

ÍNDICE

Boletines Oficiales

BOETHA BOA Núm 125 de 02/11/2022

ÁLAVA. CENSO. IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

Decreto Foral 45/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 25 de octubre. Aprobar la modificación del Decreto Foral 3/2011, de Consejo de 25 de enero, que regula el censo de los contribuyentes y obligaciones censales

[\[pág. 6\]](#)



Consejo de Ministros

CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS.

El Consejo de Ministros ha aprobado una serie de anteproyectos de Ley que implicarán la cesión definitiva del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos a seis comunidades autónomas, en concreto **Andalucía, Baleares, Canarias, Cataluña, Comunidad Valenciana y Galicia**. Ahora estas normas serán remitidas para su tramitación al Congreso de los Diputados.

[\[pág. 3\]](#)

i/c/a/c/

Consultas del

BOICAC

PUBLICADAS NUEVAS CONSULTAS DEL ICAC.

BOICAC 131/Septiembre2022-1. Gastos derivados del plan de retribución abonado por una entidad vinculada

[\[pág. 5\]](#)

BOICAC 131/Septiembre2022-2. Sobre el tratamiento contable de la operación de escisión parcial de la sociedad dominante de un grupo cotizado.

[\[pág. 7\]](#)

Boletines Oficiales

BOTHA

BOA Núm 125 de 02/11/2022

ÁLAVA. CENSO. IMPUESTO DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES. [Decreto Foral 45/2022](#), del Consejo de Gobierno Foral de 25 de octubre. Aprobar la modificación del Decreto Foral 3/2011, de Consejo de 25 de enero, que regula el censo de los contribuyentes y obligaciones censales

El presente decreto foral tiene por objeto modificar el Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el censo de los contribuyentes y obligaciones censales.

El Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2022, de 15 de marzo, ha aprobado el **Impuesto de Determinados Servicios Digitales**.

La aprobación de este nuevo impuesto requiere modificar algunos aspectos del Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el censo de los contribuyentes y obligaciones censales, **para dar cabida en dicho censo al alta**, modificación y cese de las y los contribuyentes del mismo, y que consten en dicho censo los datos relativos a las y los representantes nombrados por las y los contribuyentes del impuesto a efectos del cumplimiento de las obligaciones relativas al mismo cuando se trate de contribuyentes no establecidos en la Unión Europea.

El presente decreto foral entrará en vigor el **día siguiente al de su publicación en el BOTHA**.



Consejo de Ministros

CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS. El Consejo de Ministros ha aprobado una serie de anteproyectos de Ley que implicarán la cesión definitiva del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos a seis comunidades autónomas, en concreto **Andalucía, Baleares, Canarias, Cataluña, Comunidad Valenciana y Galicia**. Ahora estas normas serán remitidas para su tramitación al Congreso de los Diputados.

RESUMEN:

Fecha: 31/10/2022

Fuente: web de La Moncloa

Enlace: [Referencia Consejo De Ministros de 31/10/2022](#)

ANTEPROYECTO DE LEY por la [que se modifica la Ley 18/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.](#)

ANTEPROYECTO DE LEY por la que [se modifica la Ley 26/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.](#)

ANTEPROYECTO DE LEY por la que [se modifica la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.](#)

ANTEPROYECTO DE LEY por la que [se modifica la Ley 23/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunitat Valenciana y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.](#)

ANTEPROYECTO DE LEY por la que [se modifica la Ley 17/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.](#)

ANTEPROYECTO DE LEY por la que [se modifica la Ley 28/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.](#)

CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS

El Consejo de Ministros ha aprobado una serie de anteproyectos de Ley que implicarán la cesión definitiva del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos a seis comunidades autónomas, en concreto Andalucía, Baleares, Canarias, Cataluña, Comunidad Valenciana y Galicia. Ahora estas normas serán remitidas para su tramitación al Congreso de los Diputados.

