

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

Análisis a la consulta 1 del BOICAC 126, de junio de 2021

Gabinete técnico del CEF.-

Extracto

Análisis práctico de la consulta 1 del BOICAC 126, de junio de 2021, sobre la aplicación del resultado en el socio cuando la sociedad participada y cualquier sociedad del grupo participada por esta última no aplican PGC.

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 123, de septiembre de 2020, en la cual se expone, de acuerdo con el artículo 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 cual-

quier 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 artículo 43.1.2.^ª del Código de Comercio y en el artículo 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) 9.^ª 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 9.^ª 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 positivo. 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 9.^a 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, PGC 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 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.

Comentario previo

Tal y como se establece en la respuesta a la consulta, la misma desarrolla la posibilidad de utilizar información financiera elaborada bajo NIIF o NIIF-UE, a efectos del cálculo del

resultado individual devengado en cada filial, y si dicha posibilidad queda sujeta a que la sociedad inversora que recibe el dividendo formule cuentas anuales consolidadas de conformidad con la NIIF-UE.

La respuesta a la consulta establece en sus últimos párrafos a la consulta que es objeto de análisis que el resultado devengado por la filial debiera de estar calculado de conformidad al ordenamiento jurídico nacional que le sea aplicable, pudiendo llegar a concluir de forma genérica y, salvo prueba en contra, que al estar mayormente alineado el PGC con las NIIF-UE, el importe obtenido en el cálculo del resultado contable individual de una filial siguiendo dichas NIIF-UE puede ser incorporado en la contabilidad de la tenedora de la inversión directamente sin necesidad de homogenizar dichos fondos propios.

En consecuencia, y por analogía con lo previsto en la mencionada NRV 9.^a 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.

Obviamos en este caso posibles divergencias de naturaleza mercantil que puedan darse como consecuencia de la falta de armonización en ámbitos nacionales diferenciados para el establecimiento de la base de reparto. Así pues, las potenciales divergencias que puedan surgir en esa materia exceden el ámbito de competencia contable (también puede que hasta de ámbito/jurisdicción geográficos), aunque la consulta parte de la base de que serán homogéneos, no tienen por qué llegar a serlo.

Ejemplo

La sociedad A, dominante de un grupo de sociedades, tiene sus acciones ordinarias admitidas a cotización en el Mercado Continuo español, por lo que está obligada a formular cuentas anuales consolidadas conforme a las NIIF-UE. Entre sus filiales, desde la fecha de adquisición, la sociedad A participa en el 100 % del capital social y derechos de voto de la sociedad B, sociedad con domicilio social en un país ficticio X (no economía hiperinflacionaria) con una legislación mercantil simétrica a la nacional aplicable a la sociedad A.

De igual forma, de cara a la presentación de estados financieros individuales, el PGC que es aplicable a las cuentas individuales de la sociedad B ha concretado como opción contable la amortización del fondo de comercio así como por aplicar el efecto abatimiento en caso

de diferencias negativas de combinaciones de negocios que la hayan podido provocar (si métricamente a lo que ocurre con el PGC español y por el que la matriz se debiera plantear lo mismo). Asimismo, las subvenciones se consideran un componente de patrimonio neto contable en la medida en la que no se han transferido a la cuenta de pérdidas y ganancias.

A efectos prácticos:

- a) La sociedad B absorbió un negocio hace tres años por el que se reconoció un fondo de comercio de 1.500.000 um y que amortiza linealmente en un plazo de 10 años desde la fecha de adquisición.
- b) De igual forma, durante el presente ejercicio absorbió otro negocio que resultó inicialmente en una diferencia negativa de combinación provocada por un intangible (marca) sin valor de mercado activo que estaba por 500.000 um y como consecuencia del abatimiento del mismo la diferencia negativa de combinación de negocios quedó reconocida por un importe de 200.000 um y el activo intangible sin reconocimiento en la contabilidad de la filial B.
- c) La sociedad B aplica el método de valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias a unas inversiones inmobiliarias que dicha sociedad adquirió a terceros por 2.000.000 de um, que presentaban a cierre del año anterior un valor razonable de 2.800.000 um y este año un importe de 2.700.000 um.
- d) Adicionalmente, la sociedad B había recibido una subvención de capital no reintegrable por 1.000.000 de um hace dos años que aún no se ha traspasado a resultados del ejercicio y que está contabilizada como un patrimonio neto atendiendo a la normativa contable nacional aplicable y política contable adoptada en cuentas individuales de la sociedad B.

El resto de los elementos patrimoniales y cuentas de gestión se encuentran contabilizados al valor contable por el que figuraban previamente.

Si en la fecha en la que se van a formular estados financieros consolidados, 31 de diciembre de 2021, la composición del patrimonio neto de la filial fuera la siguiente:

Saldos ex ante patrimonio neto	31 de diciembre de 2021
Capital social B	5.000.000
Reservas voluntarias B	20.500.000
Resultado del ejercicio B	2.350.000
Ajustes por cambios de valor en instrumentos a VRPN	150.000
Subvenciones de capital recibidas no reintegrables (patrimonio neto)	1.000.000
Total patrimonio neto (antes ajustes de homogeneización)	29.000.000

Fase de ajustes por homogeneización

Los ajustes por homogeneización de fondos propios necesarios serían los siguientes (obviando cualquier impacto fiscal que se pueda derivar potencialmente de los mismos). En los siguientes asientos del libro diario se emplean cuentas análogas en la mayoría de los casos al cuadro de cuentas incluido en la taxonomía del PGC español, si bien no tendría por qué ser así, se realiza a efectos simplicadores.

1. Ajuste de homogeneización en forma de asiento de libro diario por la eliminación de la amortización del fondo de comercio de una sociedad absorbida hace tres años y cuyo importe ascendía a 1.500.000 um.

