

## **Caso práctico sobre llevanza de la contabilidad y la formulación de cuentas anuales por las agrupaciones de empresas sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 5.1 de la Orden ICT/1466/2021.**

09/11/2022

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

El día 7 de noviembre de 2022, el ICAC ha publicado en su web la consulta número 2 del BOICAC número 132 sobre la llevanza de la contabilidad y la formulación de cuentas anuales por las agrupaciones de empresas sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 5.1 de la Orden ICT/1466/2021.

La consulta versa sobre las obligaciones mercantiles de las agrupaciones de empresas sin personalidad jurídica reguladas por el art. 5.1 de la Orden ICT/1466/2021, de 23 de diciembre, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de ayudas a actuaciones integrales de la cadena industrial del vehículo eléctrico y conectado dentro del Proyecto Estratégico para la Recuperación y Transformación Económica en el sector del Vehículo Eléctrico y Conectado (PERTE VEC), en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, modificada por la orden ICT/209/2022, de 17 de marzo.

Concretamente, en la consulta se plantean las siguientes cuestiones:

- Si estas agrupaciones empresariales tienen obligación, en base a la normativa que les sea de aplicación, de llevanza de contabilidad y de formulación de cuentas anuales que reflejen la imagen fiel de su patrimonio, resultado y situación financiera (art. 2.1 RAC) o se le exija la presentación de unas cuentas o estados financieros auditados, aun cuando dicha normativa no establezca un marco normativo de información financiera aplicable (art. 2.2 RAC).
- En el caso de que la agrupación decidiera elaborar unos estados financieros o cuentas anuales de forma voluntaria, por no estar obligado ni a su elaboración ni a su auditoría, cuál podría ser el marco de información financiera aplicable de acuerdo con su naturaleza: el Plan General de Contabilidad, una adaptación u otros.

En primer lugar, el ICAC recuerda que, para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, el Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, recoge una nueva figura de colaboración público-privada: Los Proyectos Estratégicos para la Recuperación y Transformación Económica («PERTE»). La industria de la automoción tiene un papel estratégico en la economía nacional, motivo por el cual el Consejo de Ministros ha declarado primer Proyecto Estratégico para la Recuperación y Transformación Económica el desarrollo de un ecosistema para la fabricación del Vehículo Eléctrico y Conectado (PERTE VEC).

Para el desarrollo del PERTE VEC y con el objetivo de establecer una colaboración entre empresas en la cadena de valor del vehículo eléctrico y conectado, tal y como se indica en la introducción de la orden ICT/1466/2021, de 23 de diciembre, las entidades interesadas deberán constituir una agrupación de empresas sin personalidad jurídica y suscribir con carácter previo a la formación de la solicitud un acuerdo interno que incluya lo recogido en el art. 67 del Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre.

La citada orden regula en su artículo 5 los beneficiarios de estas ayudas como se reproduce a continuación:

“Artículo 5. Beneficiarios.

1. Podrán acogerse a las ayudas establecidas en esta orden las agrupaciones sin personalidad jurídica propia que hayan establecido con anterioridad un acuerdo de agrupación y cumplan los requisitos establecidos en el anexo VI de esta orden. Adicionalmente, las entidades que conformen esta agrupación deberán cumplir lo siguiente:

a) Podrán ser miembros de la agrupación las entidades personas jurídicas, públicas o privadas, con personalidad jurídica propia, legalmente constituidas en España y debidamente inscritas en el registro correspondiente, con independencia de su forma jurídica y su tamaño.

b) Cada una de las entidades miembros de la agrupación deberá haber suscrito, antes de la presentación de la solicitud, un acuerdo interno (en adelante, el acuerdo de agrupación) que regule el funcionamiento de la misma, y que cumpla los requisitos establecidos en el anexo VI de esta orden, conforme con lo establecido en el artículo 67.2 del Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre.

(...)”

