
Método de integración global II

Eliminaciones por operaciones internas

PID_00263217

Francesc Gómez Valls
Soledad Moya Gutierrez

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 6 horas





Francesc Gómez Valls

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales. Profesor del Área de Contabilidad del Departamento de Economía de la Empresa de la UAB.



Soledad Moya Gutierrez

Doctora en Dirección y Administración de Empresas. Profesora del Departamento de Finanzas y Control de Gestión –EADA Business School.

La revisión de este recurso de aprendizaje UOC ha sido coordinada por la profesora: Dolors Plana Erta

Tercera edición: septiembre 2021
© de esta edición, Fundació Universitat Oberta de Catalunya (FUOC)
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Autoría: Francesc Gómez Valls, Soledad Moya Gutierrez
Producción: FUOC
Todos los derechos reservados

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita del titular de los derechos.

Índice

Introducción.....	5
Objetivos.....	7
1. Introducción.....	9
2. Eliminaciones por operaciones internas de existencias.....	11
2.1. Consolidación en el año de la transacción	12
2.1.1. Eliminaciones por operaciones internas de existencias si el resultado es un beneficio	12
2.1.2. Eliminaciones por operaciones internas de existencias si el resultado es una pérdida	15
2.2. Consolidaciones en ejercicios posteriores al de la transacción ...	17
3. Eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias.....	21
3.1. Inmovilizado no depreciable	22
3.1.1. Consolidación en el mismo año de la transacción	22
3.1.2. Consolidación en ejercicios posteriores al de la transacción	24
3.2. Inmovilizado depreciable	26
3.2.1. Consolidación en el mismo ejercicio de la transacción	27
3.2.2. Consolidación en ejercicios posteriores al de la transacción	28
3.3. Eliminaciones que incorporan cambios de afectación	30
4. Eliminaciones por operaciones internas de dividendos.....	32
5. Eliminaciones por operaciones internas de servicios.....	35
6. Eliminaciones por operaciones internas de instrumentos financieros y transmisión de participaciones entre sociedades del grupo.....	40
6.1. Operaciones con activos financieros de empresas del grupo	40
6.2. Operaciones entre empresas del grupo con participaciones del capital de sociedades del grupo	42
7. Casos resueltos.....	48
7.1. Caso 1. Eliminaciones por operaciones internas de existencias	48

7.2. Caso 2. Eliminaciones por operaciones internas de existencias	54
7.3. Caso 3. Inmovilizado depreciable	58
7.4. Caso 4. Eliminaciones por operaciones internas de servicios financieros	61
7.5. Caso 5. Eliminaciones por operaciones con activos financieros de empresas del grupo	63
7.6. Caso 6. Eliminaciones por operaciones entre empresas del grupo con participaciones del capital de sociedades del grupo ..	65
Resumen	70

Introducción

El presente módulo está dedicado a las eliminaciones por operaciones internas que tienen lugar en el proceso de consolidación, fruto de las transacciones que las empresas del grupo efectúan entre sí. Se expone el tratamiento contable que se debe llevar a cabo en el caso de que den lugar a eliminaciones. Si las sociedades que conforman el perímetro de consolidación efectúan transacciones internas entre ellas, se pueden producir resultados para el grupo, tanto beneficios como pérdidas, que deberán ser eliminados. A su vez, nos podemos encontrar con que tengamos que eliminar ingresos y gastos o activos y pasivos que se han generado con motivo de dichas operaciones internas y que, desde el momento en que consideramos el conjunto de sociedades como una unidad económica y, por tanto, como una única entidad, no deberían aparecer en las cuentas consolidadas.

Vemos, pues, cómo las eliminaciones por operaciones internas no tienen por qué darse siempre en la consolidación. Así como la eliminación I-PN vista en el módulo "Método de integración global I" sí la vamos a encontrar siempre (en los métodos de integración global y proporcional), las eliminaciones por operaciones internas dependerán de si se hacen o no operaciones entre empresas del grupo.

Según el tipo de operación que las sociedades hayan llevado a cabo, las eliminaciones o ajustes de consolidación serán unos u otros. Así, podemos encontrarnos con eliminaciones derivadas de operaciones internas de existencias, de inmovilizado, de servicios o de dividendos, entre otras.

En este módulo explicamos cada una de ellas acompañada de diversos ejemplos y casos prácticos para su mejor comprensión. Para ello la teoría se acompaña en todo momento de ejemplos explicativos y al final del módulo encontraréis casos resueltos que os ayudarán a consolidar los conocimientos adquiridos.

Las eliminaciones por operaciones internas forman parte de la tercera fase del proceso de la consolidación tal y como se ha explicado en módulos anteriores. Y cabe recordar que nos encontramos todavía en el método de integración global al que hemos dedicado también el módulo "Método de integración global I". En el módulo "Método de integración proporcional y procedimiento de puesta en equivalencia" procederemos a analizar los otros dos métodos de consolidación, que son el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia.

Ved también

En el apartado "Etapas del proceso de consolidación y correspondencia con cada uno de los métodos" del módulo "El proceso de la consolidación" encontraréis una tabla con las diferentes fases de la consolidación.

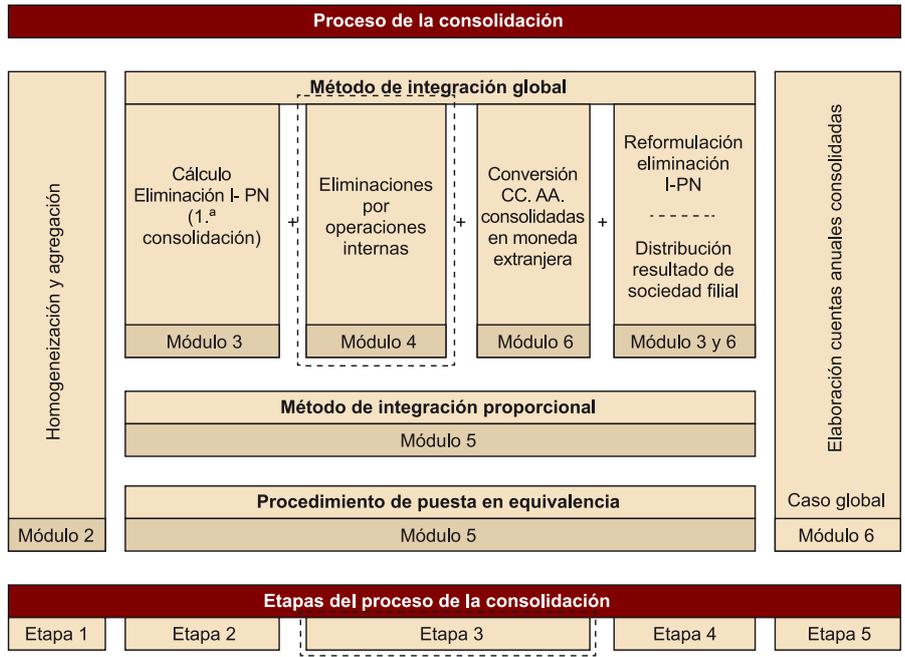


Diagrama del proceso de la consolidación. La línea discontinua representa la etapa que se trabaja en este módulo.

Objetivos

Los objetivos concretos de aprendizaje del módulo son:

- 1.** Saber reconocer una operación interna y decidir si es necesario o no practicar eliminaciones.
- 2.** Entender por qué se tienen que eliminar los resultados procedentes de operaciones internas y aprender cómo se debe hacer.
- 3.** Conocer qué tipos de transacciones internas nos podemos encontrar y aprender a efectuar los ajustes para cada una de ellas.
- 4.** Entender el significado de las eliminaciones por operaciones internas y el efecto que puede tener en la información consolidada el no hacerlas.

1. Introducción

Para comprender por qué se deben efectuar las eliminaciones por operaciones internas lo primero que necesitamos entender es qué es una operación interna y a partir de ahí ver qué tipos de eliminaciones por operaciones internas nos podemos encontrar.

Se entiende por **operaciones internas** las realizadas entre dos sociedades del grupo desde el momento en que ambas pasaron a formar parte del mismo.

Las operaciones que pueden tener lugar entre empresas del grupo darán lugar a dos tipos diferentes de eliminaciones, las que **afectan al resultado del grupo** y las que **no afectan al resultado del grupo**. Es decir, no todas las operaciones internas que pueden hacer las sociedades entre sí afectarán al resultado. Por ejemplo, una compraventa de existencias entre empresas del grupo generará un resultado interno que deberemos eliminar. En cambio, si una empresa del grupo concede un crédito a otra empresa, también del grupo, no se producirá ningún resultado y por tanto no será necesario eliminarlo.

Por consiguiente, la regla general será que, a la hora de proceder a la consolidación, en el supuesto de que se hayan producido operaciones internas entre empresas del grupo deberán eliminarse las partidas intragrupo y, en su caso, el resultado interno que se haya producido en dicha operación.

La normativa de consolidación regula en sus artículos 41 y 42 **cómo deben llevarse a cabo dichas eliminaciones** de partidas intragrupo y establece las siguientes reglas:

1) Deben eliminarse en su totalidad en las cuentas anuales consolidadas las partidas intragrupo. Se entiende por partidas intragrupo los **créditos y deudas, ingresos y gastos** entre sociedades del grupo.

2) Cuando en la operación interna se haya producido un **resultado**, este deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo. Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición. Es decir, si una sociedad vende, por ejemplo, existencias a otra en el año 1 y se produce un beneficio para la sociedad vendedora, al realizar la consolidación este beneficio debe eliminarse, ya que constituye un beneficio que, a efectos de la con-

solidación, se ha producido "internamente" y por tanto no debe constar (sería comparable al hecho de que una empresa registrase un beneficio por una venta entre dos de sus departamentos, en ningún caso la contabilidad nos permitiría recoger dicho beneficio). En cambio, si la sociedad del grupo que ha comprado dichas existencias las ha vendido a su vez a otra sociedad de fuera del grupo, entonces el beneficio ya se considerará **realizado**, dado que dicha existencia ya no estará en las cuentas del grupo cuando se haga la consolidación.

3) Las **pérdidas** habidas en operaciones internas pueden indicar la existencia de un deterioro en el valor que exigiría, en su caso, su **reconocimiento en las cuentas anuales consolidadas**. Es decir, que si, por ejemplo, en la transacción de venta de existencias que comentábamos en el párrafo anterior se produjese una pérdida y esta fuese debida a un deterioro real, eliminaríamos la pérdida por venta pero deberíamos recoger el deterioro para que figure en las cuentas consolidadas. De igual modo, el beneficio producido en transacciones internas puede indicar la existencia de una recuperación en el deterioro de valor del activo objeto de transacción que previamente hubiera sido registrado. En este caso también debería quedar registrada dicha recuperación del deterioro.

Ved también

En los apartados siguientes se expone cómo se trataría cada una de las transacciones internas que pueden tener lugar entre las empresas del grupo.

2. Eliminaciones por operaciones internas de existencias

En este apartado veremos cuál es el tratamiento que se prevé para la eliminación de los resultados procedentes de las operaciones internas de existencias, y para ello lo primero que haremos será definir una *operación interna de existencias*.

Se considerarán **operaciones internas de existencias** todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra existencias a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan existencias, inmovilizado o inversiones inmobiliarias.

Por tanto, el criterio que utilizaremos para clasificar la operación y determinar su tratamiento será el de la sociedad compradora; si para esta son existencias, la operación se tratará como una operación interna de existencias.

Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1) El resultado que debemos diferir se calculará como la diferencia entre el valor contable y el precio de venta.
- 2) El resultado se entenderá realizado cuando se enajenen a terceros las mercaderías adquiridas o los productos de los que formen parte las existencias adquiridas.
- 3) Tratándose de pérdidas, el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro respecto del valor contable de las existencias y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.
- 4) Cuando las existencias adquiridas se integren, como coste, en inmovilizados o inversiones inmobiliarias deberán aplicarse las normas referentes a las eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado.

2.1. Consolidación en el año de la transacción

Los ajustes serán diferentes si la transacción ha tenido lugar en el mismo ejercicio en que estamos consolidando o si tuvo lugar en años anteriores. En este apartado nos ocuparemos del primer caso, diferenciando si el resultado interno es un beneficio o una pérdida.

2.1.1. Eliminaciones por operaciones internas de existencias si el resultado es un beneficio

Veamos el tratamiento contable de las operaciones internas de existencias si la empresa vendedora obtiene un beneficio. Diferenciando las dos situaciones en las que puede encontrarse el grupo en el momento de realizar la consolidación:

- 1) las existencias permanecen en el almacén de una de las sociedades del grupo, o
- 2) las existencias se han vendido a terceros ajenos al grupo.

Veámoslo a través de dos ejemplos.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de existencias con beneficio, que han tenido lugar en el mismo año de la consolidación y en el que las existencias permanecen en el almacén de la sociedad compradora a fecha de consolidación

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 90% del capital y los derechos de voto de B.

