BOICAC Nº 89/2012 Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de una determinada operación de escisión.

Respuesta:

La sociedad "M" es la dominante de un grupo de sociedades cuyo activo se compone de inmuebles (que arrienda a las sociedades "operativas") y de la participación en varias sociedades mercantiles que desarrollan actividades económicas diversas, entre ellas, la inmobiliaria. Los socios de "M", personas físicas vinculadas por una relación de parentesco, han acordado la escisión parcial de la sociedad dominante, en el marco de un plan de reestructuración del grupo, en cuya virtud se crearán dos nuevos grupos, reteniendo la sociedad "M", exclusivamente, la participación en la empresa dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria.

Las sociedades dominantes de los respectivos grupos serán las sociedades beneficiarias, de nueva creación, que adquieren las inversiones en las sociedades dependientes "operativas" junto con los correspondientes inmuebles arrendados.

A mayor abundamiento, el consultante manifiesta que la escisión es de las previstas en el artículo 76 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, circunstancia que determina que la participación de los socios, personas físicas, en las tres sociedades dominantes, la sociedad "M" y las dos sociedades beneficiarias de la escisión, no es la misma que la que mantenían, antes de realizarse la operación en la sociedad "M" y, por tanto, el consultante señala que si bien los dos nuevos grupos están controlados por partes vinculadas, cuestión distinta es que hayan de considerarse empresas del grupo, ni en los términos del art. 42 del Código de Comercio, ni en los previstos en la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13ª. "Empresas del grupo, multigrupo y asociadas" del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que podríamos denominar grupo "ampliado".

Considerando estos antecedentes, la consulta versa sobre qué norma debe aplicarse en el reconocimiento y valoración inicial de las inversiones y los correspondientes inmuebles en las respectivas sociedades beneficiarias de la escisión. En particular, se pregunta si debe calificarse como una operación entre empresas del grupo, en cuyo caso sería de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 21ª. "Operaciones entre empresas del grupo" del PGC o, si por el contrario, serían de aplicación los criterios contenidos en la NRV 19ª. "Combinaciones de negocios", en ambos casos, según la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Adicionalmente, bajo la hipótesis de que la operación quedase dentro del alcance de la NRV 19ª, se pregunta si las sociedades beneficiarias de la escisión

pueden calificarse como sociedades adquirentes, a los efectos de aplicar el método de adquisición.

1.- Normativa aplicable.

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquéllas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

El citado análisis de fondo puede llevar en unas ocasiones a otorgar un tratamiento contable particular a los diferentes hechos económicos que se formalizan en una sola operación, y en otras a otorgar un tratamiento contable a diferentes operaciones en la medida en que en su conjunto solo encierran un hecho económico. Este análisis debe realizarse, como se ha señalado, después de un previo estudio de todos los antecedentes y circunstancias que concurren en la operación.

En definitiva, en las operaciones entre empresas del grupo, la ausencia de intereses contrapuestos requiere extremar la cautela en dicho análisis para evitar que una sucesión de negocios jurídicos y su correspondiente registro contable pudiera ser el medio empleado para contravenir el criterio del precio de adquisición, o se emplease para dar cobertura a infracciones de normas imperativas reguladoras de las sociedades de capital, como por ejemplo: la prohibición de devolución de aportaciones al margen de una reducción de capital o los límites a la distribución de beneficios y entrega a cuenta de dividendos.

Las operaciones de escisión, aportación no dineraria o fusión en las que la sociedad beneficiaria o absorbente es de nueva creación quedan dentro del ámbito de aplicación de la NRV 21ª.2 si las sociedades que intervienen en la misma se califican como empresas del grupo, de acuerdo con la NECA 13ª del PGC.

Siguiendo la citada NECA, se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Es decir, la NECA 13ª regula el concepto de grupo “ampliado” a partir del concepto de “actuación conjunta”, una cuestión de hecho y por lo tanto de juicio cuya apreciación en cada caso concreto compete a los administradores de las sociedades involucradas en la operación y, posteriormente, a sus auditores.

En el supuesto de que, tal y como plantea el consultante, la operación quedase fuera del alcance de la NRV 21ª, cabe señalar que el tratamiento contable de la escisión seguirá los criterios recogidos en la NRV 19ª si los elementos patrimoniales aportados a las sociedades beneficiarias constituyen un negocio, o los previstos en la NRV 2ª para las aportaciones no dinerarias, en caso de que no lo fueran.