Las citadas comunidades son las que han solicitado que la cesión del tributo se haga de manera prioritaria. El procedimiento cumple con lo marcado en el Estatuto de Autonomía de cada territorio y en la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

Recientemente se ha creado el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, mediante la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. En dicha Ley se contempla la posibilidad de ceder el impuesto y de atribuir competencias normativas y de gestión a las Comunidades Autónomas.

En el sistema de financiación autonómica, la cesión efectiva de un impuesto requiere que se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos y las modificaciones normativas correspondientes.

Al respecto, se ha alcanzado el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) relativo a la cesión, de 27 de julio de 2022.

Además, se han efectuado las modificaciones de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), y de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Acuerdos en Comisiones Mixtas

Asimismo, se han adoptado los acuerdos sobre la cesión de este impuesto en Comisión Mixta a estas seis comunidades autónomas.

El acuerdo alcanzado en Comisión Mixta recoge la posibilidad de que la comunidad ejerza sobre este impuesto las competencias normativas que quedan delimitadas por la ley que regula el sistema de financiación autonómica.

Da cumplimiento a la LOFCA y a los Estatutos

De esta forma, para dar cumplimiento a lo recogido en la LOFCA y en los Estatutos de Autonomía, para cada una de estas comunidades autónomas se eleva al Consejo de Ministros el correspondiente proyecto de Ley de modificación de la Ley del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

La finalidad de cada una de estas Leyes, del año 2010 para todas las CCAA, fue identificar los tributos cedidos en el sistema de financiación de 2009 y delimitar el alcance y las condiciones de cesión, así como la atribución de facultades normativas.

Para cada Comunidad Autónoma, el proyecto de Ley modifica el artículo 1 de la Ley de 2010 para modificar el Estatuto de Autonomía e incorporar la cesión del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en la lista de tributos cuyo rendimiento se cede a la Comunidad.



Consultas del BOICAC

PUBLICADAS NUEVAS CONSULTAS DEL ICAC.

BOICAC 131/Septiembre2022-1. Gastos derivados del plan de retribución abonado por una entidad vinculada

RESUMEN: Sobre el tratamiento contable de los gastos derivados del plan de retribución a determinados empleados abonado por una entidad vinculada.

El gasto por la remuneración a los empleados deberá registrarse en el ejercicio en que se devenga por la mejor estimación del importe a pagar a los empleados, pudiendo utilizar para ello la cuenta 640. "Sueldos y salarios".

Fecha: 31/10/2022

Fuente: web del ICAC

Enlace: [acceder al BOICAC 131/septiembre 2022 -1](#)

Descripción de la consulta:

Sobre el tratamiento contable de los gastos derivados del plan de retribución a determinados empleados abonado por una entidad vinculada.

Respuesta publicada:

La consulta planteada se refiere a un plan de incentivos a largo plazo para determinados empleados, pagadero en efectivo en el momento en que se realice una "distribución" en favor de los socios, entendiéndose como tal un pago recibido por los socios indirectamente de la consultante, ya sea a través de una distribución de beneficios o retorno de la inversión, o un repago de deuda intragrupo o pago de intereses bajo la misma, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos para la cuantificación del plan. La "otorgante" es una entidad no residente vinculada a la consultante, sin que esta última vaya a abonar cuantía alguna ni vaya a soportar coste alguno derivado de dicho Plan.

Por lo que a la composición del grupo mercantil en España se refiere, la consultante es la entidad cabecera de un grupo de subordinación integrado por la consultante y una sociedad dependiente en la que participa al 100%.

Con el fin de incentivar a los directivos de la consultante, los inversores que participan en la matriz decidieron aprobar un plan de remuneración denominado "phantom plan" (en adelante, el Plan) cuyas características son las siguientes:

- Los beneficiarios del Plan son los directivos de la consultante, que prestan sus servicios exclusivamente para la consultante, con la que mantienen una relación laboral ordinaria.
- El pago del incentivo se realizará en el momento en que se produzca una "distribución" en favor de los fondos inversores.
- El derecho de un directivo a participar en el plan es intransmisible y está ligado a la persistencia del vínculo laboral con la consultante, por lo que si la relación laboral terminara el directivo perdería el derecho a percibir el pago de cualquier cantidad pendiente bajo el plan que aún no hubiese resultado exigible. Sin embargo, en el caso del presidente y del consejero delegado, que están unidos a la consultante por un vínculo mercantil, tendrán derecho a percibir parte del incentivo devengado pero que no se hubiera abonado en el momento de la finalización de su relación

mercantil con la consultante, en determinadas circunstancias siempre que se cumplan unos requisitos mínimos de permanencia.