El 31.07.X0, la sociedad A vende a la sociedad B existencias por importe de 500 u.m. con un beneficio de 150 u.m. Y lo que nos piden es la consolidación a 31.12.X0, teniendo en cuenta que en esa fecha la totalidad de las existencias permanecen en los almacenes de B.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X0 corresponderían a la eliminación del resultado generado y del importe de la compraventa:

1) Eliminación del resultado interno (beneficio)

Balance		D	H
	PyG (A)	150	
	Existencias		150

PyG		D	H
	Variación de existencias	150	
	PyG (A)		150

Ved también

En el subapartado "Consolidaciones en ejercicios posteriores al de la transacción" trataremos las eliminaciones en consolidaciones posteriores al ejercicio en que se efectuó la transacción interna de existencias.

Ved también

El efecto impositivo se introdujo en el módulo "Método de integración global I" en el apartado correspondiente a las eliminaciones inversión patrimonio neto en consolidación inicial ("Cálculo de la diferencia de primera consolidación").

¿Qué quieren decir cada uno de estos ajustes?

- En primer lugar tenemos el ajuste en balance. La sociedad vendedora ha registrado, en sus cuentas individuales, un beneficio de 150 que no debe figurar en las cuentas consolidadas porque es un beneficio interno (no se ha realizado este beneficio porque las existencias no se han vendido a terceros y, por tanto, no se ha realizado transacción alguna con entidades ajenas al grupo de sociedades).
Para eliminar dicho beneficio hacemos un cargo en la cuenta de PyG del balance de A, con lo que estamos disminuyendo dicho beneficio en 150. A su vez, abonamos la cuenta de existencias también por 150, ya que dichas existencias están "sobrevaloradas" a efectos del grupo en 150. En la cuenta de existencias no es necesario indicar si son existencias de A o de B, dado que en cualquier caso todas las existencias figurarán en un único epígrafe. Con ello, lo que hemos conseguido es eliminar el beneficio interno en el balance. Pero entonces, ¿qué pasa con el beneficio que figura en la cuenta de pérdidas y ganancias de A?
- La sociedad A también debe corregir, en este caso disminuir, dicho beneficio en 150 u.m. en la cuenta de pérdidas y ganancias y, asimismo, corregir, a su vez, la cuenta de variación de existencias (aumentándola, más gasto, menos beneficio) en 150 u.m. ¿Por qué corregimos la cuenta de variación de existencias? Pues porque es la cuenta que utilizamos dentro de los ingresos y gastos para recoger y modificar las valoraciones de las existencias de la empresa. Lo que estamos diciendo aquí es que estas existencias valen 150 u.m. menos de lo que figuraba en el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de A.

Pero, por supuesto, no podemos olvidar que estamos afectando al beneficio de la empresa A y ello, tendrá el correspondiente efecto impositivo (tipo impositivo del 25%), de manera que a los dos ajustes anteriores deberemos añadir los siguientes:

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	37,5	
	PyG (A)		37,5

PyG		D	H
	PyG (A)	37,5	
	(630) Impuesto sobre beneficios		37,5

Con estos dos ajustes lo que hemos hecho es reflejar el efecto impositivo. Es decir, la sociedad A, vendedora, había reflejado un beneficio de 150 que hemos corregido por ser interno. Pero entonces, también debemos corregir el efecto fiscal, ya que al tener menos beneficio por 150 u.m. también tenemos menos impuesto por 37,5 u.m. (25% de 150 u.m.).

2) Eliminación de la compra y la venta

Por último nos queda tratar un último ajuste correspondiente a la eliminación de la compra y la venta. Si A le ha vendido a B unas existencias en el ejercicio X0, A tendrá en su cuenta de ingresos (grupo 7) una venta por 500 y B tendrá una compra por 500 u.m. Dichos importes deben eliminarse ya que, aunque no afectan al resultado global del grupo, sí están incrementando artificialmente (con ventas internas) las cifras de ventas y de compras del grupo y sabemos que, en concreto para la cifra de ventas, se trata de un importe de gran importancia para el análisis financiero de la información consolidada. Así pues, el ajuste a realizar será:

PyG		D	H
	Ventas	500	
	Compras		500

Aquí no hemos modificado el resultado del grupo y, por tanto, no es necesario reflejar efecto impositivo alguno.

Veamos ahora qué ocurriría si las existencias se venden a terceros ajenos al grupo en el mismo ejercicio en que se realiza la operación interna.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de existencias cuando la transacción tiene lugar en el mismo año de la consolidación y las existencias se han vendido a terceros ajenos al grupo en el mismo ejercicio de la transacción interna

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 90% del capital y los derechos de voto de B.

El 31.07.X0, la sociedad A vende a la sociedad B existencias por importe de 500 u.m. con un beneficio de 150 u.m. Y lo que nos piden es la consolidación a 31.12.X0, teniendo en cuenta que en esa fecha la totalidad de las existencias se han vendido a terceros ajenos al grupo.

Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X0 solo corresponderían a la eliminación de la compraventa realizada.

PyG		D	H
	Ventas	500	
Compras			500

Desde el momento en que la sociedad B vende las existencias fuera del grupo, el beneficio queda realizado y por tanto no hay que eliminarlo.

Fijaos en que no hemos indicado a qué precio ha vendido B las existencias a terceros, ya que ello no es relevante para decidir si eliminamos o no el beneficio. Es decir, supongamos que B haya vendido las existencias por 600. Si A las compró por 350 u.m. (500 u.m. – 150 u.m.) quiere decir que el grupo obtiene un beneficio de 250 u.m. Cuando hagamos la consolidación, y sumemos las cuentas anuales de A y B, en las de A figurará un beneficio de 150 u.m. y en las de B de 100 u.m. y por tanto estaremos reflejando un beneficio total de 250 u.m., que es el beneficio real para el grupo, con lo que no cabe hacer corrección alguna. Independientemente del precio al que haya vendido B sus existencias a terceros, no deberemos ajustar beneficio alguno.

Pero lo que sí deberemos ajustar, tal y como ya hemos hecho, es la compra y la venta internas, pues tanto A como B las reflejaron en el momento de hacer la transacción y, por consiguiente, deben ser eliminadas.

Aquí no hemos modificado el resultado del grupo, por lo que no es necesario reflejar efecto impositivo alguno.

El precio al que las existencias se venden fuera del grupo no es una información relevante ni necesaria para llevar a cabo la consolidación ni los ajustes propios del proceso. Pero sí se debe ajustar el importe de las compras y las ventas internas.

2.1.2. Eliminaciones por operaciones internas de existencias si el resultado es una pérdida

Hasta ahora hemos visto el tratamiento de las operaciones internas de existencias, siempre para el caso de que la empresa vendedora obtenga un beneficio, pero también puede darse la situación de que **la empresa vendedora obtenga pérdidas**. Si es esto lo que ocurre, deberemos averiguar si dichas pérdidas obedecen a una decisión del grupo en cuanto a la fijación de precios o bien se deben a la existencia de un deterioro de dichos artículos.

En el primer caso, el tratamiento que aplicaríamos sería exactamente el mismo que hemos visto para el caso de beneficios, pero eliminando la pérdida. En el segundo, además de eliminar la pérdida, deberíamos reflejar dicho deterioro para que figure en las cuentas anuales consolidadas.

Veámoslo a partir de dos ejemplos.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de existencias cuando la operación se realiza en el mismo ejercicio de la consolidación y el resultado ha sido de pérdida y las existencias permanecen en el almacén de la sociedad compradora

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 90% del capital y los derechos de voto de B.

El 31.09.X0, la sociedad A vende a la sociedad B existencias por importe de 800 u.m. con una pérdida de 210 u.m. Y lo que nos piden es la consolidación a 31.12.X0, teniendo en cuenta que en esa fecha la totalidad de las existencias permanecen en los almacenes de B.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X0 corresponderán a la eliminación del resultado y de la compraventa realizada.

1) Eliminación del resultado interno (pérdida)

Balance		D	H
	Existencias	210	
	PyG (A)		210

PyG		D	H
	PyG (A)	210	
	Variación de existencias		210

Pero no podemos olvidar, por supuesto, que estamos afectando el resultado de la empresa A y ello, por consiguiente, tendrá el correspondiente efecto impositivo (tipo impositivo del 25%), de manera que a los dos ajustes anteriores deberemos añadir los siguientes:

Balance		D	H
	PyG (A)	52,5	
	(479) Pasivo por impuesto diferido		52,5

PyG		D	H
	(630) Impuesto sobre beneficios	52,5	
	PyG (A)		52,5

2) Eliminación de la compra y la venta realizada

Por último nos queda reflejar el último ajuste, correspondiente a la eliminación de la compra y la venta.

PyG		D	H
	Ventas	800	
	Compras		800

Pero si se produce una operación interna con pérdida, donde dicho resultado negativo obedece a un deterioro real de la mercadería vendida, entonces deberemos reflejar dicho deterioro.

Veamos cómo se haría mediante un ejemplo.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de existencias que se producen en el mismo ejercicio de la consolidación, el resultado ha sido de pérdida con deterioro y las existencias permanecen en el almacén de la sociedad compradora

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 90% del capital y los derechos de voto de B.

El 31.09.X0, la sociedad A vende a la sociedad B existencias por importe de 800 u.m. con una pérdida de 210 u.m. Y lo que nos piden es la consolidación a 31.12.X0, teniendo en cuenta que en esa fecha la totalidad de las existencias permanecen en los almacenes de B.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X0 corresponderán a la eliminación del resultado (pérdida) y de la compra y venta realizada.

1) Eliminación del resultado interno (pérdida)

Balance		D	H
	Existencias	210	
	PyG (A)		210

PyG		D	H
	PyG (A)	210	
	Variación de existencias		210

Eliminamos la pérdida exactamente igual que hemos hecho en el anterior ejemplo, pero ahora además debemos añadir el reflejo del deterioro, de manera que:

Balance		D	H
	PyG (A)	210	
	(3xx) Deterioro de existencias		210

PyG		D	H
	(6xx) Deterioro de existencias	210	
	PyG (A)		210

En este caso no hemos reflejado efecto impositivo, ya que al hacer los ajustes por deterioro en sentido contrario, el efecto impositivo quedaría compensado. Aunque podamos pensar que para qué vamos a eliminar una pérdida que luego añadiremos de nuevo, hay que tener en cuenta que, de cara a la interpretación de las cuentas consolidadas, es importante que dicha pérdida, si realmente se debe a un deterioro, figure como tal y no se recoja simplemente como pérdida procedente de operaciones internas.

2) Eliminación de la compra y la venta realizadas

Para finalizar nos queda tratar el último ajuste, correspondiente a la eliminación de la compra y la venta.

PyG		D	H
	Ventas	800	
	Compras		800

2.2. Consolidaciones en ejercicios posteriores al de la transacción

También nos podemos encontrar con el caso de que la consolidación se realice en el año X1 y en X0 hubiera tenido lugar una transacción interna de existencias y, en la consolidación de X0, estas no se hubieran vendido a terceros ajenos al grupo. Veamos en dicho caso cómo deberíamos tratar los resultados derivados de dicha operación, tanto si las existencias permanecen en el almacén de la compradora en fecha de consolidación como si se han vendido a terceros.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de existencias en consolidaciones posteriores al ejercicio de la transacción y en el que las existencias permanecen en el almacén de la sociedad compradora a fecha de consolidación

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 90% del capital y los derechos de voto de B.

El 31.07.X0, la sociedad A vende a la sociedad B existencias por importe de 500 u.m. con un beneficio de 150 u.m. Y lo que nos piden es la consolidación a 31.12.X1, teniendo en cuenta que en esa fecha la totalidad de las existencias permanecen en los almacenes de B.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X1 serían:

Balance		D	H
	Reservas (A)	150	
Existencias			150

¿Qué quiere decir este ajuste?

Lo primero que debemos tener presente, y que resulta muy importante para entender la consolidación, es que aquí no nos sirve pensar que "en este ejercicio no tengo que eliminar dicho beneficio de 150 porque ya lo eliminamos el año pasado". Este argumento en consolidación no es válido porque, tal y como hemos dicho en el módulo "Introducción y conceptos fundamentales", el grupo no existe jurídica o legalmente, sino solo económicamente. Por tanto, como el grupo no tiene personalidad jurídica, no lleva libros de contabilidad, ni abre y cierra el ejercicio contable como hacen las empresas individuales. Es decir, el grupo como tal no efectúa el ciclo contable, sino que son las empresas que lo integran las que lo ejecutan. Lo que hace la consolidación, para obtener la información consolidada, es agregar las cuentas anuales correspondientes a cada una de las sociedades que lo integran y a partir de ahí proceder a realizar la consolidación.