Dicha conclusión se soporta en el siguiente razonamiento. La NRV 19ª regula la forma en que las empresas deben contabilizar las combinaciones de negocios en las que participen, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

De acuerdo con la citada definición, si bien en toda combinación de negocios lo habitual será que intervengan más de un negocio, no es menos cierto que la literalidad de la norma no excluye que dentro de su alcance puedan tener cabida las operaciones de escisión con un fondo económico similar al descrito en la consulta; es decir, operaciones en principio de signo opuesto a las combinaciones, en la medida en que constituyen el instrumento jurídico empleado para separar varios negocios, que sin embargo son adquiridos, en unidad de acto pero de manera indirecta, por algunas de las personas físicas que antes de la operación controlaban el grupo "ampliado" y después pasan a controlar alguna de las sociedades beneficiarias.

A la misma conclusión podría llegarse mediante un razonamiento diferente, considerando la analogía existente desde un punto de vista económico entre la escisión y la reducción de capital con simultánea aportación, siendo en este segundo enfoque, la citada reducción de capital, la operación a excluir de la NRV 21ª.2, al amparo de los argumentos que se han expuesto más arriba (cambio en el control). La posterior/simultánea aportación a la sociedad beneficiaria, a pesar de poder quedar incluida en el alcance de la NRV 21ª.2, se reconocería en esta última por el valor razonable que se hubiera atribuido al negocio como consecuencia de la previa reducción de capital.

En definitiva, bajo esta segunda tesis, en la escisión el socio "aporta" un patrimonio a la sociedad beneficiaria, distinto del que controlaba de manera indirecta mediante la participación que poseía en la sociedad escindida.

2.- La sociedad adquirente en la NRV 19ª.

De conformidad con el apartado 2.1 de la NRV 19ª la empresa adquirente es la que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos.

En particular, en las combinaciones derivadas de una escisión en las que intervienen dos negocios (circunstancia que acontece, bien cuando la sociedad beneficiaria no es de nueva creación y ya integraba un negocio, o bien cuando una sociedad beneficiaria de nueva creación absorbe dos negocios), la norma aclara que se califica como empresa adquirente el negocio que como consecuencia de la combinación se escinde de la entidad en la que se integraba y obtiene el control sobre otro u otros negocios.

Adicionalmente, en el citado apartado también se precisa que cuando, como consecuencia de una operación de fusión, escisión o aportación no dineraria, se constituya una nueva empresa, se identificará como empresa adquirente a una de las que participen en la combinación y que existían con anterioridad a ésta. Para identificar la empresa adquirente se atenderá a la realidad económica y no solo a la forma jurídica de la combinación de negocios.

Posteriormente, en desarrollo de estos criterios en la consulta 19 publicada en el Boletín de este Instituto nº 85, de marzo de 2011, se concreta que: *"(…) cuando se constituya una nueva empresa, con carácter general ésta no podrá calificarse como adquirente, salvo que adquiriese el control efectivo de las entidades que participan en la operación. Esto es, que lejos de constituir una mera simulación, en la nueva entidad radique el control del grupo, habiéndolo perdido los antiguos socios o propietarios de las citadas entidades."*

A la vista de estos antecedentes, la cuestión que parece suscitar el consultante es cómo resolver, en el caso que nos ocupa, el problema de identificar la empresa adquirente cuando solo una de las entidades que participan en la operación (el negocio escindido) existía previamente.

Tal y como se ha indicado más arriba, el supuesto de hecho general que regula la NRV 19ª es la combinación de dos o más negocios. Estas operaciones se contabilizan aplicando el método de adquisición, que como su propio nombre indica surge para dar una respuesta contable a la adquisición de un negocio. En aplicación del citado método, solo los activos y pasivos del negocio adquirido (en ningún caso los de la adquirente) se reconocen, con carácter general, a valor razonable.

Sin embargo, nada impide que la aplicación del citado método también pueda invocarse en aquellas operaciones como la descrita por el consultante, en las que un negocio es adquirido de manera indirecta por un conjunto de personas físicas, que como contraprestación entregan a su vez la participación que poseían en el grupo que se escinde otorgando así un adecuado tratamiento contable a la operación. Todo ello, siempre y cuando, en sintonía con la citada consulta, y lo expresado al inicio de la presente contestación, el cambio en el control de los negocios involucrados no constituya una mera simulación.