

**CONSULTA PÚBLICA PREVIA SOBRE PROYECTO
DE NORMA CONTABLE PARA LAS OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL
GRUPO**

TÍTULO DE LA PROPUESTA NORMATIVA:

PROYECTO DE RESOLUCIÓN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS POR LA QUE SE DESARROLLAN LA DEFINICIÓN DE EMPRESAS DEL GRUPO Y LAS NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN Y ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES PARA LA CONTABILIZACIÓN DE LAS OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO

De conformidad con lo previsto en el artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en relación con el artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, con el objetivo de mejorar la participación de los ciudadanos en el procedimiento de elaboración de normas, con carácter previo a la elaboración del proyecto de reglamento, se sustanciará una consulta pública, a través del portal web de la Administración competente, en la que se recabará la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la futura norma acerca de:

- a) Los problemas que se pretenden solucionar con la iniciativa.
- b) La necesidad y oportunidad de su aprobación.
- c) Los objetivos de la norma.
- d) Las posibles soluciones alternativas regulatorias y no regulatorias.

En cumplimiento de lo anterior y de acuerdo con lo dispuesto en la Orden PRE/1590/2016, de 3 de octubre, por la se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, por el que se dictan instrucciones para habilitar la participación pública en el proceso de elaboración normativa a través de los portales web de los departamentos ministeriales, los ciudadanos, organizaciones y asociaciones que así lo consideren, pueden hacer llegar sus opiniones sobre los aspectos planteados en el plazo de **15 días naturales, que concluirá el día 22 de mayo de 2021**, a través del siguiente buzón de correo electrónico: contabilidad@icac.mineco.es

Con carácter general, las contribuciones recibidas se considerarán susceptibles de difusión pública. Las partes de la información remitida que, a juicio del interesado deban ser tratadas con carácter confidencial y en consecuencia no proceda su libre difusión, deberán ser específicamente señaladas en el propio texto de la contribución, no considerándose a estos efectos los mensajes genéricos de confidencialidad de la información.



a) Descripción de la propuesta. Antecedentes.

En España, el Derecho contable fue objeto de una importante modificación a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. La opción ejercida, a través de la citada Ley 16/2007, de 4 de julio, fue que los principios y criterios contables que las empresas españolas deben aplicar en la elaboración de las cuentas anuales individuales han de ser los recogidos en la normativa nacional, si bien se entiende que para lograr la adecuada homogeneidad de la información contable nuestra normativa debe estar en sintonía con lo regulado en las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea. Por otro lado, las sociedades que no tengan valores admitidos a cotización pueden aplicar voluntariamente estas normas en sus cuentas consolidadas.

En el ámbito internacional, la NIIF 3 Combinaciones de Negocios adoptada en la Unión Europea excluye de su alcance, y por tanto, no regula, el tratamiento contable de las operaciones de reestructuración que se realicen entre empresas del grupo, bajo la consideración de que desde un punto de vista económico no se puede hablar de adquisición de un negocio cuando con carácter previo a la combinación ya existía un control económico e indirectamente jurídico por parte de quien ostenta la dirección del conjunto de empresas pertenecientes al grupo.

En el Derecho contable español la definición de grupo de empresas tiene una doble acepción. Por un lado, el grupo definido en el artículo 42 del Código de Comercio (CCo), desarrollado reglamentariamente por el artículo 2 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, cuya existencia determina la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que pueda aplicarse alguno de los supuestos de dispensa.

Y por otro el grupo constituido por el conjunto de empresas sujetas a la misma unidad de decisión. Este grupo ampliado u horizontal se define en la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13ª. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas de la tercera parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y en la NECA 11ª. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas de la tercera parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (en adelante, las referencias a la NECA 13ª del PGC deben también entenderse realizadas a la NECA 11ª del PGC-PYMES), y al que también se refiere el artículo 260 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. De este concepto se derivan implicaciones contables para una empresa en sus cuentas anuales individuales, siendo habitual en la práctica que formando parte de un grupo de la NECA 13ª se integre un grupo que cumpla la definición incluida en el artículo 42 del CCo.

El PGC recoge en su Segunda Parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la Primera Parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. La norma de registro y valoración (NRV) 21ª del PGC y la NRV 20ª del PGC-PYMES regulan las operaciones entre empresas del grupo.

La regla general para contabilizar las operaciones entre empresas del grupo es el valor razonable o valor normal de mercado. Por lo tanto, cuando en una transacción entre dos sociedades vinculadas se produce una discordancia entre el valor razonable y el importe convenido, las interpretaciones publicadas por este Instituto han aclarado que, en ausencia de otra causa identificada, la citada diferencia debe contabilizarse como una donación.

Esta circunstancia implica que cuando la donación se realiza en sentido descendente (dominante a dependiente), la sociedad beneficiada deba contabilizar un incremento de sus fondos propios a título de aportación en los términos regulados en la NRV 18ª.2 del PGC y desarrollados en el artículo 9 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019. Y que cuando la donación se produzca en sentido ascendente (dependiente a dominante), en lógica reciprocidad, la doctrina de este Instituto haya



advertido de que tales acuerdos deban contabilizarse como una operación de distribución de fondos propios, en la medida que desde un punto de vista mercantil esa forma de proceder pueda considerarse válida porque en caso contrario el registro contable debería atender al fondo económico de la operación.