Por tanto, el beneficio de 150 u.m. debe volver a eliminarse. Ahora bien, ¿lo eliminamos de PyG?, no, porque en el resultado de A de este año ya no figura, puesto que la transacción interna tuvo lugar el año pasado (X0). Por tanto, debemos eliminarlo de reservas, que es donde están los beneficios de años anteriores. En este caso, por tanto, disminuimos las reservas de A en 150 u.m. y, a su vez, la sobrevaloración de las existencias también por 150 u.m.

Pero, por supuesto, no podemos olvidar que estamos afectando a las reservas de la empresa A y ello, por consiguiente, tendrá el correspondiente efecto impositivo (tipo impositivo del 25%), de manera que a los dos ajustes anteriores deberemos añadir los siguientes:

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	37,5	
Reservas (A)			37,5

El ajuste de ventas y compras no se realiza aquí porque las ventas y compras se registraron el año pasado. No podemos eliminar nada que no figure en la agregación de las sociedades del grupo. El hecho de que las eliminásemos o no el año pasado no afecta en absoluto al hecho de que en el ejercicio X1 no las deberemos eliminar.

Siempre deberemos realizar la consolidación como si fuese la primera vez que la hacemos, independientemente de que ya hubiésemos consolidado en ejercicios anteriores.

Y como caso de interés también nos quedaría por ver un ejemplo donde las existencias se hubiesen vendido a terceros ajenos al grupo en ejercicios posteriores al de la transacción interna.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de existencias en consolidaciones posteriores al año de la transacción y en el que las

existencias se han vendido a terceros ajenos al grupo en el año siguiente a la transacción

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 90% del capital y los derechos de voto de B.

El 31.07.X0, la sociedad A vende a la sociedad B existencias por importe de 500 u.m. con un beneficio de 150 u.m. Y lo que nos piden es la consolidación a 31.12.X1, teniendo en cuenta que dichas existencias han sido vendidas a terceros a lo largo del ejercicio X1.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X1 serían:

Balance		D	H
	Reservas (A)	150	
	PyG (A)		150

PyG		D	H
	PyG (A)	150	
	Variación de existencias		150

¿Qué quiere decir cada uno de estos ajustes?

Igual que comentábamos en el ejemplo anterior, aquí no podemos pensar que ya no hace falta que me preocupe por el beneficio de 150 u.m. porque el año pasado ya se eliminó. Y los argumentos serían los mismos que ya se han expuesto.

Sin embargo, este caso es diferente del anterior, ya que nos encontramos con que en este ejercicio, en el X1, las existencias que provocaron dicho beneficio interno se han vendido a terceros. Por consiguiente, esta operación interna, que a efectos de las sociedades individualmente consideradas tuvo lugar en el ejercicio X0, para la consolidación ha tenido lugar en el X1, que es cuando se han vendido a terceros. Es decir, el grupo **realiza** ese beneficio en el ejercicio X1 y, por tanto, es en este ejercicio en el que debe figurar dicho beneficio.

De esta manera, lo que deberemos hacer es **trasladar el beneficio**. Es decir, pasarlo del año X0 (año en el que las sociedades individualmente consideradas lo registraron) al año X1, que es cuando se realiza para el grupo consolidado.

Si nos fijamos en el primer ajuste que hemos planteado, vemos cómo cargamos reservas de A, es decir, las disminuimos, les quitamos los 150 u.m. para ponerlas en el PyG de A de este año, que es donde deben figurar según el criterio de la consolidación (disminuyen las reservas y se incrementa el resultado en balance). Acabamos de trasladar el beneficio en balance del año X0 al año X1.

Por lo que se refiere a la cuenta de pérdidas y ganancias, también debemos incrementar el resultado, y eso es lo que hacemos en el segundo ajuste abonándolo contra la variación de existencias, que es siempre la cuenta que utilizamos dentro de la cuenta de resultados para reflejar los movimientos que afectan a las existencias.

Pero, por supuesto, no podemos olvidar el efecto impositivo que se deriva de dichos ajustes, con lo que tendremos:

Balance		D	H
	PyG (A)	37,5	
	Reservas (A)		37,5

PyG		D	H
	(630) Impuesto sobre beneficios	37,5	
	PyG (A)		37,5

De nuevo el ajuste de ventas y compras no se realiza aquí porque las ventas y compras se registraron el año pasado. No podemos eliminar nada que no figure en la agregación de las sociedades del grupo. El hecho de que las eliminásemos o no el año pasado no afecta en absoluto al hecho de que en el ejercicio X1 no las deberemos eliminar.

A efectos de la consolidación, el resultado de la operación interna se **realiza** en el año en que las existencias se venden a terceros y, por tanto, es en este ejercicio en el que debe figurar dicho resultado.

3. Eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias

A continuación veremos cuál es el tratamiento que debemos dar a los resultados que se generen como consecuencia de operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias. Y para ello lo primero será definir qué entendemos por operaciones internas de inmovilizado o inversiones inmobiliarias.

Se considerarán **operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias** todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra tales elementos a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan inmovilizado, inversiones inmobiliarias o existencias.

Igual que hemos comentado en las existencias, el criterio determinante para clasificar la operación interna será el de la sociedad compradora.

En cuanto al tratamiento de los resultados generados en la operación (beneficio o pérdida), la normativa de consolidación establece en su artículo 44 que los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

- 1) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable y el precio de venta.
- 2) El resultado se entenderá realizado cuando:
 - Se enajene a terceros el activo adquirido.
 - Se enajene a terceros otro activo, al que se haya incorporado como coste la amortización del activo adquirido.
 - En el caso de que la amortización no se incorpore como coste de un activo, el resultado se entenderá realizado en proporción a la amortización, deterioro o baja en balance de cada ejercicio.

- Tratándose de pérdidas, el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable de los inmovilizados o inversiones inmobiliarias y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

Por tanto, aquí ya adivinamos que se presentan diferencias sustanciales con el tratamiento visto para las existencias, y ello es por la aparición de la **amortización**. Por consiguiente, y para una mejor comprensión de las eliminaciones de resultados por operaciones internas del inmovilizado y las inversiones inmobiliarias, vamos a desglosar el tratamiento en dos partes sustancialmente diferentes: el inmovilizado no depreciable y el inmovilizado depreciable.

3.1. Inmovilizado no depreciable

Las operaciones relativas al **inmovilizado no depreciable** se refieren básicamente a operaciones relacionadas con los terrenos, que son el único elemento, tanto en el caso de inmovilizado material como en el de las inversiones inmobiliarias, que no se amortizan.

El tratamiento que la normativa de consolidación propone para la eliminación de resultados procedentes de las operaciones internas relativas al inmovilizado no depreciable es muy similar al visto para las existencias, ya que aquí no juega la amortización y, por tanto, veremos que los ajustes serán muy similares a los ya expuestos, aunque, por supuesto, considerando las cuentas relativas a operaciones de compraventa de terrenos. Los ajustes serán diferentes si la transacción ha tenido lugar en el mismo ejercicio en el que estamos consolidando o si tuvo lugar en años anteriores.

3.1.1. Consolidación en el mismo año de la transacción

En primer lugar, vamos a plantear el caso en el que una sociedad del grupo vende a otra un terreno y esta, la compradora, no lo ha vendido a terceros antes de efectuar la consolidación.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado no depreciable cuando la transacción se produce en el mismo ejercicio de la consolidación y los terrenos permanecen en el balance de la compradora a fecha de consolidación

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 70% del capital y los derechos de voto de B.

El 30.11.X0, la sociedad B vende a la sociedad A tres terrenos por un importe de venta de 120.000 u.m. cada uno y un beneficio por venta de 30.000 u.m. para cada uno. A fecha de consolidación, 31.12.X0, la sociedad A mantiene en su balance los tres terrenos.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X0 serían:

Balance		D	H
	PyG (B)	90.000	
	Terrenos		90.000

PyG		D	H
	Beneficio venta inmovilizado	90.000	
	PyG (B)		90.000

¿Qué quiere decir cada uno de estos ajustes?

El primero, igual que hemos visto para el caso de las existencias, elimina en balance el resultado obtenido por la vendedora (ahora es la sociedad B), ya que es un beneficio interno y por tanto debe ser eliminado. El segundo elimina dicho resultado en la cuenta de resultados a través de la eliminación del beneficio por venta que habrá reflejado la sociedad B en sus cuentas individuales.

De nuevo nos encontramos con el efecto impositivo (tipo impositivo del 25%), por lo que los ajustes a realizar son los siguientes:

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	22.500	
	PyG (B)		22.500

PyG		D	H
	PyG (B)	22.500	
	(630) Impuesto sobre beneficios		22.500

A diferencia de los casos de eliminaciones de existencias que hemos visto, ahora no hacemos el ajuste de compras y ventas ya que, cuando una empresa compra o vende un inmovilizado, no utiliza las cuentas de compras y ventas de los grupos 6 y 7, respectivamente, sino que lo refleja directamente en la cuenta del activo (inventario permanente), con lo que no las podemos eliminar porque simplemente no están.

Ahora veamos qué pasaría si la empresa compradora hubiese vendido a terceros alguno de los terrenos antes de la elaboración de las cuentas anuales consolidadas.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado no depreciable cuando la transacción se produce en el mismo ejercicio de la consolidación y uno de los terrenos se ha vendido a terceros en el mismo ejercicio y el resto permanece en el balance de la compradora a fecha de consolidación

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 70% del capital y los derechos de voto de B.

El 30.11.X0, la sociedad B vende a la sociedad A tres terrenos por un importe de venta de 120.000 u.m. cada uno y un beneficio por venta de 30.000 u.m. para cada uno. A fecha de consolidación, 31.12.X0, la sociedad A mantiene en su balance dos de los tres terrenos. El tercero lo ha vendido fuera del grupo en los primeros días de diciembre del ejercicio X0.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X0 serían:

Balance		D	H
	PyG (B)	60.000	
Terrenos			60.000

PyG		D	H
	Beneficio venta inmovilizado	60.000	
PyG (B)			60.000

En este caso solo corregimos el resultado por los dos terrenos que no se han vendido (30.000 u.m. × 2). El resultado del tercero ya no lo eliminamos porque se considera un beneficio realizado.

En cuanto al ajuste impositivo (tipo impositivo 25%):

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	15.000	
PyG (B) (60.000 × 30%)			15.000

PyG		D	H
	PyG (B)	15.000	
(630) Impuesto sobre beneficios			15.000

3.1.2. Consolidación en ejercicios posteriores al de la transacción

También nos podemos encontrar en la situación de que tengamos que efectuar la consolidación de cuentas y en ejercicios anteriores haya tenido lugar una operación interna de inmovilizado no depreciable.

Veamos un par de ejemplos con los diferentes casos que nos podemos encontrar. En el primero, el terreno permanecerá en el balance en fecha de consolidación y en el segundo, parte del activo se habrá vendido a terceros.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado no depreciable cuando la transacción se produce en ejercicios anteriores al de la consolidación y los terrenos permanecen en el balance de la compradora a fecha de consolidación

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 70% del capital y los derechos de voto de B.

El 30.11.X0, la sociedad B vende a la sociedad A tres terrenos por un importe de venta de 120.000 u.m. cada uno y un beneficio por venta de 30.000 u.m., para cada uno. A fecha de consolidación, 31.12.X1, la sociedad A mantiene en su balance los tres terrenos.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X1 serían:

Balance		D	H
	Reservas (B)	90.000	
Terrenos			90.000

Igual que hemos comentado anteriormente para el caso de las existencias, aquí el argumento de que "no hace falta ningún ajuste porque este beneficio ya se eliminó el año pasado" no nos sirve por las mismas razones que se han expuesto anteriormente (subapartado "Consolidaciones en ejercicios posteriores al de la transacción").

En cuanto al ajuste impositivo (tipo impositivo del 25%), sería:

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	22.500	
Reservas (B)			22.500

Pero si la sociedad compradora sí hubiese vendido alguno de los terrenos en años posteriores a la operación interna nos encontraríamos con lo expuesto en el ejemplo siguiente.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado no depreciable cuando la transacción se produce en ejercicios anteriores al de la consolidación y parte del activo se ha vendido a terceros

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 70% del capital y los derechos de voto de B.

El 30.11.X0, la sociedad B vende a la sociedad A tres terrenos por un importe de venta de 120.000 u.m. cada uno y un beneficio por venta de 30.000 u.m. para cada uno. En el mismo ejercicio X0 la sociedad A vende a terceros uno de los terrenos. Durante el ejercicio X1 vende otro de los terrenos y a fecha de consolidación, 31.12.X1, la sociedad A mantiene en su balance el último de los tres terrenos.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

En este caso, y para la consolidación del ejercicio X1, los ajustes que se deben plantear son los siguientes:

- 1) En primer lugar, sabemos que respecto al beneficio de 30.000 u.m. del terreno que se vendió en el año X0 no deberemos hacer ninguna eliminación, ya que este beneficio se ha realizado y por tanto no cabe hacer ajuste alguno.
- 2) En cuanto al terreno que se ha vendido a terceros en el ejercicio X1, deberemos hacer un traslado del beneficio en los mismos términos que se vieron para las existencias (subapartado "Consolidaciones en ejercicios posteriores al de la transacción").

