

ACTUALIDAD MERCANTIL	P. 3
ACTUALIDAD CONTRATOS MERCANTILES	P. 10
ACTUALIDAD CONCURSAL	P. 13
ACTUALIDAD CONTABLE	P. 15
EN BREVE	P. 32
COMENTARIOS:	
LA SOCIEDAD CIVIL. MARTA FLORIANO RIVERA	P. 33
PROBLEMÁTICA CONTABLE Y FISCAL DE LA AMORTIZACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO ANTES Y DESPUÉS DEL 1 DE ENERO DE 2016. GREGORIO LABATUT SERER	P. 43
TABLA DE DISPOSICIONES	P. 48
ÍNDICE	P. 49

Sociedad de Responsabilidad Limitada

1 Objeto social

DGRN Resol 21-1-16, BOE 11-2-16

MSM nº 640, 2130, 2277 MSL nº 413 MEES nº 468

Requisitos de la cláusula estatutaria relativa al objeto social.

Se considera que la cláusula estatutaria relativa al objeto social en la que se incluye en éste, entre otras actividades, las de «tenencia, administración, adquisición y enajenación de valores mobiliarios y participaciones sociales de empresas, bajo la normativa de la Ley del Mercado de Valores», no se ajusta a las exigencias mínimas de **claridad y precisión** que deben cumplir los estatutos para su incorporación al instrumento público y para su inscripción registral.

A juicio de la DGRN el rechazo de la inscripción de dicha cláusula se justifica no sólo porque **no se excluyen** de la definición estatutaria del

objeto social aquellas actividades relativas a los valores –o a determinadas operaciones sobre ellos– que estando comprendidas en el ámbito de la LMV (RDLeg 4/2015) no se ajusten a los requisitos establecidos en ella (LMV art.144.1), sino que se incluyen en el mismo las actividades cuestionadas y expresamente se sujetan a la normativa especial.

NOTA • Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado por la DGRN en esta resolución es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la **SA**.

2 Notificación de nombramiento de nuevo administrador al anterior titular con facultad certificante

DGRN Resol 8-2-16, BOE 10-3-16

MSM nº 1379, 1418, 2665, 4769 MSL nº 1507, 1563, 2554 MAD I nº 438, 514

Notificación del nombramiento de administrador a administrador anterior con cargo inscrito pero caducado.

La notificación al anterior titular del cargo con facultad certificante, cuando se produce el nombramiento de un nuevo administrador y la certificación del nombramiento es extendida por el nombrado (RRM art.111), es **necesaria** aunque el anterior administrador con cargo inscrito tenga el cargo vencido y caducado por haber transcurrido el plazo de duración del cargo

NOTA • Para sustentar su criterio, la DGRN se basa en la doctrina del **administrador de hecho**, conforme a la cual aunque la circunstancia de que haya trans-

currido el plazo de duración del cargo de los administradores no implica una prórroga indiscriminada de su mandato, se entiende que subsiste transitoriamente su cargo y queda obligado a atender, en el interregno, a las necesidades de la gestión y representación, aunque el ejercicio de sus facultades está encaminado exclusivamente a la provisión de las necesidades sociales y, especialmente, a que el órgano con competencia legal, la junta de socios, pueda proveer el nombramiento de nuevos cargos.

• Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado por la DGRN en esta resolución es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la **SA**.

3 Poder a favor de tercero

DGRN Resol 16-2-16, BOE 11-3-16

MSM nº 1524, 2653 MSL nº 1683 MAD I nº 690

Irrelevancia del domicilio del administrador en la inscripción del poder otorgado por éste a favor de tercero.

La **discordancia** entre el **domicilio** del administrador que consta inscrito en el RM y el consignado en la comparecencia de una escritura de otorgamiento de poder conferido por dicho administrador a favor de un tercero, no impide la inscripción de dicho apoderamiento, por cuanto en la inscripción del poder no ha de hacerse constar respecto del administrador su domicilio.

NOTA • Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado por la DGRN en esta resolución es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la **SA**.

4 Retribución de administradores

DGRN Resol 21-1-16, BOE 11-2-16

MSM nº 1585, 2702 MSL nº 1760 MAD I nº 1630 MEES nº 1040

Requisitos de la cláusula estatutaria relativa a la retribución de los administradores sociales.

No es inscribible la **cláusula estatutaria** por la que se dispone que «el cargo de administrador será retribuido con la cantidad que, para cada ejercicio, acuerde la junta general», por cuanto no señala sistema de retribución alguno.

Al limitarse los estatutos a establecer que el cargo de administrador será retribuido con la cantidad que, para cada ejercicio, acuerde la junta general, es evidente que se deja al arbitrio de este órgano el concreto sistema de retribución del administrador, con la **falta de segu-**

ridad que ello supone tanto para los socios actuales o futuros de la sociedad, como para el mismo administrador cuya retribución dependería de las concretas mayorías que se formen en el seno de la junta general.

NOTA • Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado por la DGRN en esta resolución es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la **SA**.

Valores mobiliarios

5 Nuevos modelos de comunicación

CNMV Circ 8/2015, BOE 27-1-16CNMV Circ 2/2007 derog CNMV Circ 8/2015 disp.derog.única, BOE 27-1-16

MSM nº 3418, 3422, 3425, 3810, 8749 MADI nº 5357 MEDS nº 7050

Nuevos modelos de notificación de participaciones significativas, de los consejeros y directivos y sus vínculos estrechos.

La CNMV ha adaptado los modelos de notificación de derechos de voto incluidos hasta ahora en la Circ CNMV 2/2007 –que ahora queda derogada– a las nuevas obligaciones de comunicación establecidas en el RD 1362/2007 en la redacción dada por el RD 878/2015.

Estos nuevos modelos deberán utilizarse por los sujetos obligados para las notificaciones que tengan que realizar **a partir del 31-3-2016**, en cumplimiento del RD 1362/2007 Títulos II (información sobre participaciones significativas y autocartera) y III (otras obligaciones de información) y del RD 1333/2005 art.9 (comunicación de las transacciones de los administradores y directivos).

La circular aprueba los siguientes modelos:

1. El Modelo I, aplicable a los **accionistas significativos** u otras personas que no tengan la condición de consejeros del emisor. En este Modelo, el sujeto obligado agregará todos los derechos de voto que posea, asociados o atribuidos tanto a acciones como a otros instrumentos financieros que confieran derecho a adquirir acciones ya emitidas que atribuyan derechos de voto o que tengan un efecto económico similar. Este modelo sustituye y agrupa en uno solo los Anexos I y II de la Circ CNMV 2/2007. El nuevo modelo incorpora unos apartados específicos para informar de la celebración de acuerdos para el ejercicio concertado de los derechos de voto, que incluyen la identificación de los partícipes y el porcentaje de derechos de voto que individualmente posee cada uno de ellos. También mantiene un apartado específico para indicar si el sujeto obligado tiene su residencia en un paraíso fiscal recogiendo la especialidad, ya existente en la normativa anterior, de establecer el umbral de notificación en el 1% y sus sucesivos múltiplos.

2. El Modelo II, aplicable a los **consejeros** de los emisores, en el que deberá identificarse la posición final, directa e indirecta, de derechos de voto, atribuidos tanto a acciones como a otros instrumentos financieros, por lo que se incluirán todas las operaciones realizadas por el consejero, directamente o por otras personas (en algunos casos tendrán la consideración de vínculos estrechos), siempre que los derechos de voto correspondan al propio consejero, por ser él quien tiene la discrecionalidad para el ejercicio de esos derechos. Se considerará, al menos, esta circunstancia cuando el **vínculo estrecho** del consejero sea el cónyuge en régimen de gananciales, los hijos bajo su patria potestad, las sociedades controladas y las personas interpu-

tas. En estos supuestos, no será necesario que estos vínculos remitan de forma individual una notificación una vez que es el propio consejero el que la informa y se asigna como propios los derechos de voto.

Se informará, además, de forma agregada, de la proporción de derechos de voto, tanto directos como indirectos, atribuidos a acciones u otros instrumentos financieros ligados a dichas acciones, que el consejero tenga en su poder en el momento de su nombramiento y cese como administrador.

Este modelo sustituye y agrupa en uno solo los antiguos Anexos III y IV de la Circ CNMV 2/2007.

3. El Modelo III, aplicable a **directivos** y sus **vínculos estrechos** y a otros vínculos estrechos de consejeros (aquellos vínculos cuyos derechos de voto relativos a las acciones e instrumentos financieros no son atribuibles al consejero), y en él informarán tanto de las operaciones realizadas sobre acciones como sobre instrumentos financieros ligados a acciones. En este modelo los vínculos estrechos deberán identificar al directivo/s o consejero/s con el que mantienen un vínculo de los establecidos en el RD 1333/2005 art.9.

Este modelo sustituye al Anexo V de la Circ CNMV 2/2007.

4. El Modelo IV, aplicable a los emisores que tengan que notificar las operaciones realizadas con **acciones propias**.

5. El Modelo V, aplicable a los creadores de mercado que desean acogerse a la **excepción** de la obligación de notificar participaciones significativas.

6. El Modelo VI, que se cumplimentará para informar sobre los **sistemas retributivos de administradores y directivos** aprobados por un emisor. Aquéllos los comunicarán a la CNMV directamente o a través del emisor.

Estos tres últimos modelos no se modifican respecto de lo establecido en la anterior Circ CNMV 2/2007, salvo en el número del modelo para mantener la numeración correlativa.

Por lo que respecta a la **forma de presentación** de estas notificaciones, los modelos de notificación de operaciones realizadas sobre acciones propias deberán remitirse obligatoriamente por medios electrónicos; el resto de notificaciones podrán remitirse indistintamente por medios electrónicos o en soporte papel.

Sociedad profesional

6 Falta de adaptación a la L 2/2007

DGRN Resol 11-1-16, BOE 4-2-16

MSM nº 4459 MSL nº 8025

Para la inscripción del contenido de la hoja registral de una sociedad disuelta de pleno derecho por falta de adaptación a la L 2/2007 es preciso su previa reactivación.

Las sociedades constituidas con anterioridad a la entrada en vigor de la L 2/2007 –16-6-2007– a las que les fuera aplicable el régimen de la sociedad profesional –es decir, que tuvieran por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional (L 2/2007 art.1.1)–, debieron proceder a su **adaptación** a las previsiones de dicha Ley y solicitar la inscripción en el RM, estableciéndose dos **plazos** a efectos del incumplimiento de dicha obligación:

a) Una vez transcurrido **un año** desde la entrada en vigor de la Ley, el incumplimiento de la obligación de adaptación y la solicitud de inscripción, determinaba la **imposibilidad de inscripción** en el RM de documento alguno, salvo las excepciones legalmente establecidas –cese o dimisión de administradores, gerentes, directores generales y liquidadores, y a la revocación o renuncia de poderes, así como a la disolución de la sociedad y nombramiento de liquidadores y los asientos ordenados por la autoridad judicial o administrativa – (L 2/2007 disp.trans.primer.2).

b) De persistir el incumplimiento una vez transcurridos **18 meses** desde la entrada en vigor de dicha Ley, la sociedad quedaba **disuelta** de pleno derecho, debiéndose cancelar inmediatamente de oficio por el registrador mercantil los asientos correspondientes a la sociedad disuelta (L 2/2007 disp.trans.primer.3).

Una vez disuelta de pleno derecho la sociedad y cerrada su hoja como consecuencia de la aplicación directa de la previsión legal anterior, para que se pueda practicar a inscripción de acuerdos que, prescindiendo de dicha situación, pretenden la modificación del contenido registral (nombramiento de administrador único y modificación del objeto social), es preciso proceder, con carácter previo, a la **reactivación** de la sociedad y su adecuación al ordenamiento jurídico.

Modificación de estatutos sociales

7 Inscripción del cambio del domicilio social

DGRN Resol 19-2-16, BOE 11-3-16

MSM nº 5890 MSL nº 3065 MEES nº 375

Irrelevancia del domicilio del administrador en la inscripción del traslado del domicilio social.

La **discordancia** entre el **domicilio** del administrador que consta inscrito en el RM y el consignado en la comparecencia de una escritura de traslado del domicilio social otorgada por dicho administrador, no

impide la inscripción del traslado del domicilio solicitada, por cuanto en la misma no han de hacerse constar ninguna de las circunstancias a las que se refiere el RRM art.38.

8 Órgano competente para acordar el traslado del domicilio social dentro del territorio nacional

DGRN Resol 3-2-16, BOE 23-2-16

MSM nº 5892 MSL nº 3068 MEES nº 377

El órgano de administración es competente para trasladar el domicilio social dentro del territorio nacional cuando los estatutos se limitan a reproducir la norma legal modificada por otra posterior.

Se revoca la calificación del registrador mercantil que resuelve no practicar la inscripción de la escritura por la que el **liquidador** de una SA traslada el domicilio social de Valladolid a Madrid, y en cuyos estatutos sociales, conforme a la adaptación de los mismos a la LSA (RDLeg 1564/1989) se dispone que «por acuerdo del consejo de administración podrá trasladarse dentro de la misma población donde se halle establecido».

A juicio de la DGRN, en todo supuesto de **reproducción estatutaria** de las respectivas normas legales que atribuían a los administradores competencia para el cambio de domicilio social consistente en su traslado dentro del mismo término municipal, debe admitirse que

después de la entrada en vigor de la modificación legal por la que se amplía la competencia del órgano de administración para cambiar el domicilio social dentro del territorio nacional (LSC art.285.2 redacc L 9/2015), será ésta la norma aplicable.

De no aceptarse esta conclusión, las sociedades en cuyos estatutos se reproduce el derogado LSA art.149, o el análogo LSC art.285.2 en su redacción anterior a la L 9/2015, resultarían agravadas respecto de aquellas otras en las cuales, por carecer de previsión estatutaria o consistir ésta en una mera remisión a dichos artículos, el órgano de administración puede, desde la entrada en vigor de la nueva normativa, cambiar el domicilio social dentro del territorio nacional.

Disolución, liquidación y extinción

9 Inscripción del acuerdo de reactivación de la sociedad

DGRN Resol 7-1-16, BOE 4-2-16

MSM nº 7098, 7100, 6666 MSL nº 5203, 5205 MEDS nº 5540

Requisitos de la inscripción de la reactivación de la sociedad en caso de ejercicio del derecho de separación por los socios.

Para que pueda acceder a inscripción el acuerdo de reactivación de una sociedad disuelta cuando se da la circunstancia de que una socia ha ejercitado su derecho de separación es preciso que, de la documentación presentada, resulte la ejecución de las consecuencias de tal ejercicio, bien la **reducción de capital** (LSC art.358), bien la **adqui-**

sición de participaciones del socio disidente (LSC art.359), haciendo constar en ambos casos el **pago o la consignación** del valor razonable de las participaciones sociales o acciones de dicho socio, en concepto de precio de las que la sociedad adquiere o de reembolso de las que se amortizan.

Cuentas anuales y aplicación del resultado

10 Presentación de las cuentas anuales para su depósito utilizando el sistema de presentación telemático total

DGRN Resol 21-12-15, BOE 6-1-16

MSM nº 7307 MSL nº 3742

En la presentación de las cuentas a depósito mediante comunicación telemática tanto del archivo electrónico que las contiene (zip), como del que contiene el certificado del acuerdo de aprobación por lo que, se genera automáticamente una huella digital por el sistema.

En el supuesto de presentación a depósito de cuentas anuales en formato electrónico mediante **comunicación telemática** con firma electrónica, la correspondencia entre el archivo que las contiene (en formato estándar, zip) y el archivo que contiene el certificado del acuerdo aprobatorio de la junta se lleva a cabo por la propia aplicación que genera automáticamente el algoritmo o huella digital al llevar a cabo la incorporación de los archivos.