- El pago en efectivo se abonará por los fondos inversores a través de otra entidad del grupo en la que participan, que es residente fiscal en Estados Unidos. Por ello, la consultante no abona cuantía alguna en relación con el Plan.

- No obstante, en el momento en que se abonen los incentivos a los directivos, la consultante estará obligada a practicar una retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre los rendimientos que la otorgante satisfaga a los directivos de la consultante bajo el plan.

A la vista de esta descripción, el consultante opina que para contabilizar todos los pagos que se efectúen bajo el Plan resulta de aplicación la Norma de Registro y Valoración (NRV) 17ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por tratarse de una operación consistente en “pagos realizados por la recepción de bienes y servicios –incluidos los servicios prestados por los empleados – que son liquidados por la empresa con (...) un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio.”

En particular, el consultante sostiene que “En aplicación de la referida NRV 17ª, y de la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dimanante de la respuesta a la consulta 2ª del BOICAC nº 97 de 2014 y a la Consulta 7ª del BOICAC nº 75 de 2008 a la que la primera hace referencia, la Consultante, aplicando el principio de devengo contable, registrará un gasto de personal por el importe correspondiente al valor razonable del incentivo otorgado por los Directivos, con abono directo a los fondos propios contra la cuenta de “Otras aportaciones de socios” de su Patrimonio Neto.”

En primer lugar, es preciso señalar que la respuesta a la consulta se formula desde una perspectiva estrictamente contable sin entrar a valorar por lo tanto cualquier otra implicación que se pudiera derivar de los antecedentes descritos por el consultante. La NRV 17ª del PGC incluye en su ámbito de aplicación los servicios prestados por los empleados cuando son liquidados por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de los instrumentos de patrimonio propio.

El acuerdo que se detalla en los antecedentes no parece basarse en el valor de las acciones o participaciones de la consultante sino en que se cumplan unos determinados hitos, de diferente naturaleza económica, que se agrupan bajo la denominación genérica de acuerdos de “distribución”, sin perjuicio de que alguno de esos presupuestos pudiera explicar parcialmente la variación de valor de los citados instrumentos.

En concreto, lo que parece haberse convenido es que una vez que los socios no residentes hayan recuperado el importe de la inversión inicial más una rentabilidad, cualquier pago a esos socios o a otras empresas del grupo a título de reparto de beneficios acumulados, adquisición de instrumentos de patrimonio propio, pago de intereses o reembolso de una deuda, a su vez, generará el nacimiento de un derecho en el personal incluido en el alcance del Plan a recibir un 12,5% de esa cantidad, en función de una clave de reparto.

Para otorgar un adecuado tratamiento contable a la operación, en lo que respecta al registro y valoración del gasto de personal en la sociedad consultante, deberá traerse a colación el criterio publicado en la consulta 9 del BOICAC nº 98, de junio de 2014, sobre el registro contable de los “bonus” o salarios variables en función de objetivos abonados por una empresa a sus empleados que se devenga a lo largo de un ejercicio, pero cuyo importe definitivo no se fija ni desembolsa hasta el ejercicio siguiente.

En la respuesta a la citada consulta, este Instituto concluye que sobre la base de la definición de los elementos incluida en el Marco Conceptual del PGC y la definición del principio de devengo, con independencia del momento efectivo del pago, el gasto por la remuneración a los empleados deberá registrarse en el ejercicio en que se devenga por la mejor estimación del importe a pagar a los empleados, pudiendo utilizar para ello la cuenta 640. “Sueldos y salarios”.

