

Consulta 1

La consulta plantea que una sociedad ha estado domiciliada en un país extranjero, formulando sus estados financieros conforme a los principios contables generalmente aceptados en dicho país y habiendo estado sometida a auditoría obligatoria. Durante el ejercicio 2006, esta sociedad ha trasladado su domicilio social a España.

En la consulta se pregunta sobre determinadas cuestiones relacionadas con el caso descrito; en particular, se pregunta sobre:

1. La partida que debe recoger los ajustes derivados de la utilización de criterios contables españoles.
2. La necesidad de efectuar ajustes y reclasificaciones necesarios sobre las cifras comparativas del ejercicio anterior.
3. Sobre el cómputo del período de dos años que determina la obligación de auditar sus cuentas anuales.

Respuesta

El artículo 309 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, dispone lo siguiente respecto al traslado de domicilio a territorio español:

“1. Cuando un empresario o entidad extranjera inscribible con arreglo a la legislación española traslade su domicilio a territorio nacional, se harán constar en la primera inscripción todos los actos y circunstancias que sean de consignación obligatoria conforme a la normativa española y se hallen vigentes en el Registro extranjero.

Dicha inscripción se practicará en virtud de certificación literal o traslado de la hoja o expediente del Registro extranjero.

2. Será preciso, además, el depósito simultáneo en el Registro Mercantil de las cuentas anuales correspondientes al último ejercicio cerrado”.

En particular, con relación a la materia de atribución de la nacionalidad a las personas jurídicas, el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, recoge que:

“1. Serán españolas y se regirán por la presente Ley todas las sociedades anónimas, que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar donde se hubieren constituido.

2. Deberán tener su domicilio en España las sociedades anónimas, cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro de su territorio”.

En análogos términos se regula el tema de la Nacionalidad en el artículo 6 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

De acuerdo con lo anterior, debe concluirse que la sociedad que traslada su domicilio social a territorio español deberá formular sus cuentas anuales individuales de conformidad con lo previsto en nuestro Derecho mercantil contable interno: Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, Plan General de Contabilidad y demás normativa que le sea aplicable.

En consecuencia, en la medida en que dicha sociedad al amparo de las normas contables del país de origen haya aplicado principios y normas de valoración no homogéneos a los vigentes en España, los elementos integrantes de las cuentas anuales deberán ser valorados de nuevo conforme a los criterios contables españoles, realizándose los ajustes necesarios, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel. En concreto, el principio de importancia relativa recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, establece que *“Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos principios contables, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la valoración que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel...”*.

Una vez resaltado lo anterior, la primera cuestión que es preciso dilucidar es si el ajuste a los criterios españoles, en los casos en que proceda, debe tener como contrapartida una cuenta de reservas o los resultados extraordinarios de la sociedad.

En este punto, el tratamiento contable que se aplica con carácter general en los casos de cambios de criterio contable, se encuentra recogido en la norma de valoración

vigésimo primera contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad (PGC), que dispone lo siguiente:

"Por aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria y siempre dentro de los criterios autorizados por este texto. En estos supuestos, se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha, que sean consecuencia del cambio de criterio".

En consecuencia, en estas situaciones se establece la aplicación retrospectiva del nuevo criterio contable, registrándose el efecto acumulado de estas variaciones al inicio del ejercicio como un gasto o un ingreso de ejercicios anteriores dentro de los resultados extraordinarios. Sin embargo, no es menos cierto que la norma regula exclusivamente el tratamiento contable de los cambios de criterio dentro de las opciones permitidas en el propio PGC, es decir, cuando éste ya se viene aplicando de forma regular.

En el caso concreto suscitado por el consultante, en el que los criterios previamente aplicados no eran criterios españoles (y por lo tanto lo que procede, tal y como se ha indicado más arriba, es ajustar las cuentas anuales a nuestro Derecho mercantil contable interno, salvo que en aplicación del principio de importancia relativa la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel), nos encontramos ante una primera aplicación del PGC. En consecuencia, el ajuste a los criterios españoles, si bien debe calcularse de forma retrospectiva, teniendo en cuenta la excepcionalidad de la situación planteada, se considera que debe tener como contrapartida una cuenta de reservas.

Por lo que se refiere a la cuestión acerca de si las cuentas anuales que deben formularse correspondientes al ejercicio 2006, año en que se produce el cambio de domicilio social a España, deben incluir en cada partida, además de las cifras del ejercicio, las cifras comparativas del ejercicio inmediatamente anterior, debe recordarse la regulación existente al respecto.

El artículo 35.4 del Código de Comercio establece:

"4. En cada una de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias y en el cuadro de financiación deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior.

Cuando estas cifras no sean comparables, deberá adaptarse el importe del ejercicio precedente. En cualquier caso, la imposibilidad de comparación y la eventual adaptación de los importes, deberán indicarse en la memoria y serán debidamente comentadas.”

Por su parte, el desarrollo reglamentario del precepto legal anterior se encuentra en las normas de elaboración de las cuentas anuales, contenidas en la cuarta parte del PGC. En concreto en las normas 5ª y 6ª se señala que:

“a) En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando una y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura del balance/cuenta de pérdidas y ganancias bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente”.

Por su parte, la norma 8ª, establece respecto al cuadro de financiación lo siguiente:

a) En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. Cuando unas y otras no sean comparables, se procederá a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente. No obstante, cuando en el ejercicio anterior se haya formulado memoria abreviada podrán omitirse las cifras del ejercicio precedente”.

A este respecto, en el caso concreto objeto de la presente consulta, como se dijo anteriormente, nos encontramos ante un supuesto excepcional de primera aplicación del PGC. En este sentido, y a diferencia de la regla contenida en las normas de elaboración 5ª y 6ª anteriormente reproducidas -en las que solamente se prevé, desde una óptica de aplicación continua del PGC, la adaptación de importes por cambios en estructura o imputación-, se considera que por directa aplicación del criterio general contenido en el Código de Comercio, la sociedad debe efectuar los ajustes y reclasificaciones necesarios sobre las cifras comparativas del ejercicio 2005, registrando los ajustes de dichas valoraciones relativos a todos los ejercicios previos, tomando como contrapartida las reservas del ejercicio 2005. En su caso, la imposibilidad de comparación y la eventual adaptación de los importes, deberán indicarse en la memoria y serán debidamente comentadas.

Por último, por lo que se refiere a la cuestión relativa al cómputo de dos años que determinaría la obligación de auditar las cuentas anuales, en el supuesto de traslado de domicilio social, teniendo en cuenta que no se trata de ninguno de los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 181 del TRLSA -a saber, constitución, transformación o fusión-, deberán tenerse en consideración las circunstancias existentes en los términos previstos en el apartado 1 del citado artículo, debiendo resaltarse que el cómputo de la cifra total de activo y de la cifra anual de negocios se realizará para el ejercicio previo de acuerdo con lo establecido en la normativa española.