Únicamente en el supuesto de que se haga la presentación telemática del archivo que contiene las cuentas (archivo zip) sin acompañamiento del que contiene el certificado del acuerdo es preciso, si este último se acompaña posteriormente en formato papel, que se haga en el mismo mención expresa del **código alfanumérico** que representa la huella digital a fin de establecer la oportuna correspondencia.

11 Modelos de presentación en el RM de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación

DGRN Resol 26-2-16, BOE 9-3-16

MSM nº 7313 MSL nº 3742

Se modifican los modelos de presentación en el RM de las cuentas anuales aprobados por OM JUS/206/2009.

En ejercicio de la facultad conferida por OM JUS/206/2009 disp.adic., la DGRN modifica los modelos de depósito de cuentas al objeto de adaptarlos a las reformas de la **normativa contable y tributaria**.

En concreto, los **cambios** introducidos hacen referencia a:

- La exigencia de que la **reserva de capitalización** figure en el balance con absoluta separación y título apropiado (L 27/2014 art.25).
- La información que, en relación con la determinación del **coste de producción**, las empresas deben incluir en la memoria (ICAC Resol 14-4-15).
- La información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los **aplazamientos de pago a proveedores** en operaciones comerciales (ICAC Resol 29-1-16).
- La modificación de nota de la memoria **«Situación fiscal»** de las cuentas anuales individuales, conforme a lo establecido en las disposiciones que desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (ICAC Resol 9-2-16 art.22.4).

• La incorporación de nueva información en las hojas de solicitud de presentación en el RMI y de datos generales de identificación.

Adicionalmente:

a) Se actualizan las especificaciones técnicas del **soporte electrónico** recogidas en el anexo II y la de los **test de errores** recogidos en el anexo III de la OM JUS/206/2009 como consecuencia de los cambios introducidos en los modelos.

b) Se da publicidad a las traducciones de los mencionados modelos a las demás **lenguas cooficiales** propias de cada una de las Comunidades Autónomas, incorporando todos los cambios introducidos en el modelo en castellano en los modelos bilingües, así como en la taxonomía XBRL relacionada.

La utilización del modelo aprobado es obligatoria para los sujetos obligados cuando la junta general o lo socios aprueben sus cuentas anuales con posterioridad a **9-3-2016**.

NOTA La versión íntegra, actualizada y completa de todos los modelos figura publicada en la **página web** del **Ministerio de Justicia** (www.mjusticia.es).

12 Modelos de presentación en el RM de las cuentas anuales consolidadas

DGRN Resol 26-2-16, BOE 9-3-16

MSM nº 7313 MSL nº 3742

Se modifican los modelos de presentación en el RM de las cuentas anuales consolidadas aprobados por OM JUS/1698/2011.

En ejercicio de la facultad conferida por OM JUS/1698/2011 disp.adic.única, la DGRN modifica los modelos de depósito de cuentas anuales consolidadas al objeto de adaptarlos a las reformas de la **normativa contable y fiscal**.

En concreto, los **cambios** introducidos hacen referencia a:

- La exigencia de que la **reserva de capitalización** figure en el balance con absoluta separación y título apropiado (L 27/2014 art.25).
- La información que, en relación con la determinación del **coste de producción**, las empresas deben incluir en la memoria (ICAC Resol 14-4-15).
- La información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los **aplazamientos de pago a proveedores** en operaciones comerciales (ICAC Resol 29-1-16).
- La modificación de nota de la memoria «**Situación fiscal**» de las cuentas anuales individuales, conforme a lo establecido en las disposiciones que desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (ICAC Resol 9-2-16 art.22.4).

- La incorporación de nueva información en las hojas de solicitud de presentación en el RMI y de datos generales de identificación.

Adicionalmente:

a) Se actualizan las especificaciones técnicas del **soporte electrónico** recogidas en el anexo II y la de los **test de errores** recogidos en el anexo III de la OM JUS/1698/2011 como consecuencia de los cambios introducidos en los modelos.

b) Se da publicidad a las traducciones de los mencionados modelos a las demás **lenguas cooficiales** propias de cada una de las Comunidades Autónomas, incorporando todos los cambios introducidos en el modelo en castellano en los modelos bilingües, así como en la taxonomía XBRL relacionada.

La utilización del modelo aprobado es obligatoria para los sujetos obligados cuando la junta general o lo socios aprueben sus cuentas anuales con posterioridad a **9-3-2016**.

NOTA La versión íntegra, actualizada y completa de todos los modelos figura publicada en la **página web** del **Ministerio de Justicia** (www.mjusticia.es).

13 Informe de auditoría

DGRN Resol 18-1-16, BOE 11-2-16 DGRN Resol 19-1-16, BOE 11-2-16

MSM nº 7315 MSL nº 3745.1

Modo de proceder del registrador mercantil en la calificación del depósito de las cuentas anuales cuando se presenta recurso de alzada contra el nombramiento de auditor.

Ante una situación de indeterminación sobre la obligación de presentar las cuentas junto al informe de auditor, el registrador mercantil debe esperar a la resolución por parte de la DGRN del **recurso de alzada** interpuesto contra el nombramiento del auditor, para poder calificar el depósito de las cuentas anuales instado por la sociedad. Hasta ese momento no se puede determinar la situación registral y, en consecuencia, la procedencia o no de la exigencia de acompañar el informe de verificación a la solicitud de depósito de las cuentas. Si la DGRN resuelve la **improcedencia** del nombramiento con revocación de la decisión del registrador, este puede llevar a cabo la califi-

cación sobre la procedencia del depósito de cuentas solicitado sin acompañamiento de informe de verificación desde que sea debidamente notificado. Por el contrario si la DGRN confirma la decisión del registrador mercantil sobre la **procedencia** del nombramiento de auditor, una vez recibida la notificación de la resolución y practicados los asientos pertinentes (RRM art.358.2), incluida la inscripción en la hoja abierta a la sociedad, el registrador puede emitir su calificación de conformidad con el contenido del RM rechazando el depósito si la solicitud no viene acompañada del informe de verificación por el auditor designado.

14 Informe de auditoría

DGRN Resol 10-2-16, BOE 10-3-16

MSM nº 7315, 7481 MSL nº 3745.1, 3966.2

Informe de auditor manifestando que no emite opinión por falta de entrega por la sociedad de la documentación necesaria.

Se confirma la nota de calificación del registrador mercantil que rechaza el depósito de las cuentas anuales de un determinado ejercicio las cuales vienen acompañadas de un informe del auditor en el que manifiesta que no emite opinión porque la sociedad no le ha entregado los documentos de respaldo precisos para ello. Conforme al criterio de la DGRN, la denegación de opinión por falta de documentación implica la **ausencia de opinión** del auditor por un motivo que es imputable a la propia sociedad auditada. Como señala el centro directivo, no puede confundirse lo que es un informe de auditoría con **opinión denegada** –como considera la recurrente que es el escrito emitido por el auditor–, con el supuesto de no emisión de opinión por falta de examen de la documentación que

permita «verificar» el contenido de las cuentas (por mucho que «técnicamente» se denomine informe con opinión denegada). No se puede pretender equiparar el escrito del auditor en el que manifiesta que no ha tenido a su disposición la información precisa para emitir opinión, para verificar las partidas que integran las cuentas, con aquel informe de auditoría emitido a la luz de la información aportada para ello (cualquiera que sea la opinión emitida). El auditor –concluye la DGRN– afirma tajantemente que la falta de información para llevar a cabo su tarea de verificación le impide emitir opinión; o lo que es lo mismo, que su denegación equivale a la **ausencia de verificación** contable por no aportación de la documentación para ello precisa.

15 Efectos del cierre registral por falta de depósito de las cuentas anuales

DGRN Resol 22-12-15, BOE 6-1-16

MSM nº 7324, nº 1425, nº 2677 MSL nº 1565, nº 3749 MADI nº 515

La mera presentación para su depósito de las cuentas anuales no determina el levantamiento del cierre de la hoja registral si el depósito no se practica.

Una vez producido el cierre de la hoja registral de la sociedad como consecuencia del incumplimiento de la obligación de depositar en el RM las cuentas anuales, el simple hecho de presentar para su depósito las cuentas anuales no permite la inscripción de la **reelección de administrador**. Es necesario que el depósito de las mismas sea efectivamente practicado.

NOTA El **supuesto de hecho** de esta resolución hace referencia a la negativa del registrador mercantil a inscribir una escritura de elevación a público de acuerdos de la junta general de accionistas relativos a la reelección del administrador único de una SA, cuya hoja ha sido cerrada por falta de depósito de las cuentas anuales. A la escritura calificada se acompaña las cuentas anuales para su depósito, pero el depósito de las cuentas no se practica por haber sido éstas objeto de calificación negativa.

16 Depósito de cuentas anuales de sociedad constituida pero no inscrita en el RM

DGRN Resol 23-12-15, BOE 6-1-16

MSM nº 7324, nº 750, nº 2315 MSL nº 180, nº 3749

La falta de inscripción en el RM de la sociedad no es circunstancia que la exima del depósito de las cuentas anuales de los ejercicios que median entre su constitución y su inscripción.

Se confirma la calificación registral que resuelve no practicar el depósito de las cuentas anuales de una SRL cuya **inscripción** en el RM se produce dos años más tarde al del otorgamiento de la escritura de constitución, y que no ha depositado las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios en que no ha estado inscrita.

Frente al criterio del recurrente, conforme a la cual la sociedad adquiere su **personalidad jurídica** a partir de la fecha de su inscripción en el RM, por lo que únicamente le pueden ser exigidos los actos llevados a cabo por la misma desde dicha fecha, el centro directivo entiende que:

- Desde que se otorga la **escritura pública de constitución** de una sociedad del contrato deriva cierto grado de personalidad (TS 24-11-10).
- Conforme a las propias disposiciones legales, las sociedades mercantiles **en formación e irregulares** gozan de personalidad jurídica –o, al menos, de cierta personalidad–, suficiente para adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones (CC art.38 párrafo primero; LSC art.33).
- La inscripción en el RM sólo es necesaria para que las sociedades de capital adquieran «su» **especial personalidad jurídica** –la personalidad jurídica correspondiente al tipo social elegido, no la persona-

lidad jurídica en abstracto– que añade la limitación de responsabilidad de los socios, y para excluir la responsabilidad solidaria de los administradores junto a la de la propia sociedad (CCom art.120).

- La existencia de la sociedad no inscrita como «sociedad» resulta también de:
 - la aplicación de las normas de la **sociedad civil o de la colectiva**, según el carácter de su objeto (LSC art.39);
 - la facultad de instar la **disolución** que a los socios de la sociedad (LSC art.40), precepto éste que más parece presuponer su previa existencia y autonomía que lo contrario, como se infiere de que hable del «patrimonio social», dando idea de un desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad; y del «reparto de cuota», reparto de cuota que habrá de realizarse tras la liquidación del patrimonio social.
- En todo caso –concluye la DGRN– una vez inscrita como SRL, verificándose por tanto la **voluntad** de los socios **de inscribir** bajo tal tipo social, se le han de aplicar todas las disposiciones legales que lo regulan y, entre ellas, la de que no cabe el depósito de unas cuentas anuales cuando aún no conste efectuado el depósito de los ejercicios precedentes (RRM art.378).

17 Depósito de cuentas anuales de sociedad constituida pero no inscrita en el RM

DGRN Resol 23-12-15, BOE 6-1-16

MSM nº 7324, 750, 2315 MSL nº 180, 3749

La falta de inscripción en el RM de la sociedad no es circunstancia que la exima del depósito de las cuentas anuales de los ejercicios que median entre su constitución y su inscripción.

Se confirma la calificación registral que resuelve no practicar el depósito de las cuentas anuales de una SRL cuya **inscripción** en el RM se produce años más tarde al del otorgamiento de la escritura de constitución, y que no ha depositado las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios en que no ha estado inscrita.

Frente al criterio del recurrente, conforme a la cual la sociedad adquiere su **personalidad jurídica** a partir de la fecha de su inscripción en el RM, por lo que únicamente le pueden ser exigidos los actos llevados a cabo por la misma desde dicha fecha, el centro directivo entiende que:

- Desde que se otorga la **escritura pública de constitución** de una sociedad del contrato deriva cierto grado de personalidad (TS 24-11-10).
- Conforme a las propias disposiciones legales, las sociedades mercantiles **en formación e irregulares** gozan de personalidad jurídica –o, al menos, de cierta personalidad–, suficiente para adquirir y poseer

bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones (CC art.38 párrafo primero; LSC art.33).

- La inscripción en el RM sólo es necesaria para que las sociedades de capital adquieran «su» **especial personalidad jurídica** –la personalidad jurídica correspondiente al tipo social elegido, no la personalidad jurídica en abstracto– que añade la limitación de responsabilidad de los socios, y para excluir la responsabilidad solidaria de los administradores junto a la de la propia sociedad (CCom art.120).
- La existencia de la sociedad no inscrita como «sociedad» resulta también de:
 - la aplicación de las normas de la **sociedad civil o de la colectiva**, según el carácter de su objeto (LSC art.39);
 - la facultad de instar la **disolución** que a los socios de la sociedad (LSC art.40), precepto éste que más parece presuponer su previa existencia y autonomía que lo contrario, como se infiere de que hable del

«patrimonio social», dando idea de un desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad; y del «reparto de cuota», reparto de cuota que habrá de realizarse tras la liquidación del patrimonio social. En todo caso –concluye la DGRN– una vez inscrita como SRL, verificándose por tanto la **voluntad** de los socios **de inscribir** bajo tal tipo

social, se le han de aplicar todas las disposiciones legales que lo regulan y, entre ellas, la de que no cabe el depósito de unas cuentas anuales cuando aún no conste efectuado el depósito de los ejercicios precedentes (RRM art.378).

Propiedad industrial

18 Caducidad de una marca ajena

TS 22-12-15, EDJ 240691

MCM nº 2121

Demanda de caducidad de marca entre empresas del mismo sector. Causas justificativas de la falta de uso.

Una empresa solicitó que se declarara la caducidad por falta de uso, durante un **periodo** de 5 años, de una serie de marcas de las que era titular la demandada.

El juzgado de lo mercantil desestimó la demanda al apreciar falta de legitimación activa de la demandante. Por el contrario, la Audiencia Provincial estimó el recurso de apelación declarando la caducidad de las marcas por falta de uso y la cancelación de su inscripción en el registro.

La decisión de la Sala del Tribunal Supremo es que la falta de uso de las marcas carece de **justificación**, por los siguientes motivos:

1º Las causas alegadas no están amparadas por la Ley de Marcas (LM art.39.4), por estar relacionadas con el riesgo normal de la empresa, como es el caso de las siguientes razones:

- comerciales: tiempo necesario para el lanzamiento de una línea de productos, exigencias del principal cliente;
- económicas: concurso de la anterior titular de la marca;
- que no justifica imposibilidad de utilizar la marca: existencia de un competidor que utiliza indebidamente la marca.

Respecto de la alegación del **concurso de acreedores** como causa jus-

tificativa de la falta de uso de la marca, en ningún caso podría considerarse adecuada ya que el concurso no supone la paralización de la actividad de la empresa concursada, sino, la continuación de la actividad (LCon art.44).

2º Tampoco las causas que se alegan para justificar la falta de uso afectan al **periodo temporal** de 5 años, puesto que ese periodo comienza en febrero de 2003 y las causas alegadas comienzan a finales de 2005, por lo que la falta de uso queda sin justificar durante casi 2 años.

