

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 85, marzo 2011. Consulta 10. Fusión y escisión de elementos patrimoniales que no constituyen un negocio.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de las operaciones de fusión y escisión de elementos patrimoniales que no constituyen un negocio. En particular, se formulan las siguientes preguntas:

1. *Cuál es el adecuado tratamiento contable de las operaciones de escisión, reducción de capital y dividendos en especie en forma de activos no monetarios que no constituyen un negocio.*
2. *Qué criterios son aplicables en las operaciones de fusión entre empresas del grupo cuando los elementos patrimoniales que se transmiten no constituyen un negocio.*

Respuesta:

1. Transacciones de escisión, reducción de capital y dividendos en especie. La reducción de capital en la sociedad «transmitente» deberá contabilizarse en sintonía con el criterio publicado en la Consulta 2 del BOICAC número 55, de septiembre de 2003 (NFC018337), que este Instituto considera vigente en el nuevo marco contable, Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En particular, la respuesta a la citada consulta señala que:

«(...) se deberá cargar la partida de capital suscrito por el importe del valor nominal de las participaciones sociales afectadas por la reducción, y la diferencia, positiva

o negativa, entre el nominal de las acciones más las reservas que le correspondan y el valor por el que se ha pactado el reembolso, que será una deuda con el socio, se imputa a una partida de reservas. (...) Adicionalmente, si el pago de la citada deuda se efectúa mediante la entrega de activos no monetarios, podrá producirse, en su caso, el correspondiente resultado.»

La sociedad receptora contabilizará la operación de acuerdo con el criterio recogido en la Consulta 2 publicada en el BOICAC número 40, de diciembre de 1999 (NFC010555), con las precisiones que a continuación se indican: «(...)». Considerando que el objetivo del criterio es identificar el coste que se recupera, las referencias al valor teórico y las plusvalías existentes en la fecha de adquisición se siguen considerando válidas; si bien, en la actualidad, el valor teórico deberá calcularse por referencia al patrimonio neto de la empresa. La cita al criterio aplicable en las operaciones de permuta también se considera vigente pero adaptada al nuevo tratamiento que el PGC establece para estas operaciones, diferenciando entre permutas comerciales y no comerciales. Del mismo modo, deberá considerarse, en su caso, la doctrina incluida en la Consulta 6 del BOICAC número 74, de junio de 2008 (NFC030182), presumiéndose como no comercial la permuta cuando la sociedad receptora participe en la práctica totalidad del capital de la sociedad transmitente. Las operaciones de escisión, en la medida en que pongan de manifiesto una reducción de capital en la sociedad escindida deberán tratarse en sintonía con lo indicado para esta última operación, tanto en el socio como en la sociedad que reduce capital. En relación con el reparto de dividendos, la sociedad que distribuye el resultado contabilizará la operación de acuerdo con el criterio publicado en la Consulta 3 del BOICAC número 32, de diciembre de 1997 (NFC007201):

«(...) desde un punto de vista de racionalidad económica debe ser equivalente en su conjunto el pago de dividendos a través de la entrega de un activo con el importe monetario que le corresponda, si bien deberá tenerse en cuenta el posible resultado que se pueda poner de manifiesto en relación con la diferencia entre el dividendo aprobado y el valor contable por el que figure en la empresa el activo objeto de entrega. En este sentido, si el valor contable por el que están recogidos los activos fuese distinto que el importe del dividendo acordado, en general por ser este último superior al registrado, se obtendrá un resultado positivo por la diferencia. En caso contrario, con carácter general debería estar dotada la corrección valorativa correspondiente; si no fuera así, originará una pérdida que quedaría recogida como un resultado negativo.»

La sociedad que recibe el dividendo aplicará el criterio general regulado en la NRV 9.^a 2.8: «(...)».

2. Fusiones entre empresas del grupo. Las operaciones de fusión entre empresas del grupo en las que los elementos patrimoniales adquiridos no constituyen un negocio deben contabilizarse aplicando las reglas generales reproducidas en la presente respuesta y la doctrina del ICAC sobre las aportaciones no dinerarias, en función de que la contraprestación entregada consista en instrumentos de patrimonio propio [véase lo indicado para la sociedad que recibe la aportación no dineraria en la Consulta 9 del BOICAC número 84, de diciembre de 2010 (NFC040073)] o pueda

identificarse parcialmente como una operación de permuta cuando la sociedad adquirente participe en la transmitente (véase lo indicado para la sociedad receptora en las reducciones de capital).