Por consiguiente, los ajustes a realizar serán:

Balance		D	H
	Reservas (B)	30.000	
	PyG (B)		30.000

PyG		D	H
	PyG (B)	30.000	
	Beneficio por venta de inmovilizado		30.000

Acabamos de **trasladar** el beneficio del año X0, que es cuando lo contabilizó la sociedad individual B (vendedora), al ejercicio X1, que es cuando se ha realizado a efectos del grupo y por tanto de la consolidación y es entonces cuando debe figurar.

El efecto impositivo correspondiente sería:

Balance		D	H
	PyG (B)	7.500	
	Reservas (B)		7.500

PyG		D	H
	(630) Impuesto sobre beneficios	7.500	
	PyG (B)		7.500

Por lo que se refiere al tercer terreno, que todavía no se ha vendido a fecha de 31.12.X1, los ajustes a realizar serán los mismos que en el ejemplo precedente:

Balance		D	H
	Reservas (B)	30.000	
	Terrenos		30.000

En cuanto al ajuste impositivo (tipo impositivo 25%), sería:

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	7.500	
	Reservas (B)		7.500

3.2. Inmovilizado depreciable

En el caso del inmovilizado depreciable, nos encontramos con una nueva variable que nos afecta, y es la **amortización acumulada**. Los razonamientos vistos hasta el momento nos van a ser perfectamente válidos, pero deberemos

tener en cuenta que la amortización también se habrá visto afectada y por tanto deberemos también corregir, en su caso, los cambios que se hayan provocado en la misma, fruto de las operaciones internas.

Cabe decir, para introducir el tema, que en el caso de una operación interna con beneficio, la sociedad compradora habrá pagado por dicho activo un precio mayor (en comparación con el que la sociedad vendedora pagó a su proveedor), pero también, al pagar y por consiguiente contabilizar dicho activo por un precio mayor, amortizará de más dicho activo (con relación a la amortización que se hubiese practicado de no haber tenido lugar dicha operación interna).

3.2.1. Consolidación en el mismo ejercicio de la transacción

En primer lugar tratamos las eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado depreciable que tienen lugar en el ejercicio de la consolidación.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado depreciable cuando la transacción se produce en el mismo ejercicio de la consolidación y el activo permanece en el balance de la empresa compradora a fecha de consolidación

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 70% del capital y los derechos de voto de B.

El 1.1.X0, la sociedad A vende a la sociedad B una máquina valorada en 40.000 u.m. con un beneficio de 10.000 u.m. A fecha de consolidación, 31.12.X0, la sociedad B mantiene en su balance dicha máquina. La vida útil restante de la máquina en el momento de la transacción interna es de 5 años.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

En este caso, y para la consolidación del ejercicio X0, los ajustes que se deben plantear en la consolidación a 31.12.X0 serían:

Balance		D	H
	PyG (A)	8.000	
	Amortización acumulada	2.000	
	Maquinaria		10.000

PyG		D	H
	Beneficio venta inmovilizado	10.000	
	PyG (A)		8.000
	Amortización		2.000

¿Qué quiere decir cada uno de estos ajustes?

En el primero, igual que hemos visto para el caso de las existencias y el inmovilizado no depreciable, se elimina en balance el resultado obtenido por la vendedora (ahora es la sociedad A), ya que es un beneficio interno y por tanto debe ser eliminado. La diferencia

es que aquí, además de eliminar el beneficio, debemos suprimir el exceso de amortización practicado por la sociedad compradora. Es decir, si B ha pagado un sobrepago de 10.000 u.m. y la vida útil restante de la maquinaria es de 5 años, quiere decir que la sociedad B amortizará cada año 2.000 u.m. de más que deben ser eliminadas. Por consiguiente, en este primer ajuste de balance eliminamos la amortización acumulada por 2.000 u.m.

En el segundo ajuste, correspondiente a la cuenta de resultados, de nuevo eliminamos el beneficio por venta, pero también debemos eliminar la amortización, con lo que la corrección final del beneficio es de 8.000 u.m.

De nuevo nos encontramos con el efecto impositivo (tipo impositivo del 25%), por lo que los ajustes a realizar son los siguientes:

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	2.000	
	PyG (B)		2.000

PyG		D	H
	PyG (B)	2.000	
	(630) Impuesto sobre beneficios		2.000

Igual que hemos comentado para el caso del inmovilizado no depreciable, no hacemos el ajuste de compras y ventas ya que, cuando una empresa compra o vende un inmovilizado, no utiliza las cuentas de compras y ventas de los grupos 6 y 7, respectivamente, sino que lo refleja directamente en la cuenta del activo (inventario permanente), con lo que no las podemos eliminar porque simplemente no están.

Si la operación interna hubiese dado como resultado una pérdida, los ajustes serían los mismos pero eliminando la pérdida en lugar del beneficio, tal y como hemos visto en el apartado de existencias.

3.2.2. Consolidación en ejercicios posteriores al de la transacción

Y ahora nos preguntamos qué pasaría si, en el ejercicio siguiente, tampoco se hubiese vendido dicho activo a terceros. Veámoslo a través de un ejemplo.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado depreciable cuando la transacción se produce en ejercicios anteriores al de la consolidación y el activo permanece en el balance de la empresa compradora a fecha de consolidación

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 70% del capital y los derechos de voto de B.

El 1.1.X0, la sociedad A vende a la sociedad B una máquina valorada en 40.000 u.m. con un beneficio de 10.000 u.m. A fecha de consolidación, 31.12.X1, la sociedad B mantiene en su balance dicha máquina. La vida útil restante de la máquina en el momento de la transacción interna es de 5 años.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

En este caso, y para la consolidación del ejercicio X1, los ajustes que se deben plantear son los siguientes:

Balance		D	H
	Reservas (A)	8.000	
	Amortización acumulada	4.000	
	Maquinaria		10.000
	PyG (A)		2.000

Este ajuste puede parecer difícil de entender, pero no lo es. Teóricamente y según hemos estado viendo hasta el momento, el beneficio de 10.000 u.m. correspondiente a la operación interna debe ser eliminado. Ahora bien, al tratarse de un inmovilizado depreciable, sabemos que de los 10.000 u.m., 2.000 se realizarán el primer año (a través de la cancelación del exceso de amortización). Por tanto, son 8.000 u.m. los beneficios de ejercicios anteriores que debemos eliminar.

A su vez, cargamos la cuenta de amortización acumulada por 4.000 u.m. correspondiente a los dos años de exceso de amortización que ha practicado la sociedad compradora. Recordar aquí que no nos sirve nunca en consolidación el argumento de que ya lo eliminamos el año pasado.

En el haber eliminamos la sobrevaloración de la máquina de 10.000 u.m. y reconocemos un beneficio de 2.000 u.m., ¿por qué?, pues porque la sociedad compradora ha amortizado de nuevo en este ejercicio 2.000 u.m. de más y debe eliminar ese exceso de amortización, ya que no corresponde amortizar dicha cantidad (si la operación interna no se hubiese efectuado, esa amortización de 2.000 u.m. que la compradora hace cada año no hubiera tenido lugar tampoco). Es decir, por un lado eliminó 8.000 u.m. de beneficio vía reservas, pero por otro realizó 2.000 u.m. vía resultado, con lo que al final está haciendo una corrección de beneficio de 6.000 u.m. (porque 2.000 u.m. se consideran realizados).

De los 10.000 u.m. de beneficio iniciales, 2.000 u.m. se van realizando cada año (a través de la corrección de la amortización).

En cuanto a la cuenta de resultados, el ajuste a practicar sería el siguiente:

PyG		D	H
	PyG (A)	2.000	
	Amortización		2.000

Donde lo que hacemos es eliminar en la cuenta de resultados el exceso de amortización de 2.000 u.m. Fijaos en que siempre que eliminamos el resultado en balance lo eliminamos también en la cuenta de resultados (la empresa tiene un solo resultado y no podríamos modificar el de balance sin modificar el de la cuenta de resultados).

En cuanto al efecto impositivo (tipo impositivo del 25%), sería:

Balance		D	H
	PyG (A)	500	
	(474) Activo por impuesto diferido	1.500	
	Reservas (A)		2.000

PyG		D	H
	(630) Impuesto sobre beneficios	500	
	PyG (A)		500

3.3. Eliminaciones que incorporan cambios de afectación

Según establece la normativa de consolidación en sus artículos 43 y 44, cuando a consecuencia de una operación interna queden afectadas las existencias como un elemento del inmovilizado o inversión inmobiliaria, este cambio de afectación (entendemos por cambio de afectación cuando al pasar de una empresa a otra cambia de categoría, de existencias a inmovilizado o a la inversa), deberá figurar en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en la partida "trabajos realizados por el grupo para su activo" por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Veamos un ejemplo que nos ayude a comprenderlo.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado cuando se produce un cambio de afectación

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 70% del capital y los derechos de voto de B.

Entre ambas sociedades se ha realizado la siguiente operación interna en el ejercicio X1: la sociedad A, que se dedica a la compraventa de maquinaria industrial, adquirió a terceros ajenos al grupo una máquina el 1 de julio del año X1 por importe de 3.000 u.m., que registró a través de la cuenta (600) "compra de mercaderías" y pagó al contado mediante bancos.

A su vez, la sociedad A le vendió dicha máquina a 31.12.X1 a la sociedad B, que se dedica a la fabricación de cartón, por 4.000 u.m. La sociedad B incorpora dicha máquina en su inmovilizado. La vida útil restante de dicha máquina en el momento de la transacción es de 10 años y el precio de la operación será satisfecho en marzo del año X2.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Y lo que se solicita son los ajustes correspondientes a la consolidación a 31.12.X1.

Balance		D	H
	PyG (A)	1.000	
	Máquina		1.000

Eliminamos el beneficio interno por 1.000 u.m. como hemos venido haciendo hasta el momento, y por lo que se refiere a la cuenta de resultados.

PyG		D	H
	Ventas de mercaderías	4.000	
	PyG (A)		1.000
	Trabajos efectuados por el grupo para su inmovilizado		3.000

Tal y como establece la normativa, eliminamos por un lado la cuenta de ventas contabilizada por la sociedad vendedora (en este caso A) y en cambio registramos en el haber una cuenta de ingreso (cuenta específica de la consolidación) donde figura el importe que se ha incorporado al grupo como coste de dicha operación de inmovilizado.

Además, en este ejemplo nos especifican que el pago entre las sociedades del grupo ha quedado pendiente a 31.12.X1, con lo que deberemos eliminar las correspondientes partidas intragrupo, de manera que:

Balance		D	H
	Proveedores empresas grupo	4.000	
	Cientes empresas del grupo		4.000

En cuanto al efecto impositivo (tipo impositivo del 25%):

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	250	
	PyG (A)		250

PyG		D	H
	PyG (A)	250	
	(630) Impuesto sobre beneficios		250

4. Eliminaciones por operaciones internas de dividendos

Paralelamente a la adquisición de una participación financiera en el capital de una sociedad, se adquiere también el derecho a recibir los dividendos correspondientes al porcentaje del capital poseído.

Desde el punto de vista de la entidad consolidada, los **dividendos** repartidos por una sociedad dependiente y cobrados por la sociedad dominante son trasposos de fondos internos y por tanto deben ser eliminados.

Será necesario distinguir si los dividendos corresponden a beneficios obtenidos por la sociedad dependiente en ejercicios anteriores al de la adquisición de la participación, o bien corresponden a beneficios procedentes de ejercicios posteriores al de la formación del grupo.

Si los dividendos corresponden a beneficios obtenidos por la sociedad dependiente en períodos anteriores al de la adquisición de la participación financiera, dichos dividendos no han de ser eliminados en el proceso de consolidación. Se han producido como consecuencia de la gestión independiente realizada por la sociedad filial cuando el grupo aún no se había formado, por lo que tienen la misma naturaleza que cualquier otro ingreso financiero recibido por la sociedad dominante.

En cambio, si los dividendos repartidos por la sociedad dependiente se basan en beneficios obtenidos una vez que se ha formado el grupo, supondrán entonces para la sociedad perceptora un ingreso financiero (en sus cuentas individuales) pero no debería serlo para el grupo, con lo que se deberá eliminar. Al respecto, la normativa de consolidación en su artículo 49 establece que dichos dividendos serán eliminados por estar considerados reservas de la sociedad perceptora. En el caso de que se trate de dividendos a cuenta, se eliminarán contra la partida de patrimonio representativa de los mismos en la sociedad que los distribuyó.