En el caso que nos ocupa deberá seguirse el mismo criterio una vez realizado el adecuado análisis acerca del momento en que se produce el nacimiento de la obligación en sintonía con lo dispuesto en la NRV 16ª Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal del PGC. Respecto a cuál debería ser la contrapartida del gasto, efectivamente, es oportuno traer a colación la opinión publicada por este Instituto en la consulta 2 del BOICAC nº 97, de marzo de 2014, sobre el tratamiento contable de los pagos a empleados de una sociedad (filial) con instrumentos de patrimonio concedidos por la sociedad dominante, así como la referencia que en esa interpretación se realiza a la consulta 7 del BOICAC nº 75, de septiembre de 2008, sobre cómo deben registrarse las operaciones de pagos a empleados de una sociedad en instrumentos de patrimonio concedidos por su dominante, tanto desde el punto de vista de la sociedad dominante como de la dependiente.

De acuerdo con estas opiniones, la sociedad consultante debería contabilizar el gasto de personal de acuerdo con el principio de devengo con abono a la cuenta 118. "Otras aportaciones de socios", en la medida en que la aportación cumpla los requisitos previstos en el artículo 9 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

PUBLICADAS NUEVAS CONSULTAS DEL ICAC.

BOICAC 131/Septiembre2022-2. Sobre el tratamiento contable de la operación de escisión parcial de la sociedad dominante de un grupo cotizado.

RESUMEN: Sobre el tratamiento contable de la operación de escisión parcial de la sociedad dominante de un grupo cotizado.

Fecha: 31/10/2022

Fuente: web del ICAC

Enlace: [acceder al BOICAC 131/septiembre 2022 -2](#)

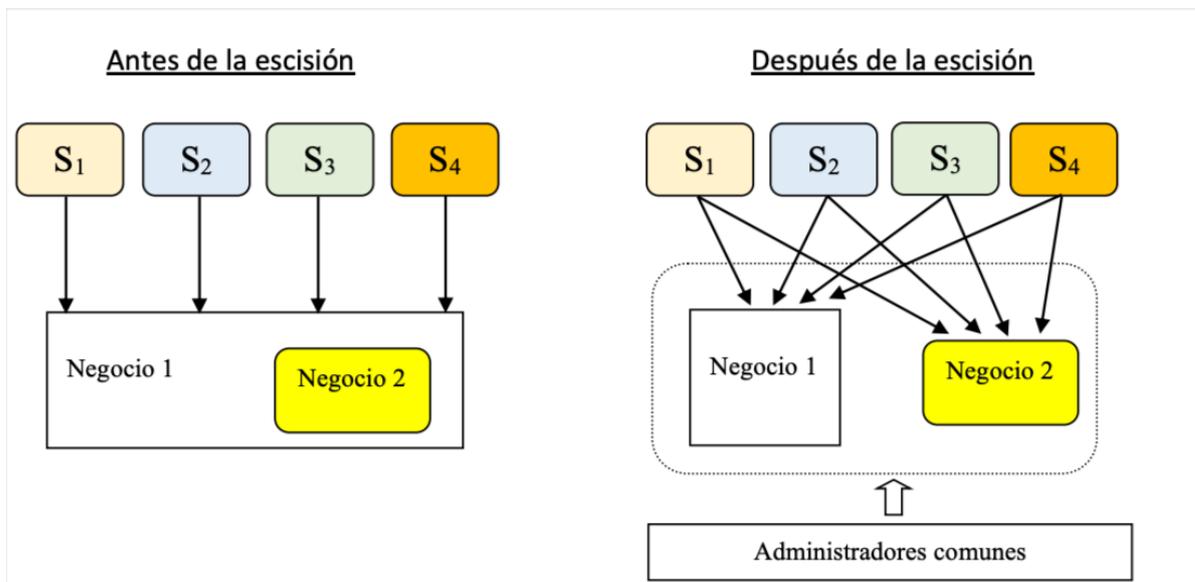
La consultante es la dominante de un grupo de sociedades cuyas acciones están admitidas a negociación en la Bolsa de Valores española. Su consejo de administración ha acordado su escisión con objeto de reorganizar el grupo, lo cual dará lugar a dos grupos cotizados de sociedades con perfiles de negocio diferente y la misma composición accionarial, al menos en el inicio de la vida de ambos grupos.