Pues bien, a este respecto el ICAC concluye que “.....las agrupaciones de empresas son entidades que carecen de personalidad jurídica y en este sentido, cabe señalar, que no están obligadas a formular cuentas anuales a efectos mercantiles, sin perjuicio de que a los efectos de atender otro tipo de obligaciones (por ejemplo, las de índole fiscal). Por consiguiente, un adecuado control interno producirá normalmente que estas entidades lleven unos registros cuya confección podrá realizarse de forma similar a los libros de contabilidad que resultan obligatorios para las empresas.

.....

Sobre la integración de las operaciones realizadas por una Unión Temporal de Empresas en la contabilidad de los partícipes, los integrantes de estas agrupaciones serán quienes deban recoger en su contabilidad las operaciones de la agrupación,”

Por otro lado, la “consulta 1 del BOICAC número 105, de marzo de 2016, sobre la auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros o documentos contables de determinadas entidades en las que la normativa reguladora que les resulta de aplicación según su naturaleza jurídica no establece de forma expresa un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación”.

Como el ICAC indica, el tema es semejante a la problemática de las Uniones Temporales de Empresas. UTE’s, que tampoco tienen personalidad jurídica.

Por lo tanto, se trata de un acuerdo de colaboración entre empresas partícipes para llevar a cabo un trabajo determinado poniendo en común activos y esfuerzos para conseguir su buen fin.

Al igual que las UTE's tienen algunas obligaciones desde el punto de vista fiscal, pero en el Impuesto sobre sociedades se acogen al régimen especial regulado Capítulo II. Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

De tal modo que cada miembro de la agrupación que denominaremos partícipes residentes en España integrará su contabilidad los Activos, Pasivos, ingresos y gastos que le correspondan de la agrupación en función de su participación en la misma. Por lo tanto, se registrará en sus libros (diario, mayor, etc.) su participación en activos, pasivos, ingresos y gastos de la agrupación

Para realizar esta integración tenemos que referirnos a la consulta núm. 6 publicada en el BOICAC 87/SEPTIEMBRE 2011, sobre la integración de las operaciones realizadas por una Unión Temporal de Empresas, en la contabilidad de los partícipes.

Esta consulta indica que las UTEs, a efectos mercantiles, no vienen obligadas a formular cuentas anuales, sino que son sus partícipes quienes deben recoger en su contabilidad las operaciones de la UTE, sin perjuicio que, si tuvieran que atender otro tipo de obligaciones, por ejemplo, las impuestas por la norma fiscal, deban llevar un reflejo documental de su actividad, en cuyo caso habrá que estar a lo previsto por la normativa correspondiente.

Desde una perspectiva estrictamente contable, se rige por la norma de registro y valoración 20ª "Negocios conjuntos" del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece:

"Los negocios conjuntos pueden ser:

a) Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen: (...)

2.1. Explotaciones y activos controlados de forma conjunta. El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo, reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como la participación que corresponda a aquél.

También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes

en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio.

Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.”

Según el ICAC, teniendo en cuenta que las agrupaciones no son sujetos contables, para poder llevar un adecuado control interno, éstas normalmente llevarán unos registros auxiliares cuya confección podrá realizarse de forma similar a los libros obligatorios de contabilidad de las empresas.

Respecto a la forma y contenido de los registros contables que realice la agrupación, en sintonía con lo indicado anteriormente, deberían permitir obtener toda la información necesaria para que las empresas que participen en ella puedan posteriormente atender sus obligaciones contables.

Por último, en cuanto a la integración de las cuentas de la agrupación en la contabilidad del partícipe, deberá efectuarse de tal forma que al cierre del ejercicio figuren debidamente registrados y presentados en sus cuentas anuales todos los activos, pasivos, ingresos y gastos en la proporción que le corresponda en los términos indicados en la NRV 20<sup>a</sup>.

