

BOICAC N° 83 / 2010 Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de una compraventa realizada en términos de compensación de costes entre dos empresas del grupo, desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas.

Respuesta:

La sociedad dominante "X" que participa en el sesenta y siete por ciento de la sociedad dependiente "Z", consolidada por el método de integración global, ha vendido existencias a esta última durante el ejercicio recibiendo en contraprestación un importe equivalente a su coste de producción. Al cierre del ejercicio, las existencias han sido enajenadas a terceros ajenos al grupo con un margen del diez por ciento.

El consultante pregunta *"si se debe realizar algún ajuste por las citadas operaciones sobre el resultado de cada sociedad a efectos de su aportación al resultado consolidado o si la aportación al resultado coincidiría con los resultados individuales"*.

a) Cuentas anuales individuales.

El tratamiento contable de la operación descrita está regulado en la norma de registro y valoración (NRV) 21ª "Operaciones entre empresas del grupo" del Plan General de Contabilidad, en la que se precisa que si el precio acordado en una operación difiere de su valor razonable la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la transacción.

A tal efecto, en el apartado 2 de la NRV 18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos se precisa que las donaciones de una sociedad dominante a su filial, se deben contabilizar por esta última en los fondos propios. En particular, en el epígrafe A-1.VI "Otras aportaciones de socios".

En desarrollo de este criterio, la doctrina del ICAC publicada en la consulta 7 del BOICAC nº 75 y en la consulta 4 del BOICAC nº 79 aclara que la operación *"de aportación"* se contabilizará por la dominante como un mayor valor de la inversión en la filial, en la proporción en que la dominante participe en la dependiente, debiendo contabilizarse en el porcentaje restante de acuerdo con las reglas generales, esto es, reconociendo un gasto por donación, salvo que los socios minoritarios también realizasen una aportación a la dependiente en función de su porcentaje de participación. El registro del citado gasto originará el reconocimiento del correspondiente ingreso por donación en esta última.

b) Cuentas anuales consolidadas.

Desde esta perspectiva, es claro el mandato contenido en las Normas de consolidación respecto a la eliminación o diferimiento de los resultados producidos en las operaciones internas entre empresas del grupo.

Por tanto, la sociedad debe proceder, en el caso de que no lo hubiera hecho, a realizar el correcto tratamiento contable en cuentas anuales individuales de los hechos descritos, para posteriormente practicar su eliminación a los exclusivos efectos de formular las cuentas anuales consolidadas.

Del texto de la consulta se desprende que el resultado se ha realizado en el ejercicio frente a terceros, por lo que solo procederá la eliminación de los correspondientes ingresos y gastos recíprocos, así como, en su caso, de los créditos y débitos recíprocos que traigan causa de la transacción. Por su parte, la operación de aportación no tendrá repercusiones desde la perspectiva de las cuentas consolidadas, debiéndose tratar como un aumento de la inversión sin aumento del porcentaje de participación, circunstancia que llevará a que no se vean alteradas las valoraciones de los activos consolidados.

Sin embargo, una vez realizados los ajustes descritos en cuentas individuales, el reparto del resultado consolidado entre la sociedad dominante y los socios externos sí que se verá

afectado, en la medida que disminuya el beneficio en la sociedad dependiente y se reconozca el correspondiente incremento en la dominante.