EJEMPLO 1. Reducción de capital social: permuta comercial

La sociedad A adquirió en un ejercicio previo el 25 % de las acciones de la sociedad B, calificando la inversión como participación en asociadas. La situación patrimonial de ambas sociedades es la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B
Inmovilizado material	225.000	80.000
Participaciones empresas grupo, B	20.000	
Terreno		3.500
Activo corriente	25.000	25.000
Total activo	270.000	108.500
Capital social	100.000	25.000
Reservas	50.000	35.000
Deudas	120.000	48.500
Total pasivo	270.000	108.500

La sociedad B acuerda la reducción de un 5 % del capital social, por lo que acuerda la amortización de ese porcentaje de acciones con la sociedad A, por un valor de 5.000 u.m. Se pacta que ese importe se haga efectivo mediante la entrega del terreno que tiene la sociedad B, al que se le asume un valor razonable de 5.000 u.m.

Solución

Se acuerda la amortización del 5 % de las acciones, lo que supone un capital social de 1.250 u.m. (25.000 × 5 %). Debe darse de baja también la parte de reservas proporcional, por un importe de 1.750 u.m. (35.000 × 5 %). La diferencia entre ese importe, y el valor por el que se ha pactado la amortización de las acciones, debe reconocerse contra reservas, por lo que se debe reconocer una disminución adicional de las reservas de la sociedad por importe de 2.000 u.m.

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	1.250	
113	Reservas voluntarias	1.750	
113	Reservas voluntarias	2.000	
55-	Deuda con socios por reducción de capital social		5.000

Esa deuda con el socio se hace efectiva mediante la entrega de un terreno que figuraba en cuentas de la sociedad por un importe de 3.500 u.m. Debemos reconocer un beneficio en la operación por la diferencia entre el valor contable del mismo, y el valor que se le ha dado a efectos de la reducción de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
55-	Deuda con socios por reducción de capital social	5.000	
210	Terrenos		3.500
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		1.500

La sociedad A tenía reconocida la participación del 25 % por 20.000 u.m. En la asignación del coste, al 5 % que se amortiza debe asignársele un valor de 4.000 u.m. Según la consulta, debe aplicarse en dichas operaciones lo dispuesto en el plan para las permutas. Atendiendo a la definición que realiza el PGC de las permutas comerciales, entendemos que la permuta del 5 % de las acciones de la sociedad B por un terreno debe considerarse como permuta comercial.

Según la NRV 2.^a del PGC:

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

- La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se ve modificado como consecuencia de la operación.

El asiento por la recepción del terreno, y la baja proporcional de la participación objeto de la reducción de capital, sería:

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos	5.000	
2403	Participaciones en empresas del grupo		4.000
773	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		1.000

EJEMPLO 2. Reducción de capital social: permuta no comercial

La sociedad A es la sociedad dominante del grupo de sociedades formado por las sociedades A y B, ya que suscribió el 100 % de las acciones de esta última en la constitución de dicha sociedad. La situación patrimonial de ambas sociedades en esta fecha es la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B
Inmovilizado material	225.000	17.500
Participaciones empresas grupo, B	10.000	
Terreno		10.000
Activo corriente	25.000	5.000
Total activo	260.000	32.500
Capital social	100.000	10.000
Reservas	125.000	20.000
Deudas	35.000	2.500
Total pasivo	260.000	32.500

Se acuerda en este momento la reducción del capital social en un 50 %, mediante la entrega del terreno que figura en cuentas de la sociedad B, al que se le asigna un valor razonable de 15.000.

.../...

.../...

Solución

La sociedad B, en la reducción de capital social, debe dar de baja el capital social y la parte proporcional de las reservas que le correspondan a la parte proporcional de capital social que se da de baja. Cualquier diferencia entre el valor de la deuda con los socios, y el capital social más las reservas correspondientes, se debería reconocer contra reservas de la sociedad. Sin embargo en nuestro caso no se han dado diferencias.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social B	5.000	
113	Reservas voluntarias B	10.000	
55-	Deuda con socios por reducción de capital social		15.000

Al realizarse la reducción de capital social mediante la entrega de un activo no monetario que no supone un negocio, permite la norma el reconocimiento de un resultado por la diferencia entre el valor contable del mismo, y el valor acordado en la reducción de capital social.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
55-	Deuda con socios por reducción de capital social	15.000	
210	Terrenos		5.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000

La sociedad A debe reconocer la operación conforme a lo dispuesto en el PGC para las permutas de inmovilizado. Presumen las consultas del ICAC que en las operaciones en las que la sociedad receptora participe en la práctica totalidad del capital social de la transmitente, la permuta debe calificarse de no comercial. Al recibir dicha calificación, el terreno recibido debería reconocerse por el valor contable de la parte de la inversión que se da de baja. A la hora de establecer un coste a la participación que debemos dar de baja en la operación, debemos asignar como coste el 50 % de la inversión, ya que ese es el porcentaje del patrimonio neto que se da de baja en este momento.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos	5.000	
2403	Participaciones en empresas del grupo, B		5.000

.../...

