

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 28/2004
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



FERNANDO JAVIER FERNÁNDEZ GONZÁLEZ
MIGUEL ÁNGEL GALVEZ LINARES

Profesores del CEF

BOICAC núm. 51, septiembre de 2002. Consulta 4

SUMARIO:

Sobre la interpretación que corresponde dar en caso de una escisión al artículo 181 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, relativo a las circunstancias que posibilitan la formulación de balance abreviado y, por ende, de la excepción de la obligación de someter sus cuentas anuales a revisión por parte de auditores de cuentas (art. 203.2 del TRLSA).

Respuesta:

En concreto, la consulta plantea el caso de una sociedad que segrega una parte de su patrimonio sin extinguirse, traspasando lo segregado a una sociedad de nueva creación. En relación con ambas sociedades, la sociedad escindida y la beneficiaria, se cuestiona la obligación de auditoría de las cuentas anuales respecto al primer ejercicio que se cierra con posterioridad a la inscripción de la escisión en el Registro Mercantil, señalándose que, en el ejercicio precedente, la sociedad estaba sometida a obligación de auditoría. El artículo 203 del TRLSA establece la obligación general de las sociedades anónimas de verificar sus cuentas anuales e informe de gestión por auditores de cuentas, exceptuando de esta obligación a las sociedades que puedan presentar balance abreviado.

A este respecto, el artículo 181 del TRLSA recoge en su apartado 1 los requisitos que durante dos ejercicios consecutivos deben reunirse (al menos dos de ellos) a la fecha de cierre para poder formular balance abreviado. Una vez adquirida la facultad de formular balance abreviado (y la consiguiente exoneración de obligación de auditoría) no se perderá si no se dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de los citados requisitos.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 181, dispone: «En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular balance abreviado si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior».

De acuerdo con lo anterior, en relación con la sociedad beneficiaria, hay que indicar que las cuentas anuales del primer ejercicio social desde su constitución (fecha de inscripción en el Registro Mercantil), habrá que analizar si concurren en ese primer ejercicio social dos de los tres requisitos para poder formular balance abreviado, conforme a lo establecido en el artículo del TRLSA anteriormente reseñado. En cuanto a la sociedad que se escinde, este Instituto entendía que existían dudas sobre la interpretación del susodicho artículo 181.2:

- Por un parte, parece que cabría considerar que no estando incluido el supuesto de la escisión en el mencionado apartado 2, éste no le resultaría de aplicación, por lo que debería seguir considerándose la regla de los dos años recogida con carácter general en el apartado 1. Adicionalmente, en tanto continúa la personalidad jurídica de la sociedad podría defenderse que no existen razones, al menos suficientes, para propugnar una ruptura en la exigencia de la continuidad concretada en el mantenimiento durante dos años consecutivos de las circunstancias especificadas.
- No obstante, surgen dudas por dos motivos; en primer lugar, por la referencia contenida en el artículo 254 del TRLSA que en relación con el régimen de escisión establece «La escisión se registrará, con las salvedades contenidas en los artículos siguientes, por las normas establecidas para la fusión en la presente Ley, ...», de lo cual podría considerarse que, si bien el citado artículo parece referirse a la regulación de los procesos de estas operaciones societarias, la remisión hecha se debe entender en un sentido más amplio.

Adicionalmente, en apoyo de esta interpretación hay que indicar que resultaría en cierta medida paradójico que mientras el supuesto de transformación queda incluido en el artículo 181.2, el de escisión, que económicamente suele ocasionar mayores alteraciones en lo referente al aspecto dimensional de la sociedad, quede fuera de su aplicación.

Por lo expuesto, este Organismo solicitó opinión a la Dirección General de los Registros y el Notariado, que entiende aplicable el artículo 181 al caso de la escisión, y que en relación con la sociedad preexistente, la escindida que mantiene su personalidad jurídica, igual que sucede con la trans-

formada o la absorbente en una fusión, el precepto permite acortar el horizonte temporal de cómputo de los tres parámetros cuantitativos del artículo 181 al primer ejercicio desde que tiene lugar la escisión y sin que sea relevante para el legislador qué clase de formato de cuentas anuales hubiera presentado la sociedad escindida en el ejercicio anterior.

EJEMPLO:

Según se desprende del informe de auditoría al que obligatoriamente está sujeta la sociedad «ARSUF, S.A.», las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 20X1 arrojan los siguientes datos a 31-12-20X1:

Total activo: 4.200.000 euros
Cifra de negocios: 5.880.000 euros
Plantilla media: 90 trabajadores

Magnitudes todas ellas inferiores a las del ejercicio anterior, dado que la sociedad se encuentra en fase de crisis.

Para intentar salir de la misma, el 1-1-20X2 se consuma la escisión parcial de «ARSUF, S.A.», constituyéndose la sociedad «MOHACS, S.A.», con el 40% de todos los bienes, derechos y obligaciones de «ARSUF».

