



BOICAC Nº 86/2011 Consulta 6

Sobre la fecha de entrada en vigor de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas (NACSC). En particular, se pregunta si los nuevos criterios incluidos en la Orden Ministerial son de aplicación a una sociedad cuyo ejercicio económico finaliza en el ejercicio 2011, antes del 31 de diciembre, habiéndose iniciado antes del 31 de diciembre de 2010.

Respuesta:

A raíz de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad, la Disposición transitoria quinta. Desarrollos normativos en materia contable, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al que a su vez se remite la Disposición transitoria sexta del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, incluía en el apartado 4 una cláusula específica aplicable a las sociedades cooperativas, con el siguiente contenido:

"4. Los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos en las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía 3614/2003, de 16 de diciembre, podrán seguir aplicándose hasta 31 de diciembre de 2009."

El objetivo de este régimen transitorio era doble. En primer lugar, otorgar a las sociedades cooperativas sometidas a la Ley Estatal, de Euskadi o de Navarra un plazo de dos años para modificar sus estatutos atribuyendo al Consejo Rector el derecho incondicional a rehusar el reembolso del capital social bajo determinados requisitos, y, en segundo lugar, conceder a las restantes comunidades autónomas un plazo de tiempo razonable para que pudieran aprobar una reforma similar a la incluida a nivel estatal.

Una vez transcurrido dicho plazo, se consideró necesario modificar a través del Real Decreto 2003/2009, de 23 de diciembre, el apartado 4 de la Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de tal forma que se ampliase de forma excepcional y por un plazo de un año su vigencia.

En la exposición de motivos de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, se aclara que las normas se aprueban con la finalidad de que, una vez concluya el régimen transitorio descrito, las sociedades cooperativas puedan tener a su disposición unas normas contables que les permitan seguir suministrando información financiera en el marco del Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, en sintonía por tanto con las Normas internacionales de información financiera adoptadas por la Unión Europea.

Por último, la Disposición final segunda. *Entrada en vigor* de la Orden, expresa:



“La presente Orden entrará en vigor el 1 de enero de 2011 y será de aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir de esa fecha”.

En este contexto, la consulta versa sobre los criterios que deben aplicar las sociedades cooperativas, cuyo ejercicio económico no coincide con el año natural, en la formulación de las cuentas anuales cerradas en el año 2011, antes del 31 de diciembre.

El apartado 1 del artículo 3 del Código Civil señala que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.

La redacción de la Disposición final segunda de la Orden no arroja dudas sobre la fecha de entrada en vigor, el 1 de enero de 2011, precisando que los nuevos criterios solo serán de aplicación a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2011.

En consecuencia, la cuestión a resolver debe reconducirse al análisis de si el Derecho transitorio aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, posteriormente prorrogado por el Real Decreto 2003/2009, de 23 de diciembre, puede aplicarse en la formulación de las cuentas anuales cerradas en el ejercicio 2011, es decir, más allá del 31 de diciembre de 2010.

Para dar respuesta a esta pregunta es preciso tener en consideración que el nuevo Plan General de Contabilidad entró en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, lo que lleva a pensar que el espíritu con el que se redactó el régimen transitorio inicial que finalizaba el 31 de diciembre de 2009, fue el de otorgar el plazo de dos ejercicios económicos, ampliado posteriormente a un tercero, para que tanto el régimen sustantivo como las propias sociedades cooperativas pudieran adaptar sus estatutos.

Si se concluyese que las sociedades cooperativas que cierren sus ejercicios antes del 31 de diciembre de 2011 tienen que aplicar los nuevos criterios, estas entidades habrían gozado de un plazo transitorio inferior, solo dos ejercicios, para poder adaptarse a los nuevos criterios, conclusión que, por contraria a la equidad que debe guiar la interpretación de la norma, no debería prosperar.

En definitiva, considerando la literalidad de la Disposición final segunda, y la voluntad declarada del legislador de pasar sin solución de continuidad del régimen transitorio a la aplicación de las nuevas normas, en opinión de este Instituto, las sociedades que finalicen sus ejercicios económicos antes del 31 de diciembre de 2011, habiéndolos iniciado antes del 31 de diciembre de 2010, podrán seguir aplicando el régimen de derecho transitorio prorrogado por el Real Decreto 2003/2009, de 23 de diciembre.