

BOICAC N° 79/2009 Consulta 2

Sobre la clasificación contable en cuentas individuales de los ingresos y gastos de una sociedad holding que aplica el Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y sobre la determinación del importe neto de la cifra de negocios de esta entidad.

Respuesta

La contestación parte de la base de que, aun cuando la sociedad realiza de forma habitual operaciones con instrumentos financieros, no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la normativa del sector financiero, ya que en este caso serían de aplicación las correspondientes reglas contables específicas.

Del texto de la consulta parece desprenderse que la entidad (sociedad holding) tiene como actividad ordinaria la tenencia de participaciones en el capital de empresas del grupo, así como actividades de financiación de la actividad de sus participadas. Asimismo realiza regular y simultáneamente otras actividades financieras. Las cuestiones planteadas son las siguientes:

1. La clasificación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de los ingresos y gastos derivados de la tenencia de instrumentos financieros (dividendos, intereses y gastos financieros asociados a la financiación de las participadas, variación del valor razonable en instrumentos financieros, deterioros y resultados por enajenación).
2. La clasificación contable como parte del importe neto de la cifra de negocios de los dividendos procedentes de participaciones en el capital, y en su caso, de los intereses procedentes de préstamos concedidos por la sociedad holding.

Para otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos es preciso indicar que si tal y como describe el consultante, la actividad de la sociedad es la tenencia de un conjunto de participaciones para la obtención de rendimientos o plusvalías procedentes de la venta de dichas inversiones, la financiación de la actividad de sus participadas y, en su caso, cualquier tipo de honorario derivado de la prestación de servicios de gestión, habrá que analizar si esto constituye su actividad ordinaria.

La expresión "actividad ordinaria" ha sido objeto de tratamiento en 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 desarrolla este concepto contenido en el artículo 35.2 del Código de Comercio en la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio (antiguo artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre), señalando que la "actividad ordinaria" de la sociedad podría definirse como aquella que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico. Adicionalmente, se deberá tener en cuenta que el concepto de actividad ordinaria constituye la base sobre la que se asienta el "importe neto de la cifra de negocios", tal como dispone el citado artículo 35.2 del Código de Comercio:

"La cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios que deban ser objeto de repercusión".

Dada la especialidad que la obtención de ingresos financieros pudiera suscitar desde la perspectiva de la cuestión que se analiza en la consulta, en particular, su calificación como "Cifra de negocios", la Resolución de 16 de mayo antes indicada los excluye del cómputo de esta magnitud salvo que correspondan a los percibidos por una Entidad de Crédito, tal y como se indica en la introducción de la norma. Aplicando este criterio al caso planteado por la consultante, y considerando la cercanía que pudiera existir entre la actividad desarrollada por una entidad financiera y el objeto social de la sociedad holding, debe concluirse que los ingresos que obtenga fruto de su actividad "financiera", siempre que dicha actividad se considere como actividad ordinaria, formarán parte del concepto "Importe neto de la cifra de negocios".

En consecuencia, tanto los dividendos y otros ingresos –cupones, intereses-devengados procedentes de la financiación concedida a las sociedades participadas, así como los beneficios obtenidos por la enajenación de las inversiones, salvo los que se pongan de manifiesto en la baja de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas, constituyen, de acuerdo con lo indicado, el "importe neto de la cifra de negocios" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sin perjuicio de lo anterior, las participaciones adquiridas por la empresa, de las que proceden los indicados ingresos, no deben calificarse como existencias, sino como instrumentos financieros, por lo que deberán registrarse y valorarse de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración 9ª. "Instrumentos Financieros" del PGC 2007, una vez clasificados en alguna de las categorías indicadas por la norma, en función de la gestión desplegada por la empresa sobre estos elementos patrimoniales.

Asimismo y teniendo en cuenta que el Plan General de Contabilidad diferencia los criterios de valoración de los de presentación, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en la norma de elaboración de las cuentas anuales 5ª del PGC 2007, apartado 5, en cuya virtud, podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado.

En este sentido dentro de la partida 1. Importe neto de la cifra de negocios, de la cuenta de pérdidas y ganancias, deberán crearse las subdivisiones necesarias para detallar los distintos ingresos (dividendos e intereses) y beneficios obtenidos como consecuencia de la actividad. Igualmente deberá crearse una partida dentro del margen de explotación, con las subdivisiones necesarias para recoger las correcciones valorativas por deterioro efectuadas en los distintos instrumentos financieros asociados a su actividad, así como las pérdidas y gastos originados por su baja del balance o valoración a valor razonable.

En la memoria de las cuentas se deberá suministrar la necesaria información sobre la actividad de la empresa y la especialidad de los criterios de presentación, con el objetivo de que aquellas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.