

## CONSULTA 2 DE CONTABILIDAD BOICAC 123/2020

**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. Asientos de marketing y publicidad que soporta.**


La consulta que se le hace al ICAC versa sobre una escisión acordada en noviembre de 2018, cuya inscripción en el Registro Mercantil se realiza en febrero de 2019, antes de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad escindida. En la consulta se indica a su vez que el valor contable de los activos escindidos es inferior al valor contable de los pasivos escindidos, aunque el valor razonable de los activos excede al de los pasivos. Además, la nueva sociedad se constituye con un capital social equivalente al valor razonable. Dicha operación tiene lugar dentro de la misma unidad de decisión, ya que no se ve alterado el control del negocio; por lo tanto, según la Norma de Registro y Valoración (NRV) 21ª del Plan General de Contabilidad (PGC), la fecha de efectos contables de la escisión será el 1-1-2018.

### Se plantean tres cuestiones al ICAC:

La **primera** de ellas trata sobre si la nueva sociedad nacida de la escisión deberá formular cuentas anuales a 31-12-2018 por las actividades desarrolladas por el negocio escindido durante todo el ejercicio 2018.

A lo que el ICAC responde que la fecha a 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.

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 19ª “Combinaciones de negocios”, en la que se indica:



*“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.”*

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 21ª “Operaciones entre empresas del grupo”, que remite, a su vez, al apartado 2.2. de la NRV 19ª “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 sitúa 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, 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.

La **segunda** cuestión que se le plantea al ICAC versa sobre si en caso afirmativo de la primera y si dicha sociedad superase los límites previstos para la auditoría obligatoria, si esta debería auditar este primer ejercicio 2018.

El ICAC para dar respuesta a esta cuestión remite al apartado 3 del 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.*

*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. (...)*

*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, 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. De forma que si reuniese dos de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 263 del TRLSC estaría exenta en dicho ejercicio de la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría, y en caso contrario tendría tal obligación.

La **tercera** cuestión que se le plantea al ICAC es la siguiente: 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.

El ICAC responde que 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 21ª 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 la NRV 21ª.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. La diferencia entre el capital social emitido y la cifra de capital social mínimo exigido legalmente se reconocerá en una cuenta de reservas.

