

Boicac nº 77/2009 Consulta 1

Sobre el tratamiento contable, por parte de la sociedad aportante, de una aportación no dineraria consistente en una cartera de valores entregada al suscribir íntegramente la ampliación de capital efectuada por una filial, cuando los valores aportados estaban clasificados en la cartera de activos financieros disponibles para la venta.

Respuesta

Según parece desprenderse de la consulta, una sociedad dedicada a la compraventa de instrumentos financieros con forma de sociedad limitada y participada al 100% por la dominante de un grupo, va a realizar una ampliación de capital que será suscrita en su totalidad por la empresa matriz mediante la aportación no dineraria de una cartera de instrumentos financieros clasificados en la categoría de activos financieros disponibles para la venta. En el momento de realizarse la aportación, estos activos se encuentran valorados por su valor razonable.

La consultante plantea dos cuestiones: el registro en las cuentas anuales de la matriz de las participaciones correspondientes a la ampliación de su filial, y una segunda cuestión sobre en qué momento debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias los cambios positivos y negativos en el valor razonable de los instrumentos aportados que figuran en el patrimonio neto de la matriz formando parte de la subagrupación A-2) "Ajustes por cambios de valor" del patrimonio neto.

El Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula en la norma de registro y valoración 21ª las operaciones entre empresas del grupo.

Dicha norma recoge una regla general y unas normas específicas para las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio. El caso planteado por el consultante no se corresponde con ninguno de los supuestos contemplados en las reglas especiales del apartado 2, por tanto, deberá aplicarse la regla general.

A su vez, la regla general del apartado 1 dispone que las operaciones entre empresas del grupo, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales. Y

conforme a los criterios que con carácter general se aplican a una adquisición de participaciones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, definidos en la norma de registro y valoración 9ª Instrumentos financieros, apartado 2.5, éstas se valoran al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción.

En el presente caso, considerando que los activos aportados se encuentran valorados a valor razonable, con carácter general, debe concluirse que el coste de las participaciones recibidas será el valor en libros de los instrumentos aportados. En caso contrario, esto es, en el supuesto de que de conformidad con el PGC estuvieran valorados al coste, debería traerse a colación la doctrina de este Instituto incluida en la consulta número 6 del BOICAC nº 74.

Respecto a la segunda pregunta cabe indicar que la norma de registro y valoración 9ª.2.6.2, dispone que los cambios en el valor razonable registrados directamente en el patrimonio neto, se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias cuando el activo financiero disponible para la venta cause baja en el balance o se deteriore. Por tanto, en principio, la empresa matriz debería contabilizar en la cuenta de pérdidas y ganancias los cambios en el valor razonable reconocidos en el patrimonio neto en el momento de dar de baja los instrumentos financieros aportados a la filial.

No obstante, dado que las participaciones en el patrimonio se adquieren a cambio de la entrega de activos no monetarios, aplicando por analogía el criterio recogido en la citada consulta del BOICAC 74 a la transferencia del resultado acumulado en el patrimonio neto, debe concluirse que si la operación tiene el carácter de permuta no comercial no procedería la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de los citados ajustes y deberán seguir luciendo en la subagrupación A-2) del patrimonio neto. El tratamiento contable posterior de esta partida será el previsto en la norma de registro y valoración 9ª.2.5.1 para las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, cuando previamente a esta calificación existiese una inversión anterior incluida en la cartera de activos financieros disponibles para la venta.