Veamos algunos ejemplos que nos ayuden a comprender lo comentado hasta el momento.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de dividendos cuando dichos dividendos forman parte de la distribución de beneficios del

ejercicio posterior a la adquisición de la participación financiera por parte de la sociedad dominante

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 60% del capital y los derechos de voto de B.

Durante el ejercicio X2, año de la consolidación, la sociedad B ha repartido un dividendo total de 100 u.m. procedentes de la distribución de beneficios del ejercicio X1.

Los ajustes a realizar en la consolidación del ejercicio X1 serían:

Balance		D	H
	PyG (A)	60	
	Reservas (A)		60

PyG		D	H
	Ingreso financiero	60	
	PyG (A)		60

En el ajuste de balance eliminamos el resultado que ha contabilizado la sociedad perceptora de dicho dividendo (en este caso A) por el importe de 60 u.m. (100 u.m. * 60%). El destino de dicha eliminación es la cuenta de reservas de la sociedad perceptora tal y como establece la normativa.

En cuanto al ajuste de la cuenta de resultados, eliminamos el ingreso financiero contabilizado por A con la consecuente disminución de resultado.

Esta operación no genera ningún activo ni pasivo por impuesto diferido, ya que no tiene repercusión en ejercicios posteriores. Es decir, se trata de eliminar un resultado que no va a ser reconocido en años posteriores. Por tanto, no hay que contabilizar ningún efecto impositivo derivado de la eliminación.

Y ¿qué pasaría si dicho dividendo se repartiese a cuenta de beneficios futuros?; entonces, los ajustes a realizar serían los expuestos en el ejemplo siguiente.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones internas de dividendos cuando dichos dividendos constituyen una distribución a cuenta de beneficios

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 60% del capital y los derechos de voto de B.

Durante el ejercicio X1, año de la consolidación, la sociedad B ha repartido un dividendo total de 100 u.m. a cuenta de los beneficios del presente ejercicio.

Los ajustes a realizar en la consolidación del ejercicio X1 serán muy similares a los del ejercicio anterior.

Balance		D	H
	PyG (A)	60	
	Dividendo activo a cuenta		60

PyG		D	H
	Ingreso financiero	60	
	PyG (A)		60

Con relación al efecto impositivo debemos actuar igual que en el caso anterior. No se refleja ningún activo ni pasivo por impuesto diferido.

5. Eliminaciones por operaciones internas de servicios

Las sociedades que componen el grupo pueden prestarse entre ellas todo tipo de servicios, como los de asesoría, asistencia técnica, jurídicos, financieros, por solo nombrar unos pocos. Algunos pueden generar un beneficio o pérdida para la sociedad prestadora mientras que otros quizá no produzcan un resultado, pero sí generan cuentas de ingreso y gasto que en su caso deberán ser eliminadas. Es decir, en lo referente a los servicios seguiremos con el principio general de los ajustes por operaciones internas que nos indica que tanto las cuentas intragrupo como los resultados internos deben ser eliminados en el proceso de consolidación.

Como muestra de lo comentado, vamos a exponer a continuación varios ejemplos de diferentes tipos de servicios con los que ejemplificar diferentes situaciones.

Veamos en primer lugar un caso de prestación de servicios de asistencia técnica.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones de servicios de asistencia técnica con activación por parte de la sociedad receptora del servicio

Las sociedades M y F forman un grupo de sociedades consolidable, siendo M la dominante y F la dependiente. La sociedad F es una sociedad de ingeniería que realiza algunos de sus proyectos para la sociedad M. En el ejercicio X1, la sociedad F facturó a la sociedad M asistencia técnica por un importe de 1.000 u.m. para la construcción de unas instalaciones técnicas terminadas en diciembre de X1. El coste de la asistencia técnica facilitada por F a M asciende a 800 u.m. Las instalaciones técnicas que entraron en funcionamiento el 1.1.X2 deben estar amortizadas en un plazo de cinco años.

Se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo es del 25% y que las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Los pagos por la asistencia técnica prestada por F a M durante X1 se han hecho al contado.

Y lo que nos piden es la propuesta de ajustes de consolidación para los ejercicios X1 y X2.

1) En cuanto a los ajustes del ejercicio X1, serían los siguientes:

Balance		D	H
	PyG (F)	200	
Inmovilizado			200

PyG		D	H
	Prestación de servicios	1.000	
	PyG (F)		200
	Trabajos efectuados por el grupo para su inmovilizado		800

Los dos primeros ajustes nos recuerdan mucho los de eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado con cambio de afectación (subapartado "Eliminaciones que incorporan cambios de afectación").

En el primer ajuste, correspondiente al balance, eliminamos el beneficio que ha obtenido la prestadora del servicio (en este caso F) y la sobrevaloración del inmovilizado que figura en las cuentas individuales de M del inmovilizado, ya que esta ha activado dicho servicio como mayor valor de su activo.

En el ajuste de la cuenta de resultados eliminamos también dicho beneficio, pero tal y como hemos comentado en el tema de afectación, y al haberse incorporado un servicio como mayor valor del inmovilizado, debemos, por un lado, eliminar la cuenta de ingreso, en este caso la prestación de servicios que ha registrado F por 1.000 u.m., y por el otro, reflejar como ingreso la parte de coste de dicha prestación que se ha incorporado al activo del grupo, ya que así lo especifica la normativa de consolidación.

En cuanto al efecto impositivo (tipo impositivo del 25%), tendríamos lo siguiente:

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	50	
PyG (F)			50

PyG		D	H
	PyG (F)	50	
(630) Impuesto sobre beneficios			50

2) En el ejercicio X2 los ajustes a realizar serían los siguientes:

Balance		D	H	
	Reservas (F)	200		
	Amortización acumulada	40		
	Maquinaria			200
PyG (F)			40	

PyG		D	H
	PyG (F)	40	
Amortización del inmovilizado			40

Las explicaciones correspondientes a los ajustes que hemos planteado ya las hemos visto en el apartado de eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado depreciable (subapartado "Consolidación en ejercicios posteriores al de la transacción").

Con sus correspondientes ajustes por efecto impositivo (tipo impositivo del 25%):

Balance		D	H
	PyG (F)	10	
	(474) Activo por impuesto diferido	40	
	Reservas (F)		50

PyG		D	H
	(630) Gasto por impuesto	10	
	PyG (F)		10

Veamos a continuación otro ejemplo de prestación de servicios de asesoría.

Ejemplo de eliminaciones por operaciones de prestación de un servicio continuado de asesoría legal y fiscal en temas relacionados con el deporte

Las sociedades M y F forman un grupo de sociedades consolidable, siendo M la dominante y F la dependiente. La sociedad F es una sociedad de asesoría legal y fiscal que presta servicios a su sociedad matriz M dedicada a la representación de jugadores de fútbol. La prestación consiste en la preparación de contratos, resolución de dudas y temas fiscales. La sociedad F factura a la sociedad M 1.000 u.m. mensuales que la sociedad F paga cada día 5 del mes siguiente.

¿Cuáles serían los ajustes correspondientes a la consolidación del ejercicio X1?

PyG		D	H
	Ingresos por prestación de servicios	12.000	
	Servicios profesionales independientes		12.000

Balance		D	H
	Acreedores grupo prestación de servicios	1.000	
	Deudores grupo prestación de servicios		1.000

En el primer ajuste eliminamos el ingreso y gasto que cada empresa ha registrado en todo el ejercicio y en el segundo, la parte correspondiente a diciembre que ha quedado pendiente de pago a 31.12.X1.

Por último, veamos un caso de prestación de servicios financieros.

Ejemplo de eliminaciones por prestación de servicios financieros

Las sociedades A y B forman grupo desde el 1 de enero de X0, fecha en que A adquirió el 75% de B.

Con fecha 1 de febrero de X2, la sociedad B concede un préstamo de 20.000 u.m. a la sociedad A en las siguientes condiciones:

- Tipo de interés: 6,5% anual pagadero por semestres vencidos los días 1 de enero y 1 de julio, respectivamente.
- Amortización única de capital el 1 de febrero de X7.

Se pide efectuar los ajustes necesarios para la consolidación de cada uno de los ejercicios de vida del préstamo.

1) Los ajustes de consolidación para el ejercicio X2 serían los siguientes:

Balance		D	H
	Préstamos largo plazo empresas grupo	20.000	
Créditos largo plazo empresas grupo			20.000

PyG		D	H
	Ingresos financieros	1.192	
Gastos financieros			1.192

Balance		D	H
	Intereses a pagar	650	
Intereses a cobrar			650

En el primer ajuste eliminamos en balance los saldos deudores y acreedores que constan en cada empresa correspondientes al préstamo. En el segundo eliminamos los gastos e ingresos correspondientes a los 11 meses que se han devengado entre febrero y diciembre ($20.000 \times 0,065 \times 11/12 = 1.192$) y en el tercero eliminamos las cuentas que habrán quedado intragrupo correspondientes al pago del segundo semestre, ya que se liquidará el 1 de enero de X3 ($20.000 \times 0,065 \times 6/12 = 650$).

2) Por lo que se refiere a la consolidación del ejercicio X3, quedaría de la manera siguiente:

Balance		D	H
	Préstamos largo plazo empresas grupo	20.000	
Créditos largo plazo empresas grupo			20.000

PyG		D	H
	Ingresos financieros	1.300	
Gastos financieros			1.300

Balance		D	H
	Intereses a pagar	650	
Intereses a cobrar			650

Como podemos observar, los ajustes son idénticos a los ya vistos con la excepción de la eliminación de los ingresos y gastos financieros, que ahora son de 1.300 u.m. ($20.000 \times 0,065$), ya que corresponden a todo un ejercicio.

3) La consolidación de los ejercicios X4, X5 y X6 sería idéntica a la expuesta para el ejercicio X3.

4) Por último, en la consolidación del ejercicio X7 los ajustes serían:

PyG		D	H
	Ingresos financieros	108,33	
Gastos financieros		108,33	

En el ejercicio X7 solo cabría eliminar los ingresos y gastos financieros del mes de enero ($20.000 \times 0,065 \times 1/12 = 108,33$).

6. Eliminaciones por operaciones internas de instrumentos financieros y transmisión de participaciones entre sociedades del grupo

En el presente apartado veremos cuál es el tratamiento que se prevé para la eliminación de las operaciones vinculadas con instrumentos financieros. Asimismo, analizaremos las transmisiones de participaciones entre sociedades del grupo.

Se consideran **operaciones internas de activos financieros** todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera activos financieros a otra también del grupo. Se excluyen las participaciones en el capital de sociedades del grupo.

En este apartado analizaremos ambas situaciones para poder diferenciarlas y conocer su funcionamiento. Así, trataremos:

- 1) La adquisición de activos financieros de otra entidad del grupo (excluidas las participaciones en el capital).
- 2) Operaciones entre empresas del grupo con participaciones del capital de sociedades del grupo.

6.1. Operaciones con activos financieros de empresas del grupo

Cuando hablamos de operaciones con activos financieros de empresas del grupo nos referimos a operaciones en las que alguna empresa del grupo adquiere un activo financiero que hasta la fecha figuraba en el activo de la otra sociedad (por ejemplo, unas acciones de una empresa que no es del grupo).

Ante esta situación deberemos tener en cuenta, a efectos de la consolidación, que los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, en su caso, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con los siguientes criterios:

- 1) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable y el precio de venta.
- 2) El resultado se entenderá realizado cuando los mencionados activos financieros se enajenen a terceros.

3) Cuando la operación interna genere pérdidas el resultado también se entenderá realizado si existe un deterioro de valor respecto del valor contable de los activos y hasta el límite de dicho deterioro.

Ejemplo de operaciones con activos financieros de empresas del grupo

Las sociedades M y F forman grupo de sociedades desde el 2.1.X1, en que la sociedad M adquirió el 80% de las acciones de F.

La sociedad F posee en su activo unas participaciones en el capital de la sociedad A (ajena al grupo) con un valor contable de 1.000 u.m.

A finales del ejercicio X1 la sociedad F vende las citadas acciones de A a la sociedad dominante M por un precio de 1.050 u.m. (estas acciones se califican como cartera de negociación).

La sociedad M vende las acciones de A a una empresa ajena al grupo durante el ejercicio X2 (tipo impositivo 25%).

¿Cuáles serán los ajustes necesarios para la consolidación a 31.12.X1 y a 31.12.X2?

1) Ajustes a realizar a 31.12.X1

En el ejercicio X1 se produce la venta de las acciones de F a M. De acuerdo con las normas de consolidación el resultado obtenido por la operación intragrupo debe diferirse. Como se trata de una operación efectuada en el ejercicio de la consolidación diferiremos el resultado utilizando PyG (de la entidad F, vendedora).