El apartado 2 de la NRV 21ª del PGC y de la NRV 20ª del PGC-PYMES se ocupan del tratamiento contable particular de las operaciones de reestructuración entre empresas del grupo con la vocación de dar cobertura jurídica al registro contable de la mayoría de las operaciones de esta naturaleza que realizan en la actualidad las empresas españolas.

El ámbito de aplicación de estas normas particulares se delimita a partir de tres elementos. El negocio transferido y la empresa adquirente deben formar parte de un grupo de la NECA 13ª del PGC. El objeto de la transacción debe ser un negocio. Y el desplazamiento patrimonial se debe instrumentar por medio de uno de los títulos que se enumeran de forma expresa en la NRV 21ª.2 del PGC (aportación no dineraria, fusión, escisión, aplicación de resultado, reducción de capital o disolución).

Cuando se cumplen tales requisitos, el PGC dispone que el negocio recibido se contabilice por su valor en las cuentas consolidadas del grupo superior radicado en España o, en su defecto, por el valor en libros o coste precedente en las cuentas individuales de la entidad transmitente que, en la práctica también supone aplicar un valor consolidado en los términos previstos en la disposición transitoria sexta del Real Decreto 1159/2010.

A la vista de estos antecedentes, la propuesta que se somete a consulta pública consiste en iniciar el proceso del desarrollo reglamentario de la definición de empresas del grupo incluida en la NECA 13ª del PGC, como el desarrollo de las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización de las operaciones entre empresas del grupo.

La disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración, y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Del mismo modo, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, establece que los desarrollos normativos del PGC serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el PGC-PYMES.

Por último, la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, expresa que el ICAC podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen las NOFCAC.

b) Problemas que se pretenden solucionar con la nueva norma.

La necesidad del proyecto responde al objetivo de que los estados financieros de las empresas españolas respondan a altos estándares de calidad en la información financiera que permitan la comparabilidad y suministren la información requerida por los distintos usuarios y en especial por los diferentes mercados.

Para ello, se considera oportuno completar el desarrollo del PGC, el PGC-PYMES y las NOFCAC sobre operaciones entre empresas del grupo y revisar las numerosas interpretaciones publicadas por el ICAC sobre esta materia con el objetivo de mejorar la sistemática de la regulación contable de esta materia.



c) Necesidad y oportunidad de su aprobación.

La delimitación del concepto de grupo de empresas no es una tarea sencilla en algunas circunstancias y sus implicaciones en el ordenamiento jurídico español son diversas. Adicionalmente, desde la aprobación del PGC y su NRV 21ª ha sido muy abundante la doctrina emitida por el ICAC sobre el tratamiento contable de las transacciones entre empresas del grupo.

El IASB ha tratado el concepto de grupo de sociedades en la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados adoptada por la Unión Europea, pero no se ha ocupado hasta la fecha de regular las operaciones de reestructuración entre empresas del grupo, ni en las cuentas consolidadas de un subgrupo ni en los denominados estados financieros separados (asimilables a las cuentas anuales individuales).

Esta situación de vacío normativo ha generado división de opiniones sobre el adecuado tratamiento contable de estas operaciones en los preparadores de información financiera que siguen el marco de las NIIF, como se advierte con claridad a la vista del documento publicado en noviembre de 2020 para recibir comentarios (DP) en el que se recogen los antecedentes, el análisis y la opinión preliminar del IASB acerca del tratamiento contable de las denominadas *Combinaciones de negocios bajo control común* (*Business Combinations under Common Control*).

En este contexto, la oportunidad de concretar el concepto de empresa del grupo, la definición de negocio y el tratamiento contable de las operaciones entre empresas del grupo tomando como referencia los desarrollos a nivel internacional es evidente. Todo ello, sin perjuicio de que el principio de jerarquía normativa, lógicamente, impide que la resolución incluya soluciones contrarias a los criterios enunciados de manera expresa en la NRV 21ª.2 del PGC.

d) Objetivos de la norma.

Los objetivos de la norma pueden resumirse de la siguiente forma:

- Conseguir la necesaria homogenización entre la normativa contable internacional y nuestro ordenamiento contable interno.
- Mejorar la calidad de la información financiera, en particular en materia de operaciones entre empresas del grupo.
- Garantizar un adecuado equilibrio en los requisitos de información financiera para las pequeñas y medianas empresas, teniendo en cuenta el modelo económico y productivo de nuestro sector empresarial.
- En definitiva, completar y homogeneizar los criterios a seguir en las operaciones, otorgando un marco adecuado y suficiente para todos los usuarios de la información financiera elaborada por las sociedades de capital.

e) Posibles soluciones alternativas, regulatorias y no regulatorias.



La propia naturaleza del proyecto normativo lleva a que no existan alternativas no regulatorias para solucionar los problemas identificados y los objetivos perseguidos.

Una alternativa sería no aprobar el desarrollo reglamentario que se propone. En tal caso, en la medida que algunas de las cuestiones que se pretende regular han sido analizadas y publicadas en consultas del ICAC, cabría afirmar que ya existe una interpretación administrativa sobre el criterio a seguir, pero no cabe duda que la apertura de un proceso de normalización contable en el que se ratifique o revise ese criterio y se aborden otras muchas cuestiones parece una alternativa preferible.