A principios del ejercicio 20X2, «MOHACS, S.A.», ha realizado inversiones por valor de 130.000 euros y el 1.º de septiembre contrató 39 nuevos trabajadores que se mantienen en plantilla a fin de ejercicio y que han permitido a la sociedad que la rotación del activo (*) sea de 1,6.

Por su parte, «ARSUF, S.A.», después de la escisión no ha realizado nuevas inversiones, habiendo despedido a 6 trabajadores el 28 de febrero y mantiene una rotación del activo en el ejercicio 20X2 igual a la que tenía antes de la escisión.

SE PIDE: Emita un informe razonado acerca de la obligación de auditar las cuentas y formular el balance abreviado por ambas sociedades en 20X1 y 20X2.

Solución:*Ejercicio 20X1*

La sociedad «ARSUF, S.A.», no puede presentar el balance abreviado ya que el enunciado dice que está sujeta a la obligación de someter sus cuentas anuales a revisión por parte de auditores de cuentas, y según el artículo 203.2 TRLSA: «Se exceptúa de esta obligación [la de auditoría] a las sociedades que puedan presentar balance abreviado», luego *a sensu contrario*, si está obligado a auditar sus cuentas, no puede presentar el balance abreviado.

.../...

(*) Número de veces que las ventas engloban al activo total medio.

.../...

Además, en el año 20X1 no se cumplen dos de las circunstancias exigidas por el artículo 181.1 TRLSA, ya que:

	Límite artículo 181.1 (pesetas)	Límite artículo 181.1 (euros)	Situación de «ARSUF» (euros)
Total activo	300.000.000	1.803.036,31	4.200.000
Cifra de negocios	600.000.000	3.606.072,63	5.880.000
Plantilla media	50 trabajadores	50 trabajadores	90 trabajadores

Por otro lado, al decir el enunciado que todas las magnitudes son inferiores a las del año anterior, NO se da el supuesto previsto en el artículo 181.1 *in fine*: «Las sociedades no perderán la facultad de formular balance abreviado si no dejan de reunir, durante 2 ejercicios consecutivos, 2 de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior», y por tanto **la sociedad está obligada a auditar sus cuentas y no puede formular balance abreviado.**

Ejercicio 20X2

«MOHACS, S.A.»

Desde su constitución, que suponemos se produce el 1-1-20X2, cuando finaliza el proceso de escisión, podría presentar balance abreviado, de acuerdo con el artículo 181.2: «En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades podrán formular balance abreviado si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior», puesto que:

	Límite artículo 181.1 (euros)	Situación de «MOHACS» (euros)
Total activo	1.803.036,31	1.810.000 (1)
Cifra de negocios	3.606.072,63	2.896.000 (2)
Plantilla media	50 trabajadores	49 trabajadores (3)

(1) $0,4 \times 4.200.000 = 1.680.000 + 130.000 = 1.810.000$

(2) Rotación = Ventas netas/Activo total medio
Cifra de negocios = Ventas netas = Rotación \times Activo total medio
Cifra de negocios = $1,6 \times 1.810.000 = 2.896.000$

(3) $0,4 \times 90 = 36$
 $39 \times 4/12 = 13$
49

Por tanto, al cumplir dos de los tres requisitos exigidos por el artículo 181.1, en el primer ejercicio desde su constitución **la sociedad puede formular el balance abreviado y no está obligada a auditar sus cuentas anuales.**

.../...

.../...

«ARSUF, S.A.»

El tenor literal del artículo 181.2 al referirse a los supuestos de «constitución, transformación o fusión», parece excluir de la regla especial de dicho artículo los supuestos de escisión.

El ICAC en su consulta y después de pedir la opinión de la Dirección General de los Registros y el Notariado, considera que la referencia del artículo 254 TRLSA a que «la escisión se regirá, con las salvedades contenidas en los artículos siguientes, por las normas establecidas para la fusión en la presente ley...» ha de entenderse en sentido amplio, y no hay que aplicar a la sociedad que se escinde la regla general de los 2 años del artículo 181.1, sino la especial del artículo 181.2. En consecuencia:

	Límite artículo 181.1 (euros)	Situación de «ARSUF» (euros)
Total activo	1.803.036,31	2.520.000 (1)
Cifra de negocios	3.606.072,63	3.528.000 (2)
Plantilla media	50 trabajadores	49 trabajadores (3)

(1) $0,6 \times 4.200.000 = 2.520.000$

(2) Rotación = Ventas netas/Activo total medio

Cifra de negocios = Ventas netas = Rotación \times Activo total medio

Cifra de negocios = $1,4 \times 2.520.000 = 3.528.000$

(3) $0,6 \times 90 = 54$

$-6 \times 10/12 = 5$

49

Por tanto, al cumplir dos de los tres requisitos exigidos por el artículo 181.1, en el primer ejercicio desde su constitución **la sociedad puede formular el balance abreviado y no está obligada a auditar sus cuentas anuales.**

BOICAC núm. 52, diciembre de 2002. Consulta 1

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de una indemnización a favor de una empresa, fijada por incumplimiento de un contrato, en concreto, en cuanto a los plazos de ejecución de determinadas obras de mejora en un inmovilizado.

