Consulta 3

Sobre el momento en que deben registrarse en el libro diario las anotaciones derivadas de la actualización de balances recogida en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberación de la actividad económica.

Respuesta

Según establece el artículo 5.3 del Real Decreto-ley 7/1996, las operaciones de actualización se realizarán dentro del período comprendido entre la fecha de cierre del primer balance cerrado con posterioridad al 9 de junio de 1996 y el día en que termine el plazo para la aprobación del mismo. Adicionalmente, el desarrollo reglamentario de la citada norma legal efectuado por el Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre, en su artículo 3, señala que el resultado de las operaciones de actualización se reflejará en el balance integrante de las referidas cuentas anuales.

De acuerdo con lo anterior, todos aquellos sujetos contables que realicen la actualización, deberán integrar el efecto de ésta en las cuentas anuales cerradas con posterioridad al día 9 de junio de 1996, si bien la fecha de la aprobación de las cuentas anuales coincidirá con la aprobación de la propia actualización.

Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 171 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (T.R.L.S.A.) aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, los administradores de las sociedades deberán formular en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales. Por otra parte, el artículo 212 del citado T.R.L.S.A. indica que las cuentas anuales se aprobarán por la Junta General que deberá convocarse dentro de los seis primeros meses del ejercicio siguiente (artículo 95 del T.R.L.S.A.).

Respecto a la llevanza del libro diario, hay que considerar lo indicado en los artículos 27 y 28 del Código de Comercio:

"27.1. Los empresarios presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización, se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro. En los supuestos de cambio de domicilio tendrá pleno valor la legalización efectuada por el Registro de origen.

2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. En cuanto al libro de actas, se estará a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil".

"28.2. El libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate."

En relación al registro de la actualización a que se ha hecho referencia, en la medida que su aprobación se puede efectuar con posterioridad al cierre de libros correspondientes a las cuentas anuales a que afecta dicha actualización, se puede dar el caso de que si la llevanza de dicho libro se realiza de forma que el mismo se legaliza en los cuatro meses posteriores a la finalización del ejercicio, el libro diario podría no contener el asiento correspondiente a la citada actualización de activos.

En definitiva, la cuestión puede sintetizarse en dos posibles actuaciones por parte de la empresa, cuya solución es la siguiente:

a) Los administradores proponen para la aprobación de la Junta General unas cuentas anuales en las que se recoge la actualización derivada del artículo 5 del Real Decreto-Ley 7/1996. En este caso no existen dudas respecto que el libro diario correspondiente al ejercicio de las cuentas anuales a aprobar contendrá un asiento donde se indicará claramente que la actualización de activos está sujeta a la aprobación definitiva de la Junta General de Accionistas.

Sin perjuicio de lo anterior, pueden presentarse a su vez dos casos posibles: que la Junta General apruebe las cuentas formuladas o que por el contrario se solicite de los administradores que rectifiquen su propuesta adecuando la misma a la voluntad de la Junta. Esto último motivaría una anulación o rectificación del asiento efectuado como consecuencia de la actualización que deberá realizarse en el día que se tome tal acuerdo (fecha de la Junta que será posterior al cierre del ejercicio), indicándose claramente los efectos que tiene, que en definitiva es que afectan a las cuentas anuales del ejercicio anterior a aquél en que se registra en el libro diario la rectificación.

b) La otra situación consiste en que los administradores formulen unas cuentas anuales sin actualizar y posteriormente si la Junta así lo decide se recoja el efecto de la actualización. En este caso se registraría la actualización de balances como se ha indicado en el supuesto anterior, en la fecha en que se toma el acuerdo, si bien se indicará claramente los efectos que tiene dicho asiento.

No obstante lo anterior, si bien se está analizando un caso especial, que es el de la actualización de activos recogida en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, el registro de estas operaciones debe tener el mismo tratamiento que el caso general que puede presentarse cuando la Junta como órgano que aprueba las cuentas formuladas por los administradores de la sociedad, pueda determinar una rectificación a las mismas.