Finalmente, el TS cita los **requisitos** que el TJCE estableció para justificar una falta de uso real y efectivo de la marca (TJCE 14-6-07, C-246/05, Armin Häupl contra Lidl Stiftung & Co. KG). Declaró el art.12.1 de la Directiva 1989/104 que se corresponde con el art.39.4 LM, debe interpretarse en el sentido de que constituyen causas que justifican la falta de uso de una marca los impedimentos que:

- guarden una relación directa con dicha marca;
- hagan imposible o no razonable su uso;
- sean independientes de la voluntad de su titular.

Estos requisitos no se cumplen, en este caso, por las causas que se han analizado.

Contratos asociativos

19 Sociedad civil interna y comunidad de bienes

TS 19-2-16, EDJ 9668

MCM nº 2629, 2641

Jurisprudencia aplicable en la controversia por el uso del derecho arrendaticio común entre dos arrendatarios.

Dos profesionales utilizan un inmueble como **arrendatarios** para el ejercicio individual de su profesión de psicólogas, cada una con un despacho de uso exclusivo y compartiendo otros despachos y elementos comunes.

El deterioro de las **relaciones personales** entre las coarrendatarias origina la presentación de demanda por parte de una de ellas solicitando que se condenase a la demandada con:

- retirar cualquier videocámara o instrumento de grabación audiovisual que se encuentre instalado, sin consentimiento de la otra coarrendataria;
- optar por la retirada de la cerradura en un despacho común o entregar un juego de llaves de dicha cerradura;
- retirar un aparato gris sito en la cocina así como cableado y enchufes;
- no ocupar espacios comunes ubicando en ellos a sus empleados y a no instalar objetos o materiales de su propiedad.

El TS señala que en este caso, la correcta **calificación de la relación jurídica** entre las partes (la AP calificaba como comunidad de bienes), es la de sociedad civil interna (CC art.1669.1), y más concretamente una de las sociedades particulares del CC art.1678: sociedad interna de medios.

Las **sociedades civiles internas** se regirán por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes (CC art.1669). Sin embargo, sólo son directamente aplicables normas que estructuran la titularidad sobre el patrimonio o fondo común, y las relaciones entre los socios/comu-

neros se regirán, en principio, por las normas del contrato de sociedad (esto se infiere de las palabras iniciales del CC art.392: «A falta de contratos...»).

El TS a la luz de la jurisprudencia anterior fija su doctrina respecto al significado del art.394 CC y su relación con el art.398:

1. El CC art.394 atribuye a cada comunero la facultad de servirse y usar plenamente la cosa común (definido por la jurisprudencia como «uso solidario», TS 7-5-07, EDJ 32753; TS9-12-15, EDJ 259179), siempre que respete los **límites** de un uso «conforme a su destino» y que «no perjudique el interés de la comunidad». De tal manera que el ejercicio por un partícipe de la facultad de uso solidario de la cosa común que le reconoce el CC art.394 no está condicionado a que exista un previo acuerdo de la mayoría de comuneros que así lo autorice, conforme al CC art.398.

2. Por lo tanto habrá de rechazarse, en cualquier caso, toda pretensión de un comunero de limitar el ejercicio por otro de la facultad de **uso solidario**, cuando el concreto uso de que se trate beneficie a éste y no cause a aquél ningún perjuicio relevante.

Conforme a lo expuesto, los usos del derecho arrendaticio común por parte de una de las coarrendadoras no pueden calificarse de «alteraciones de la cosa común» en el sentido del CC art.397, por:

- no ser contrarios al «destino» establecido por las partes;
- no impedir el ejercicio de uso solidario de la cosa común;
- no contravenir el acuerdo inicial entre las coarrendadoras de que cada una tendría un uso excluyente de su respectivo despacho.

Así, respecto del uso por los comuneros de la cosa común rige a todas luces el CC art.394, y si este precepto no existiera, la regla o máxima

jurídica aplicable sería *quod tibi non nocet et alii prodest non prohibetur* («lo que a ti no te daña y a otro beneficia, no se prohíbe»).

Arrendamientos mercantiles

20 Prestación de servicios profesionales de abogado

TS 12-2-16, EDJ 9656

MCM nº 4461

Cómputo del plazo prescriptivo de la acción para la reclamación de honorarios profesionales.

El contrato de prestación de servicios (CC art.1544), tiene su mayor expresión en la prestación de servicios de **profesiones liberales** como, por ejemplo, los servicios del abogado.

En el presente caso los **herederos** de un letrado fallecido formulan demanda contra las personas que recibieron los servicios en reclamación de honorarios. La parte demandada aduce la excepción de prescripción trienal (CC art.1967.1), siendo esta rechazada en Primera Instancia y admitida por la Audiencia Nacional.

Es de especial interés en el presente caso la **prescripción trienal** del CC art.1967, ya que la norma contiene un error aclarado por la doctrina y la jurisprudencia. El último párrafo establece que la prescripción «a que se refieren los tres párrafos anteriores...» y no son 3 sino cuatro. Hay sentencias que aclaran que este último párrafo de la norma alcanza también al número primero, el que se refiere a los profesionales jurídicos (TS 16-4-03; 14-2-06; 22-1-07).

En la argumentación del TS se establece que tanto la norma del Código Civil citada como la jurisprudencia consideran que el **cómputo de la prescripción** no se realiza por cada servicio profesional, sino por el

conjunto de servicios, en este caso, hasta la presentación de recurso de casación presentado por el abogado fallecido.

Así, la jurisprudencia señala que «el ejercicio de la profesión de abogado no implica que cada asunto del que presta sus servicios profesionales deba ser reclamado su precio, antes de la prescripción trienal conforme al CC art.1967.1. No se trata de prescripción de cada asunto, sino prescripción de todos ellos, que forman el **servicio profesional conjunto**; ni siquiera se exige que vayan interrelacionados. Se computa desde que «el abogado reclamante dejó de prestar sus servicios...» o que «el letrado reclamante siguió prestando los servicios...», «sería anormal que el abogado reclamase el pago por cada una de tantas actuaciones judiciales como realice en un pleito en defensa de su cliente» (TS 8-4-97, EDJ 1748; 16-4-03, EDJ 9868; 14-2-06, EDJ 42972).

El «**días a quo**» es, por tanto, el día en que finalizan los servicios profesionales del abogado, considerados globalmente (TS 8-4-97, EDJ 1748).

Contratos bancarios

21 Contratación telefónica de productos financieros

TS 3-12-15, EDJ 237510

MCM nº 6860

Exigencia de confirmación escrita posterior y relación con el momento de perfeccionamiento del contrato

Se contrata por parte de una empresa un producto financiero (**swap**) vía telefónica con una entidad de crédito. Tras la conversación, que fue grabada, se remitió el documento de confirmación del contrato el 27-10-2008. Sin embargo, el 13-11-2008 la empresa remite burofax a la entidad de crédito manifestando la no aceptación de la contratación a lo que la entidad de crédito contestó que si quería resolver el contrato, debía abonar una cantidad aproximada de 665.000 euros. El pleito comenzó con la demanda de la entidad de crédito que pretendía que se declarara la **vigencia del contrato** y su incumplimiento con condena por el impago de las liquidaciones comprendidas entre el 8-4-2009 y el 8-10-2009, más las liquidaciones posteriores.

La demandada pidió que se declarara la nulidad por inexistencia de contrato, argumentando que no había sido objeto de **confirmación** y además había manifestado su disconformidad en el periodo legal previsto para las contrataciones telefónicas.

El TS, dispone que la contratación telefónica del contrato de swap se encuentra afectada por la **normativa** sobre régimen jurídico de las empresas de servicios de inversión y de las demás entidades que prestan servicios de inversión (RD 217/2008 art.33).

Con motivo del recurso de casación se cuestionan 3 aspectos:

1º **¿En qué se tiene por perfeccionado el contrato en los casos en que se acude a la vía telefónica?**

El contrato se perfeccionó en el momento en que la empresa contratante manifestó su aceptación por vía telefónica el 8-10-2008 (CC art.1262; CCom art.54). Partiendo del principio de libertad de forma (CC art.1278) no existe norma que impida la contratación telefónica de estos productos.

Las exigencias de registro documental, registro de las grabaciones y de confirmación escrita (RD 217/2008 art.33), no son requisitos ad solemnitatem, sino ad probationem, sirven para permitir la acreditación del consentimiento y su ausencia no determina la inexistencia o nulidad del contrato.

2º **¿Cuál es el valor de la confirmación escrita?**

La exigencia de confirmación escrita no puede concebirse como un momento concluyente de perfeccionamiento del contrato. El contrato se perfeccionó con la aceptación de la oferta, manifestada por vía telefónica, el 8-10-2008. En la transcripción de la conversación se aprecia que el cliente expresamente manifestó su consentimiento.

3º **Si puede entenderse la confirmación escrita como un requisito de forma y si tiene valor de desistimiento.**

El RD 217/2008 no regula las consecuencias de la falta de confirmación escrita y únicamente entiende confirmada la orden a través de este cauce.

Razona el TS, que si se exigiera la confirmación escrita para el per-

feccionamiento o como requisito de validez, se estaría concediendo al cliente la facultad de ratificar o denegar la contratación de un producto financiero respecto del que ya prestó su consentimiento, al aceptar la oferta, que es cuando comienza a producir efectos el contrato. Esto sería equivalente a una facultad de desistimiento, que no

cabe en estos casos por la naturaleza del producto objeto de contratación. Por todo ello no puede entenderse nulo el contrato de swap contratado vía telefónica.

Contratos bursátiles

22 Comunicación de participaciones significativas

CNMV Circ 8/2015, BOE 27-1-16CNMV Circ 2/2007 derog CNMV Circ 8/2015 disp.derog.única, BOE 27-1-16

MCM nº 8178, 8185

Nuevos modelos de notificación de participaciones significativas, de los consejeros y directivos, de operaciones del emisor sobre acciones propias, y otros modelos

Se aprueban nuevos modelos de notificación de derechos de voto, quedando derogados los establecidos hasta ahora por la Circ CNMV 2/2007.

Estos nuevos modelos deberán utilizarse por los sujetos obligados para los notificaciones que tengan que realizar **a partir del 31-3-2016**, en cumplimiento del RD 1362/2007 Títulos II (información sobre participaciones significativas y autocartera) y III (otras obligaciones de información) y del RD 1333/2005 art.9 (comunicación de las transacciones de los administradores y directivos).

Los modelos aprobados por la Circular son:

1. El Modelo I, aplicable a los **accionistas significativos** u otras personas que no tengan la condición de consejeros del emisor, en el que se agregarán todos los derechos de voto que posean, asociados o atribuidos tanto a acciones como a otros instrumentos financieros que confieran derecho a adquirir acciones ya emitidas que atribuyan derechos de voto o que tengan un efecto económico similar.

Este modelo sustituye y agrupa en uno solo los Anexos I y II de la Circ CNMV 2/2007.

2. El Modelo II, aplicable a los **consejeros** de los emisores, en el que se identificará la posición final, directa e indirecta, de derechos de voto, atribuidos tanto a acciones como a otros instrumentos financieros, por lo que se incluirán todas las operaciones realizadas por el consejero, directamente o por otras personas (en algunos casos tendrán la consideración de vínculos estrechos), siempre que los derechos de voto correspondan al propio consejero, por ser él quien tiene la discrecionalidad para el ejercicio de esos derechos.

Este modelo sustituye y agrupa en uno solo los antiguos Anexos III y IV de la Circ CNMV 2/2007.

3. El Modelo III, aplicable a **directivos** y sus **vínculos estrechos** y a otros vínculos estrechos de consejeros (aquellos vínculos cuyos derechos de voto relativos a las acciones e instrumentos financieros no son atribuibles al consejero), y en él informarán tanto de las operaciones realizadas sobre acciones como sobre instrumentos financieros ligados a acciones.

Este modelo sustituye al Anexo V de la Circ CNMV 2/2007.

4. El Modelo IV, aplicable a los emisores que tengan que notificar las operaciones realizadas con **acciones propias**.

5. El Modelo V, aplicable a los creadores de mercado que desean acogerse a la **excepción** de la obligación de notificar participaciones significativas.

6. El Modelo VI, que se cumplimentará para informar sobre los **sistemas retributivos de administradores y directivos** aprobados por un emisor. Aquéllos los comunicarán a la CNMV directamente o a través del emisor.

Estos tres últimos modelos no se modifican respecto de lo establecido en la anterior Circ CNMV 2/2007, salvo en el número del modelo para mantener la numeración correlativa.

Por lo que respecta a la **forma de presentación** de estas notificaciones, los modelos de notificación de operaciones realizadas sobre acciones propias deberán remitirse obligatoriamente por medios electrónicos; el resto de notificaciones podrán remitirse indistintamente por medios electrónicos o en soporte papel.

Fase común

23 Naturaleza del crédito derivado de las cuotas de leasing vencidas tras la declaración de concurso

TS 12-9-15, EDJ 161337

MCON nº 2355.1, 2536

Las cuotas del contrato de leasing suscrito con la concursada que se devenguen tras la declaración del concurso deben ser calificadas como créditos concursales con privilegio especial. El contrato no establece obligaciones recíprocas pendientes de cumplimiento en el momento de la declaración del concurso, por lo que no pueden calificarse como créditos contra la masa.

Los criterios determinantes para calificar los créditos contractuales contra el concursado como **créditos contra la masa** son (LCon art.61.2):

- la **reciprocidad** del vínculo contractual; y
- la **pendencia de cumplimiento** de obligaciones por ambas partes al declararse el concurso.

Para decidir sobre la reciprocidad de las obligaciones derivadas del **contrato de arrendamiento financiero** o «leasing» no cabe acudir a generalizaciones abstractas, que no tengan en cuenta el concreto régimen contractual establecido en el contrato. Habrá que atender a las cláusulas válidamente convenidas por los contratantes.

En este caso, el contrato de «leasing» no establece **obligaciones a cargo de la entidad financiera** arrendadora que se encuentren pendientes de cumplimiento en el momento de declaración del concurso, e incluso una cláusula del contrato libera a la arrendadora financiera de cualquier responsabilidad respecto de la idoneidad, funcionamiento o rendimiento de los bienes objeto del contrato, y se subrogaba al arrendatario financiero en todos sus derechos frente al proveedor o fabricante en orden al saneamiento por evicción o vicios ocultos de dichos bienes y en orden a la exigencia de cumplimiento de las garantías de toda índole ofertadas por el proveedor o fabricante. Por tanto, cuando tuvo lugar la declaración del concurso solo quedaban obligaciones pendientes de cumplimiento por parte de la concursada. Se alega en el recurso que tras la declaración de concurso el arrendador estaba obligado a dejar al arrendatario financiero el bien de su

propiedad, a permitir el **goce pacífico de la cosa** arrendada, a no impedir el uso de la cosas por el arrendatario, y a **recibir la renta pactada**. En cuanto a esto último, no es admisible la pretensión de convertir lo que es un derecho del arrendador financiero, cobrar la renta, en una obligación recíproca respecto de la obligación que tiene el arrendatario financiero de pagarla. Respecto del resto de obligaciones, solo constituyen, a efectos de la LCon art.61, un deber de conducta general, ya cumplido con la propia entrega y, en todo caso, insuficiente, por sí solo, para atribuir al crédito de la arrendadora el tratamiento de crédito contra la masa en el concurso. También sería insuficiente a tales efectos la obligación de transferir la titularidad del bien al arrendatario una vez que este ejercite la opción de compra y pague la cuota correspondiente al valor residual. Es una obligación de la arrendadora que tan sólo nace en caso de que el arrendatario, después de haber pagado todas las cuotas, decida hacer ejercicio de ella.