Según manifiesta el consultante, se espera que esta composición inicial del accionariado se modifique sustancialmente a partir de ese momento por las operaciones que se produzcan en el mercado bursátil, y la composición del consejo de administración también podría verse modificada en función de la evolución del accionariado de la nueva sociedad.

Los consejos de administración de la sociedad escindida y la sociedad beneficiaria de nueva creación tendrán los mismos consejeros dominicales y tres consejeros independientes distintos en cada grupo. Y el equipo directivo de cada uno de los grupos será diferente, estando compuesto por los responsables de cada uno de los negocios.

A la vista de los hechos que se describen en los antecedentes de la consulta, en la operación de escisión no intervienen terceros distintos de los actuales propietarios, ni existe un acuerdo marco dirigido a canalizar la transferencia del negocio escindido a otros socios.

A modo de síntesis, la operación que se describe en los antecedentes parece responder al siguiente esquema:



Donde los socios 1, 2 y 3 son otras entidades cotizadas que mantienen una inversión estable en la consultante y el bloque 4 agruparía el denominado capital flotante (“free float”) integrado por el conjunto de acciones que no pertenecen a inversores con una participación significativa y con vocación de estabilidad. Los citados socios pasan a participar en el negocio escindido en el mismo porcentaje de participación que retienen en la sociedad escindida. Y ambas sociedades, escindida y beneficiaria, pasan a compartir una cierta comunidad de administradores.

La pregunta formulada a este Instituto se refiere al adecuado tratamiento contable de la operación de escisión parcial en la sociedad escindida y en la sociedad beneficiaria de nueva creación y, en concreto, si los hechos descritos estarían incluidos en el ámbito de aplicación de la Norma de Registro y Valoración (NRV) 21^a. Operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. El consultante manifiesta que la operación de escisión no quedaría incluida en el alcance de la NRV 21^a del PGC porque las dos sociedades dominantes de los respectivos negocios no cumplirían la definición de empresas del grupo en el sentido de la NECA 13^a del PGC, en cuya virtud:

“A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad 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 (...)”

En concreto, al amparo de lo recogido en la consulta 4 del BOICAC 92 y en la consulta 5 del BOICAC 115, la empresa sostiene que ambas sociedades no integrarían un grupo de subordinación ni de coordinación por las razones que se reproducen a continuación:

“- La sociedad escindida parcialmente y la de nueva creación no constituyen un grupo de subordinación ya que no están vinculadas por una relación de control de ningún accionista, directa o indirectamente.

- La sociedad escindida parcialmente y la de nueva creación tampoco están sometidas por otros medios a un control común ni existe grupo de coordinación ya que no conforman un grupo familiar, no existen acuerdos contractuales entre los accionistas de la sociedad original, ni se encuentra bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, ni existen actuaciones concertadas entre los accionistas ni tampoco se adoptan ni adoptarán decisiones de explotación y financieras conjuntas.

- La transacción no es una “escisión inversa” ya que los socios de la sociedad escindida no adquieren el control de la sociedad beneficiaria de nueva creación, que no disponía de negocio alguno antes de la operación de escisión.

Se concluye que la escisión parcial no se encuentra dentro del alcance de las normas particulares de la NRV 21.2 del PGC”

A partir de este razonamiento, la entidad considera que el adecuado tratamiento contable de la operación sería el siguiente:

“a) Sociedad escindida: Debido a que no resulta de aplicación la NRV 21.2, en la cedente o sociedad escindida se aplica la NRV 9ª para baja de activos financieros (participaciones de la escindida en los cuatro subholdings a escindir) y el artículo 53.3 de la RICAC. Se reconoce un resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias de la escindida por la diferencia entre el valor razonable de las inversiones entregadas a los accionistas y el valor contable de las mismas.

b) Sociedad beneficiaria: Aplica la NRV 17ª dado que se obtienen elementos patrimoniales mediante una ampliación de capital, y el artículo 53.3 de la RICAC de 5 de marzo de 2019. Se aplicaría el mismo criterio que para la baja de los activos en la escindida, esto es, criterios generales. Asimismo, dado que las inversiones se van a calificar como inversiones en empresas del grupo, se deben aplicar los criterios de valoración de la NRV 9ª para inversiones en empresas del grupo.”