Código	Cuenta	Debe	Haber
280X	Amortización acumulada inmovilizado intangible (fondo de comercio) $\{[(1.500.000 - 0)/10] \times 3\}$	450.000	
680	Dotación amortización inmovilizado intangible $\{[(1.500.000 - 0)/10] \times 1\}$		150.000
113	Reservas voluntarias $\{[(1.500.000 - 0)/10] \times 2\}$		300.000

Impacto en la regularización de la dotación en pérdidas y ganancias y en la contribución a la determinación del resultado del ejercicio homogeneizado conforme a la NIIF-UE:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Dotación amortización inmovilizado intangible	150.000	
129	Resultado del ejercicio		150.000

2. Por el ajuste por homogeneización para eliminar el efecto abatimiento de la diferencia negativa de combinación de negocios que se ha producido durante el ejercicio que se pretende consolidar.

Código	Cuenta	Debe	Haber
20X	Marca	500.000	
774	Diferencia negativa de combinación de negocios		500.000

Impacto en la regularización de la diferencia negativa de combinación de negocios en pérdidas y ganancias y en la contribución a la determinación del resultado del ejercicio homogeneizado conforme a la NIIF-UE:

Código	Cuenta	Debe	Haber
774	Diferencia negativa de combinación de negocios	500.000	
129	Resultado del ejercicio		500.000

3. La sociedad B aplica el método de valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias a unas inversiones inmobiliarias que dicha sociedad adquirió a terceros por 2.000.000 de um, que presentaban a cierre del año anterior un valor razonable de 2.800.000 um y este año un importe de 2.700.000 um. En este caso, estaríamos dentro de las opciones admitidas por las NIIF-UE, si bien sería necesario un ajuste de homogeneización valorativa de cara a la homogeneización de políticas contables admitidas para obtener los estados financieros consolidados bajo la NIIF-UE dado que la política contable de la matriz, al estar formulando sus cuentas anuales individuales bajo el PGC español, no permitiría la valoración a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias de la inversión inmobiliaria y lo sería al coste. El motivo es diferente a los anteriores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (2.800.000 – 2.500.000)	300.000	
66X	Ajustes negativos por revalorización de inversiones inmobiliarias (2.700.000 – 2.800.000)		100.000
220	Inversión inmobiliaria en terrenos (2.700.000 – 2.500.000)		200.000

Impacto en la regularización del impacto del ajuste a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias por las inversiones inmobiliarias en la contribución a la determinación del resultado del ejercicio homogeneizado conforme a la NIIF-UE:

Código	Cuenta	Debe	Haber
66X	Ajustes negativos por revalorización de inversiones inmobiliarias (2.700.000 – 2.800.000)	100.000	
129	Resultado del ejercicio		100.000

4. Ajuste de homogeneización necesario que no afecta al resultado del ejercicio, pero sí a la clasificación de las masas patrimoniales de la sociedad B por la recepción de una subvención de capital hace dos años que aún no se ha traspasado a resultados del ejercicio, que bajo la NIIF-UE se considerarán o menor valor contable del activo o una reclasificación a pasivo hasta que son transferidas a la cuenta de pérdidas y ganancias. En este caso, se opta por la reclasificación a pasivo pendiente de imputar a resultado del ejercicio (no minoramos ninguna cuenta del grupo 9XX dado que se considera se ha producido en ejercicios previos la concesión de la subvención):

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones de capital recibidas (patrimonio neto)	1.000.000	
17X	Subvenciones de capital recibidas (pasivo contable)		1.000.000

Determinación del patrimonio neto-fondos propios tras los ajustes por homogeneización conforme a la consulta planteada

Dejando los fondos propios de la filial homogeneizados de cara a la presentación de estados financieros consolidados con la siguiente composición (debiera dejarse constancia de la misma en la memoria consolidada).

Saldos ex post patrimonio neto tras ajustes de homogeneización	31-12-2021
Capital social B	5.000.000
Reservas voluntarias B (20.500.000 + 300.000 ¹ – 300.000 ³)	20.500.000
Resultado del ejercicio B (2.350.000 + 150.000 ¹ + 500.000 ² + 100.000 ³)	3.100.000
Ajustes por cambios de valor en instrumentos a VRPN	150.000
Subvenciones de capital recibidas no reintegrables (patrimonio neto): (1.000.000 – 1.000.000 ⁴)	0
Total patrimonio neto (tras ajustes de homogeneización)	28.750.000
Subvenciones de capital recibidas no reintegrables (pasivo) (0 + 1.000.000)	1.000.000

Estos fondos propios mostrados anteriormente y, en concreto, el resultado del ejercicio de la filial B a 31 de diciembre de 2021 ya homogeneizados son los que debieran servir al objeto de reconocimiento como dividendo en la matriz al tanto de participación que le sea atribuible, pues aunque no cumplan al 100 % el marco del PGC, por tratarse de una concreción de opciones permitidas por las NIIF-UE, sí que cumplen estas pues, o bien son las mismas o bien otras de las alternativas establecidas por las NIIF-UE, si bien es cierto que, en el caso analizado, también serían coincidentes entre los diferentes ordenamientos jurídicos en materia contable nacionales bajo la hipótesis del ejemplo trabajado, dando lugar a un mayor grado de homogeneización.

En cualquier caso, la base para el reconocimiento de los ingresos por dividendos en las cuentas individuales de la matriz, sociedad A, considerando homogéneo el resto de aspectos relativos a legislaciones mercantiles, sería de 28.450.000 um tal y como nos especifica la propia consulta, siempre al porcentaje atribuido a la participación que tenga la matriz en la filial.