



BOICAC Nº 90/2012 Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de los resultados eliminados por la venta de activos entre filiales, al producirse en un ejercicio posterior la venta de la sociedad que adquirió dichos activos.

Respuesta

Distintas filiales españolas de un grupo vendieron en ejercicios anteriores a otra filial radicada en el extranjero, una serie de activos aflorando en las cuentas individuales de las transmitentes beneficios que fueron eliminados en los estados consolidados. Con posterioridad, se ha enajenado a un tercero la filial extranjera y, en consecuencia, al cierre del ejercicio, los activos que incorporaban los resultados eliminados ya no están controlados por el grupo.

A la vista de esta descripción, la consulta versa sobre el criterio que debe seguirse para presentar en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada el resultado que estaba pendiente de realizar frente a terceros. En concreto, se pregunta si este resultado debe mostrarse como un beneficio del inmovilizado material, formando parte del margen de la explotación, o si por el contrario debe lucir como un resultado de operaciones interrumpidas.

El artículo 42 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en su apartado 4, expresa:

“Los resultados se entenderán realizados frente a terceros de acuerdo con lo establecido en los artículos 43 a 47 o cuando una de las sociedades participantes en la operación interna deje de formar parte del grupo, siempre y cuando el activo que incorpora el resultado no permanezca dentro del mismo. La imputación de resultados en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada o, en su caso, en el estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado lucirá, cuando corresponda, como un menor o mayor importe de las partidas que procedan.”

Por tanto, en principio, el resultado pendiente de realización en la fecha en que se produce la venta de la sociedad dependiente se mostrará formando parte del margen de la explotación, como un resultado por la enajenación del inmovilizado.

No obstante, considerando que en aplicación de lo previsto en el artículo 31, letra a) de las NFCAC, a los exclusivos efectos de la consolidación, el beneficio o la pérdida que subsista después de practicar los ajustes que se describen en la citada letra, debe mostrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, con el adecuado desglose, dentro de la partida *“Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas”*, en el caso que nos ocupa habría que llegar a la misma conclusión y, en consecuencia, el resultado pendiente de realizar por la venta del inmovilizado debería lucir en la citada partida.



Por el contrario, si la actividad desarrollada por la filial debe calificarse como una operación "interrumpida", los ingresos y gastos por naturaleza del negocio en el extranjero, incluido el resultado pendiente de realizar, se presentarían en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, en un solo importe neto del efecto impositivo, en sintonía con lo dispuesto en el artículo 79 de las NFCAC.

Para ello, habrá que considerar que de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 11 de la Norma de elaboración de cuentas anuales (NECA) 7ª recogida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, la actividad de la sociedad dependiente solo se calificará como "interrumpida" si representa una línea de negocio o un área geográfica significativa.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas consolidadas se deberá suministrar la información significativa sobre estos hechos con la finalidad de que aquellas, en su conjunto, reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo. En particular, deberá informarse de las indicaciones recogidas en la nota 26.3 del modelo de memoria incluida en las NFCAC.