

Operaciones entre empresas del grupo (NRV 21.^a). Escisión parcial mediante segregación de una rama de actividad que constituye un negocio siendo la sociedad beneficiaria de nueva creación

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 123, de septiembre de 2020

Adrián Andrés Casla

Profesor del CEF-

Extracto

Sobre el tratamiento contable de diversas cuestiones relacionadas con la escisión parcial de una sociedad anónima mediante la segregación de una rama de actividad que constituye un negocio, siendo la sociedad beneficiaria de nueva creación y dependiente al 100 % de la sociedad escindida.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de diversas cuestiones relacionadas con la escisión parcial de una sociedad anónima mediante la segregación de una rama de actividad que constituye un negocio, siendo la sociedad beneficiaria de nueva creación y dependiente al 100 % de la sociedad escindida.

Respuesta

La consulta versa sobre una escisión acordada en noviembre de 2018 y cuya inscripción en el Registro Mercantil se realiza en febrero de 2019, antes de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad escindida. Asimismo, se indica que el valor contable de los activos escindidos es inferior al valor contable de los pasivos escindidos, si bien, el valor razona-

ble de los activos excede al de los pasivos, según un informe de un experto independiente. Además, se señala que la nueva sociedad se constituye con un capital social equivalente a la valoración otorgada por el experto independiente.

El consultante manifiesta que la operación de escisión tiene lugar dentro de la misma unidad de decisión, ya que el control del negocio no se ve alterado, por lo que, en aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la fecha de efectos contables de la escisión será el 1 de enero de 2018 y que al no haber valores consolidados previos, se deben mantener los valores contables existentes en cuentas individuales.

A la vista de la descripción, las cuestiones que se plantean son las siguientes:

1. Si la nueva sociedad nacida de la escisión deberá formular cuentas anuales a 31 de diciembre de 2018 por las actividades desarrolladas por el negocio escindido durante todo el ejercicio 2018.
2. En caso afirmativo, si dicha sociedad superase los límites previstos para la auditoría obligatoria, si debería auditar este primer ejercicio 2018.
3. Dado que se deben mantener los valores contables previos y el importe de los activos es inferior al de los pasivos, pero el capital social emitido se corresponde con el valor razonable de los activos netos, si la diferencia entre el capital emitido y el valor contable de los activos netos se debe contabilizar con cargo a una cuenta de reservas de la sociedad de nueva creación.

En relación con la primera pregunta, la interpretación de este Instituto sobre el registro de los efectos contables de una escisión entre sociedades del grupo en la que la beneficiaria es una sociedad de nueva creación, está publicada en la consulta n.º 13 publicada del BOICAC n.º 85, de marzo de 2011 (NFC040267), en el sentido de que la fecha de efectos contables de una escisión será la del inicio del ejercicio, tanto en el caso de que el negocio escindido pase a una sociedad beneficiaria que ya existía con anterioridad, como en el supuesto de que la sociedad beneficiaria sea de nueva creación, siempre que el negocio escindido ya perteneciera a alguna de las sociedades del grupo al inicio del ejercicio en que se produce la escisión.

Asimismo, en cuanto al registro contable de los efectos retroactivos de la operación, en dicha consulta se indica que se realizará en sintonía con el criterio regulado en el apartado 2.2 de la NRV 19.^a, «Combinaciones de negocios», en la que se indica:

[...] Sin perjuicio de lo anterior, las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida

hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente reconocerá los efectos retroactivos de la fusión o escisión a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en el libro diario de la sociedad adquirida o escindida para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición. Una vez inscrita la fusión o escisión la adquirente reconocerá los elementos patrimoniales del negocio adquirido, aplicando los criterios de reconocimiento y valoración recogidos en el apartado 2.4 de esta norma.

Y respecto a la formulación de cuentas, cuando entre la fecha de aprobación de la operación y la de inscripción en el Registro Mercantil se produce un cierre, hay que tener en cuenta lo establecido en el apartado 2.2.2, «Fecha de efectos contables», de la NRV 21.^a, «Operaciones entre empresas del grupo», que remite, a su vez, al apartado 2.2 de la NRV 19.^a, «Combinaciones de negocios», que establece las siguientes reglas:

a) Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, sus cuentas anuales recogerán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales.

En estos casos, la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4 de esta norma [...].

Por lo tanto, en el caso de la presente consulta, y sobre la primera cuestión planteada, dado que la inscripción se ha producido antes de que finalizase el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales, la sociedad beneficiaria deberá presentar cuentas anuales recogiendo los efectos de la escisión desde el 1 de enero de 2018.

Respecto a la segunda cuestión, en cuanto a la obligación de la sociedad beneficiaria de someter a auditoría las cuentas anuales del ejercicio 2018, hay que remitirse a lo dispuesto en el artículo 263 del texto refundido de la ley de sociedades de capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, referente a verificación de las cuentas anuales de las sociedades de capital, que en su apartado 3, establece:

Artículo 263. *Auditor de cuentas.*

1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por el auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta. Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.