.../...

En las cuentas consolidadas del grupo, debe reconocerse sin embargo el terreno por el valor para el grupo, que asciende a 10.000 u.m., por lo que se debe revalorizar el mismo incrementando las reservas del grupo:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmovilizado material	225.000	17.500	242.500		242.500
Participaciones emp. grupo, B	5.000		5.000	-5.000	0
Terreno	5.000		5.000	5.000	10.000
Activo corriente	25.000	5.000	30.000		30.000
Total activo	260.000	22.500	282.500	0	282.500
Capital social	100.000	5.000	105.000	-5.000	100.000
Reservas	125.000	10.000	135.000	-10.000	125.000
Reservas soc. consolidadas			0	15.000	15.000
Resultado del ejercicio		5.000	5.000		5.000
Deudas	35.000	2.500	37.500		37.500
Total pasivo	260.000	22.500	282.500	0	282.500

EJEMPLO 3. Dividendo en especie

Las sociedades A y B constituyen un grupo de sociedades, al ostentar la sociedad A el control del 100 % de las acciones de la sociedad B. Esa participación se adquirió en la constitución de la sociedad B. La situación patrimonial de ambas sociedades a esta fecha es la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B
Inmovilizado material	225.000	80.000
Participaciones empresas grupo, B	20.000	

.../...

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B
.../...		
Terreno		15.000
Activo corriente	25.000	25.000
Total activo	270.000	120.000
Capital social	100.000	20.000
Reservas	50.000	35.000
Deudas	120.000	65.000
Total pasivo	270.000	120.000

La sociedad B aprueba un reparto de un dividendo en especie al socio único, la sociedad A, materializado mediante la entrega del terreno que figura en libros, al que se le asume un valor razonable de 20.000 u.m.

Solución

Antes de reconocer las operaciones en ambas sociedades vamos a comenzar elaborando las cuentas consolidadas del grupo, para compararlas con las cuentas una vez reconocida la operación en el grupo. Al haberse adquirido la participación en la constitución no será necesario reconocer plusvalías adquiridas ni diferencia de primera consolidación:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmovilizado material	225.000	80.000	305.000		305.000
Part. emp. grupo, «B»	20.000		20.000	-20.000	0
Terreno		15.000	15.000		15.000
Activo corriente	25.000	25.000	50.000		50.000
Total activo	270.000	120.000	390.000	-20.000	370.000
Capital social	100.000	20.000	120.000	-20.000	100.000
Reservas	50.000	35.000	85.000	-35.000	50.000

.../...

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
.../...					
Reservas en soc. consol.				35.000	35.000
Deudas	120.000	65.000	185.000		185.000
Total pasivo	270.000	120.000	390.000	-20.000	370.000

Sociedad B

Al aprobarse el dividendo extraordinario, debe reconocerse esa deuda con el socio, reduciendo en la misma cuantía las reservas disponibles de la sociedad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	20.000	
526	Dividendo activo a pagar		20.000

Ese dividendo se va a hacer efectivo mediante la entrega del terreno. Debe reconocerse en ese momento un beneficio por la entrega del terreno, al estar reconocido en libros por un valor de 15.000, siendo el valor que se le ha otorgado a efectos del reparto de dividendo de 20.000 u.m.:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	20.000	
210	Terrenos y bienes naturales		15.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		5.000

Sociedad A

La sociedad que recibe el dividendo debe reconocer el terreno, por su valor razonable, y un ingreso por el mismo importe.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos	20.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		20.000

.../...

.../...

La situación patrimonial de ambas sociedades, después de la operación, sería la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B
Inmovilizado material	225.000	80.000
Participaciones empresas grupo, B	20.000	
Terreno	20.000	
Activo corriente	25.000	25.000
Total activo	290.000	105.000
Capital social	100.000	20.000
Reservas	50.000	15.000
Resultado del ejercicio	20.000	5.000
Deudas	120.000	65.000
Total pasivo	290.000	105.000

Cuentas consolidadas del grupo

En la formulación de cuentas consolidadas debemos eliminar las operaciones realizadas entre empresas del grupo. La entrega del terreno por parte de la sociedad B ha supuesto para dicha sociedad el reconocimiento de un beneficio por 5.000. Ese beneficio se encuentra incorporado en el valor contable del terreno, que figura en las cuentas individuales de la sociedad por un importe de 20.000 u.m. El ajuste a reconocer en balance es:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio B	5.000	
210	Terrenos		5.000

Por el ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	5.000	
129	Saldo del resultado del ejercicio		5.000

.../...

