



## BOICAC Nº 126/2021 Consulta 1

Sobre la aplicación del resultado en el socio cuando la sociedad participada y cualquier sociedad del grupo participada por esta última no aplican PGC.

### Respuesta:

La consulta versa sobre la posibilidad, a efectos del cálculo del resultado individual devengado en cada filial, de utilizar información financiera elaborada bajo NIIF o NIIF-UE, y si dicha posibilidad queda sujeta a que la sociedad inversora que recibe el dividendo formule cuentas anuales consolidadas de conformidad con NIIF-UE.

En particular, el consultante hace referencia a la consulta 1 del BOICAC número 123, de septiembre de 2020, en la cual se expone, de acuerdo con el art. 31 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (en adelante, RICAC) lo siguiente:

*“(...) el elemento novedoso que incorpora la norma aprobada por este Instituto es la consideración, como beneficio a computar, de los resultados generados en cualquier sociedad participada por la que reparte el dividendo, circunstancia que, para el caso más evidente de las sociedades pertenecientes a un grupo, supone partir de la suma del resultado devengado en cada filial (...)”*

El consultante plantea para determinados casos la dificultad práctica de disponer del resultado devengado individual en cada filial en un marco de información financiera distinto del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y su normativa de desarrollo, teniendo que proceder a la homogeneización de ambos marcos (como puede suceder en filiales radicadas en el extranjero que elaboren información financiera según el marco de información financiera que establezca la jurisdicción de su país, sin perjuicio de que preparen cierta información financiera a efectos de su integración en un grupo de acuerdo con el marco de información financiera de dicho grupo, como puede ser las NIIF).

Tal sería el caso de un grupo que consolida en España aplicando las Normas Internacionales de Información financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), o de una sociedad obligada a consolidar en España y que se acoge a la dispensa de consolidación recogida en el art. 43.1.2ª del Código de Comercio y en el art. 9 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y la matriz última en la que se integra dentro de la UE aplica las NIIF-UE en sus estados financieros consolidados.

Para otorgar un adecuado tratamiento contable a la cuestión que se plantea es oportuno recordar el criterio relativo a la obligación de homogeneizar los fondos propios de filiales en el extranjero a los efectos de calcular la corrección de valor por deterioro incluido en la Norma de



registro y valoración (NRV) 9ª.2.4.3 de la segunda parte del PGC según redacción dada por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, (en similares términos que la antigua NRV 9ª.2.5.3):

*“(...) Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en instrumentos de patrimonio, la estimación de la pérdida por deterioro de esta clase de activos se calculará en función del patrimonio neto de la entidad participada y de las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, netas del efecto impositivo. En la determinación de ese valor, y siempre que la empresa participada haya invertido a su vez en otra, deberá tenerse en cuenta el patrimonio neto incluido en las cuentas anuales consolidadas elaboradas aplicando los criterios del Código de Comercio y sus normas de desarrollo.*

*Cuando la empresa participada tuviere su domicilio fuera del territorio español, el patrimonio neto a tomar en consideración vendrá expresado en las normas contenidas en la presente disposición. (...)”*

Dicho planteamiento ya se contenía en la consulta 1 del BOICAC 56, de diciembre 2003 *sobre el tratamiento contable del cálculo del valor teórico contable de la participación en moneda distinta del euro que una empresa española mantiene en una sociedad dependiente*, que señalaba:

*“En relación al cálculo del valor teórico, cabe indicar que en la medida en que la empresa dependiente haya seguido al amparo de las normas contables de aquel país, determinados principios y normas de valoración diferentes a los vigentes en España, (...), debe tenerse presente que los elementos que hubiesen seguido criterios no uniformes respecto a los aplicados en consolidación deberían ser valorados de nuevo conforme a los criterios de la sociedad dominante (realizándose los ajustes necesarios, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel del grupo) y siempre de acuerdo con los principios y normas de valoración establecidos en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, Plan General de Contabilidad y demás legislación que le sea específicamente aplicable.*

*Este mismo planteamiento debe realizarse desde la perspectiva de las cuentas anuales individuales de la inversora a efectos del cálculo de la dotación a la provisión e independientemente de que el subgrupo español se acoja a la dispensa del artículo 9 de las NOFCAC. En caso contrario, las cuentas anuales de la sociedad dominante podrían quedar afectadas por criterios que no serían equivalentes a los que rigen en España.”*

En consecuencia, y por analogía con lo previsto en la mencionada NRV 9ª.2.4.3 del PGC, el resultado devengado en cada filial debe calcularse de acuerdo con los criterios recogidos en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, Plan General de Contabilidad y demás legislación que le sea específicamente aplicable.

No obstante, teniendo en cuenta el proceso de armonización del PGC con las NIIF-UE, cabe presumir, salvo prueba en contrario, que el resultado calculado conforme a estas últimas normas puede utilizarse sin necesidad de introducir ajustes de homogeneización.

Todo ello, sin perjuicio de la solución simplificada considerada para un caso particular como es el contemplado en la consulta 3 del BOICAC 123, *sobre la aportación no dineraria a una empresa del grupo domiciliada en España de las acciones que otorga el control sobre otra empresa del grupo, que constituye un negocio, cuando la sociedad aportante y la filial, cuyas acciones son objeto de aportación, aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y están radicadas en el extranjero.*



En la memoria de las cuentas anuales se facilitará toda la información significativa sobre la operación, de forma que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.