En resumen:

- Balance: Agregación de A. y P. de la UTE. en el Balance de cada partícipe en la proporción “t”. Eliminación de Activos y Pasivos recíprocos.
- Cuenta de P. y G.: Agregación de G. e I. de la agrupación en la Cuenta de P.y G. de cada partícipe en la proporción “t”
  - Eliminación de resultados no realizados en la proporción “t”
  - Eliminación de operaciones recíprocas en la proporción “t”
  - Homogeneización temporal y valorativa (Criterios de la empresa que tenga mayor participación)

En cuanto al registro contable de la integración en libros:

- Se tendrá en cuenta en el libro de Inventarios y Cuentas Anuales.
- Diario: También se registrarán porque se trata de operaciones realizadas por la propia empresa.
- Periodicidad anotaciones: No superiores a tres meses.

Esta periodicidad no superior a tres meses de los asientos de integración, puede generar ciertos problemas, ya que esta inclusión se realizará una vez realizada la necesaria homogeneización temporal y valorativa y las eliminaciones y homogeneizaciones (inversión-patrimonio neto, partidas recíprocas y resultados internos).

Este problema, se puede realizar, en nuestra opinión:

- Hacer asiento trimestral por los movimientos (saldos) del trimestre, homogeneizaciones y eliminaciones, y en los trimestres siguientes hacer lo mismo, pero solamente por los movimientos del mes.
- Hacer asiento trimestral por los movimientos (saldos) del trimestre, homogeneizaciones y eliminaciones, y en los trimestres siguientes anular dicho asiento y hacer asiento nuevo por los saldos.

No obstante, pensamos que teniendo en cuenta que después del asiento de integración hay que realizar los ajustes y eliminaciones (inversión-patrimonio neto, partidas recíprocas y resultados internos) y las homogeneizaciones correspondientes, y que posteriormente, al inicio del trimestre siguiente tienen que anularse los asientos de eliminaciones, que se han realizado, pues solamente tiene efectos en la confección de las cuentas anuales. (Eliminación Inversión patrimonio neto y partidas recíprocas), el trabajo a soportar por los partícipes, no es baladí

Por todo ello, y sabiendo que lo correcto es realizarlo por periodos no superiores a tres meses, pero en nuestra opinión, pensamos que lo importante es que se haya realizado al cierre del ejercicio (tal y como recalca el ICAC en la presente consulta), siempre y cuando se tengan en cuenta la estimación correcta de los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Normalmente, la empresa de mayor participación en las Agrupación marca las normas de valoración y el procedimiento contable a aplicar, lleva la contabilidad de la Agrupación y pasa la información necesaria al resto de los partícipes.

Veamos un caso práctico:

La sociedad A residente en territorio español, participa en un 40 % en una agrupación de empresas sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 5.1 de la Orden ICT/1466/2021, para poder participar en los proyectos estratégicos para la Recuperación y Transformación Económica el desarrollo de un ecosistema para la fabricación del Vehículo Eléctrico y Conectado (PERTE VEC).

A 31 de diciembre de 20x1 el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad A son los siguientes:

<b>Balance sociedad A a 31 de diciembre de 20x1.</b>			
<b>ACTIVO</b>		<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>	
Inmovilizado material	392.000	Capital social	250.000
Mercaderías	200.000	Reservas	255.000
Clientes	190.000	Resultado ejercicio	11.200
Participación en Agrupación	60.000	Provisiones	7.800
Tesorería	58.000	Deudas largo plazo	145.000
		Deudas corto plazo	25.000
		Proveedores	206.000
<b>TOTAL</b>	<b>900.000</b>	<b>TOTAL</b>	<b>900.000</b>

<b>Cuenta de Pérdidas y Ganancias 20X1</b>	
Ventas	754.000
Compras mercaderías	-500.000
Gastos de personal	-165.000
Arrendamientos y cánones	-15.000
Transportes	-5.000
Primas seguros	-6.000
Suministros	-20.000
Amortizaciones	-20.000
<b>Resultado explotación.</b>	<b>23.000</b>
Ingresos financieros	1.000
Gastos financieros	-12.800
<b>Resultado antes de impuestos</b>	<b>11.200</b>