El resultado de la operación ha sido de un beneficio de 50 u.m. (precio de venta de 1.050 u.m. menos el valor de coste de 1.000 u.m.).

Balance		D	H
	PyG (F)	50	
	Inversiones financieras (grupo 5)		50

Con este ajuste diferimos el beneficio obtenido por F y ajustamos el valor de las inversiones financieras al valor contable en el momento de la transacción.

PyG		D	H
	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda (766)	50	
	PyG (F)		50

Finalmente, hay que tener en cuenta el efecto impositivo (tipo del 25%). En este caso debe registrarse el activo por impuesto diferido derivado de la tributación que F habrá realizado por el beneficio obtenido.

$$25\% \text{ de } 50 \text{ u.m.} = 12,5 \text{ u.m.}$$

Balance		D	H
	Activo por impuesto diferido	12,5	
	PyG (F)		12,5

PyG		D	H
	PyG (F)	12,5	
	Impuesto sociedades		12,5

2) Ajustes a realizar a 31.12.X2

En X2 se produce la venta a terceros ajenos al grupo de las citadas acciones. Es decir, la empresa M vende a otra empresa ajena al grupo las acciones de A.

Por tanto, hemos de reconocer en este año el beneficio intragrupo que se ha diferido en X1. Ello supone reconocer en las cuentas consolidadas de X2 un beneficio bruto de 50 u.m. derivado de la operación efectuada en el año anterior.

Balance		D	H
	Reservas (F)	50	
	PyG (F)		50

PyG		D	H
	PyG (F)	50	
	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda (766)		50

Finalmente, hay que tener en cuenta el efecto impositivo. En este caso debe registrarse el impuesto sobre sociedades como gasto del período.

Balance		D	H
	PyG (F) (25% de 50 u.m.)	12,5	
	Reservas (F)		12,5

PyG		D	H
	Impuesto sociedades	12,5	
	PyG (F)		12,5

6.2. Operaciones entre empresas del grupo con participaciones del capital de sociedades del grupo

La operación objeto de estudio en este apartado es aquella en la que se produce una transacción entre dos empresas del grupo de participaciones en el capital de otra sociedad que también pertenece al mismo grupo.

Situación 1

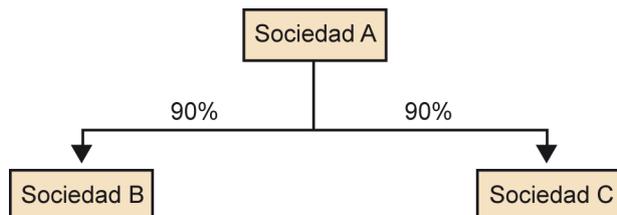
La sociedad A domina a la sociedad B (con un porcentaje de participaciones del 90%). Al mismo tiempo, la sociedad B domina a la sociedad C (con un porcentaje de participación del 70%).



La situación que se plantea es qué sucede si la totalidad o parte de las acciones que tiene B de C se venden a la sociedad A.

Situación 2

La sociedad A domina a las sociedades B y C (con un porcentaje de participaciones del 90% en ambas sociedades).



En este caso planteamos la situación en que la sociedad A vende a B la totalidad o parte de las acciones que tiene de C.

Con relación a la situación 1, lo primero que debéis observar es que cuando B venda (total o parcialmente) las acciones que tiene de C a la sociedad A el grupo de sociedades A+B+C sigue existiendo. Lo único que sucede es que el control directo que B tenía sobre C lo compartirá con A (caso de venta parcial). La sociedad dominante del grupo seguirá siendo A y las sociedades B y C seguirán siendo dependientes.

Con relación a la situación 2, observad que lo que sucederá es que A cede parte del control directo que tiene sobre C a la sociedad B. Igual que en la situación anterior, seguirá existiendo el grupo formado por A+B+C, la sociedad dominante del grupo seguirá siendo A y las sociedades B y C continuarán siendo sociedades dependientes.

En estos casos se deben tener en cuenta los siguientes criterios a efectos de la consolidación:

- 1) No se alterarán los importes de las valoraciones de elementos patrimoniales.
- 2) No se modificarán el fondo de comercio ni la diferencia negativa de consolidación preexistente.
- 3) Deberán diferirse los resultados de dicha operación hasta que se realicen frente a terceros. Se entenderán realizados frente a terceros cuando se enajenen o la sociedad dependiente deje de formar parte del grupo.

Para determinar el resultado a diferir deberá tenerse en cuenta la parte proporcional de las reservas y el resultado del ejercicio generado por la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición. En este sentido, el resultado que se obtenga por la venta intragrupo se imputará a reservas por el importe de las RSC generadas con anterioridad a la operación de venta intragrupo y el resto (resultado no imputado contra reservas) se diferirá ajustando el valor de la inversión financiera.

El beneficio o pérdida reconocida en las cuentas anuales individuales de la sociedad que enajena la participación deberá ajustarse de acuerdo con las reglas siguientes:

- 1) El importe que tenga su origen en las reservas en sociedades consolidadas (RSC) generadas desde la fecha de adquisición se reconocerá como reservas de la sociedad que enajena la participación.
- 2) El importe que tenga su origen en los ingresos y gastos generados por la dependiente en el ejercicio hasta la fecha en que se produce la transmisión deberá lucir según su naturaleza.
- 3) El importe que tenga su origen en los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición, pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas, deberá lucir en las subagrupaciones A-2) y A-3) del balance consolidado de acuerdo con su naturaleza.
- 4) El beneficio o pérdida que subsista se eliminará contra la participación en la sociedad dependiente que ha sido objeto de transmisión.

Ejemplo de operaciones entre empresas del grupo con participaciones del capital de sociedades del grupo

Las sociedades M (matriz) y F (filial) forman grupo de sociedades desde el día 2.1.X1. La sociedad M adquirió el 80% de las acciones de F por un importe de 1.650 u.m. El PN de la sociedad F en el momento del control estaba formado por un capital de 1.500 u.m. y reservas de 500 u.m. (en todos los activos y pasivos de la sociedad F coincide su valor de mercado con su valor razonable).

Así, en la primera consolidación aparece un fondo de comercio de la inversión en F de 50 u.m.

	Importe
Valor contable de la participación en F	1.650
- Parte proporcional de PN 80% de (1.500 + 500)	-1.600
Fondo de comercio	50

A finales del ejercicio X1 la sociedad M adquiere el 90% de las acciones de S por importe de 650 u.m. El PN de la sociedad S en el momento del control estaba formado por un

capital de 600 y reservas de 100 u.m. (en todos los activos y pasivos de la sociedad S coincide su valor de mercado con su valor razonable).

También calculamos el fondo de comercio o diferencia negativa por la inversión en S. En este caso se obtiene un fondo de comercio de 20 u.m.

	Importe
Valor contable de la participación en S	650
– Parte proporcional de PN 90% de (600 + 100)	–630
Fondo de comercio	20

Supongamos que la sociedad M vende a F las acciones que posee de las acciones de S por importe de 700 u.m. (acciones que posee M de la sociedad S, del grupo). Operación que se realiza a principios de X4.

La sociedad S tiene en esa fecha unas reservas de 120 u.m. (se ha producido un aumento de las reservas por importe de 20 u.m.).

En este sentido, la última eliminación I-PN (realizada en la consolidación a finales de X3) de M con relación a S fue la siguiente:

Balance		D	H
	Capital (S)	600	
	Reservas (S)	120	
	Fondo de comercio de consolidación	20	
	Inversión financiera en S		650
	RSC (90% de 20 u.m.)		18
	Socios externos de S (10% de 720)		72

La amortización del fondo de comercio: 10% anual (10% de 20 = 2 u.m. por ejercicio).

Año X2: 2 u.m. (con cargo a reservas ya que proviene de años anteriores).

Año X3: 2 u.m. (con cargo a PyG de M por la amortización del ejercicio).

Balance		D	H
	Reservas (M)	2	
	PyG (M)	2	
	Amortización acumulada del fondo de comercio		4

Balance		D	H
	Dotación amortización del fondo de comercio	2	
	PyG (M)		2

Trabajo a realizar: analizar la eliminación del resultado obtenido por M al vender las acciones de S (del grupo) a F (otra sociedad del grupo).

Paso 1: determinar el resultado obtenido por M por la venta de las acciones (operación intragrupo).

- Coste de las acciones (valor contable de la participación): 650 u.m.
- Precio de venta: 700 u.m.
- Beneficio de la operación reflejado en las cuentas de M: 50 u.m.

Paso 2: análisis del beneficio a diferir. Determinar el resultado obtenido por M por la venta de las acciones.

El beneficio de 50 u.m. obtenido por la venta de las acciones tiene su origen parcial en la parte de RSC generadas por la sociedad S desde que forma grupo con M y F.

Observad que la última RSC tenía una valoración de 18 u.m. (el 90% de 20 u.m. obedecía al porcentaje del incremento de reservas de S desde que forma grupo).

Por tanto, el beneficio de 50 u.m. obtenido por M deberá diferirse:

- 18 u.m. con ajuste a reservas (vinculado al importe de RSC generadas por la sociedad S)
- 32 u.m. con ajuste a pérdidas y ganancias

Paso 3: eliminaciones a principios de X4.

Por la parte del beneficio vinculada a la RSC el ajuste sería:

Balance		D	H
	PyG (M)	18	
Reservas (M)			18

Por la parte del beneficio a diferir que subsiste sería:

Balance		D	H
	PyG (M)	32	
Inversión financiera en S			32

En la cuenta de pérdidas y ganancias se ajusta el resultado total de 50 u.m.

PyG		D	H
	Beneficio obtenido por la venta de participaciones en empresas del grupo (766)	50	
PyG (M)			50

Y el efecto impositivo, en su caso (supongamos un tipo del 25%). Este solo se consideraría en el supuesto de que la sociedad M haya tributado en sus cuentas individuales por el beneficio de 50 u.m.

Balance		D	H
	Activo por impuesto diferido (25% de 50 u.m.)	12,5	
PyG (M)			12,5

PyG		D	H
	PyG (M)	12,5	
	Impuesto sobre sociedades		12,5

Y la eliminación I-PN después de la fecha de la operación intragrupo (02.01.X4) sería:

Balance		D	H
	Capital (S)	600	
	Reservas (S)	120	
	Fondo de comercio de consolidación	20	
	Inversión financiera en S		668
	RSC		0
	Socios externos de S (10% de 720)		72

Y la amortización del fondo de comercio de consolidación (años anteriores X2 y X3).

Balance		D	H
	Reservas (M)	4	
	Amortización acumulada del fondo de comercio		4

Con estos ajustes observad que:

- Se ha diferido el beneficio de 50 u.m.
- El valor de la inversión financiera en S se ha eliminado por 668 u.m. (700 de coste – ajuste de 32).
- La RSC ha desaparecido. En su lugar tenemos las reservas de 18 u.m., como consecuencia del diferimiento del beneficio.
- El patrimonio neto (excluido el resultado del ejercicio) no ha variado con relación a la fecha anterior de la transacción de las participaciones.
- Se ha considerado el efecto impositivo.

7. Casos resueltos

7.1. Caso 1. Eliminaciones por operaciones internas de existencias

Las sociedades A y B forman un grupo sujeto a consolidación de cuentas desde el 1 de enero de X0, en que A adquirió el 80% del capital y los derechos de voto de B.

Durante los ejercicios X0 y X1 han tenido lugar las siguientes operaciones internas de existencias entre las sociedades A y B (el efecto impositivo es del 25%) y las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

1) La sociedad A vende a la sociedad B existencias por importe de 200 u.m. con un beneficio de 30 u.m. a 31.07.X0. **Se pide:** la consolidación a 31.12.X0, teniendo en cuenta que en esa fecha la totalidad de las existencias permanecen en los almacenes de B.

2) La sociedad A vende a la sociedad B existencias por importe de 300 u.m. con una pérdida de 50 u.m. a 31.07.X0. Dicha pérdida no obedece a ningún deterioro de las existencias vendidas. **Se pide:** la consolidación a 31.12.X0, teniendo en cuenta que en esa fecha la totalidad de las existencias permanecen en los almacenes de B.

3) La sociedad A vende a la sociedad B existencias por importe de 360 u.m. con un beneficio de 30 u.m. a 31.12.X0. En noviembre de X1 la sociedad B vende un 25% de las mismas a terceros ajenos al grupo a un precio de 420 u.m. El resto de existencias se vende a terceros ajenos al grupo a lo largo del ejercicio X1. **Se pide:** la consolidación a 31.12.X0 y a 31.12.X1.

4) La sociedad A vende a la sociedad B existencias por importe de 200 u.m. con un beneficio de 40 u.m. a 31.12.X0. Un 50% de dichas existencias se venden a terceros ajenos al grupo a un precio de 270 u.m. a lo largo del año X1, mientras que el resto permanece en los almacenes de B a 31.12.X1. **Se pide:** la consolidación a 31.12.X0 y a 31.12.X1.