En conclusión, el crédito derivado de las cuotas del contrato de «leasing» suscrito con la concursada que se devenguen tras la declaración del concurso, debe ser calificado como **crédito concursal con privilegio espacial**, y no como crédito contra la masa, pues no puede entenderse que en todo caso el contrato de «leasing» tenga naturaleza de contrato de tracto sucesivo en el que las obligaciones recíprocas a cargo de ambas partes subsisten a lo largo de la vigencia del contrato, sea cual sea la regulación convencional que resulte de las cláusulas del contrato suscrito por las partes.

24 Reconocimiento de créditos y asunción acumulativa de deuda

TS 5-11-15, EDJ 198469

MCON nº 2370

Es necesaria la existencia del consentimiento del acreedor para que la asunción de deuda por un tercero tenga efectos novatorios y libere al deudor originario. La ausencia de tal consentimiento supone la incorporación de un nuevo obligado que refuerza la garantía de pago, y constituye frente al acreedor un vínculo de solidaridad entre los deudores, el originario y el sustituto, que le permite obtener el reconocimiento del crédito, por entero, en el concurso de ambos deudores.

La cuestión sobre la que versa la presente sentencia es el reconocimiento, en el concurso de Indesur, de un crédito derivado de la venta de unas acciones a la concursada, teniendo en cuenta que tales acciones fueron posteriormente vendidas por Indesur a un tercero, que quedó obligado frente a Indesur al pago del precio todavía no abonado a los vendedores, y que tales **vendedores no consintieron la cesión de deuda**. El tercero sustituto fue declarado posteriormente también en concurso, y en dicho concurso sí se reconoció el crédito correspondiente al precio de las acciones que los acreedores vendieron originariamente a Indesur.

Como señala el TS, para que la **asunción de deuda por un tercero** tenga efectos novatorios y libere al deudor originario, es preciso que así lo consienta el acreedor (CC art.1205). La asunción de deuda por un sujeto ajeno a la relación obligatoria originaria, cuando no es consentida por el acreedor, constituye una asunción acumulativa de deuda, que no libera al deudor originario sino que supone la incorporación de un nuevo obligado que refuerza la garantía de pago, y constituye, frente al acreedor, un vínculo de **solidaridad** entre los **deudores, el originario y el sustituto**.

No cabe confundir el conocimiento del acreedor con el **consentimiento en la asunción** de deuda. El hecho de que el crédito de los acreedores por la venta de las acciones haya sido reconocido en el concurso del deudor sustituto, y que los acreedores no hayan recurrido la sentencia que lo reconocía, solo significa que los acreedores consintieron la sentencia que reconoció la incorporación de un nuevo deudor frente a los acreedores, pero no supone que los acreedores consintieran la liberación del deudor originario, ni expresamente ni por actos concluyentes.

En conclusión, la relación entre el deudor originario y el sustituto es de solidaridad pasiva frente al acreedor, y los vendedores pueden obtener el **reconocimiento del crédito** derivado de la venta de las acciones realizadas originariamente a Indesur, por entero, en el **curso de ambos deudores**, pues así lo permite la LCon art.85.5. Si bien, si se reconoce por entero el crédito en los concursos de los deudores solidarios, la suma de lo recibido en todos los concursos no podrá exceder del importe del crédito (LCon art.161).

Calificación del concurso

25 Complicidad en el concurso declarado culpable

TS 27-1-16, EDJ 1840

MCON nº 5110

No existe limitación cronológica para calificar a una persona como cómplice del concurso culpable.

Declarado el concurso de una compañía, la administración concursal emite informe en el que advierte de graves irregularidades en la administración y gestión de la compañía consistentes en un **vaciamiento de la actividad empresarial** a favor de otra sociedad en la que la administradora era pareja del administrador de la sociedad en concurso.

En dicho informe se recogen las **irregularidades** como la salida de 55.000 cajas sin justificar el destino del dinero, albaranes realizados a nombre de otra empresa, realización de facturas de abono sin que la mercancía fuese devuelta... Todo ello suponía una facturación simultánea y el aprovechamiento de todos los activos de la concursada por otra empresa.

La administradora única de la sociedad beneficiada con estas actividades fue declarada cómplice por la Audiencia Provincial por cooperación en el alzamiento. A lo que se opuso presentando recurso de casación fundamentado que la declaración de complicidad requiere una **conducta de cooperación** con el concursado en actos

anteriores a la declaración de concurso, habiéndose producido una infracción de lo establecido en la LCon art.166.

Conforme a lo dispuesto en dicho artículo, para que se pueda apreciar complicidad tienen que darse dos **requisitos**:

1º Que el cómplice haya cooperado de manera relevante con el deudor a la realización de los actos que han servido para fundamentar la calificación del concurso como culpable, y

2º La cooperación tiene que haberse realizado con dolo o culpa grave.

Así, en contra de lo afirmado en el recurso, los actos de cooperación llevados a cabo por el cómplice **no tienen que ser necesariamente anteriores** a la declaración de concurso. El art.166 no contempla limitación cronológica alguna.

En este caso, además, la culpabilidad va ligada a la agravación de la insolvencia lo que de por sí puede tener lugar incluso después de la declaración de concurso (LCon art.164.1).

Estructuras e instrumentos contables fundamentales

26 Concepto de actividad económica en el IS

DGT CV 26-11-15

MC nº 110.3 MCFC nº 7870

La definición de actividad económica del IS debe interpretarse de forma autónoma a otros impuestos.

Unas entidades desarrollan la actividad de **promoción** y realización de todo tipo de actuaciones para la explotación de centros o parques comerciales, de ocio u hoteles, así como la compraventa de inmuebles y su explotación, bien directamente bien en régimen de arrendamiento. Las mismas explotan sus inmuebles en régimen de arrendamiento, para lo cual han formalizado un contrato de gestión patrimonial con una entidad vinculada según la normativa del IS, pero que no forma parte del grupo mercantil.

Se preguntan si la actividad de arrendamiento de inmuebles desarrollada se considera actividad económica.

A estos efectos la DGT entiende que la **interpretación del concepto** de actividad económica en el ámbito del IS debe realizarse a la luz del funcionamiento empresarial societario, y puede diferir de la interpretación que se realice del mismo en el IRPF, ya que un mismo con-

cepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva.

Partiendo de lo anterior, establece:

– Si se realizan **actividades que van más allá del mero arrendamiento** de inmuebles, se deben incluir dentro de la definición general de actividad económica (LIS art.5.1 primer párrafo), sin que le resulten de aplicación los requisitos específicos previstos para el arrendamiento de inmuebles (LIS art.5.1 segundo párrafo).

– Si se realiza una **mera actividad de arrendamiento** de inmuebles, para su calificación como actividad económica es posible subcontratar los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado a una entidad ajena al grupo mercantil.

NOTA La interpretación sobre la **subcontratación** de la gestión de la actividad de arrendamiento de inmuebles es doctrina reiterada (entre otras, DGT CV 10-7-15).

Marco normativo contable

27 Contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios

ICAC Resol 9-2-16, BOE 16-2-16

MC nº 380, 3217, 3236, 3311, 3317, 3328, 3352, 3357, 3383, 3385, 3387 s., 3389, 3420, 3437, 3451, 3465, 3470, 3476, 3495 s., 3517, 3520, 3539 s., 3542 s., 3572, 3584, 3710

MGC nº 9305 s.

MCFC nº 5787, 6415, 6795, 6800, 6812, 6815 s., 7835 s., 10300

Se desarrollan los criterios de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para contabilizar el impuesto sobre beneficios

Se publica una Resolución, vigente desde el 17-2-2016 y aplicable a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados **a partir del 1-1-2015**, que desarrolla y aclara los criterios de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para contabilizar el impuesto sobre beneficios recogidos en el PGC, el PGC Pymes, las NOFCAC y en las consultas publicadas por el ICAC sobre esta materia y deroga la ICAC Resol 9-10-97. Su aplicación es obligatoria para todas las empresas tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como consolidadas.

Las principales **novedades** introducidas son las siguientes:

a) Desarrollo del enfoque de balance (ICAC Resol 9-2-16 art.2).

Se recogen las definiciones en que se sustenta el enfoque de balance, ya previsto en el PGC pero no en la Resol ICAC 9-10-97. A tal efecto, se diferencia entre **gasto/ingreso por impuesto corriente** y el gasto/ingreso por impuesto **diferido**. En este contexto, los impuestos diferidos e impuestos anticipados pasan a denominarse, respectivamente, **pasivos y activos por impuesto diferido**, para cuyo cálculo resulta fundamental el concepto de base fiscal de un elemento patrimonial.

b) Reconocimiento de activos y pasivos por impuesto corriente (ICAC Resol 9-2-16 art.3).

Cuando la legislación fiscal establece la posibilidad de **convertir** activos por impuesto diferido en un **crédito exigible** frente a la Administración tributaria, se reconoce un activo por impuesto corriente solo si se cumplen los requisitos previstos a tal efecto por la norma fiscal.

c) Reconocimiento de activos por impuesto diferido (ICAC Resol 9-2-16 art.5).

1. Se establece un caso especial para el que se presume que un activo

por impuesto diferido va a ser recuperado: cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de **conversión** futura de activos por impuesto diferido en un **crédito exigible** frente a la Administración tributaria.

2. Se incorpora el **criterio del ICAC** conforme al cual se establece lo siguiente (ICAC consulta núm 10, BOICAC núm 80):

– la obtención de un **resultado de explotación negativo** en un ejercicio no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, si la empresa muestra un historial de **pérdidas continuas**, se presume, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar esas bases;

– para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener **beneficios fiscales** que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el **límite** máximo de 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, salvo prueba de que es probable su recuperación en un plazo mayor, en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores o no establezca un límite temporal para poder practicar la compensación.

3. Al evaluar si la entidad va a tener suficientes **ganancias fiscales** en **ejercicios futuros**, se deben **excluir** las partidas imponibles que proceden de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros.

d) Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido (ICAC Resol 9-2-16 art.7).

La normativa fiscal puede establecer que, dependiendo de la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de

un activo (pasivo) o de la vinculación de la tributación de las ganancias fiscales a la distribución o no de dividendos, se vean afectadas alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

- el **tipo de gravamen nominal** a aplicar cuando la entidad recupere o liquide el importe en libros del activo o pasivo;
- la **base fiscal** del activo o pasivo. En esos casos, la entidad debe medir los activos y los pasivos por impuesto diferido utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espera recuperar o pagar la partida correspondiente.

e) Se desarrolla la periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales (ICAC Resol 9-2-16 art.8).

f) Regímenes especiales basados en la imputación de rentas (ICAC Resol 9-2-16 art.9 y 10).

Se asumen los criterios publicados en la ICAC Resol 9-10-97 y se realizan algunas aclaraciones respecto de las particularidades del tratamiento contable del **efecto impositivo en las entidades** que tributan en un régimen basado en la imputación fiscal de las rentas a los socios o partícipes (AIE, AEIE y UTE) y el **registro del impuesto** sobre beneficios en los socios o partícipes de estas entidades.

g) Régimen especial de consolidación fiscal (ICAC Resol 9-2-16 art.11).

Se aclaran los criterios a seguir para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios en las **cuentas anuales individuales** de las sociedades que tributan en este régimen especial.

h) Impuestos extranjeros de naturaleza similar al IS (ICAC Resol 9-2-16 art.12).

Entre las precisiones que se introducen destaca la relativa a que en los supuestos excepcionales en que la renta obtenida en el extranjero no

esté **exenta de gravamen** en España, también hay que considerar el efecto impositivo derivado de la diferencia entre el valor en libros y la base fiscal (española) de los elementos patrimoniales afectos a la actividad. Si la **renta es negativa**, solo puede reconocerse un activo por impuesto diferido aplicando el tipo de gravamen esperado según la legislación tributaria española si es probable que la entidad va a cumplir los requisitos previstos en la normativa fiscal para que nazca el derecho a la compensación de las pérdidas fiscales.

i) Cuentas anuales consolidadas (ICAC Resol 9-2-16 art.13 a 17).

Se desarrolla la contabilización del gasto por el impuesto sobre beneficios en las cuentas consolidadas.

j) Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios (ICAC Resol 9-2-16 art.18).

Se recoge el criterio establecido en la PGC NRV 15ª conforme al cual las **obligaciones presentes** de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deben ocasionar en el ejercicio en que surgen, la correspondiente dotación a la provisión por el importe estimado de la deuda tributaria y se detalla la contabilización a efectuar.

k) Criterios simplificados (ICAC Resol 9-2-16 art.19 a 21).

Se reproducen los criterios simplificados de registro y valoración del gasto por impuesto sobre beneficios recogidos en el **PGC** y en el **PGC Pymes** sin introducir un desarrollo adicional.

l) Normas de elaboración de las cuentas anuales (ICAC Resol 9-2-16 art.22).

Se recoge la **regulación** en materia de normas de elaboración de las cuentas anuales.

Obligaciones formales y sustanciales

28 Modificaciones en los modelos de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil

OM JUS/206/2009 redacc DGRN Resol 26-2-16, BOE 9-3-16; OM JUS/1698/2011 redacc DGRN Resol 26-2-16, BOE 9-3-16

MC nº 590.1, 812, 1383, 1422, 1512, 1529, 1534, 1548, 1550 s., 1579, 1619.1, 1626, 1630, 3586 s., 7281 s., 7307

MGC nº 9305, 9603, 9627, 9693

MCFC nº 6792 s., 6815

Se modifican los modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales individuales y consolidadas para adaptarlos a las recientes reformas de la normativa contable y fiscal

Para las cuentas aprobadas a partir de 9-3-2016, se modifican los **modelos** para la presentación en el Registro Mercantil de las **cuentas anuales** individuales y consolidadas para adaptarlos a las **reformas de la normativa** contable y fiscal.

Asimismo, se actualizan las especificaciones técnicas del **soporte electrónico** y los **test de errores** y se da publicidad a las **traducciones** de los modelos a las demás lenguas cooficiales propias de cada una de las CCAA.

Los modelos se publicarán en la **página web** del Ministerio de Justicia. Las **modificaciones** introducidas en los modelos son las siguientes:

a) Nuevo detalle en el balance para recoger la **reserva de capitalización** introducida por la nueva LIS, que exige su detalle en el balance con absoluta separación y título apropiado (L 27/2014 art.25).

b) Modificación de las siguientes notas de la memoria:

- **inmovilizado material**, inmovilizado **intangible** y **existencias**: se modi-

fican estas notas (salvo en los modelos abreviados y de PYMES) para recoger la información exigida por la Resol ICAC 14-4-2015, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción;

- **información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores**: se adapta la nota a lo establecido por la Resol ICAC 29-1-2016, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales;

- **situación fiscal**: se adapta esta nota a lo establecido por la Resol ICAC 9-2-2016, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

c) Se incorpora nueva información en las hojas de solicitud de presentación en el Registro Mercantil y de **datos generales de identificación**.

Cuentas anuales y estados financieros intermedios

29 Información a incluir en la Memoria

ICAC Resol 29-1-16, BOE 4-2-16

MC nº 1512, 1547, 1579, 1618, 5145 s., 7307

Se aclara y sistematiza la información que las sociedades mercantiles deben recoger en la memoria de sus cuentas anuales individuales y consolidadas en relación con el período medio de pago a proveedores en operaciones comerciales

A partir del 5-2-2016 y para las cuentas anuales individuales y consolidadas de los **ejercicios iniciados desde el 1-1-2015**, se aclara y sistematiza la información sobre el período medio de pago a proveedores que las sociedades mercantiles deben incluir de forma expresa en la memoria.