El balance de sumas y saldos de la Agrupación de empresas a 31 de diciembre es el siguiente:

<b>Balance sumas y saldos de la UTE a 31 de diciembre de 20x1</b>			
<b>Saldos deudores</b>		<b>Saldos acreedores</b>	
Inmovilizado material	11.000	Fondo operativo	150.000
Mercaderías	152.000	Proveedores	53.000
Clientes	70.000	Ventas mercaderías	298.600
Bancos	12.000	Ingresos financieros	900
Compras mercaderías	120.000		
Gastos de personal	109.000		
Arrendamientos y cánones	2.000		
Transportes	3.000		
Primas seguros	1.000		
Suministros	22.500		
<b>TOTAL</b>	<b>502.500</b>	<b>TOTAL</b>	<b>502.500</b>

Se tiene la siguiente información:

1. La sociedad A es proveedora habitual de la agrupación, las ventas realizadas durante el ejercicio han importado 100.000 euros, de las cuales 30.000 se encuentran en existencias finales, mientras que los saldos pendientes de cobro y pago al final del ejercicio ascienden a 30.000 euros. La sociedad A vende con un margen de beneficio sobre precio de venta es del 20 %

2. La Agrupación aplica para la valoración de las existencias el criterio FIFO, mientras que la sociedad A aplica el criterio PMP, existe una diferencia de valoración en las existencias de la Agrupación de más 3.000 euros.

Solución:

Imputación de Activos, pasivos, gastos e ingresos de la Agrupación				
4.400	Inmovilizado material			
60.800	Mercaderías			
28.000	Clientes			
4.800	Bancos			
40.000	Compras mercaderías			
8.000	Variación de existencias			
43.600	Gastos de personal			
800	Arrendamientos y cánones			
1.200	Trasportes			
400	Primas seguros			
9.000	Suministros	a	Fondo operativo	60.000
			Proveedores	21.200
			Ventas mercaderías	119.440
			Ingresos financieros	360

1. Homogeneización valorativa				
1.200	Variación de existencias	a	Mercaderías	1.200
	40 % sobre 3.000			
2. Eliminación Inversión-Patrimonio neto				
60.000	Fondo operativo	a	Particip. Agrupación	60.000
3. Eliminación activos y pasivos recíprocos.				
12.000	Proveedores	a	Clientes	12.000
	40 % sobre 30.000			
4. Eliminación de ingresos y gastos recíprocos.				
40.000	Ventas mercaderías	a	Compras mercaderías	40.000
	40 % sobre 100.000			
5. Eliminación de resultados no realizados.				
2.400	Variación de Existencias	a	Mercaderías	2.400
	40 % sobre 20 % sobre 30.000			

Obsérvese que todos ajustes y eliminaciones se han efectuado en el porcentaje de participación 40 %; el resto que corresponde a los otros partícipes se entiende que se han realizado efectivamente y no hay que eliminarlo. Únicamente se elimina la parte interna que corresponde a las relaciones partícipe y la agrupación.

Para determinar cómo quedaría la contabilidad de la Sociedad A después de la integración de las cuentas de la agrupación y de los ajustes y eliminaciones, podemos hacerlo en una hoja de cálculo, del modo siguiente:

HOJA DE TRABAJO INTEGRACIÓN PROPORCIONAL. BALANCE.							
ACTIVO	Sociedad A	40 % Agrupación	AJUSTES Y ELIMINACIONES			Ref.	Balance
			SUMA	DEBE	HABER		
Inmovilizado material	392.000	4.400	396.400				396.400
Mercaderías	200.000	60.800	260.800		1.200	1	257.200
					2.400	5	
Clientes	190.000	28.000	218.000		12.000	3	206.000
Participación en la agrupación	60.000		60.000		60.000	2	-
Tesorería	58.000	4.800	62.800				62.800
SUMA	900.000	98.000	998.000				922.400
<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>							
Capital social	250.000		250.000				250.000
Fondo operativo		60.000	60.000	60.000		2	-
Reservas	255.000		255.000				255.000
Resultado ejercicio	11.200	16.800	28.000		-3.600		24.400
Provisiones	7.800		7.800				7.800
Deudas largo plazo	145.000		145.000				145.000
Deudas corto plazo	25.000		25.000				25.000
Proveedores	206.000	21.200	227.200	12.000		3	215.200
SUMA	900.000	98.000	998.000				922.400
<b>HOJA DE TRABAJO INTEGRACIÓN PROPORCIONAL. Cuenta de Pérdidas y Ganancias.</b>							
Compras mercaderías	500.000	40.000	540.000		40.000	4	500.000
Variación de existencias		8.000	8.000	1.200		1	11.600
				2.400		5	
Gastos de personal	165.000	43.600	208.600				208.600
Arrendamientos y cánones	15.000	800	15.800				15.800
Transportes	5.000	1.200	6.200				6.200
Primas seguros.	6.000	400	6.400				6.400
Suministros.	20.000	9.000	29.000				29.000
Amortizaciones	20.000		20.000				20.000
Gastos financieros.	12.800		12.800				12.800
Suma	743.800	103.000	846.800				810.400
Ventas.	754.000	119.440	873.440	40.000		4	833.440
Ingresos financieros	1.000	360	1.360				1.360
Suma	755.000	119.800	874.800				834.800
Resultado.	11.200	16.800	28.000	-3.600			24.400
				112.000	112.000		

Determinación de la Base Imponible de la Sociedad A:

El ajuste de negativo 3.600 euros al resultado contable por la integración de los ingresos y gastos de la Agrupación, desde el punto de vista fiscal tributaría, surgiendo una diferencia temporaria positiva, por lo que:



Resultado contable	24.400
Ajuste resultado contable	3.600
<b>BASE IMPONIBLE</b>	<b>28.000</b>
Tipo impositivo	25%
Impuesto corriente	7.000
Impuesto diferido	900

7.000	(6300) Impuesto corriente	a	(4752) H.P. acreedora por IS	7.000
900	(4740) Activo dif.temp. deducible	a	(6301) Impuesto diferido	900

Impuesto devengado ascenderá a:  $7.000 - 900 = 6.100$ . 25 % sobre 24.400

A principios del año siguiente, y tras el asiento de apertura, hay que realizar los asientos de retrocesión de las eliminaciones efectuadas en el ejercicio anterior, del modo siguiente:

PRINCIPIOS DEL AÑO SIGUIENTE:				
1. Retrocesión del asiento eliminación inversión patrimonio neto.				
60.000	Participación en la Agrupación	a	Fondo operativo	60.000
2. Retrocesión de la eliminación activos y pasivos recíprocos. En el 40 %				
12.000	Clientes	a	Proveedores	12.000
	40 % sobre 30.000			
3. Retrocesión de la eliminación de resultados no realizados.				
Se supone que las mercaderías son enajenadas en este ejercicio a un tercero.				
3.600	Mercaderías	a	Variación existencias	3.600

Téngase en cuenta que estas transacciones entre la agrupación y el partícipe, realmente han ocurrido, y el año siguiente hay que reintegrar estos saldos, mediante los asientos de retrocesión oportunos.

En definitiva, que estas eliminaciones, se realizan a los únicos efectos de confeccionar el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del partícipe en el ejercicio.

Durante el ejercicio siguiente se adicionarán los movimientos que corresponda al partícipe sobre los existentes en las cuentas de la Agrupación, ya que partimos de los saldos finales del ejercicio anterior. Finalmente se realizarán los asientos que correspondan por los ajustes por homogeneización, inversión fondos propios, paridas recíprocas y de ajustes de resultados que correspondan.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.