.../...

La sociedad A ha reconocido por dicha operación un resultado de 20.000 u.m., que debe ser eliminado en la formulación de las cuentas consolidadas. El ajuste para eliminar el mismo en el balance:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio A	20.000	
11	Reservas A		20.000

Por último, el ajuste necesario para eliminar el ingreso reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
760	Ingresos de participaciones en instrumento de patrimonio	20.000	
-	Saldo del resultado del ejercicio B		20.000

Considerando los ajustes comentados, la hoja de trabajo para formular las cuentas consolidadas del grupo sería la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B	Agregado	Eliminación	Consolidado
Inmovilizado material	225.000	80.000	305.000		305.000
Part. emp. grupo, B	20.000		20.000		0
Terreno	20.000		20.000	-20.000	15.000
Activo corriente	25.000	25.000	50.000	-5.000	50.000
Total activo	290.000	105.000	395.000	-25.000	370.000
Capital social	100.000	20.000	120.000	-20.000	100.000
Reservas	50.000	15.000	65.000	5.000	70.000
Reservas en soc. consol.				15.000	15.000
Resultado del ejercicio	20.000	5.000	25.000	-25.000	0
Deudas	120.000	65.000	185.000		185.000
Total pasivo	290.000	105.000	395.000	-25.000	370.000

.../...

.../...

Comparando las mismas con las cuentas consolidadas del grupo antes de reconocer la operación, vemos como no ha afectado la operación a las cuentas consolidadas. El terreno sigue reconociéndose en las cuentas consolidadas del grupo por un importe de 15.000 y los resultados reconocidos en la operación se han eliminado. De haber participado socios externos sí que afectaría la operación a las cuentas consolidadas, ya que el activo monetario entregado saldría del grupo, y el resultado reconocido por la entrega del mismo en la sociedad que reparte el dividendo no debería eliminarse.

**EJEMPLO 4. Fusión entre empresas del grupo que no constituyen un negocio: permu-
ta no comercial**

Las sociedades A y B constituyen un grupo de sociedades, al ostentar la sociedad A el control del 100 % de las acciones de la sociedad B. Esa participación se adquirió en la constitución de la sociedad B. La sociedad A no realiza ninguna actividad más que la mera tenencia de terrenos con vistas a su revalorización, por lo que se considera que no constituye un negocio. La situación patrimonial de ambas sociedades a esta fecha es la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B
Inmovilizado material	225.000	
Participaciones empresas grupo, B	20.000	
Terreno		52.500
Bancos	15.000	2.500
Total activo	260.000	55.000
Capital social	100.000	20.000
Reservas	50.000	15.000
Deudas	110.000	20.000
Total pasivo	260.000	55.000

Se acuerda en esta fecha la fusión de las sociedades A y B.

.../...

.../...

Solución

Al no considerarse un negocio la sociedad B, y ya que la sociedad A participa en la totalidad del capital social, debe reconocerse la operación como una permuta no comercial. Los activos y pasivos monetarios recibidos deben reconocerse aplicando la norma 9, por lo que el reconocimiento inicial de los mismos debe ser por su valor razonable.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos	37.500	
572	Bancos	2.500	
17, 52	Deudas		20.000
2403	Participación en empresas del grupo, B		20.000

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF

BOICAC núm. 87, septiembre 2011. Consulta 6. Unión temporal de empresas. Integración en la contabilidad de los partícipes.

SUMARIO:

Sobre la integración de las operaciones realizadas por una unión temporal de empresas (UTE), en la contabilidad de los partícipes.

Respuesta:

Las UTE, a efectos mercantiles, no vienen obligadas a formular cuentas anuales, sino que son sus partícipes quienes deben recoger en su contabilidad las operaciones de la UTE, sin perjuicio de que si tuvieran que atender otro tipo de obligaciones, por ejemplo, las impuestas por la norma fiscal, deban llevar un reflejo documental de su actividad, en cuyo caso habrá que estar a lo previsto por la normativa correspondiente.

Desde una perspectiva estrictamente contable, la norma de registro y valoración (NRV) 20.^a «Negocios conjuntos» del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece:

«Los negocios conjuntos pueden ser:

a) Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:

(...)