En el caso planteado, y de acuerdo con lo indicado en los apartados anteriores, para la sociedad beneficiaria objeto de la consulta, el ejercicio 2018 sería el primer ejercicio social desde su constitución, al ser una sociedad de nueva creación en dicho ejercicio, por lo que la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría estará en función de si puede o no acogerse a la excepción prevista en el apartado 3 del artículo 263 del TRLSC; es decir, si reúne o no al cierre del ejercicio 2018 dos de las tres circunstancias indicadas en el apartado 2 del artículo 263 transcrito. De forma que si reuniese dos de las circunstancias allí previstas estaría exenta en dicho ejercicio de la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría, y en caso contrario tendría tal obligación.

Por último, en relación con la tercera cuestión planteada, teniendo en cuenta que se trata de una operación de escisión entre empresas del grupo, serán de aplicación los criterios incluidos en el apartado 2.2.1 de la NRV 21.^a del PGC, en la que se establece que los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que corresponda en las cuentas anuales consolidadas del grupo. En concreto, en el presente caso, dado que el negocio escindido forma parte del patrimonio de la sociedad dominante, la valoración es la que figura en las cuentas individuales de la sociedad escindida.

No obstante, cuando el valor contable precedente del negocio segregado sea negativo, la correcta interpretación de los criterios recogidos en la NRV 21.^a 2 debe llevar a revisar la valoración del activo hasta un importe equivalente al valor del pasivo asumido más la cifra del capital social mínimo establecido para la forma societaria elegida, de forma que se pueda cumplir con lo dispuesto en el TRLSC. La diferencia entre el capital social emitido y la cifra de capital social mínimo exigido legalmente se reconocerá en una cuenta de reservas.

Ejemplo

La sociedad La Unión tiene el siguiente balance de situación el día 1 de noviembre de 2018.

Activo	Importe	Patrimonio neto y pasivo	Importe
Terrenos y bienes naturales	40.000	Capital social (30.000 × 2)	60.000
Construcciones	160.000	Reservas	100.000
Maquinaria	100.000	Resultado hasta noviembre	40.000
Mercaderías	40.000	Deudas a largo plazo	120.000
Clientes	40.000	Proveedores	60.000
Total	380.000	Total	380.000

La junta general de accionistas ha decidido la escisión de una unidad económica que está formada por los siguientes activos y pasivos:

Elementos patrimoniales	Valor contable	Valor razonable
Terrenos y bienes naturales	10.000	70.000
Construcciones	50.000	110.000
Maquinaria	40.000	40.000
Deudas a largo plazo	-120.000	-120.000
Total	-20.000	100.000

La unidad segregada presenta la siguiente información relativa a los resultados que ha generado hasta el 1 de noviembre de 2018:

Ingresos hasta 1 de noviembre de 2018	10.000
Gastos hasta 1 de noviembre de 2018	30.000
Saldo de pérdidas y ganancias de la unidad escindida a 1 de noviembre de 2018	-20.000

La unidad escindida constituirá una nueva sociedad que se denominará Exodus, SA que emite 100.000 acciones de 1 um de valor nominal al 100 % que serán entregadas a los accionis-

tas de la sociedad escindida (La Unión), ya que el valor razonable que se estima a la unidad escindida es de 100.000 um.

Se pide:

Contabilizar el proceso de escisión en la absorbente y en la escindida.

Solución

a) Contabilidad de la sociedad escindida La Unión

Por el traspaso de los activos y pasivos de la unidad escindida

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales		10.000
211	Construcciones		50.000
213	Maquinaria		40.000
171	Deudas a largo plazo	120.000	
5532	Socios de la sociedad escindida		20.000

Por el ajuste de la cifra de patrimonio neto en la sociedad escindida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5532	Socios de la sociedad escindida	20.000	
11-	Reservas de la sociedad escindida		20.000

Por el traspaso de los resultados de la unidad escindida desde la fecha de efectos contables hasta el momento de la escisión: del 1 de enero al 1 de noviembre de 2018:

Código	Cuenta	Debe	Haber
7	Ingresos de la unidad escindida	10.000	
6	Gastos de la unidad escindida		30.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
129	Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad escindida	20.000	

b) *Contabilidad de la sociedad beneficiaria del negocio escindido Exodus, SA*

Por la recepción de los activos y pasivos de la unidad escindida, en la suscripción y el desembolso de las acciones.

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	10.000	
211	Construcciones	50.000	
213	Maquinaria	40.000	
171	Deudas a largo plazo		120.000
5533	Socios cuenta de escisión	20.000	

Por el ajuste del activo hasta que la diferencia entre activo y pasivo alcance una cifra de 60.000 um (capital mínimo legal establecido por el TRLSC para la sociedad anónima):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5533	Socios cuenta de escisión		80.000
210	Terrenos y bienes naturales (80.000 × 60.000/120.000)	40.000	
211	Construcciones (80.000 × 60.000/120.000)	40.000	

Por la muestra de los resultados de la unidad escindida desde el 1 de enero al 1 de noviembre de 2018:

Código	Cuenta	Debe	Haber
7	Ingresos de la unidad escindida		10.000
6	Gastos de la unidad escindida	30.000	
110	Prima de emisión o asunción (resultados intermedios hasta el 1 de noviembre de 2018 del negocio escindido)		20.000



Por la entrega de las acciones a los socios de la sociedad escindida y el registro de la sociedad beneficiaria de la escisión Exodus, SA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social		100.000
5533	Socios cuenta de escisión	60.000	
11	Reservas	40.000	