

BOICAC N° 85 / 2011 Consulta 13

Sobre el criterio de registro de los efectos contables de una escisión en la que la beneficiaria es una sociedad de nueva creación.

En el escrito de consulta se recogen los siguientes antecedentes. Una sociedad X propietaria desde hace años de una sociedad A inactiva y de otra B, cuya actividad se reparte en tres negocios decide segregar dos de ellos, para lo cual, en el mes de junio de 2010 la sociedad X constituye la sociedad C y acuerda la escisión parcial de la sociedad B. Un negocio se adquiere por la sociedad C y el otro por la sociedad A.

En particular, se pregunta el criterio contable a seguir para identificar la fecha de efectos contables en estos casos.

1. La beneficiaria de la escisión es la sociedad A.
2. La beneficiaria de la escisión es la sociedad C.
3. En particular se pregunta si en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad X debe lucir al cierre del ejercicio algún gasto o ingreso de los negocios escindidos.
4. La beneficiaria es la sociedad C pero junto a la escisión se produce la aportación dineraria de un tercero ajeno al grupo que obtiene una participación minoritaria en el capital social de C y, en consecuencia, en los resultados del ejercicio.
5. Por último se plantea la duda sobre el criterio a seguir en el supuesto de que la adquisición del negocio por C se hiciera a través de una aportación no dineraria.

Respuesta:

La consulta versa sobre la correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 21^a. "Operaciones entre empresas del grupo" del Plan General de Contabilidad, en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

La NRV 21^a, en su apartado 2.2.2. *Fecha de efectos contables*, señala:

<<En las operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo, la fecha de efectos contables será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.>>

En consecuencia, independientemente de que la sociedad beneficiaria de la escisión sea una sociedad preexistente u otra de nueva creación, la fecha de efectos contables será la del inicio del ejercicio salvo que el negocio adquirido se hubiera incorporado al grupo durante el mismo, en cuyo caso, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

El registro contable de los efectos retroactivos de la operación se realizará en sintonía con el criterio regulado en el apartado 2.2 de la NRV 19ª. "Combinaciones de negocios":

<< (...) 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.>>

De acuerdo con lo anterior, al cierre del ejercicio la sociedad X no mostrará ningún gasto ni ingreso del negocio escindido en su cuenta de pérdidas y ganancias.

El registro contable particular regulado en el PGC para reconocer los efectos contables de las operaciones de escisión se justifica por la propia regulación mercantil de este negocio jurídico singular, en cuya virtud, en un solo acto se produce la transmisión por sucesión universal de un conjunto de elementos patrimoniales que constituyen una unidad económica.

Sin embargo este régimen mercantil no se extiende a las aportaciones no dinerarias. Por tanto, el tratamiento de los efectos contables en estas últimas seguirá el criterio general regulado en el PGC.

Si la sociedad adquiere el negocio a través de una escisión y al mismo tiempo recibe una aportación no dineraria, deberá contabilizar estos hechos aplicando a cada componente de la transacción el correspondiente criterio.