Respuesta:

Las obras de mejora de los bienes del inmovilizado material son incorporadas al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, y su valoración se realizará de acuerdo con el contenido de la norma de valoración 2.^a de la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, es decir, por el precio de adquisición, por lo que el criterio general será registrar el importe de las mejoras como inmovilizado por las cantidades finalmente a satisfacer al vendedor, lo que obliga a considerar las posibles indemnizaciones que se produzcan como un menor importe del precio de adquisición.

No obstante, para proceder a otorgar el adecuado tratamiento contable a las operaciones es necesario analizarlas en su conjunto desde un punto de vista económico racional. En este sentido, hay que puntualizar que será necesario analizar si la indemnización a la que se alude en la consulta supone un resarcimiento a su receptor por el perjuicio causado como consecuencia del retraso en la entrega del inmovilizado, de forma que mediante la misma se compensen los gastos asumidos o incurridos o el lucro cesante de la empresa durante ese período, en cuyo caso, y en tanto el precio de adquisición sea el derivado de las condiciones normales de mercado, el importe de la indemnización debe entenderse como un ingreso.

De ser esta última la situación, en la medida en que la indemnización esté reconocida, no existiendo dudas por lo tanto acerca de la realidad del derecho que se incorpora al patrimonio empresarial, se entenderá devengada, y deberá registrarse como un ingreso extraordinario del ejercicio. Por el contrario, en tanto existan dudas acerca de la realidad y efectividad del indicado derecho, la empresa deberá abstenerse de contabilizar ingreso alguno.

EJEMPLO:

La sociedad «CEFESA», dedicada a la actividad de formación, contrata la ampliación de su centro mediante la construcción de tres nuevas aulas.

El precio fijado en el contrato es de 60.000 €, que se pagará un 20% a la firma del contrato y el resto a la finalización de la obra. En el contrato se establece una cláusula por la que cada semana de retraso producirá una minoración del precio del 1%.

Finalmente la entrega de la obra se produjo con dos semanas de retraso. Como consecuencia «CEFESA» ha suspendido uno de los cursos que previamente había contratado y que tenía previsto impartir en las nuevas aulas. Por ello solicita una indemnización de 2.000 €.

.../...

.../...

CONTABILIZAR lo que proceda en las dos alternativas siguientes:

- a) La constructora acepta la indemnización, efectuando «CEFESA» el pago correspondiente.
- b) La constructora no acepta la reclamación por lo que «CEFESA» acude a los tribunales que fijan una indemnización a su favor de 1.500 €. En este caso ambas partes acordaron el pago del precio salvo la parte reclamada que se liquidará con la sentencia de los tribunales.

Solución:

A la firma del contrato.

<p>12.000 Anticipos para inmovilizaciones materiales (239)</p>	<p>a Bancos, c/c a la vista (572)</p>	<p>12.000</p>
_____	x	_____

Finalización de la obra.

La minoración del precio contratado en este caso está relacionado con el mero retraso por lo que el criterio para su registro debe ser la regla general establecida en la consulta de considerar dicha indemnización como menor precio de adquisición.

<p>58.800 Construcciones (221) (60.000 × 0,98)</p>	<p>a Anticipos para inmovilizaciones materiales (239)</p> <p>a Proveedores a corto plazo de inmovilizado (523)</p>	<p>12.000</p> <p>46.800</p>
_____	x	_____

En el caso de la indemnización de 2.000 € solicitada por «CEFESA» se pretende la compensación del lucro cesante como consecuencia de la suspensión del curso motivada por el retraso de la obra, por lo que de acuerdo con la consulta del ICAC el tratamiento de la indemnización debe ser el de un ingreso.

No obstante, el momento del reflejo de este ingreso es distinto en las dos alternativas propuestas:

- a) La constructora acepta la indemnización.

En este caso se reflejará en el momento de la aceptación por parte de la constructora, aunque pudiera no hacerse efectiva en el mismo momento.

.../...

.../...

46.800	<i>Proveedores a corto plazo de inmovilizado (523)</i>		
		<i>a Ingresos extraordinarios (778)</i>	2.000
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	44.800
	_____	x _____	

b) La constructora no acepta la reclamación por lo que «CEFESA» acude a los tribunales que fijan una indemnización a su favor de 1.500 €.

En este caso «CEFESA» no debe reflejar ningún ingreso hasta la resolución del procedimiento judicial.

Por el pago al final de la obra.

44.800	<i>Proveedores a corto plazo de inmovilizado (523)</i>		
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	44.800
	_____	x _____	

Al finalizar el proceso.

2.000	<i>Proveedores a corto plazo de inmovilizado (523)</i>		
		<i>a Ingresos extraordinarios (778)</i>	1.500
		<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	500
	_____	x _____	