

BOICAC N° 85 / 2011 Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria a una sociedad del grupo, de la inversión en otra sociedad del grupo que constituye un negocio.

Se formulan varias cuestiones relacionadas con la correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 21^a "Operaciones entre empresas del grupo" del Plan General de Contabilidad (PGC), en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

Pregunta 1.- Qué criterio debe seguir la sociedad aportante para contabilizar la diferencia que se produce en sus cuentas individuales entre el valor en libros del negocio entregado y el valor de la inversión recibida (que debe valorarse por el valor consolidado de la inversión entregada).

Pregunta 2.- Adicionalmente se plantea si el valor de la inversión que se debe tomar como referencia en aquellos casos en los que la sociedad dominante última española no formula cuentas anuales consolidadas, se corresponde con el valor en las cuentas anuales individuales de la aportante, o se podría tomar como referencia dicho valor más el importe correspondiente a la participación en el incremento patrimonial generado por la sociedad aportada desde la fecha de adquisición de la inversión, que, en sustancia, se correspondería con aplicar un valor consolidado.

Pregunta 3.- En una aportación no dineraria que se produce en febrero de 2011, cuando las últimas cuentas anuales consolidadas formuladas son las correspondientes al ejercicio 2009, a qué cuentas consolidadas debe entenderse que se refiere la norma y a qué fecha deben referirse las mismas.

Respuesta:

El apartado 2.1 de la NRV 21^a del PGC, en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, al regular las aportaciones no dinerarias establece que:

"En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe."

La cuestión a dilucidar es si la diferencia de valor que pueda existir entre el valor contable de la inversión aportada y el valor por el que se contabiliza la participación recibida debe reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias, siguiendo la regla general aplicable a cualquier transacción, o por el contrario

debe contabilizarse de forma consistente con el criterio seguido en las NFCAC para reconocer la variación en los activos netos del negocio adquirido en consolidaciones posteriores, circunstancia que implicaría el registro, con carácter general, con abono a reservas.

El apartado 2.3 de la citada NRV 21^a dispone que las operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades, cuando el negocio en que se materializa la reducción de capital, se acuerda el pago del dividendo o se cancela la cuota de liquidación del socio o propietario permanezca en el grupo, se contabilizarán como sigue:

<<La empresa cedente contabilizará la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado con abono a una cuenta de reservas.

La empresa cesionaria lo contabilizará aplicando los criterios establecidos en el apartado 2.2 de esta norma.>>

Este criterio debe traerse a colación por analogía para resolver la cuestión planteada por el consultante, en la medida en que en el canje de valores se identifica la misma identidad de razón. La baja de un elemento patrimonial, una cartera de acciones que constituyen un negocio, y el reconocimiento de un activo por un valor superior originándose una variación en el patrimonio neto de la sociedad transmitente de similar naturaleza a la que se produce en la sociedad que reduce capital, reparte un dividendo o acuerda la devolución de la cuota de liquidación entregando un negocio.

Por tanto, con carácter general, la variación de valor que se describe en la consulta se reconocerá en las reservas de la sociedad aportante.

En relación con la segunda pregunta, la NRV 21^a.2.1 señala que las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española y que en aquellos casos en que no exista un valor consolidado, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.

De acuerdo con lo anterior, en los supuestos de dispensa, se podrá optar por aplicar los siguientes criterios:

- a) Considerar los valores incluidos en las cuentas consolidadas de la dominante última española. Para hacer uso de este criterio, dichas cuentas deberán formularse y someterse a auditoría.
- b) En caso contrario, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad

aportante, salvo que el importe representativo de su porcentaje de participación en el patrimonio neto de la sociedad participada fuese superior al precio de adquisición, en cuyo caso, podrá emplearse el citado importe.

En relación con la tercera pregunta, cabe señalar que la referencia a los valores de los elementos patrimoniales en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación debe entenderse referida a los importes que reflejen la imagen fiel de los valores consolidados en dicha fecha.

En particular, en el caso concreto planteado por el consultante serían los que deberían lucir en las cuentas anuales cerradas a 31 de diciembre de 2010, considerando, en su caso, la correspondiente amortización en base consolidada y las eliminaciones por operaciones internas hasta la fecha en que se efectúe la aportación.

Es decir, cuando la dominante última española viene formulando cuentas anuales consolidadas, la norma no requiere que se formulen unas cuentas anuales consolidadas *ad hoc* en la fecha en que se produce la transacción, sino que los importes empleados se soporten en las valoraciones más recientes incluidas en la información financiera consolidada.