Estos criterios se aplican obligatoriamente a **todas las sociedades mercantiles**, salvo las del sector Administraciones Públicas (LO 2/2012 art.2.1). Si formulan cuentas consolidadas, deben aplicarlos exclusivamente las sociedades radicadas en España que se consolidan por el método de integración global o proporcional al margen del marco de información financiera en que se formulen las citadas cuentas.

El deber de información afecta a las **operaciones comerciales de pago** realizadas entre empresas, o entre empresas y la Administración, así como entre los contratistas principales y sus proveedores y subcontratistas. Es decir, se trata de los acreedores comerciales incluidos en el correspondiente epígrafe del pasivo corriente del modelo de balance. **Se excluye**, por tanto, a los acreedores o proveedores que no cumplen tal condición para el sujeto deudor que informa, como son los proveedores de inmovilizado o los acreedores por operaciones de arrendamiento financiero.

Para el cumplimiento de esta obligación, las sociedades deben incluir una **nota** en la **memoria** de sus cuentas anuales individuales y, en su caso, consolidadas, con la denominación «Información sobre el período medio de pago a proveedores. Disposición adicional tercera. «Deber de información» de la Ley 15/2010, de 5 de julio.».

En la memoria **normal**, la nota debe recoger el siguiente contenido, en el cuadro previsto al efecto:

– período medio de pago a proveedores;

- ratio de las operaciones pagadas;
- ratio de las operaciones pendientes de pago;
- total pagos realizados;
- total pagos pendientes.

La información de las **cuentas consolidadas** es la referida a los proveedores del grupo como entidad que informa, una vez eliminados los créditos y débitos recíprocos de las empresas dependientes y, en su caso, los de las empresas multigrupo de acuerdo con lo dispuesto en las normas de consolidación que resulten aplicables. El cuadro sólo debe recoger la información correspondiente a las entidades españolas incluidas en el **conjunto consolidable**.

En la memoria **abreviada** y de **PYMES** la nota sólo debe informar sobre el período medio de pago a proveedores. Esta información debe recogerse en el cuadro previsto al efecto.

Para el **cálculo** del período medio de pago a proveedores se tienen en cuenta las operaciones comerciales correspondientes a las **entregas de bienes o prestaciones de servicios** devengadas desde el 24-12-2014, excluyendo las que hayan sido objeto de retención como consecuencia de embargos, mandamientos de ejecución, procedimientos administrativos de compensación o actos análogos dictados por órganos judiciales o administrativos.

NOTA 1) **A partir del 5-2-2015**, se deroga la Resol ICAC 29-12-10 que establece la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.
2) En las cuentas anuales del **primer ejercicio de aplicación** de esta resolución, no es obligatorio presentar la información comparativa correspondiente a esta nueva obligación y las cuentas anuales se califican como iniciales a estos exclusivos efectos en lo que se refiere a la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad (ICAC Resol 29-1-2016 disp.adic.única).

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

30 Prima anticipada por la opción de compra

ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 104

MC nº 3039, 3060 s. MCFC nº 1710 s.

En un contrato de arrendamiento, su calificación como financiero u operativo determina la forma de contabilizar el mismo, además de la prima cobrada, el depósito constituido y los intereses cobrados.

Una sociedad celebra un **contrato de arrendamiento** con unas características especiales, participando tres sociedades:

1) Sociedad arrendadora (ALFA): se trata de una entidad de propósito especial, constituida únicamente con el objetivo de arrendar un determinado bien de inmovilizado –junto con otros elementos sustanciales necesarios para su explotación–, adquirido previamente.

2) Sociedad arrendataria (BETA): se trata de la entidad que adquiere el derecho al uso del activo durante un período de 17 años desde la firma del contrato, a cambio de un determinado pago periódico. Dicho contrato no tiene opción de compra a su finalización.

3) Sociedad optante (GAMA): se trata de una sociedad que ha firmado una opción de compra del bien con la sociedad ALFA –entidad con la que existe vinculación–, al finalizar el período de arrendamiento, destacando las principales condiciones:

- a) Pago anticipado de una prima por un importe aproximado al valor actualizado del 10% del coste del activo.
- b) El importe de la prima debe ser invertido por parte de ALFA en un producto financiero con un determinado nivel de solvencia –con rating determinado– y rentabilidad –en concreto, se eligió un depósito con una rentabilidad fija y vencimiento equivalente a la finalización del contrato de arrendamiento–.
- c) Al finalizar el contrato de arrendamiento y tenerse que ejecutar o no la opción de compra, se estipula:
 - Si opta por ejercerla: debe pagar el precio de adquisición (opción de compra), la cual sería del 45% del valor del activo, aunque descontando la prima anticipada y la rentabilidad obtenida en el activo financiero donde estuviera invertida.
 - Si opta por no ejercerla: el depósito y su rentabilidad no es reembolsable, quedándose por tanto ALFA con el mismo.

Por tanto, la sociedad ALFA, como arrendadora se plantea:

1. La calificación del contrato de arrendamiento, es decir, como financiero u operativo.
2. El tratamiento contable que debe otorgar a la prima cobrada anticipadamente, al depósito y a sus intereses.

Contabilización

En primer lugar, en cuanto a la **calificación del contrato de arrendamiento**, el PGC NRV 8ª establece que el primer paso ha de ser calificar el arrendamiento como financiero u operativo a efectos de su tratamiento contable. Así, el arrendamiento ha de ser considerado como **financiero** cuando se estén transfiriendo sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto de la operación (PGC NRV 8ª.1.1). A estos efectos, cuando existe **opción de compra**, se entiende que es financiero cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercer dicha opción. Por tanto, como en este caso la optante (GAMA) y la arrendataria (ALFA) son partes vinculadas, el acuerdo se ha de calificar como un contrato con opción de compra.

Asimismo, cuando no se recoge opción de compra en el contrato, existe la **presunción** de que un arrendamiento es financiero si se producen alguna de las siguientes situaciones:

- a) El **periodo** de arrendamiento coincide o cubre la mayor parte de la vida útil del activo arrendado.
- b) Si en la **fecha de inicio** del contrato el valor actual de los pagos mínimos fijado en el contrato supone un importe similar al valor razonable del activo en dicha fecha.
- c) Las características específicas del activo provoca que su **utilidad** quede restringida al arrendatario.
- d) El arrendatario puede **cancelar** el contrato a la vez que asume las pérdidas para el arrendador derivadas de ello.
- e) Los resultados de las **fluctuaciones del valor razonable** del activo recaen sobre el arrendatario.
- f) El arrendatario puede **prorrogar** el contrato a un precio inferior al mercado.

En este caso, se hace hincapié en las situaciones c), d) y e), como aquellas que posiblemente podrían cumplirse. En concreto, la sociedad GAMA debe por tanto valorar tanto el caso de la opción de compra, como las causas de presunción. Aunque en este sentido el ICAC no añade ninguna conclusión, entendemos que por las características del contrato entre ALFA y GAMA, no parece claro que no existan dudas sobre si se va a **ejercer la opción**, es más, dado que el valor de la opción de compra es alto (un 45% sobre el valor de adquisición del bien objeto del contrato), podríamos entender que la optante sí tendría dudas de ejercer dicha opción, aunque en caso de no ejercerla, perdería la prima (de un 10% del valor del activo) y la rentabilidad obtenida por el activo financiero donde hubiera estado invertida (durante los 17 años de duración del contrato), por lo que habría que valorar si dicha prima, más su correspondiente rentabilidad, darían

Aplicación práctica:

La empresa ALFA, entidad de propósito especial constituida con una aportación inicial al capital de 1.000.000 euros por la sociedad GAMA, adquirió con dicho capital una máquina especializada para la fabricación de moldes de aluminio. La máquina fue adquirida el 1-1-2013 por valor de 1.000.000 euros, estableciendo su vida útil en 40 años, sin valor residual, y aplicándosele amortización lineal. El 1-1-2015, cuando el valor contable de la citada máquina era de 950.000 euros, fue firmado un contrato de arrendamiento con la sociedad BETA, por el cual esta realizaría un pago anual a 31 de diciembre de 65.000 euros, por un período de 17 años, no existiendo opción de compra al finalizar el arrendamiento. Al finalizar el período de arrendamiento la sociedad BETA habría pagado 1.105.000 euros (lo que supone un interés implícito del 16,32%).

Por otra parte, ALFA ha firmado un contrato con GAMA, por el cual esta tiene la opción de compra de la maquinaria al finalizar dicho contrato. Dicha opción de compra se ha valorado en 450.000 euros, es decir, el 45% del valor inicial de la maquinaria. En dicho contrato además ALFA recibe el 1-1-2015, 100.000 euros en concepto de prima por la opción de compra, existiendo la obligación de invertir dicha cantidad en un depósito al 3% de rentabilidad anual con vencimiento a 17 años. Si al finalizar el contrato de arrendamiento GAMA decide ejercer la opción el valor de dicho instrumento financiero, con su rentabilidad correspondiente, se ha de descontar del valor de la opción de compra, mientras que si decide no ejercerla, ALFA se quedará con el mismo.

Solución:

1) Determinar si el arrendamiento, según las condiciones indicadas, debe ser calificado como **financiero**.

a) En función de si se va a ejercer la **opción de compra**: a estos efectos, se ha de calcular:

Valor de la opción de compra: 450.000 euros (valor fijado en el contrato con GAMA) – 160.471 euros (valor de la prima pactada, invertida al 3% durante 17 años) = 289.529 euros

Valor contable del bien en la fecha de opción: $[1.000.000 - (1.000.000 / 40 \text{ años} \times 17 \text{ años})] = 575.000 \text{ euros}$

A efectos del análisis de la existencia de dudas razonables de si la opción de compra se va a ejercer, se ha de comparar lo que debería pagar GAMA por ejercer dicha opción (descontando el valor del activo financiero en dicha fecha, dado que en caso de no ejercerse lo perderá), y el valor contable del bien en dicha fecha (debiéndose hacerlo con el valor razonable del bien pero, al no tener el dato dada su dificultad de estimarlo en el momento de la firma dentro de 17 años, lo sustituimos por el valor contable). En función de esta comparativa parece que el valor de la opción

un valor similar al 45% del valor del activo (opción de compra), o si la cuantía a pagar es inferior al valor razonable del bien en dicho momento, en cuyo caso no habría dudas. Tampoco conocemos las condiciones del contrato de arrendamiento entre ALFA y BETA, por lo que no podemos opinar si se cumple alguna de las causas de presunción.

Si finalmente ALFA entendiese que se trata de un **arrendamiento financiero** debería aplicar el PGC NRV 8ª.1.3 «Contabilidad del arrendador», que establece:

- dar de baja el activo objeto del contrato por su valor contable;
- reconocer en el activo un crédito por el importe del valor actual de los cobros futuros (descontado al tipo de interés implícito del contrato);
- la diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar se ha de corresponder con intereses no devengados –salvo que fuese el fabricante o distribuidor del bien, en cuyo caso van a ser consideradas como operaciones del tráfico comercial y han de ser registradas como existencias–;
- las cuotas recibidas se han de contabilizar como cobro del principal e ingresos financieros.

En el caso de que se calificara el arrendamiento como **operativo**, sería de aplicación el PGC NRV 8ª.2, de tal forma que los ingresos correspondientes al arrendador derivados del contrato de arrendamiento han de ser considerados un ingreso del ejercicio en el que los mismos se devenguen.

En segundo lugar, en relación con el tratamiento contable de la **prima cobrada anticipadamente**, al depósito y a los intereses, hay que tener en cuenta que el registro de la prima recibida también se ha de realizar dependiendo de la calificación del arrendamiento:

a) Si fuera **financiero**, la opción ha de formar parte de la contraprestación recibida.

b) Si fuera **operativo**, la prima recibida se ha de tratar como un cobro anticipado por el acuerdo de cesión que se ha de imputar a resultados a lo largo del período del contrato, a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado –pudiéndose en este caso utilizar, al tratarse de una operación a largo plazo, la cuenta 181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo–. Con independencia de lo anterior, el activo financiero adquirido se ha de contabilizar siguiendo los criterios establecidos en el PGC NRV 9ª «Instrumentos financieros».

En conclusión, si entiende que se trata de financiero, debe ser registrado como tal, siendo la opción de compra recibida parte de la contraprestación. Si por el contrario se entiende que no es financiero y, por tanto, resultase ser operativo, el registro de la operación supondría un ingreso por arrendamiento a medida que fuesen cobradas las cuotas y además, en cuanto al tratamiento contable de la opción de compra, como un ajuste por periodificación, un ingreso cobrado por anticipado.

de compra sería del 50% del valor del bien, por lo que parece razonable pensar que se ejercerá, calificándolo por tanto de arrendamiento financiero.

b) En función de las **causas de presunción**: no es evaluable al no tener datos del contrato. Sin embargo, el valor actualizado de las cuotas a pagar, es similar al valor razonable del bien en la fecha del contrato (o al menos a su valor contable).

2) Contabilizar en el **libro diario** las operaciones realizadas por la empresa ALFA en el año 2015 derivadas de esta operación:

a) Suponiendo que califica el arrendamiento como **financiero** y, según el cuadro financiero, considerando una primera cuota de 50.000 euros de amortización del principal y la segunda de 52.000 euros:

– Por la firma del arrendamiento el 1-1-2015:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	50.000	
572	Bancos	100.000	
253	Crédito a largo plazo por enajenación de inmovilizado	800.000	
543	Crédito a corto plazo por enajenación del inmovilizado	50.000	
213	Maquinaria		1.000.000

Al incluir el cobro de la prima como parte de la contraprestación, el tipo de interés implícito sería del 26,84%.

– Por la constitución del depósito el 1-1-2015:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
265	Depósitos constituidos a largo plazo	100.000	
572	Bancos		100.000

– Por el cobro de la primera cuota el 31-12-2015:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	65.000	
543	Crédito a corto plazo por enajenación de inmovilizado		50.000
762	Intereses de créditos		15.000

– Por la reclasificación de la cuota del próximo año el 31-12-2015:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
543	Crédito por enajenación de inmovilizado a corto plazo	52.000	
253	Crédito por enajenación del inmovilizado a largo plazo		52.000

– Por los intereses del depósito el 31-12-2015:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
265	Depósitos constituidos a largo plazo	3.000	
762	Intereses de crédito		3.000

b) Suponiendo que califica el arrendamiento como **operativo**:

– Por la recepción de la prima el 1-1-2015:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	100.000	
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo		100.000

– Por la constitución del depósito el 1-1-2015:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
265	Depósitos constituidos a largo plazo	100.000	
572	Bancos		100.000

– Por el cobro de la primera cuota el 31-12-2015:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	65.000	
752	Ingresos por arrendamiento		65.000

– Por los intereses del depósito el 31-12-2015:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
265	Depósitos constituidos a largo plazo	3.000	
762	Intereses de créditos		3.000

– Por la imputación de los ingresos cobrados por anticipados el 31-12-2015:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
181	Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	5.882,35	
752	Ingresos por arrendamientos		5.882,35

NOTA Consulta comentada por M. Mercedes Ruiz de Palacios Villaverde y Enrique Rúa Alonso de Corrales (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad San Pablo-CEU).

Contabilización de impuestos

31 Exención por doble imposición de rentas procedentes de entidades extranjeras

DGT CV 3-12-15

MC nº 3277 MFU nº 2435 s. MGC nº 2466 s. MCFC nº 7417 s.

A efectos de la aplicación de la exención para evitar la doble imposición internacional, aunque una entidad no residente opte por aplicar un tipo de gravamen sobre sus ingresos del 7%, si el tipo nominal sobre beneficios que resultaría de aplicación y el tipo efectivo al que está sometida es superior al 10%, se considera que cumple el requisito de tributación.