En primer lugar, es preciso recordar que el tratamiento contable de las operaciones de escisión de un negocio está regulado de forma expresa en la NRV 19ª Combinaciones de negocios y en la NRV 21ª.2 del Plan General de Contabilidad. Así, en el apartado 1 de la NRV 19ª se estipula que:

“Las combinaciones de negocios, en función de la forma jurídica empleada, pueden originarse como consecuencia de:

a) La fusión o escisión de varias empresas.”

Por su parte, en el apartado 1 de la NRV 21ª se aclara que la norma “será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como estas quedan definidas en la norma 13ª de elaboración de las cuentas anuales.” Y en el apartado 2.2 de la citada NRV 21ª, bajo la rúbrica de “Operaciones de fusión y escisión”, se regulan los criterios de reconocimiento y valoración de las escisiones de negocio entre empresas del grupo que, a tal efecto, se agrupan en dos categorías:

I) operaciones entre empresas del grupo en que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, y;

II) operaciones entre otras empresas del grupo.

Ninguna de estas dos normas de registro y valoración se refiere expresamente a las operaciones de escisión en la que el negocio transferido se adquiere por una sociedad de nueva creación, pero es claro que cuando en esta última sociedad se combinan dos negocios que antes del acuerdo estaban bajo el control de partes independientes, la contabilización de la escisión quedaría bajo el alcance de la NRV 19ª del PGC y, por lo tanto, que el negocio adquirido se reconocería por su valor razonable, incluido el correspondiente fondo de comercio.

Por su parte, la NRV 21ª.2 desarrolla unos criterios de valoración para las operaciones incluidas en su ámbito de aplicación (también denominado método del coste precedente o valor en libros), cuya consecuencia es que la valoración del negocio transferido entre empresas del grupo o entre éstas y su socio o socios de control queda limitada al importe correspondiente al valor de los elementos patrimoniales del citado negocio en las cuentas anuales consolidadas del grupo superior radicado en España.

Sin embargo, el caso consultado consistente en la creación de un grupo cotizado paralelo que se desprende del grupo que lo integraba, no se enuncia de forma expresa en el PGC.

En este contexto, en opinión del consultante la operación debería seguir los criterios de registro y valoración establecidos en la NRV 17ª del PGC en la sociedad de nueva creación, consistente en:

1º. Ajustar los activos y pasivos transferidos a la sociedad de nueva creación hasta su valor razonable, y

2º. Contabilizar un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad escindida por diferencia entre el valor razonable y el valor en libros de los activos escindidos.

La empresa argumenta que esta solución se basa en que ni antes ni después de la escisión es posible identificar una relación de control entre uno de los socios y ambos negocios, y que en la sociedad de nueva creación no se combinan dos negocios, el escindido y un tercero, que permitan identificar una combinación de negocios en sentido estricto.

Para responder a la cuestión suscitada es preciso recordar que en el artículo 53 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, se ha concretado el régimen jurídico contable de las operaciones de escisión, en desarrollo de la NRV 19ª y de la NRV 21ª.2 del PGC, en los siguientes términos:

“Artículo 53. Criterios generales para contabilizar una escisión.

1. A los efectos de esta norma se entiende por escisión el acuerdo de modificación estructural regulado como tal en la Ley 3/2009, de 3 de abril.

2. Si el patrimonio que se transmite por causa de la escisión cumple la definición de negocio establecida en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, y las sociedades que intervienen en la operación no se califican como empresas del grupo, en los términos definidos en la norma de elaboración de las cuentas anuales sobre empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, la escisión se contabilizará siguiendo el método de adquisición estipulado en la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, y lo dispuesto en los artículos de esta sección.

