una sociedad del grupo consolidable (artículo 42 del CCo), era una empresa bajo control común o dirección única (sociedades a las que se refiere la norma 13<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales del PGC); por ejemplo, las sociedades, antes de que se constituyera la relación dominante-dependiente, estaban íntegramente participadas por la misma persona física.
- b) La sociedad dependiente constituía un negocio (en los términos definidos en la NRV 19<sup>a</sup> del PGC).
- c) La adquisición de la participación en el patrimonio ha sido realizada en virtud de una aportación no dineraria.

Entrando en el fondo de la cuestión planteada, cabe señalar que la *ratio legis* que lleva a incluir el supuesto descrito en la letra a) en el alcance de la regla especial, también se pone de manifiesto en las aportaciones no dinerarias entre empresas del grupo consolidable, en la medida en que tanto aquéllas, como éstas, constituyen operaciones en las que se aprecia una misma identidad de razón, en esencia, la transmisión en bloque de un conjunto de elementos patrimoniales que no conlleva una variación en la unidad económica preexistente, sino la mera adopción de una nueva organización o configuración legal.

Por tanto, a la vista de los criterios incluidos en la citada NRV 21<sup>a</sup>.2 y en la Nota del ICAC, cuando se produzca la fusión por absorción, los elementos patrimoniales de la sociedad "C" se valorarán según los valores contables existentes en sus cuentas anuales

individuales. La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de este criterio, se reconocerá en una partida de reservas.