Una entidad posee una **participación superior al 5%** del capital social de una sociedad residente en Guatemala. En Guatemala se admiten dos modalidades de tributación en su equivalente a nuestro IS: la modalidad general cuyo tipo impositivo es del 28% (25% para el año 2015), sobre una base calculada sobre el beneficio; y la modalidad simplificada optativa, que aplica un tipo impositivo del 7% sobre los ingresos de la sociedad. La entidad participada está acogida al régimen simplificado, pero su tipo efectivo resultante de la aplicación de esta modalidad dividido por el resultado antes de impuestos de actividades continuadas, ha sido siempre superior al 10%. Se pregunta si los **dividendos** repartidos por la filial Guatemalteca estarían exentos.

La normativa del IS, para la aplicación de la exención por doble imposición de rentas procedentes de participaciones en entidades **no residentes** establece dos requisitos:

a) En relación con la **participación**: que el porcentaje mínimo sea del 5% o su valor de adquisición superior a 20 millones de euros; y antigüedad de al menos un año antes a la fecha en que sea exigible el dividendo (o mantener dicha participación hasta cumplir el plazo de un año).

b) Sujeción y no exención de la entidad participada a un **impuesto extranjero** de naturaleza idéntica o análoga al IS, a un tipo nominal mínimo del 10% en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción.

En el **caso concreto**, el porcentaje de participación es superior al 5% y se ha tenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el dividendo, por lo que se cumple el requisito de participación significativa.

Por otro lado, si el tipo nominal sobre beneficios que resultaría de aplicación es superior al 10% y, asimismo, el tipo efectivo al que está sometida la entidad es superior al 10%, debe entenderse cumplido el requisito sobre tributación, con independencia de que la entidad opte por aplicar un tipo sobre ingresos del 7%.

Por tanto, resulta de aplicación la exención para evitar la doble imposición a los dividendos procedentes de la entidad guatemalteca.

32 Cómputo del valor de la participación para aplicar la exención por doble imposición

DGT CV 14-12-15

MC nº 3277 MFU nº 2435 s. MGC nº 2908 s. MCFC nº 7412

Para determinar si el valor de adquisición de la participación es superior a veinte millones de euros hay que atender al valor fiscal cuando sea distinto del contable.

Una entidad se ha constituido al amparo de una **aportación no dineraria** de participaciones acogida al régimen especial de reorganizaciones empresariales, siendo el valor contable de la participación distinto al fiscal. La entidad participada es absorbida por una tercera entidad, en una operación acogida al mencionado régimen fiscal especial, por lo que el valor fiscal de las acciones que recibe no se modifica, si bien su porcentaje de participación queda por debajo del 5% de los fondos propios de esta tercera entidad.

Dado que el **valor contable** de la participación es superior a 20 millones de euros, pero el fiscal es inferior a dicho importe, se plantea si

puede aplicar la exención por doble imposición a los dividendos que perciba de esta tercera entidad.

En opinión de la DGT, el **valor de adquisición** que debe tomarse en consideración es el que resulte de aplicar las disposiciones contenidas en la normativa reguladora del IS. Por tanto, si dicho valor es inferior a 20 millones de euros y la participación es inferior al 5% del capital o los fondos propios de la entidad, no resulta aplicable la exención para evitar la doble imposición de rentas procedentes de la participación en entidades.

33 Tributación de dividendos percibidos de una entidad holding

DGT CV 27-1-16

MC nº 3277 MGC nº 2917 s. MCFC nº 7415 s.

Aunque el porcentaje de participación indirecto en la entidad operativa no sea del 5%, si además existe una participación directa que cumple los requisitos para aplicar la exención por doble imposición, esta resulta aplicable tanto a los dividendos percibidos de forma directa como a los percibidos de forma indirecta a través de la entidad holding.

Una entidad X participa en otra Y en un 23,80%, siendo su **valor de adquisición** superior a los 20 millones de euros y la antigüedad superior al año. Esta última participa a su vez en un 7,75% en una tercera entidad Z, siendo este su único activo. El valor de adquisición de la

inversión es superior a los 20 millones de euros y la antigüedad superior al año. La entidad X **participa de manera indirecta** en Z, a través de Y, en un porcentaje inferior al 5% pero con un valor de adquisición superior a 20 millones de euros.

La entidad X se plantea la posibilidad de realizar una inversión directa en Z, por un valor superior a 20 millones de euros, pero sin alcanzar un porcentaje de participación del 5%, y pregunta sobre la aplicación de la exención para evitar la doble imposición a los dividendos percibidos de la entidad Y y la obligación de retener.

En relación con el **reparto de dividendos** por la entidad Z, cabe distinguir las siguientes situaciones:

- **Participación directa** de X en Z. Como tendría un valor de adquisición superior a 20 millones de euros y se mantendría durante un plazo superior a un año, podría aplicar la exención por doble imposición.
- **Participación indirecta** a través de la entidad Y. Al ser la entidad Y una

holding, el porcentaje de participación indirecto de X en Z debería ser al menos de un 5%. No obstante, al participar la entidad X de manera directa en Z cumpliendo los requisitos para aplicar la exención por doble imposición, se entiende que el mismo también se cumple a efectos de la participación indirecta.

Es decir, la entidad X puede aplicar la exención para evitar la doble imposición a los dividendos percibidos de Z tanto de forma directa como indirecta.

Por otro lado, no existe **obligación de practicar retención**, ya que los dividendos repartidos por Y que se correspondan con dividendos distribuidos previamente por Z están exentos.

34 Contabilización de la reserva de capitalización

DGT CV 22-12-15

MC nº 3295 MGC nº 1025, 2725 s. MCFC nº 226 s.

El registro de la reserva de capitalización puede realizarse en el plazo mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción.

Una confederación de empresarios plantea en qué **fecha** deber contabilizarse la dotación de la reserva de capitalización del año 2015, cuando la entidad tenga un ejercicio económico coincidente con el año natural.

La normativa permite la aplicación de una **reducción de la base imponible** del 10% del importe del incremento de los fondos propios existente en el período impositivo, sujeto a determinadas condiciones, entre las que se encuentra la dotación de una reserva por el importe de la reducción, que debe figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado, y ser indisponible durante el plazo de cinco años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción (LIS art.25.1).

Dado que hasta la finalización del período impositivo no es posible saber si se ha producido incremento de fondos propios en dicho período, el registro en balance de la reserva se entiende cumplido siempre que la **dotación formal** de dicha reserva de capitalización se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil

para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción.

Así, en el caso concreto, en el período impositivo **2015** puede aplicarse la reducción por reserva de capitalización en la base imponible siempre que a 31-12-2015 se haya producido un incremento de los fondos propios respecto a los existentes a 1-1-2015, y se haya producido un incremento de reservas, con independencia de que no esté formalmente registrada la reserva de capitalización. A estos efectos, durante el plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015 se puede reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización, para que figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016 y no en el de 2015. Esta reserva es indisponible durante el plazo de cinco años desde el 31-12-2015.

NOTA La contestación a consulta también analiza la contabilización de la **reserva de nivelación** (ver epígrafe núm 35 de esta Revista).

35 Contabilización de la reserva de nivelación

DGT CV 22-12-15

MC nº 3493, 5578 MGC nº 2698, 2735 MCFC nº 9936

El registro de la reserva de nivelación debe realizarse en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio.

Para el supuesto de una sociedad con un ejercicio económico desde el 1 de enero al 31 de diciembre, se plantea cuál es la fecha en la que se debe contabilizar la **dotación de la reserva** de nivelación del año 2015.

Las entidades que cumplan las condiciones para ser consideradas empresas de reducida dimensión, pueden **minorar la base imponible** positiva en concepto de reserva de nivelación, siempre que entre otros requisitos, se dote una reserva por el importe de la minoración (LIS art.105).

La reserva, según se establece expresamente, debe dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. Si no se puede dotar esta reserva, se condiciona la minoración a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación (LIS art.105.3).

Según la Ley de Sociedades de Capital, la junta general ha de resolver sobre la **aplicación del resultado del ejercicio** de acuerdo con el balance aprobado (LSC art.273.1).

Por tanto, se debe **dotar la reserva** de nivelación en el momento determinado por la norma mercantil para la aplicación del resultado del ejercicio. En concreto, a efectos de minorar la base imponible del período impositivo 2015, para el caso en que el ejercicio económico de la entidad coincide con el año natural, se debe dotar la reserva (de ser posible) cuando la junta general resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio 2015.

NOTA La contestación a consulta también analiza la contabilización de la **reserva de capitalización** (ver epígrafe núm 34 de esta Revista).

36 Tributación de los intereses de demora de actas de inspección

DGT CV 21-12-15

MC nº 3574, 4063 MCFC nº 7045 s.

En contra de los últimos pronunciamientos judiciales, la DGT considera que los intereses de demora son deducibles en el IS.

Una entidad que ha firmado en 2015 unas actas por IS y otros conceptos impositivos, ha satisfecho las cuotas y los intereses de demora, registrando los intereses de demora correspondientes a períodos impositivos anteriores a 2015 con cargo a reservas y los devengados en 2015 como gastos financieros. Se cuestiona si los intereses de demora son fiscalmente deducibles.

En este sentido la DGT considera:

a) El interés de demora deriva del **retraso** en el pago de una deuda desde la fecha de su vencimiento, por lo que tiene carácter indemnizatorio por la dilación en el pago de la deuda, como ocurre con los derivados de un acta de la Administración tributaria.

b) Aunque los intereses de demora y la **sanción** son elementos que pueden acompañar al principal de la deuda, su finalidad es diferente.

c) El **carácter financiero** del interés de demora consecuencia de una comprobación administrativa se deriva, asimismo, de la propia normativa contable (ICAC Resol 9-10-97 norma novena.2).

Teniendo en cuenta lo anterior, considera que no se trata de un supuesto de **no deducibilidad** de gastos en base a las siguientes **conclusiones**:

- no son gastos derivados de la **contabilización** del IS (LIS art. 15.b), al ser un concepto jurídico distinto de la cuota del IS;
- no tienen la condición de **donativo o liberalidad** (LIS art. 15.e), ya que

no existe voluntariedad porque vienen impuestos por el ordenamiento jurídico;

- no es un gasto **contrario al ordenamiento** jurídico (LIS art. 15.f) al no tratarse de un gasto ilícito que conlleva una pena, sino que viene impuesto por el propio ordenamiento jurídico.

No obstante lo anterior, al tratarse de gastos financieros, los intereses de demora están sujetos a la **limitación** a la deducibilidad de este tipo de gastos (LIS art. 16).

Finalmente, en relación con los intereses de demora correspondientes a **ejercicios anteriores**, los mismos son deducibles en el período impositivo de registro contable con cargo a reservas (2015), si no supone una tributación inferior a la que correspondería de registrarlos según el principio de devengo (nº 2856 s. Memento Fiscal 2016).

NOTA 1) Las últimas **resoluciones judiciales** niegan la deducción de los intereses de demora al considerar que en la determinación de si un gasto es o no deducible se exige que el mismo no esté prohibido ni derive de un acto ilícito, por lo que no es fiscalmente deducible el gasto que procede del incumplimiento de una norma por prohibición o contravención (TS 25-2-10, EDJ 26477; 14-9-12, EDJ 221499; TEAC 7-5-15).

2) La ICAC Resol 9-2-16 por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la **contabilización del Impuesto sobre Beneficios** también considera que los intereses de demora son gastos financieros.

3) No obstante, ver el epígrafe núm 37 de esta Revista.

37 A vueltas con los intereses de demora

AEAT Informe 7-3-16; AEAT Informe 30-3-16

MC nº 3574 MCFC nº 7045 s.

La AEAT se pronuncia sobre la deducibilidad de los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación.

Dado que existen **distintas posiciones en el TEAC y la DGT** sobre la deducibilidad de los intereses de demora derivados de liquidaciones administrativas, la AEAT analiza qué criterio debe seguir tanto en los procedimientos de comprobación, como en los supuestos de impugnación de la liquidación habiendo mediado suspensión de su ejecución.

a) Intereses de demora derivados de **procedimientos de comprobación**. La posición de la **DGT** ha ido variando en función de la regulación de las distintas Leyes del IS. Así, en un primer momento se consideraron no deducibles al no ser necesarios para la actividad (L 61/1978 art. 13), y en la actualidad se consideran deducibles en base a los siguientes argumentos:

- ya no existe el requisito de necesidad del gasto, y no están dentro del listado de gastos no deducibles de la normativa del IS;
- contablemente se consideran gastos financieros, y fiscalmente se asume esta calificación al no disponer nada la normativa del IS.

La posición del **TEAC** ha evolucionado en sentido contrario, al considerar en un primer momento que eran gastos deducibles, y en la actualidad, siguiendo la jurisprudencia del TS, que no son deducibles.

Para la **AEAT**, aunque existen para un mismo supuesto dos pronunciamientos vinculantes, uno de la DGT y otro del TEAC, considera que en sus actuaciones debe tratar los intereses de demora de **naturaleza indemnizatoria** como gastos no deducibles en base a que el criterio reiterado del TEAC, tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria (TEAC art. 239 y 242), no pudiendo la AEAT separarse del mismo.

Asimismo considera que aunque la posición de la DGT y el TEAC se refiere a intereses de demora derivados de actas de Inspección, las conclusiones son **extrapolables** a los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivadas de procedimientos de comprobación.

b) Intereses de demora consecuencia de la **suspensión** de la ejecución de las liquidaciones.

Respecto a los intereses suspensivos cuando se produce la **confirmación de la liquidación** inicialmente practicada por resolución o sentencia, considera que son deducibles en base a su naturaleza financiera, con origen en el aplazamiento del pago concedido por la Hacienda Pública y a consecuencia de un pacto con ella, y no en el incumplimiento directo de la norma.

Si por el contrario la resolución o sentencia estima parcialmente las pretensiones de los contribuyentes y se produce una **nueva liquidación**, considera que los intereses de demora liquidados sobre la nueva cuota no son deducibles desde que se produjo el incumplimiento por parte del obligado tributario hasta que se produce la primera liquidación administrativa en la que se corrige dicho incumplimiento. Los intereses devengados a partir de ese momento sí serían deducibles. Mediante una **nota aclaratoria** se ha especificado que la cuestión analizada se refiere a **ejercicios** en los que resulta de aplicación la anterior regulación del IS, vigente entre 1996 y 2014 (LIS/04 y L 43/1995).

NOTA Llama la atención que se indique que su ámbito temporal no incluye la **vigente LIS**, cuando en el Informe de 7-3-16 se hace referencia a la DGT CV 21-12-15, que analiza la cuestión desde la óptica de la actual LIS.

Provisiones y contingencias

38 Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad

DGT CV 9-12-15

MC nº 4200 MCFC nº 9290

En los supuestos de subrogaciones empresariales, los trabajadores discapacitados computan para el cálculo del incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad.

En una confederación de centros especiales de empleo los centros asociados contratan trabajadores con discapacidad como consecuencia de la **subrogación** producida por:

- la **licitación** en concursos públicos en los que es habitual que haya personas con discapacidad respecto de las que la empresa entrante debe subrogarse en lo que a sus derechos y obligaciones laborales se refiere;

- los casos en los que una entidad decide proceder a un **cambio de proveedor**, en los que el centro especial de empleo es obligado a subrogarse en los derechos y obligaciones laborales que corresponden al personal existente.

Debido a lo anterior, la plantilla de los centros asociados se incrementa, y desean saber si los puestos para las personas con discapacidad procedentes de la subrogación computan para la aplicación de la deducción por creación de empleo prevista para estos trabajadores.

En este sentido la normativa del IS establece una deducción en la cuota íntegra por cada persona/año de **incremento del promedio de plantilla** de trabajadores con discapacidad contratados por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior, cuyo importe varía en función del grado de discapacidad (nº 3235 s. Memento Fiscal 2016).