Solución

1)

a) Efectuamos la eliminación en balance y cuenta de resultados por el beneficio neto no realizado.

Balance		D	H
	PyG (A)	30	
	Existencias		30

PyG		D	H
	Variación de existencias	30	
	PyG (A)		30

Y a continuación los ajustes por el efecto impositivo:

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	7,5	
	PyG (A)		7,5

PyG		D	H
	PyG (A)	7,5	
	(630) Impuesto sobre beneficios		7,5

b) Eliminamos también la compra y la venta ya que la transacción se ha producido en el mismo ejercicio de la consolidación.

Balance		D	H
	Ventas	200	
	Compras		200

2)

a) Eliminamos la pérdida tanto de balance como de la cuenta de resultados:

Balance		D	H
	Existencias	50	
	PyG (A)		50

PyG		D	H
	PyG (A)	50	
	Variación de existencias		50

Y hacemos los correspondientes ajustes por efecto impositivo:

Balance		D	H
	PyG (A)	12,5	
	(479) Pasivo por impuesto diferido		12,5

PyG		D	H
	(630) Impuesto sobre beneficios	12,5	
	PyG (A)		12,5

b) Eliminamos la compra y la venta ya que la consolidación se efectúa en el mismo ejercicio de la transacción.

Balance		D	H
	Ventas	300	
	Compras		300

3)

a) Ajustes de consolidación a 31.12.X0

- Efectuamos la eliminación en balance y cuenta de resultados por el beneficio no realizado:

Balance		D	H
	PyG (A)	30	
	Existencias		30

PyG		D	H
	Variación de existencias	30	
	PyG (A)		30

Y hacemos los correspondientes ajustes por el efecto impositivo:

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	7,5	
	PyG (A)		7,5

PyG		D	H
	PyG (A)	7,5	
	(630) Impuesto sobre beneficios		7,5

- Eliminamos la compra y la venta ya que la consolidación se efectúa en el mismo ejercicio de la transacción.

PyG		D	H
	Ventas	360	
	Compras		360

b) Ajustes de consolidación a 31.12.X1

En este caso, el beneficio que no se realizó en el ejercicio anterior y que eliminamos sí se ha realizado este año. Pero lo que pasa es que, a efectos de la consolidación, se realiza en el X1 mientras que en contabilidad individual se contabilizó en X0, con lo que se debe **trasladar** del X0 al X1. Y ¿cómo se traslada?, pues cargando reservas y abonando resultados (es como si se "quitase" de reservas y se "incluyera" en resultado de este año).

Balance		D	H
	Reservas (A)	30	
	PyG (A)		30

Y hacemos el correspondiente ajuste en la cuenta de resultados:

PyG		D	H
	PyG (A)	30	
Variación de existencias			30

Ajustamos el efecto impositivo tanto en balance como en cuenta de resultados:

Balance		D	H
	PyG (A)	7,5	
Reservas (A)			7,5

PyG		D	H
	(630) Impuesto beneficios	7,5	
PyG (A)			7,5

4)

a) Ajustes de consolidación a 31.12.X0

- Eliminamos el resultado del balance y de la cuenta de resultados:

Balance		D	H
	PyG (A)	40	
Existencias			40

PyG		D	H
	Variación de existencias	40	
PyG (A)			40

Y hacemos el ajuste por el efecto impositivo:

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	10	
	PyG (A)		10

PyG		D	H
	PyG (A)	10	
	(630) Impuesto sobre beneficios		10

- Eliminamos la compra y la venta:

PyG		D	H
	Ventas	200	
	Compras		200

b) Ajustes de consolidación a 31.12.X1

Volvemos a trasladar en los mismos términos que hemos explicado en el punto 3):

Balance		D	H
	Reservas (A)	20	
	PyG (A)		20

PyG		D	H
	PyG (A)	20	
	Variación de existencias		20

Balance		D	H
	PyG (A)	5	
	Reservas (A)		5

PyG		D	H
	(630) Impuesto beneficios	5	
	PyG (A)		5

Por la parte de beneficio no realizado deberemos hacer la correspondiente eliminación en balance. Lo primero que hay que recordar es que podemos pensar que no tengo que eliminar el beneficio porque ya lo eliminamos el año pasado. Es importante recordar que el grupo no tiene entidad legal y por tanto no "arrastra" ajustes de años anteriores. Tenemos que pensar que cada ejercicio consolidamos como si, en realidad, nunca hubiésemos consolidado antes (aunque en realidad sí lo hayamos hecho).

Balance		D	H
	Reservas (A)	20	
	Existencias		20

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	5	
	Reservas (A)		5

7.2. Caso 2. Eliminaciones por operaciones internas de existencias

A y B forman un grupo desde el 1 de enero de X0, fecha en que la sociedad A compró el 75% del capital y derechos de voto de B.

1) El 1.12.X0 A vendió a B unas existencias por 50.000 u.m. al contado. A perdió 10.000 u.m. El precio se fijó obedeciendo a una decisión estratégica de la dirección del grupo, sin que se haya producido una depreciación efectiva de las citadas mercaderías. A 31.12.X0, B había enajenado a terceros el 25% de las mercaderías compradas a A. A su vez, a 31.12.X1, B aún tenía en sus almacenes la mitad de las mercaderías adquiridas a A.

2) El 1.7.X1, B vendió a A unas materias primas al contado por 25.000 u.m., lo que le supuso a B una pérdida de 15.000 u.m. Dicha pérdida era por depreciación (reversible) de las materias primas. A 31.12.X1, A había incorporado en su totalidad a los productos terminados las materias primas compradas.

Se pide: la consolidación para los ejercicios X0 y X1. El tipo impositivo aplicable es del 25% y las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Solución

1)

a) Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X0 serían:

- Eliminamos la pérdida en balance y cuenta de resultados y reflejamos el efecto impositivo.

Balance		D	H
	Existencias	7.500	
	PyG (A)		7.500

PyG		D	H
	PyG (A)	7.500	
	Variación de existencias		7.500

Balance		D	H
	PyG (A)	1.875	
	(479) Pasivo por impuesto diferido		1.875

PyG		D	H
	(630) Impuesto sobre beneficios	1.875	
	PyG (A)		1.875

- Eliminamos la compra y la venta:

PyG		D	H
	Ventas	50.000	
	Compras		50.000

b) Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X1 serían:

- Durante X1 B ha vendido a terceros otro 25% de las existencias y el 50% aún se encuentra en el almacén. Traslado de la pérdida realizada en el ejercicio X1 por el 25% de las existencias vendidas a terceros.

Balance		D	H
	PyG (A)	2.500	
	Reservas (A)		2.500

PyG		D	H
	Variación de existencias	2.500	
	PyG (A)		2.500

Balance		D	H
	Reservas (A)	625	
	PyG (A)		625

PyG		D	H
	PyG (A)	625	
	(630) Impuesto sobre beneficios		625

- Eliminación de la pérdida no realizada en el ejercicio X1 por la parte no vendida. De nuevo no podemos pensar que este ajuste ya se hizo el año pasado. Reflejamos también el efecto impositivo.

Balance		D	H
	Existencias	5.000	
	Reservas A		5.000

Balance		D	H
	Reservas (A)	1.250	
	(479) Pasivo por impuesto diferido		1.250

2)

a) Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X1 serían:

- Eliminación de la pérdida y reconocimiento del deterioro:

Balance		D	H
	Existencias	15.000	
	PyG (A)		15.000

PyG		D	H
	PyG (A)	15.000	
	Variación de existencias		15.000

Balance		D	H
	PyG (A)	15.000	
	(3xx) Deterioro de existencias		15.000

PyG		D	H
	(6xx) Deterioro de existencias	15.000	
	PyG		15.000

- Eliminación de la compra y venta:

PyG		D	H
	Ventas	25.000	
	Compras		25.000

7.3. Caso 3. Inmovilizado depreciable

Las sociedades A y B forman un grupo desde el 1 de enero de X0, fecha en que la sociedad A adquirió el 80% de las acciones representativas del capital social de la sociedad B, lo que le otorga un porcentaje equivalente de los derechos de voto.

Las operaciones internas efectuadas desde la formación del grupo han sido:

1) El 1 de enero de X1, B vendió a A unas instalaciones técnicas por un importe de 120.000 u.m., con un beneficio para la vendedora de 60.000 u.m. La sociedad A amortiza el elemento adquirido en cinco años. El 31.12.X2 la empresa mantiene las instalaciones en la empresa.

2) El 1 de julio de X2, la sociedad A vendió a la sociedad B una máquina por un precio de 100.000 u.m., lo que le supuso una pérdida de 10.000 u.m. La sociedad B estima una vida útil para la máquina de diez años. La pérdida intragrupo responde a una depreciación duradera pero reversible de la máquina.

Se pide: realizar los ajustes de consolidación a 31.12.X1 y 31.12.X2, sabiendo que el tipo impositivo es del 25% y las dos sociedades tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Solución

1)

a) Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X1 serían: el beneficio por venta ha sido de 60.000 u.m., pero como a su vez la compradora está amortizando de más en 12.000 u.m. tenemos que eliminar también el exceso de amortización por 12.000 u.m., con lo que la corrección final queda por 48.000 u.m. de menos beneficio en balance.

Balance		D	H
	PyG (B)	48.000	
	Amortización acumulada	12.000	
	Maquinaria		60.000

PyG		D	H
	Beneficio venta inmovilizado	60.000	
	PyG (B)		48.000
	Amortización		12.000

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	12.000	
PyG (B)			12.000

PyG		D	H
	PyG (B)	12.000	
(630) Impuesto sobre beneficios			12.000

b) Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X2 serían: en el año siguiente, como la sociedad A aún mantiene las instalaciones en la empresa, eliminamos de nuevo el beneficio no realizado de 60.000 u.m. y el exceso de dotación en 24.000 u.m. El cargo en reservas de 48.000 u.m. corresponde a 36.000 u.m. de beneficio no realizado (exceso de amortización de los ejercicios X3, X4 y X5) más el exceso de dotación de X2 que tenemos que "trasladar" a este ejercicio (corresponden al abono de 12.000 u.m. que encontráis en PyG).

Balance		D	H	
	Reservas (B)	48.000		
	Amortización acumulada	24.000		
	Maquinaria			60.000
PyG (B)			12.000	

PyG		D	H
	PyG (B)	12.000	
Amortización			12.000

Con su correspondiente efecto impositivo:

Balance		D	H	
	PyG (B)	3.000		
	(474) Activo por impuesto diferido	9.000		
Reservas (B)			12.000	

PyG		D	H
	(630) Impuesto sobre beneficios	3.000	
	PyG (A)		3.000

2)

a) Los ajustes a realizar en la consolidación a 31.12.X2 serían:

- En este caso eliminamos la pérdida que se ha producido en la venta:

Balance		D	H
	Maquinaria	10.000	
	PyG (A)		9.500
	Amortización acumulada		500

PyG		D	H
	PyG (A)	9.500	
	Amortización	500	
	Pérdidas venta inmovilizado		10.000

- Dotamos el deterioro:

Balance		D	H
	PyG (A)	10.000	
	Deterioro inmovilizado		10.000

PyG		D	H
	Gasto deterioro inmovilizado	10.000	
	PyG (A)		10.000

- Y reflejamos el efecto impositivo de la amortización:

Balance		D	H
	(474) Activo por impuesto diferido	125	
	PyG (A)		125

PyG		D	H
	PyG (A)	125	
	(630) Gasto impuesto sociedades		125

Únicamente reflejamos el efecto impositivo de la amortización, ya que la eliminación del resultado por la operación del inmovilizado se ve compensada con la pérdida por deterioro, con lo que el efecto impositivo quedaría compensado.

7.4. Caso 4. Eliminaciones por operaciones internas de servicios financieros

Las sociedades A y B forman grupo desde el 1 de enero de X0, fecha en que A adquirió el 65% de B.

Con fecha 1 de mayo de X0, la sociedad B concede un préstamo de 60.000 u.m. a la sociedad A en las siguientes condiciones:

- Tipo de interés: 4% anual pagadero por semestres vencidos los días 31 de julio y diciembre.
- Amortización única de capital el 1 de febrero de X3.

Se pide: efectuar los ajustes necesarios para la consolidación a 31.12.X0, 31.12.X1, 31.12.X2 y 31.12.X3.