2.1. Explotaciones y activos controlados de forma conjunta.

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada igualmente la parte proporcional de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquel. También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.»

Es decir, teniendo en cuenta que las UTE no son sujetos contables, para poder llevar un adecuado control interno, estas normalmente llevarán unos registros auxiliares cuya confección podrá realizarse de forma similar a los libros obligatorios de contabilidad de las empresas. Adicionalmente, se podrían formular unos estados financieros similares a los contenidos en el PGC.

Respecto a la forma y contenido de los registros contables que realice la UTE, en sintonía con lo indicado anteriormente, deberían permitir obtener toda la información necesaria para que las empresas que participen en ella puedan posteriormente atender sus obligaciones contables.

Por último, en cuanto a la integración de la UTE en la contabilidad del partícipe, deberá efectuarse de tal forma que al cierre del ejercicio figuren debidamente registrados y presentados en sus cuentas anuales todos los activos, pasivos, ingresos y gastos en la proporción que le corresponda en los términos indicados en la NRV 20.^a

EJEMPLO

Nuestra sociedad constituyó a comienzos del ejercicio una UTE junto con otro socio, aportando cada uno de ellos 20.000 u.m. y participando cada uno de ellos en el 50 % de los resultados de la UTE. Si bien la UTE no se encuentra obligada a presentar cuentas consolidadas, se presentan al cierre del ejercicio los siguientes estados de situación en cuanto al patrimonio empresarial y a los resultados generados a lo largo del ejercicio:

Cuentas a 31 de diciembre de 20X13	A
Existencias	100.000
Bancos	12.000
Total activo	112.000
Aportación partícipes	40.000
Resultado ejercicio	12.000
Deudas	60.000
Total pasivo	112.000

Ventas	40.000
Coste de ventas	25.000
Margen ventas	15.000
Gastos financieros	3.000
Resultado del ejercicio	12.000

Solución

Las uniones temporales, al no tratarse de sociedades con personalidad jurídica, no deben reconocerse como participaciones en empresas del grupo, según recoge la norma 9.^a, sino que deben reconocerse según la norma de valoración 20.^a sobre negocios conjuntos. Aplicar dicha norma supone reconocer en las cuentas del partícipe su participación en los activos y pasivos controlados conjuntamente, así como la participación en los resultados del ejercicio e ingresos imputados directamente al patrimonio neto y flujos de efectivo en función de su participación.

.../...

.../...

Por motivos prácticos, se puede acudir a reconocer la inversión en la UTE de una forma similar a la participación en empresas del grupo, realizando la incorporación de todos los activos, pasivos, ingresos y gastos únicamente cuando se deban elaborar cuentas anuales. En ese sentido, la aportación a la UTE al comienzo del ejercicio se habría reconocido por el importe desembolsado, contra una cuenta de participación en UTE, que figuraría de forma transitoria en libros de la sociedad hasta que se deban formular cuentas anuales, momento en que se producirá la integración proporcional de activos, pasivos, ingresos y gastos. El asiento en la constitución de la UTE sería:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Participación en UTE	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

Al cierre del ejercicio se debe proceder a la integración proporcional del negocio que supone la UTE. Al ser el porcentaje de participación del 50 %, ese será el porcentaje de activos y pasivos netos que debamos incorporar:

Cuentas a 31 de diciembre de 20X13	UTE	50 % a incorporar
Existencias	100.000	50.000
Bancos	12.000	6.000
Total activo	112.000	56.000
Aportación partícipes	40.000	20.000
Resultado ejercicio	12.000	6.000
Deudas	60.000	30.000
Total pasivo	112.000	56.000

Para incorporar la participación en el balance de la sociedad, se debe dar de baja en este momento la cuenta transitoria con la UTE, y reconocer la parte proporcional de activos, pasivos y resultado del ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
3	Existencias	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
-	Participación en UTE		20.000
129	Resultado del ejercicio		6.000
-	Deudas		30.000

De igual modo se debe proceder en la cuenta de pérdidas y ganancias, incorporando la parte proporcional de los ingresos y gastos reconocidos por la UTE en las cuentas de la sociedad partícipe:

	UTE	50 % a incorporar
Ventas	40.000	20.000
Coste de ventas	25.000	12.500
Margen ventas	15.000	7.500
Gastos financieros	3.000	1.500
Resultado del ejercicio	12.000	6.000

El asiento para incorporar esa información en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad partícipe será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
60	Coste de venta	12.500	
66	Gastos financieros	1.500	
-	Saldo del resultado del ejercicio	6.000	
700	Ventas		20.000