

BOICAC N° 85/2011 Consulta 14

Sobre los criterios de presentación de las cifras comparativas del ejercicio anterior cuando se crea una nueva sociedad mediante aportación no dineraria o escisión.

Pregunta 1.- Se pregunta si en las operaciones en las que se crea una nueva sociedad mediante aportación no dineraria, fusión o escisión entre empresas del grupo de elementos patrimoniales que constituyen un negocio y que no es una inversión que otorga control, habría que aplicar criterios similares a los establecidos para las adquisiciones inversas y presentar las cuentas anuales de la nueva sociedad como si fuesen una continuación del negocio aportado y por tanto presentar los saldos comparativos del mismo.

Pregunta 2.- En segundo lugar se consulta sobre el criterio contable que debe seguirse respecto a la información comparativa en aquellos casos en los que se crea una nueva sociedad mediante la aportación no dineraria, fusión o escisión de varios negocios, en los que según lo dispuesto en el apartado 2.1 de la norma de registro y valoración (NRV) 19ª. "Combinaciones de negocios" del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, hay que identificar la empresa adquirente.

Respuesta:

La consulta versa sobre la correcta interpretación de la NRV 19ª y la NRV 21ª. "Operaciones entre empresas del grupo" del PGC, en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

La NRV 21ª, en su apartado 2.2.2. *Fecha de efectos contables*, señala:

<< (...) En el supuesto de que las sociedades que intervienen en la operación formasen parte del grupo con anterioridad al inicio del ejercicio inmediato anterior, la información sobre los efectos contables de la fusión no se extenderá a la información comparativa.>>

La referencia a las sociedades que intervienen en la operación debe entenderse realizada a los negocios que participan en la misma, que son los que tienen información comparativa que mostrar.

Es decir, dejando al margen el supuesto de aportación no dineraria (en este caso no resultarían aplicables los criterios sobre retroacción contable), en los supuestos de fusión o escisión por creación de nueva sociedad, los efectos contables de la operación se mostrarán desde el inicio del ejercicio, sin afectar por tanto a la información comparativa.

En definitiva, en las cuentas anuales del primer ejercicio de la sociedad de nueva creación no deberá mostrarse información comparativa.

La segunda cuestión que se plantea parece estar referida al criterio que debe seguirse respecto a la información comparativa en una combinación de negocios incluida en el alcance de la NRV 19ª, es decir, una combinación realizada entre entidades que no se califican como empresas del grupo.

Al caso descrito se le aplicará el apartado 10 de la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 5ª. Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, incluida en la tercera parte del PGC:

<<10. Las cuentas anuales que resultan de una adquisición inversa, en aplicación de los criterios recogidos en la norma de registro y valoración relativa a combinaciones de negocios, se elaborarán por la empresa adquirida. En consecuencia, el capital social que debe lucir en el patrimonio neto será el correspondiente a la empresa adquirida. No obstante se considerarán una continuación de las de la empresa adquirente, y en consecuencia:

- a) La información comparativa de periodos anteriores a la combinación estará referida a la de la empresa adquirente. A tal efecto, los fondos propios de la empresa adquirida deberán ajustarse retroactivamente para mostrar los que teóricamente hubiesen correspondido a la empresa adquirente. Este ajuste se realizará considerando que la variación relativa del capital social debe corresponderse con la que se hubiera producido en el supuesto de que la adquirente, legal y económica, fuese la misma empresa.*
- b) En el ejercicio en que se realiza la operación de adquisición, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto incluirá los ingresos y gastos de la empresa adquirente correspondientes a dicho ejercicio y los ingresos y gastos de la empresa adquirida desde la fecha en que tiene lugar la operación hasta el cierre. Se aplicarán estos mismos criterios en la elaboración del estado de flujos de efectivo.>>*

De acuerdo con este criterio, la sociedad de nueva creación deberá presentar los saldos comparativos relacionados con el negocio que se ha identificado como adquirente y presentar en el ejercicio actual los saldos del mismo hasta la fecha de adquisición y a partir de dicha fecha los saldos de ingresos, gastos, activos y pasivos de los negocios adquiridos.

A mayor abundamiento, cabe realizar las siguientes observaciones cuando la sociedad dependiente absorbe a la dominante.

Las fusiones incluidas en el ámbito de aplicación de la NRV 21ª del PGC presentan una singularidad respecto a las tratadas en la NRV 19ª. La unidad económica preexiste a la unidad de *iure*. Son fusiones en las que en propiedad no podemos hablar de adquisición inversa, salvo que el grupo surja *ex novo* como consecuencia de un canje de valores y los antiguos socios de la sociedad dependiente adquieran el control de la sociedad dominante (supuesto regulado

en el artículo 33 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre). Más bien, en estas operaciones el contrato de fusión es el medio utilizado para otorgar a la unidad económica preexistente una nueva configuración o estructura legal. El grupo se organiza jurídicamente de otra forma, pero el fondo no varía.

De acuerdo con lo anterior, para otorgar un adecuado tratamiento contable a la información comparativa que debe suministrarse en estas operaciones habría que diferenciar, al menos, dos supuestos:

a) El grupo surge *ex novo* en virtud de un intercambio de participaciones por el que los socios anteriores de la sociedad dependiente obtienen el control de la sociedad dominante.

En las fusiones entre “dominante-dependiente” que en cuentas consolidadas han puesto de manifiesto una consolidación inversa, el tratamiento contable de la operación de fusión es el regulado en el artículo 33 de las NFCAC.

b) Absorción de la sociedad dominante por la dependiente en supuestos distintos del regulado en el artículo 33 de las NFCAC.

La fusión no puede calificarse en propiedad como inversa si la vinculación directa de ambas sociedades se ha producido en virtud de una transmisión interna entre sociedades del grupo de las participaciones en la sociedad dependiente, porque en estos casos los antiguos socios de la dependiente no adquieren el control de la dominante. Dicho control, antes y después de la operación, ya lo venían ejerciendo las mismas personas físicas o jurídicas.

En consecuencia, en estos casos, en principio, la información comparativa debe estar referida a la sociedad absorbente (adquirente legal).