La DGT considera que a estos efectos, los trabajadores discapacitados que tengan que contratar los centros especiales de empleo como consecuencia de la **sucesión de empresa** en los términos previstos en la legislación laboral, pueden computarse para el cálculo del incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad.

Instrumentos financieros

39 Pasivo, pasivo financiero y grupo en el contexto de la Ley Concursal

ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 102

MC nº 4574, 8183.6

El ICAC se ha pronunciado sobre la interpretación que debe darse a los conceptos de pasivo, pasivo financiero y grupo dentro del contexto de la Ley Concursal, en concreto en relación a la regulación de los acuerdos de refinanciación.

La consulta versa sobre la interpretación que debe darse a tres conceptos o términos, en concreto los de pasivo, pasivo financiero y grupo regulados en la Ley Concursal (L 22/2003 –en adelante LCon–) art.71 bis y disp.adic.4ª, relativos a los **acuerdos de refinanciación**.

Dicha legislación persigue sanear empresas viables con el fin de que la deuda sea soportable, permitiendo así que la empresa siga atendiendo sus compromisos en el tráfico económico. El objetivo es, en última instancia, evitar el concurso en beneficio de ambas partes, empresa y acreedores.

Es importante tener en cuenta que dichos términos han sido redefinidos en diferentes reformas habidas hasta la fecha actual en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial. La última reforma de la LCon art.71 bis y disp.adic.4ª, y actualmente en vigor, data de mayo de 2015. La interpretación de los términos planteados en esta consulta se realizará en función de la última reforma.

Contabilización:

El ICAC aclara la interpretación que debe darse a los términos que pasamos a desarrollar:

a) Qué debe entenderse por **pasivo**, y cuál es el **criterio de valoración** que debe emplearse para cuantificarlo a los efectos del cómputo de la mayoría regulada en la LCon art.71.bis.1.b).1º. En función de lo establecido en el Código Civil, cualquier norma legal debe interpretarse en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y viendo la realidad social que le afecta en el momento actual (CC art.3).

En este caso, el objetivo de la LCon art.71 bis, es facilitar el acuerdo entre acreedores y deudores para que en un contexto económico

adverso los primeros vean atendidas las cantidades que les adeudan, aunque sea de forma parcial o en un plazo de tiempo superior al inicialmente acordado, y que el deudor, pueda continuar con su negocio.

Para ello, acreedores y deudor deben llegar a un acuerdo que debe estar suscrito por acreedores cuyos créditos representen al menos tres quintos del pasivo del deudor.

Estos acreedores deben acreditar su condición y deben ser poseedores de un título de crédito, y que haya un reconocimiento previo de deuda a favor del acreedor, o que este último pueda dar testimonio del derecho en que funda su pretensión.

La LCon incide, respecto a este tema, en otros artículos en la misma línea de lo expuesto anteriormente, en los que se aprecia como el término pasivo parece emplearse como **sinónimo de acreedor o titular de un derecho de crédito** (LCon art.88.1, 106.1, 113.1 y 124).

En lo que se refiere al **cálculo** debe tenerse en cuenta:

1. El pasivo contenido en el balance contable de una entidad es solo el punto de partida; sobre esa cifra es necesario realizar ajustes. Dichos ajustes consisten en excluir conceptos como los pasivos por impuestos diferidos, las provisiones y los ajustes por periodificación, ya que no son acreedores que posean un título de crédito.

2. El pasivo computable debe valorarse en función del importe a que ascienda la deuda en la fecha del acuerdo, por todos los conceptos (principal, intereses, etc.), utilizando como una posible aproximación el valor en libros del pasivo en caso de deudas valoradas al coste amortizado.

En definitiva el término pasivo no se refiere a la suma del pasivo del

modelo del balance, sino a la suma del **importe adeudado a todos los acreedores**, titulares de un derecho de crédito.

b) Qué debe entenderse por **pasivo financiero**, y cuál es el **criterio de valoración** que debe emplearse para cuantificarlo a los efectos del cómputo de las mayorías reguladas en la LCon disp.adic.4ª. Tienen la consideración de **acreedores** de pasivos financieros los titulares de cualquier endeudamiento financiero con independencia de que estén o no sometidos a supervisión financiera.

Quedan **excluidos** de tal concepto los acreedores:

- por créditos laborales;
- por operaciones comerciales;
- de pasivos de Derecho público.

La LCon establece las siguientes **definiciones** en relación a estos conceptos (LCon art.94.2):

1. **Financieros**: los titulares de cualquier endeudamiento financiero con independencia de que estén o no sometidos a supervisión financiera.

2. **Laborales**: aquellos acreedores de derecho laboral. Quedan excluidos los vinculados por la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección en lo que exceda de la cuantía prevista en la LCon art.91.1.

A estos efectos tienen igualmente consideración de acreedores de derecho laboral los trabajadores autónomos económicamente dependientes en la cuantía que no exceda de la prevista en la LCon art.91.1.

3. **Públicos**: entendiéndose por tales los acreedores de Derecho público.

4. **Resto de acreedores**: entre los cuales se incluyen aquellos por operaciones comerciales y el resto de acreedores no incluidos en las categorías anteriores.

En conclusión, el concepto de **titular** de cualquier **endeudamiento financiero** es fácil de reconocer y de identificar porque entraría cualquier acreedor que ha financiado la empresa en alguna medida, es decir, ha suministrado efectivo o fondos. Son considerados acreedores financieros las entidades de crédito, y los intermediarios financieros sometidos o no a supervisión financiera y que hayan financiado a la empresa mediante los mercados de capitales (bonos, pagarés, etcétera) o de forma bilateral o multilateral (préstamos sindicados etc.).

c) Correcto significado del término **grupo** a los efectos de la LCon art.71.bis.1: el concepto de grupo está regulado en el Código de Comercio (CCom art.42.1) y el ICAC ha publicado consultas sobre la correcta definición de grupo. En concreto en la última al respecto, diferencia dos **conceptos** de grupo (ICAC consulta núm 4, BOICAC núm 92):

• **Grupo definido en el CCom**: es el formado, al menos, por dos sociedades cuando una controla a la otra, y, donde la sociedad dominante

(sociedad que ejerce el control) es una sociedad española sujeta a la obligación de consolidar (sin perjuicio de que a su vez pudiera estar dispensada de formular cuentas anuales consolidadas).

• **Grupo ampliado** definido en el PGCE NECA 13ª, Empresas del grupo, multigrupo y asociadas: es el formado por las sociedades del CCom art.42 y las empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Para la aplicación correcta de la LCon disp.adic.6ª, relativa a la consideración como grupo de sociedades a efectos de la LCon, debe tener en cuenta el grupo únicamente en aplicación del CCom, es decir, la primera definición.

En lo referente al grupo y basándonos en la LCon art.71bis.1.b y disp.adic.6ª e interpretándola conjuntamente podemos obtener las siguientes **conclusiones**:

1. Los acuerdos de refinanciación deben ser colectivos y el deudor es el conjunto integrado por las sociedades del grupo que firman el acuerdo.

2. Estos acuerdos deben ir acompañados de un plan de viabilidad elaborado por un experto independiente, cuyo nombramiento corresponde al registrador mercantil del domicilio del deudor. Si el acuerdo de refinanciación afectara a varias sociedades del mismo grupo, el informe puede ser único y elaborado por un solo experto, designado por el registrador del domicilio de la sociedad dominante, si estuviera afectada por el acuerdo o, en su defecto, por el del domicilio de cualquiera de las sociedades del grupo.

3. El acuerdo de grupo puede ser firmado por la sociedad dominante española y una o varias dependientes, por un subgrupo (formando por una filial española que a su vez controla a otra sociedad española), o por dos sociedades dependientes españolas controladas por la dominante de un grupo o subgrupo sin que la sociedad que ejerce el control deba integrarse en el acuerdo. Estos acuerdos serían acuerdos de grupo en el sentido del CCom art.42.1, porque todas las sociedades que se han citado formarían parte del grupo que se regula en la mencionada disposición.

4. En el caso de acuerdo de grupo, el porcentaje de tres quintos del pasivo se calculará tanto en base individual, en relación con todas y cada una de las sociedades afectadas, como en base consolidada, en relación con los créditos de cada grupo o subgrupo afectados (esto es, solo de las sociedades del grupo o subgrupo que hayan firmado el acuerdo) y excluyendo en ambos casos del cómputo del pasivo los préstamos y créditos concedidos por todas las sociedades del grupo.

5. Computar el porcentaje de los tres quintos en base consolidada no trae consigo la obligación de formular cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo que haya suscrito el acuerdo, porque la LCon no impone esta obligación.

Aplicación práctica:

La sociedad PECCO presenta el siguiente balance a 31-12-2015:

ACTIVO		PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
A) ACTIVO NO CORRIENTE	510.000	A) PATRIMONIO NETO	916.000
(203) Propiedad industrial	15.000	(100) Capital social	800.000
(206) Aplicaciones informáticas	3.000	(112) Reserva legal	16.000
(210) Terrenos y bienes naturales	49.000	(129) Resultado del Ejercicio	100.000
(211) Construcciones	350.000		
(216) Mobiliario	8.000	B) PASIVO NO CORRIENTE	226.000
(217) Equipos proceso información	7.000	(170) Deudas a largo plazo con entidades de crédito	96.000
(218) Elementos de transporte	78.000	(175) Efectos a pagar a largo plazo	30.000
		(177) Obligaciones y bonos	100.000
B) ACTIVO CORRIENTE	656.000	C) PASIVO CORRIENTE	24.000
(300) Mercaderías	80.000	(400) Proveedores	12.000
(430) Clientes	35.000	(410) Acreedores por prestación de servicios	5.000
(440) Deudores	3.500	(475) HP acreedora por conceptos fiscales	2.000
(541) Valores representativos de deuda a corto plazo	50.000	(499) Provisiones por operaciones comerciales	2.000
(572) Banco cuenta corriente	487.500	(485) Ingresos anticipados	3.000
TOTAL	1.166.000	TOTAL	1.166.000

Se pide calcular el valor del pasivo y pasivo financiero, en aplicación de la LCon.

Solución:

En función de los conceptos desarrollados en LCon y que han sido objeto de desarrollo en esta consulta:

a) Pasivo:

CONCEPTO	CUANTÍA
PASIVO SEGÚN BALANCE (*)	250.000 euros
(-) Provisiones (**)	(-) 2.000 euros
(-) Ajustes por periodificación (***)	(-) 3.000 euros
= PASIVO	245.000 euros

(*) Incluye el pasivo corriente y no corriente, es decir, con independencia del vencimiento.

(**) Las provisiones son excluidas dado que, aunque contablemente se las considera pasivos, no son acreedores que tengan un derecho de crédito.

(***) En principio también se debe deducir los ajustes por periodificación, salvo que éstos sean acreedores que tengan un derecho de crédito

b) Pasivo financiero:

CONCEPTO	CUANTÍA
PASIVO SEGÚN BALANCE	250.000 euros
(-) Provisiones	(-) 2.000 euros
(-) Ajustes por periodificación	(-) 3.000 euros
(-) Acreedores comerciales (*)	(-) 17.000 euros
(-) Acreedores públicos (**)	(-) 2.000 euros
= PASIVO FINANCIERO	226.000 euros

(*) Los acreedores comerciales, en este caso proveedores y acreedor por prestación de servicios, no son considerados como pasivo financiero.

(**) Los acreedores públicos, en este caso la Hacienda Pública, no son considerados como pasivo financiero.

En este caso el pasivo financiero coincide con el pasivo no corriente, pero no tiene por qué ser así, dado que también pueden existir pasivos financieros a corto plazo. Los efectos a pagar los hemos considerado como pasivo financiero dado que entendemos cualquier acreedor que ha suministrado financiación a la empresa en su significado más intuitivo, es decir, que ha suministrado fondos o efectivo a la misma. En este caso no ha suministrado efectivo pero si fondos no líquidos

NOTA Consulta comentada por M. Mercedes Ruiz de Palacios Villaverde y Enrique Rúa Alonso de Corrales (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad San Pablo-CEU).

Grupos de empresas y consolidación contable

40 Contabilización de pasivos registrados en la sociedad adquirida a valores superiores al valor razonable

ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 101

MC nº 7090 s., 7106 s., 7180 s. MGC nº 7020 s., 7090 s.,

Tratamiento contable en las cuentas consolidadas de un pasivo que en la fecha de adquisición está contabilizado en las cuentas anuales de la sociedad adquirida por un valor superior a su valor razonable

Una sociedad ALFA, holding de un grupo multinacional, participa en el 100% de una sociedad operativa española BETA.

En 2007 la sociedad ALFA adquiere a otra sociedad GAMA un negocio DELTA, pagando ALFA a GAMA 1 euro por la totalidad del capital de DELTA. Dentro del acuerdo entre ALFA y GAMA, la primera adquiere también un préstamo participativo que GAMA tenía concedido a DELTA, pagando por el mismo su valor razonable, que es significativamente inferior al coste amortizado que figura en el pasivo de DELTA.

En el año 2008, ALFA acuerda la fusión de sus dos sociedades dependientes mediante la absorción de DELTA por BETA. Para realizar dicha operación, la absorbente BETA, dado el valor patrimonial de DELTA, ni siquiera amplía capital, registrando una reserva negativa. Respecto al pasivo de DELTA (préstamo participativo de la sociedad ALFA) se registró por su valor en libros, es decir, continúa por su coste amortizado en las cuentas de BETA.

Tras esta operación, señalar que el subgrupo español queda compuesto por dos sociedades, ALFA y su filial BETA. Hasta la fecha ALFA no había presentado cuentas anuales consolidadas.

En el año 2015 ALFA ha adquirido una tercera sociedad y está valorando dejar de acogerse a la dispensa por razón de subgrupo regulada en el RD 1159/2010 art.9 (Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, NOFCAC).

El objetivo del consultante (sociedad ALFA) es conocer cuál debe ser el **tratamiento contable del préstamo participativo** (pasivo para la sociedad BETA) en las **cuentas consolidadas**, en los siguientes escenarios: Escenario 1: si la sociedad ALFA mantiene el préstamo hasta su fecha de vencimiento (cierre del ejercicio 2016), lo que originaría un ingreso por un importe equivalente al descuento con el que se ha adquirido el pasivo en la empresa ALFA, dado que el importe recibido en ese momento (coste amortizado en BETA) sería superior al valor razonable del préstamo (valor contable del activo en ALFA).

Escenario 2: la sociedad ALFA acuerda la aportación del préstamo al patrimonio neto de su filial BETA por compensación de créditos, lo que originaría el reconocimiento de un ingreso en BETA por diferencia entre el valor razonable del préstamo y su coste amortizado al dar de baja el pasivo.

En ambos escenarios se produce un ingreso, bien en la sociedad ALFA si espera al vencimiento del préstamo, bien en BETA si lo aporta ALFA a su patrimonio y se compensa la deuda. Pero el consultante plantea, en referencia a las cuentas anuales consolidadas, si el ingreso ha de ser objeto de eliminación en ambos casos, no reconociéndose por tanto en las cuentas consolidadas.

Contabilización:

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que la adquisición por parte de la sociedad dominante del control de una sociedad dependiente

Aplicación práctica:

La empresa ALFA tiene reflejado en su activo un crédito (préstamo participativo) por importe de 100.000 euros, sobre la sociedad DELTA. DELTA es una sociedad participada al 100% por ALFA. El crédito tiene vencimiento a 31-12-2016.