3. Cuando el patrimonio que se transmite no cumpla la definición de negocio, solo se aplicará el método de adquisición en aquellos aspectos que no se opongan al criterio previsto en la norma de registro y valoración que resulte aplicable, en función de la naturaleza del elemento patrimonial, para contabilizar la operación en la sociedad beneficiaria. En particular, no se consideran contrarios a dicha regulación, los criterios establecidos para reconocer y valorar el traspaso de los elementos patrimoniales, el registro de los efectos contables de la operación, los criterios para calificar una operación como adquisición inversa, así como las consecuencias que de ello se derivan, en particular, las normas de elaboración de las cuentas anuales de las sociedades que participan en la operación. Sin embargo, los honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como mayor valor del activo adquirido. Además, en estos casos, la sociedad adquirente no reconocerá un activo ni un pasivo por impuesto diferido por causa de la adquisición.

4. Si el patrimonio que se transmite por causa de la escisión cumple la definición de negocio y las sociedades que intervienen en la operación se califican como empresas del grupo, la operación se contabilizará de acuerdo con las reglas particulares establecidas en la norma de registro y valoración sobre operaciones entre empresas del grupo del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

5. De acuerdo con lo indicado en el apartado anterior, se contabilizarán siguiendo las reglas particulares sobre operaciones entre empresas del grupo, los siguientes acuerdos de transferencia de un negocio:

a) La escisión total cuando las sociedades beneficiarias sean empresas del grupo, antes y después de la operación, o sociedades de nueva creación que se incorporan al grupo.

b) La escisión parcial o la segregación cuando el patrimonio traspasado sea adquirido por una empresa del grupo, calificada como tal antes y después de la operación, o una sociedad de nueva creación que se incorpora al grupo.

c) La operación mediante la cual una sociedad transmite en bloque su patrimonio a otra sociedad de nueva creación, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria (...)”

De acuerdo con lo anterior, **la principal cuestión a resolver consiste en determinar si una operación de escisión como la descrita, con una sociedad beneficiaria de nueva creación, conduciría a que las dos sociedades dominantes de los respectivos grupos pueden calificarse como empresas de un grupo de subordinación o de unidad de decisión o coordinación.**

Sobre la definición de empresas del grupo y, en particular, acerca del concepto de grupo de coordinación o unidad de decisión, este Instituto ha publicado las consultas que cita el consultante. En particular, al amparo de esas interpretaciones cabría sostener que a los efectos de presentar las cuentas anuales de una sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo de unidad de decisión o coordinación, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de donde tengan su domicilio social, cuando:

a) Ambas estén controladas por cualquier medio por una persona física o por una persona jurídica que no tenga naturaleza mercantil ni obligación de consolidar de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio o de forma análoga a lo previsto en dicho artículo.

b) Ambas estén controladas por cualquier medio por varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente. Por lo tanto, la existencia de un grupo de esta naturaleza conlleva una actuación conjunta de varias personas físicas o jurídicas y la exposición a rendimientos variables.

c) Se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias. Este sería el caso de dos o más sociedades o empresas en las que la unidad de decisión se evidencia en virtud de un vínculo contractual entre las propias sociedades o empresas, o entre sus socios o propietarios, incluidos los protocolos familiares, o cuando la unidad de decisión se estipula por medio de cláusulas estatutarias.

En la clasificación mencionada resalta el concepto de actuación conjunta como elemento esencial de la definición del grupo horizontal, aspecto que se concretaría en cualquier actuación coordinada de las sociedades o empresas que revele manifiestamente la existencia de una unidad de decisión, aún a falta de pactos o contratos que les obligaren. También cabría señalar, en aras de precisar este término, que la toma de decisiones compartida sobre dos o más sociedades o empresas que implica la actuación coordinada es un supuesto de hecho diferente al control conjunto regulado en la norma de registro y valoración sobre negocios conjuntos.

