

BOICAC N° 83/2010 Consulta 1

Sobre la calificación como empresas del grupo a los efectos del artículo 42 del Código de Comercio de tres sociedades participadas al cien por cien por familiares próximos, que comparten los mismos administradores, pero que no están participadas entre ellas.

Respuesta:

De acuerdo con el apartado 3 de la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) n° 15ª. Partes vinculadas del Plan General de Contabilidad (PGC), y n° 11 del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, tienen la consideración de familiares próximos de una persona aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con una o varias sociedades. Entre otras se incluirán las personas físicas vinculadas por una relación de parentesco o afectividad en los términos regulados en el citado apartado.

La reforma introducida en nuestro Derecho contable por la Ley 16/2007 define dos conceptos de grupo:

- a) El regulado en el artículo 42 del Código de Comercio, que podríamos denominar de subordinación, formado por una sociedad dominante y otra u otras dependientes controladas por la primera, y
- b) el grupo de coordinación, integrado por empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas, físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, previsto en la indicación decimotercera del artículo 260 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la NECA n° 13. *Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del PGC.*

La relación de subordinación a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio es la consecuencia de que una sociedad posea la mayoría de los derechos de voto, o de la facultad de nombrar o haber designado a la mayoría de los miembros del órgano de administración, circunstancia que también requiere, con carácter general, gozar de los derechos de voto.

Sin embargo, no es menos cierto que el artículo 42 del Código de Comercio contempla la posibilidad de que el control se puede ejercer sin participación, configurándose a partir de esta conclusión una nueva tipología de sociedades dependientes, las denominadas "entidades de propósito especial", para cuya identificación uno de los aspectos más relevantes a considerar será la participación de una sociedad en los riesgos y beneficios de otra.

Para poder identificar este tipo de relaciones el artículo 3, apartado 2, de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (publicado en el BOE el pasado 24 de septiembre), desarrolla el concepto de control sin participación en los siguientes términos:

<<2. Además de las situaciones descritas, pueden darse circunstancias de las cuales se deriva control por parte de una sociedad aún cuando ésta posea la mitad o menos de los derechos de voto, incluso cuando apenas posea o no posea participación alguna en el capital de otras sociedades o empresas, o cuando no se

haya explicitado el poder de dirección, como en el caso de las denominadas entidades de propósito especial.

Al valorar si dichas entidades forman parte del grupo se tomarán en consideración, entre otros elementos, la participación del grupo en los riesgos y beneficios de la entidad, así como su capacidad para participar en las decisiones de explotación y financieras de la misma.

Las siguientes circunstancias, entre otras, podrían determinar la existencia de control:

a) Las actividades de la entidad se dirigen en nombre y de acuerdo con las necesidades de la sociedad, de forma tal que ésta obtiene beneficios u otras ventajas de las operaciones de aquélla.

b) La sociedad tiene un poder de decisión en la entidad, o se han predefinido sus actuaciones de tal manera que le permite obtener la mayoría de los beneficios u otras ventajas de las actividades de la entidad.

c) La sociedad tiene el derecho a obtener la mayoría de los beneficios de la entidad y, por lo tanto, está expuesta a la mayor parte de los riesgos derivados de sus actividades.

d) La sociedad, con el fin de disfrutar de los beneficios económicos de las actividades de la entidad, retiene para sí, de forma sustancial, la mayor parte de los riesgos residuales o de propiedad relacionados con la misma o con sus activos.

Si una vez analizadas las citadas circunstancias existen dudas sobre la existencia del control sobre este tipo de entidades, éstas deberán ser incluidas en las cuentas anuales consolidadas.>>

Si las sociedades descritas no están vinculadas por una relación de control de una sobre otra en los términos indicados, no tendrán la calificación de empresas del grupo de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio, sin perjuicio de que sí pudieran tenerla de acuerdo con la definición de empresa del grupo a los efectos del Plan General de Contabilidad, cuando las sociedades estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

En estos casos, al amparo de lo dispuesto en la indicación Decimotercera del artículo 260 del TRLSC, la sociedad de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión, deberá incluir una descripción de las citadas sociedades, señalando el motivo por el que se encuentran bajo una misma unidad de decisión, e informará sobre el importe agregado de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultado del conjunto de las citadas sociedades.

En particular, en el supuesto objeto de consulta, la condición de familiares próximos de las personas físicas que participan mayoritariamente en las tres sociedades y la presencia de los mismos administradores en sus órganos de dirección, debería llevar a presumir la existencia de actuación conjunta.