

CONSULTA 4 DE CONTABILIDAD BOICAC 121/2020

Sobre el tratamiento contable del reparto de un dividendo entre empresas del grupo después de sucesivos canjes de valores.

Planteamiento de la consulta:

Se elabora el siguiente ejemplo con el objetivo de analizar la consulta en cuestión:

- El **año X-20** la sociedad "A" adquiere por un total de 40 u.m. un grupo de sociedades, "X".
- En el **año X-3** la sociedad "A" constituyó una sociedad holding, sociedad "C", mediante una aportación no dineraria de la participación en el grupo de sociedades "X" por importe de 40 u.m. que iguala el valor neto contable registrado en las cuentas individuales de "A" (**no existen cuentas consolidadas**) de las acciones aportadas.

Este año el grupo de sociedades "X" contaba con un Capital Social de 40 u.m. y unas reservas de 200 u.m.

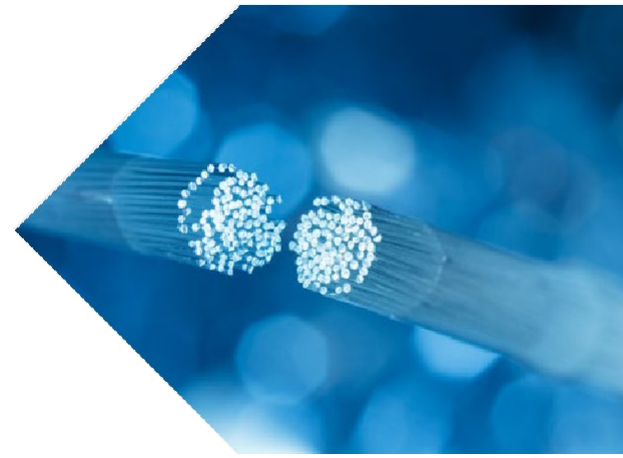
- En el **año X-2** la sociedad "A" vende el 40% de su participación en "C" a un tercero dando de baja el coste de las acciones correspondientes por 16 u.m y manteniendo una inversión en "C" de 24 u.m. (60%).
- En el **año X-1** la sociedad "A" constituye un nuevo holding, sociedad "B", intermedia entre "A" y "C" mediante aportación no dineraria por la inversión restante que le quedaba en "C" de 24 u.m.

Más tarde, ese mismo año, "A" vende un 15% de su participación en la sociedad "B" a un tercero, dando de baja el coste correspondiente de la adquisición por 3,6 u.m, quedándole una inversión de 20,4 u.m.

Tras estos sucesos quedan registradas las siguientes inversiones en el grupo "X":

- La sociedad "C" tiene registrada una inversión por 40 u.m.
- La sociedad "A" tiene registrada una inversión por 20,4 u.m

Además, la inversión de "B" en "C" es de 24 u.m.



Teniendo en cuenta la secuencia descrita, en el **año X** la sociedad "A" participa en un 85% (35% directo + 50% mediante "C") en la sociedad "B", la cual a su vez tiene el 60% de "C". La sociedad "C" sigue manteniendo el 100% del grupo "X". De esta manera **"A" tiene un control efectivo en el grupo "X" del 51%** (el 85% de 60%).

A 1 de enero del año X el capital agregado del grupo X asciende a en 40 u.m. y las reservas acumuladas a 200 u.m. En el año X las sociedades del grupo X **deciden repartir un dividendo de 100 u.m.** con cargo a las reservas disponibles, distribuyéndose escalonadamente hasta "A" en la cuantía en la que se registren en la cuenta de pérdidas y ganancias. Además, Los beneficios de "C" desde X-3 hasta X ascienden a 20 u.m y la sociedad "B" no ha generado beneficios hasta el momento.

Análisis de normativa:

Tomando como punto de partida esta situación, el ICAC recurre al apartado 2.1 sobre Aportaciones no dinerarias de la NRV 21ª así como a la consulta 3 del BOICAC nº 85 de marzo del 2011 en la cual se disponen los criterios de valoración a aplicar en aquellos supuestos en los que exista dispensa de formulación de cuentas anuales consolidadas.

Para este caso es de interés la aplicación del criterio "b" mediante el cual se deberán tomar los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, excepto en el caso en el que el importe representativo del patrimonio neto fuese superior, debiéndose registrar, en este caso, por este valor por ser el que más se aproxima al importe consolidado. Se aclara, además, si se originasen variaciones en el valor en la aportante a raíz de la operación se debe de reconocer en reservas.

Respuesta:

Atendiendo a la normativa mencionada la aportación de las inversiones en el grupo de sociedades "X" a la sociedad "C" que se realizó el año X-3 se debió contabilizar por 240 u.m. y la diferencia con el coste de la inversión que se dio de baja se tuvo que haber reconocido en una cuenta de reservas.

Del mismo modo, en la aportación que se realiza en el año X-1 a la sociedad "B" por el 60% de las acciones de la sociedad "C" se debería haber aplicado este criterio igualmente.

Por tanto, el reparto de las reservas del grupo de sociedades "X" a "C", de la sociedad "C" a "B" y por último de la sociedad "B" a la sociedad "A" se debería de contabilizar como una recuperación del coste salvo el importe de los beneficios generados tras la adquisición de cada filial directamente participada ya que los resultados acumulados por el grupo "X" ya debieron reconocerse como un ingreso por parte de la sociedad "A" en el ejercicio X-3.

Para subsanar este error en las cuentas anuales, el ICAC insta a recurrir a la NRV 22ª sobre cambios de criterios, errores y estimaciones contables, así como a la consulta 3 del BOICAC nº86, de junio de 2011. De igual manera, se deberá incluir en la memoria la información pertinente.