En este contexto, no cabe duda de que constituyen elementos indiciarios de la actuación conjunta a los que debe prestarse una especial atención cuando dos o más sociedades compartan la mayoría de los miembros del órgano de administración, o cuando la mayoría de los derechos de voto de dos o más sociedades pertenezcan a los mismos socios y no exista o se acredite entre ellos una relación jerárquica de subordinación, sino que su posición en la toma de decisiones es paritaria. Además, la referencia a los mismos socios no implica que el porcentaje de participación de cada uno de ellos deba ser el mismo en cada sociedad ni que dicha situación excluya la participación de terceros en su capital.

Del mismo modo, la división de un grupo empresarial en varios negocios a través de una escisión como la descrita en la consulta, sin una modificación sustancial en la composición de los socios, también podría llevar a presumir, salvo prueba en contrario, que las sociedades resultantes de la operación forman parte de un grupo de unidad de decisión sobre la base de la evidencia que supone el hecho de que hasta la escisión ambos negocios se hayan mantenido integrados bajo la misma dirección, que después del acuerdo también exista una cierta comunidad de administradores o que tras la escisión sigan operando bajo una marca común, entre otros factores.

Sin perjuicio de lo anterior, se recuerda que serán los administradores de ambas sociedades dominantes los responsables en última instancia de calificar o no ambas sociedades como

empresas del grupo en cumplimiento del objetivo de imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 del Código de Comercio.

En consecuencia, el tratamiento contable del acuerdo siguiendo las dos hipótesis planteadas sería el siguiente:

1ª. La operación queda incluida en el ámbito de aplicación de la NRV 21ª.2 del PGC.

La sociedad escindida deberá dar de baja los elementos patrimoniales transferidos sin reconocer resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias, según el criterio recogido en el último párrafo de la NRV 19ª.1 del PGC:

“Salvo los supuestos de adquisición inversa, definida en el último párrafo del apartado 2.1, y las operaciones entre empresas del grupo, las empresas adquiridas que se extingan o escindan en una combinación de negocios, deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos integrantes del negocio transmitido cancelando las correspondientes partidas del balance y reconociendo el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por diferencia entre el valor en libros del negocio transmitido y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio, neta de los costes de transacción.”

La sociedad beneficiaria reconocerá los elementos patrimoniales del negocio transferido por su valor en libros o coste precedente en la fecha de efectos contables de la operación. Cuando esté disponible, el coste precedente será el que luzca en las cuentas anuales consolidadas (o valor consolidado) del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los citados elementos cuya sociedad dominante sea española, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas que desarrollan el Código de Comercio.

Si las cuentas consolidadas del grupo (superior radicado en España) se formulan aplicando las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea los elementos patrimoniales del negocio transferido también se reconocerán por el valor consolidado mencionado en el párrafo anterior. Y cuando el valor consolidado del negocio resultante de aplicar las normas internacionales difiriera significativamente del regulado en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo la sociedad adquirente deberá realizar una conciliación detallada que permita ajustar las diferencias.

2ª. La operación queda incluida en el ámbito de aplicación de la NRV 19ª del PGC.

En tal caso, la sociedad escindida deberá considerar la opinión publicada por este Instituto en la consulta 1 del BOICAC nº 89, de marzo de 2012, sobre el tratamiento contable de una determinada operación de escisión, en la que también se planteaba el criterio a seguir en la separación patrimonial de una empresa en dos grupos controlados, cada uno de ellos, a partir de la escisión especial aprobada, por cada una de las dos personas físicas que antes de la operación compartían el control de ambos negocios, y en la que se concluye que:

“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 (...).”

Bajo esta hipótesis, la sociedad escindida reconocerá un resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias en sintonía con el criterio incluido en el último párrafo de la NRV 19ª.1 del PGC que se ha reproducido más arriba.

Por último, tanto desde la perspectiva de la sociedad escindida como de la sociedad beneficiaria, cabe recordar que el desarrollo normativo de la NRV 19ª se encuentra detallado en la Resolución de 5 de marzo de 2019, a la que también se ha hecho referencia.