Solución

Ajustes de consolidación a 31.12.X0 por el importe del préstamo y los intereses generados durante el año (solo 8 meses):

Balance		D	H
	Préstamos largo plazo empresas grupo	60.000	
	Créditos largo plazo empresas grupo		60.000

PyG		D	H
	Ingresos financieros ($60.000 \times 0,04 \times 8/12$)	1.600	
	Gastos financieros		1.600

Ajustes de consolidación a 31.12.X1:

Balance		D	H
	Préstamos largo plazo empresas grupo	60.000	
	Créditos largo plazo empresas grupo		60.000

PyG		D	H
	Ingresos financieros ($60.000 \times 0,4$)	2.400	
	Gastos financieros		2.400

Ajustes de consolidación a 31.12.X2:

Balance		D	H
	Préstamos largo plazo empresas grupo	60.000	
	Créditos largo plazo empresas grupo		60.000

PyG		D	H
	Ingresos financieros ($60.000 \times 0,4$)	2.400	
	Gastos financieros		2.400

Ajustes de consolidación a 31.12.X3. En este año se liquida el préstamo y por tanto solo se deben eliminar los intereses generados (4 meses):

PyG		D	H
	Ingresos financieros ($60.000 \times 0,04 \times 4/12$)	800	
	Gastos financieros		800

7.5. Caso 5. Eliminaciones por operaciones con activos financieros de empresas del grupo

Las sociedades X y Z forman grupo de sociedades desde el 2.1.X1. La sociedad X adquirió el 80% de las acciones de Z.

La sociedad Z posee en su activo unas participaciones en el capital de la sociedad A (ajena al grupo) con un valor contable de 3.000 u.m.

A finales del ejercicio X1 la sociedad Z vende las citadas acciones de A a la sociedad dominante X por un precio de 3.100 u.m. (estas acciones se califican como cartera de negociación).

La sociedad X vende las acciones de A a una empresa ajena al grupo durante el ejercicio X2. El tipo impositivo es del 25% y las dos sociedades (X y Z) tributan individualmente en el impuesto de sociedades.

Se pide: efectuar los ajustes necesarios para la consolidación a 31.12.X1 y 31.12.X2.

Solución

1) Ajustes de consolidación a realizar a 31.12.X1

En el ejercicio X1 se produce la venta de las acciones de Z a X. De acuerdo con las normas de consolidación, el resultado obtenido por la operación intragrupo debe diferirse. Como se trata de una operación efectuada en el ejercicio de la consolidación diferiremos el resultado utilizando PyG (de la entidad Z, vendedora).

El resultado de la operación ha sido de un beneficio de 100 u.m. (precio de venta de 3.100 u.m. menos el valor contable de 3.000 u.m.).

Balance		D	H
	PyG (Z)	100	
Inversiones financieras (grupo 5)			100

Con este ajuste diferimos el beneficio obtenido por Z y ajustamos el valor de las inversiones financieras al valor contable en el momento de la transacción.

PyG		D	H
	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda (766)	100	
PyG (Z)			100

Finalmente, hay que tener en cuenta el efecto impositivo. En este caso debe registrarse el activo por impuesto diferido derivado de la tributación que F habrá realizado por el beneficio obtenido.

Balance		D	H
	Activo por impuesto diferido (25% de 100 u.m.)	25	
PyG (Z)			25

PyG		D	H
	PyG (Z)	25	
Impuesto sociedades			25

2) Ajustes de consolidación a realizar a 31.12.X2

En X2 se produce la venta a terceros ajenos al grupo de las citadas acciones. Es decir, la empresa X vende a otra ajena al grupo las acciones de A de que dispone.

Por tanto, hemos de reconocer en este año el beneficio intragrupo que se ha diferido en X1. Ello supone reconocer en las cuentas consolidadas de X2 un beneficio bruto de 100 u.m. derivado de la operación efectuada en el año anterior.

Balance		D	H
	Reservas (Z)	100	
PyG (Z)			100

PyG		D	H
	PyG (Z)	100	
Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda (766)			100

Finalmente, hay que tener en cuenta el efecto impositivo. En este caso debe registrarse el impuesto sobre sociedades como gasto del período.

Balance		D	H
	PyG (Z) (25% de 100 u.m.)	25	
	Reservas (Z)		25

PyG		D	H
	Impuesto sociedades	25	
	PyG (Z)		25

7.6. Caso 6. Eliminaciones por operaciones entre empresas del grupo con participaciones del capital de sociedades del grupo

Las sociedades A (matriz) y B (filial) forman grupo de sociedades desde el día 2.1.X1. La sociedad A adquirió el 100% de las acciones de B por un importe de 2.000 u.m. El PN de la sociedad B en el momento del control estaba formado por un capital de 1.500 u.m. y reservas de 400 u.m. (en todos los activos y pasivos de la sociedad B coincide su valor de mercado con su valor razonable).

Así, en la primera consolidación aparece un fondo de comercio de la inversión en B de 100 u.m.:

	Importe
Valor contable de la participación en B	2.000
– Parte proporcional de PN 100% de (1.500 + 400)	–1.900
Fondo de comercio	100

A finales del ejercicio X1 la sociedad B adquiere el 90% de las acciones de C por importe de 500 u.m. El PN de la sociedad C en el momento del control estaba formado por un capital de 400 u.m. y reservas de 50 u.m. (en todos los activos y pasivos de la sociedad C coincide su valor de mercado con su valor razonable).

También calculamos el fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación por la inversión en C. En este caso se obtiene un fondo de comercio de 20 u.m.

	Importe
Valor contable de la participación en C	500
– Parte proporcional de PN 90% de (400 + 50)	–405
Fondo de comercio	95

Supongamos que la sociedad B vende a A la totalidad de las acciones que posee de C por importe de 540 u.m. (acciones que posee B de la sociedad C, del grupo). Operación que se realiza el 1.1.X4.

La sociedad C tiene en esa fecha unas reservas de 90 u.m. (se ha producido un aumento de las reservas por importe de 40 u.m.).

En este sentido, la última eliminación I-PN (realizada en la consolidación a finales de X3) de B con relación a C fue la siguiente:

Balance		D	H
	Capital (C)	400	
	Reservas (C)	90	
	Fondo de comercio de consolidación	95	
	Inversión financiera en C		500
	RSC (90% de 40 u.m.)		36
	Socios externos de C (10% de 490)		49

La amortización del fondo de comercio: 10% anual (10% de 95 = 9,5 u.m. por ejercicio).

Año X2: 2 u.m. (con cargo a reservas ya que proviene de años anteriores).

Año X3: 1 u.m. (con cargo a PyG de M por la amortización del ejercicio).

Balance		D	H
	Reservas (M)	9,5	
	PyG (M)	9,5	
	Amortización acumulada del fondo de comercio		19

PyG		D	H
	Dotación amortización del fondo de comercio	9,5	
	PyG (M)		9,5

Se pide: analizar la eliminación del resultado obtenido por B al vender las acciones de C (del grupo) a A (otra sociedad del grupo) el 1.1.X4.

Solución

Paso 1: determinar el resultado obtenido por B por la venta de las acciones (operación intragrupo):

- Coste de las acciones: 500 u.m.
- Precio de venta: 540 u.m.
- Beneficio de la operación reflejado en las cuentas de B: 40 u.m.

Paso 2: análisis del beneficio a diferir. Determinar el resultado obtenido por B por la venta de las acciones.

El beneficio de 40 u.m. obtenido por la venta de las acciones tiene su origen parcial en la parte de RSC generada por la sociedad C desde que forma grupo con A y B.

Observad que la última RSC tenía una valoración de 36 u.m. (el 90% de 40 u.m., obedece al porcentaje del incremento de reservas de C desde que forma parte del grupo).

Por tanto, el beneficio de 40 u.m. obtenido por M deberá diferirse:

- 36 u.m. con ajuste a reservas (reservas generadas desde que C forma grupo con A y B)
- 4 u.m. con ajuste a pérdidas y ganancias

Paso 3: eliminaciones correspondientes al 1.1.X4.

Por la parte del beneficio vinculada a la RSC:

Balance		D	H
	PyG (B)	36	
	Reservas (B)		36

Por la parte del beneficio a diferir que subsiste:

Balance		D	H
	PyG (B)	4	
	Inversión financiera en C		4

En la cuenta de pérdidas y ganancias se ajusta el resultado total de 40 u.m.:

PyG		D	H
	Beneficio obtenido por la venta de participaciones en empresas del grupo (766)	40	
	PyG (B)		40

Y el efecto impositivo en su caso (supongamos 25%). Este solo se consideraría en el supuesto de que la sociedad M haya tributado en sus cuentas individuales por el beneficio de 40 u.m.

25% del beneficio total a diferir: 25% de 40 u.m. = 10 u.m.

Balance		D	H
	Activo por impuesto diferido	10	
	PyG (B)		10

PyG		D	H
	PyG (B)	10	
	Impuesto sobre sociedades		10

Y la eliminación I-PN después de la operación intragrupo sería (02.01.X4):

Balance		D	H
	Capital (C)	400	
	Reservas (C)	90	
	Fondo de comercio de consolidación	95	
	Inversión financiera en C		536
	RSC		0
	Socios externos de C (10% de 490)		49

Y la amortización del fondo de comercio de consolidación (años anteriores X2 y X3).

Balance		D	H
	Reservas (B)	19	
	Amortización acumulada del fondo de comercio		19

Con estos ajustes observad que:

- Se ha diferido el beneficio de 40 u.m.
- El valor de la inversión financiera en C se ha eliminado (540 de coste contabilizado en el balance de A menos ajuste de 4 y de 536).
- La RSC ha desaparecido. En su lugar tenemos las reservas de 36 u.m. como consecuencia del diferimiento del beneficio.
- El patrimonio neto (excluido el resultado del ejercicio) no ha variado con relación a la fecha anterior de la transacción de las participaciones.
- Se ha considerado el efecto impositivo.

Resumen

En el presente módulo se expone el tratamiento a efectos de consolidación que se debe llevar a cabo en el caso de que las sociedades del grupo hayan efectuado transacciones internas entre ellas que den lugar a eliminaciones. Si las sociedades que conforman el perímetro de consolidación efectúan transacciones internas entre ellas, se pueden producir resultados para el grupo, tanto beneficios como pérdidas, que deberán ser eliminados. A su vez, nos podemos encontrar con que tengamos que eliminar ingresos y gastos o activos y pasivos que se han generado con motivo de dichas operaciones internas y que, desde el momento en que consideramos el conjunto de sociedades como una unidad económica y, por tanto, como una única entidad, no deberían aparecer en las cuentas consolidadas.

Las operaciones que pueden tener lugar entre empresas del grupo darán lugar a dos tipos diferentes de eliminaciones, las que afectan al resultado del grupo y las que no afectan al resultado del grupo (por ejemplo un crédito entre empresas).

La regla general será que, a la hora de proceder a la consolidación, en el caso de que se hayan producido operaciones internas entre empresas del grupo, deberán eliminarse las partidas intragrupo y, en su caso, el resultado interno que se haya producido en dicha operación.

La normativa de consolidación regula en sus artículos 41 y 42 cómo deben llevarse a cabo dichas eliminaciones de partidas intragrupo y establece las siguientes reglas principales:

1) Deben eliminarse en su totalidad en las cuentas anuales consolidadas las partidas intragrupo. Se entiende por partidas intragrupo, por una parte, los saldos pendientes al cierre del ejercicio con relación a créditos y deudas entre empresas del grupo que figuran en los balances individuales y, por otra, los ingresos y gastos entre sociedades del grupo reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias de cada sociedad.

2) Cuando en la operación interna se haya producido un resultado, este deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo. Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición (cuando la partida objeto de la operación intragrupo aún no se ha realizado a terceros). El diferimiento del resultado se debe realizar reduciendo/aumentando el valor de la partida objeto de la transacción. Con ello conseguiremos que el activo objeto de la

transacción figure en el balance por el valor contable que tenía antes de la transacción intragrupo y no por el valor (importe) derivado de la transacción intragrupo.

En cambio, si la partida objeto de la transacción intragrupo ha sido realizada (vendida) a terceros en el mismo ejercicio de la transacción intragrupo, el resultado se considera realizado y no es necesario realizar ningún ajuste y diferimiento del resultado. En este caso, la partida afectada (por ejemplo, existencias) ya no figurará en el balance individual de la empresa y, por consiguiente, tampoco en el balance consolidado.

Estas normas sobre diferimiento de resultados se aplicarán a:

- Eliminaciones por operaciones internas de existencias.
- Eliminaciones por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias.
- Eliminaciones por operaciones internas de instrumentos financieros y transmisión de participaciones entre sociedades del grupo.

En cambio, no deberán ser objeto de ajuste de resultado las operaciones intragrupo por operaciones internas de servicios. Es decir, operaciones que se consideran gasto por una de las entidades e ingreso por otra. El mismo tratamiento tendrán los intereses devengados derivados de créditos concedidos intragrupo.

Finalmente, las operaciones por operaciones internas de dividendos darán lugar a una cancelación del resultado de la sociedad receptora del dividendo con imputación a reservas. Es decir, no se trata de un diferimiento sino de un ajuste del resultado que es traspasado a reservas.