La empresa ALFA adquirió el préstamo el 1-1-2014 a la empresa GAMA con un importante descuento, dado que el coste amortizado que figura en las cuentas de dicho pasivo es de 160.000 euros. Posteriormente, el 1-1-2015 la sociedad DELTA es absorbida por BETA (sociedad filial de ALFA). La sociedad ALFA (dominante) y BETA (dependiente), presentan cuentas anuales consolidadas a 31-12-2015 (primer año de la consolidación). Se pide: Valoración del crédito y su repercusión en los años 2014 y 2015 en las cuentas anuales individuales de la sociedad ALFA.

- a) Valoración de la deuda y su repercusión en las cuentas anuales individuales de la sociedad BETA en el año 2015.
- b) Repercusión en las cuentas anuales consolidadas en el año 2015.

constituye una **combinación de negocios** (PGC NRV 19ª, Combinaciones de negocios), habiendo por tanto adquirido el control de todos sus elementos patrimoniales.

Respecto al **método de consolidación** a aplicar cabe indicar que el «de integración global» tiene como finalidad ofrecer la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo considerando el conjunto de dichas sociedades como una sola entidad que informa (el grupo de sociedades debe calificar, reconocer, valorar y clasificar las transacciones de conformidad con su sustancia económica y considerando que el grupo actúa como un sujeto contable único, con independencia de la forma jurídica y del tratamiento contable que hayan recibido dichas transacciones en las cuentas anuales individuales de las sociedades que lo componen).

En base a lo anterior, debe de tenerse en cuenta, antes de la resolución de la consulta, de dos **consideraciones previas** importantes:

1ª. Los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de la sociedad dependiente, se valorarán por su valor razonable en la fecha de adquisición, con lo cual se está indicando que la sociedad adquirente debería haber valorado el pasivo adquirido por su valor razonable.

2ª. En las consolidaciones posteriores, si algún elemento patrimonial es objeto de un ajuste de valor (la amortización, pérdidas por deterioro y resultados de enajenación o baja en balance), se calculará en las cuentas anuales consolidadas, sobre la base de su valor ajustado. Esto debería igualmente ser aplicado a la renta financiera de los activos y pasivos contabilizados al coste o coste amortizado.

De acuerdo a lo analizado cabe extraer las siguientes **conclusiones**:

- a) Con independencia de que la sociedad ALFA opte por cualquiera de los escenarios planteados en las cuentas individuales respecto al tratamiento contable del préstamo participativo, no se ve condicionada por el hecho de que la sociedad DELTA haya sido enajenada a BETA, pero desde la perspectiva de las cuentas consolidadas de la sociedad BETA esta circunstancia sí es importante porque el precio de adquisición del pasivo debe ser su valor razonable en la fecha de adquisición.
- b) Será preciso eliminar el descuento con el que se ha adquirido el pasivo, a medida que se produzca su devengo en forma de ingreso en la sociedad dominante, o cuando se contabilice por razón de la baja del préstamo en la sociedad dependiente.
- c) En la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada no se recogerá ningún resultado ni por el devengo ordinario del interés ni por la baja del pasivo.
- d) En aplicación de las NOFCAC art.41, también deberán eliminarse las partidas recíprocas o intragrupo que se deriven de la situación planteada.

Solución:

- a) **Valoración del crédito y su repercusión** en los años 2014 y 2015 en las cuentas anuales individuales de sociedad ALFA. Dado que el valor de adquisición del préstamo fue de 100.000 euros y al vencimiento en tres años recibirá 160.000 euros, deberá incrementar el valor del crédito a razón de 20.000 euros anuales, registrando el correspondiente ingreso cada ejercicio. Por ello en los años 2014 y 2015 registrará un ingreso de 20.000 euros, quedando al cierre de 2015 valorado el crédito en 140.000 euros.
- b) **Valoración de la deuda y su repercusión** en las cuentas anuales individuales de la sociedad BETA en el año 2015. La deuda al haber sido adquirida el 1-1-2015 a través de una combinación de negocios, debe registrarse por su valor razonable, es decir, 120.000 euros, y no por su coste amortizado. Durante el año 2015 deberá registrar un gasto de 20.000 euros e incrementar la deuda hasta los 140.000 euros. En definitiva, en las cuentas individuales del año 2015 debe registrarse un gasto de 20.000 euros, y el valor de la deuda al cierre debería ser de 140.000 euros.
- c) **Repercusión en las cuentas anuales consolidadas** en el año 2015. En las cuentas consolidadas del año 2015 no tendría repercusión, debiéndose eliminar el crédito y el débito por el mismo importe, y en las cuentas de pérdidas y ganancias consolidada deberá ajustarse el ingreso y el gasto procedente de las cuentas individuales.

NOTA Consulta comentada por M. Mercedes Ruiz de Palacios Villaverde y Enrique Rúa Alonso de Corrales (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad San Pablo-CEU).

Contratos de cooperación empresarial

41 Motivo económico válido en el régimen especial de fusiones del IS

TS 15-10-15, EDJ 223028

MC nº 7464 MFU nº 5040 s. MCFC nº 10590 s.

La determinación de la existencia de un motivo económico válido puede depender de factores futuros.

Una entidad acuerda realizar una **escisión total**, transmitiendo la integridad de su patrimonio a tres compañías, una ya existente y dos de nueva creación, acogiendo la operación al régimen fiscal especial de reorganizaciones empresariales. En el acuerdo de escisión se pone de manifiesto que con la operación se pretende facilitar y potenciar el desarrollo de la actividad ejercida, permitiendo la especialización por marcas y concesionarios; y por otra parte, dejar en libertad a cada uno de los socios de la escindida para aplicar en las nuevas sociedades beneficiarias sus propios criterios de gestión empresarial.

La **Inspección** considera que la operación de escisión debe tributar por el régimen general, al no cumplirse el requisito de proporcionalidad ni existir motivo económico válido, al entender que no se ha producido racionalización de la actividad, sino división de un patrimonio entre tres herederos, obteniendo una importante ventaja fiscal.

No estando de acuerdo con la Inspección, las entidades beneficiarias recurren en varias instancias, hasta interponer recurso de casación ante el TS.

Aunque en la sentencia se analizan diversos motivos, a continuación sólo se analiza la existencia de motivo económico válido.

Al respecto, la AN entendió que las **motivaciones personales** no se pueden revestir como motivo económico por el hecho de que con pos-

terioridad a la operación de escisión, la evolución en la gestión de cada una de las empresas beneficiarias acredite lo ventajoso de la escisión, pues es un dato «a posteriori», mientras que, a efectos fiscales, lo esencial es el motivo económico «a priori» sobre el que se asienta la necesidad de la escisión.

Sin embargo, el TS considera que para valorar si en la operación de reestructuración empresarial concurren o no motivos económicos válidos han de considerarse las **circunstancias** anteriores, coetáneas y posteriores, pues, en otro caso, no se estaría efectuando un verdadero examen global de dicha operación, como requiere la jurisprudencia del TJUE (TS 18-6-12, EDJ 125357). A su juicio, la prueba más fiable que puede existir acerca de los motivos económicos que incentivaron la escisión será la obtención de mejores resultados económicos con posterioridad a la misma.

No obstante lo anterior, en el caso concreto, aunque existen **desavenencias** patentes en la gestión del grupo, las mismas no se producen en relación con aspectos u operaciones empresariales de gran trascendencia económica, por lo que considera, al igual que las instancias previas, que la operación tuvo como único fin el reparto de un patrimonio común, sin que dicho reparto pueda justificarse como un motivo económico válido; y no estima este motivo.

Sociedades mercantiles

42 Tributación de la operación acordeón

DGT CV 5-11-15

MC nº 8650, 8023 MCFC nº 7852 s.

Al no tener efectos en la cuenta de pérdidas y ganancias, la operación no afecta ni a la determinación de la base imponible ni a las bases imponibles negativas pendientes de compensación.

Una entidad que tiene **bases imponibles negativas** pendientes de compensar, para reestablecer su equilibrio patrimonial realiza una operación acordeón. Se plantea cuáles son las consecuencias tributarias de esta operación, y en especial si tiene incidencia sobre las bases imponibles negativas pendientes de compensación.

Mercantilmente, en relación con esta operación se establecen las siguientes **particularidades** (LSC art.343 s.):

- es posible el **acuerdo** de reducción del capital social a cero o por debajo de la cifra mínima legal sólo si simultáneamente se adopta un acuerdo de transformación de la sociedad o el aumento de su capital hasta una cantidad igual o superior a la cifra mínima;
- ha de respetarse el **derecho de asunción** o de suscripción preferente de los socios;
- la **eficacia** del acuerdo de reducción está condicionada a la ejecución del acuerdo de aumento del capital;

- la **inscripción** en el Registro Mercantil del acuerdo de reducción sólo es posible si simultáneamente se presenta la inscripción del acuerdo de transformación o de aumento de capital, así como, en este último caso, su ejecución.

La operación acordeón (reducción de capital sin devolución de aportaciones y simultánea ampliación de capital), no tiene incidencia en el **resultado contable** al consistir en una reducción del capital social a cero, mediante compensación del saldo de la cuenta de pérdidas de ejercicios anteriores (PGC cuenta 121), y luego una ampliación de capital. Así, dicha operación no tiene incidencia en la base imponible del IS, ni por tanto, en el derecho a la compensación de bases imponibles negativas pendientes.

Auditoría independiente de cuentas anuales

43 Tasa por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en el ROAC

RD 73/2016, BOE 3-3-16; OM ECC/394/2016, BOE 29-3-16

MC nº 9625, 9656

Se aprueba el modelo y el régimen de autoliquidación y pago de la tasa por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en el ROAC

Con efectos **a partir de 4-3-2016**, se establece el régimen de **autoliquidación** y **pago** de la tasa del ICAC por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en el ROAC, prevista en la LAC. Asimismo, con efectos **a partir de 30-3-2016**, se aprueba el modelo de autoliquidación y documento de ingreso de la tasa.

a) Pago de la tasa

Cabe destacar las siguientes cuestiones relativas al pago de la tasa:

1. Se ajusta a la **regulación** establecida en el Reglamento General de Recaudación y su normativa de desarrollo (RD 939/2005 art.17, 18 y 19).
2. Se realiza mediante ingreso efectuado a favor del Tesoro Público a través de la **cuenta** restringida para la recaudación de tasas de organismos autónomos del Estado abierta en la entidad de depósito autorizada.
3. Puede realizarse de **forma** presencial o por medios telemáticos.
4. Su importe y fecha de realización deben **acreditarse** mediante los documentos indicados al efecto en del Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005 art.19.7).
5. Debe realizarse con carácter **previo** a la presentación en el ICAC de la solicitud de expedición de certificados o documentos a instancia de parte, o de la comunicación por parte del interesado del acto inscribible en el ROAC.
6. Cuestiones particulares:
 - el **auditor** de cuentas debe pagar una tasa si solicita la **modificación**

de cualquiera de las situaciones en las que puede estar inscrito en el ROAC (RD 1517/2011 art.27);

- el **auditor** de cuentas y la **sociedad** de auditoría deben pagar una tasa por cada solicitud de **modificación de datos** que constan en el ROAC que presenten, con independencia del número de datos que se modifiquen (LAC art.8.3 y 8.4);
- la **sociedad** de auditoría debe pagar una tasa si solicita la **inscripción** en el ROAC. La sociedad de auditoría es la responsable de remitir en la solicitud la documentación acreditativa de los requisitos exigidos a los socios y auditores designados por la sociedad para firmar informes de auditoría en su nombre;
- el **auditor** de cuentas o la **sociedad** de auditoría que solicita al ICAC la **emisión de certificados** de inscripción en el ROAC, debe pagar una tasa por cada uno de los certificados diferentes que solicita, con independencia del número de datos que contiene cada uno de ellos.

b) Modelo de autoliquidación

1. Debe **descargarse** desde la Sede Electrónica del ICAC.
2. Su presentación puede realizarse de **forma** telemática (OM HAC/729/2003; ICAC Resol 23-9-2015).
3. Su **falta de presentación** (o de los documentos acreditativos del pago de la tasa) impide la tramitación de:
 - la solicitud de inscripción en el ROAC;
 - la modificación de datos;
 - la expedición de certificados de inscripción en el ROAC.

44 Auditoría de cuentas consolidadas voluntarias

ICAC consulta auditoría núm 1, BOICAC núm 103

MC nº 9632 s.

Si una entidad formula y publica cuentas anuales consolidadas de forma voluntaria, la auditoría de cuentas se considera como una auditoría obligatoria, a los efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. La publicación de las cuentas consolidadas debe entenderse referida al depósito de dichas cuentas en el Registro Mercantil.

En relación a la presentación de las cuentas de grupos de sociedades, la normativa mercantil señala que (CCom art.42.4 a 6):

a) La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas debe designar a los **auditores** de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo, debiendo estos verificar la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

b) Las **cuentas consolidadas** y el **informe de gestión** del grupo deben someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectúa de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

c) Lo anterior se aplica a los casos en que **voluntariamente** cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. También se aplicará, en cuanto sea posible, a los supuestos de **formulación y publicación** de cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el CCom art.42.1 (sociedad dominante de un grupo de sociedades, que están obligadas, con carácter general, a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados).

A la vista de lo expuesto en el párrafo anterior, se plantea la duda de si, en el caso de que una entidad formule cuentas anuales consolidadas de forma voluntaria, estaría obligada a designar auditor y a someter a auditoría dichas cuentas consolidadas y, por tanto, se le atribuiría la naturaleza de **auditoría obligatoria**, siempre y cuando se cumpliera el requisito de publicación de las cuentas anuales consolidadas.

Al respecto, el ICAC, atendiendo a los criterios manifestados por la Abogacía del Estado en informe de 12-5-2015, señala que, efectivamente, acogiéndose la entidad voluntariamente al régimen de formulación de cuentas consolidadas, deben aplicarse íntegramente las exigencias de este régimen, entre ellas, la auditoría de las cuentas anuales. La dicción literal del CCom art.42.6 no admite interpretación en contrario, sin que pueda admitirse que, en este caso, la auditoría tenga carácter voluntario, por ser la formulación de cuentas consolidadas voluntaria. Antes bien, lo voluntario es la formulación de cuentas consolidadas, pero una vez formuladas y publicadas, se exigen todos los requisitos señalados en los anteriores apartados a y b. La **consolidación** de cuentas puede ser obligatoria o voluntaria. La **obligatoriedad** se predica de las sociedades dominantes de un grupo de sociedades (CCom art.42.1), quienes, no obstante, están **dispensadas** de la consolidación si concurre alguno de los supuestos del CCom art.43. En este caso, estando dispensada, la formulación de cuentas consolidadas tendría carácter voluntario. Pero ello no significa que, por ese carácter voluntario, no deba cumplirse lo señalado en el apartado a). La entidad puede acogerse o no a la dispensa, pero si no lo hace y decide consolidar, debe aplicarse íntegramente el régimen previsto al efecto. En este sentido, la auditoría no tendría carácter

voluntario, sino obligatorio. Y esa obligatoriedad no deriva sino de una decisión del propio interesado, que se acoge, por voluntad o iniciativa propia, al régimen de consolidación, uno de cuyos requisitos es, precisamente, la auditoría de cuentas anuales y, en consecuencia, dicha auditoría tendrá el carácter de obligatoria a todos los efectos de la normativa reguladora de la actividad de auditoría, incluyendo el de la obligación de rotación del auditor firmante del informe de auditoría.

Adicionalmente, se plantea la duda relativa al significado del requisito de **publicación**, al que también se refiere el CCom art.42.6, y que se configura como requisito legal sine qua non al que se anuda la consecuencia anteriormente expuesta. Conforme a dicho precepto, no basta la simple formulación de cuentas consolidadas, sino también que se publiquen, para que resulte exigible el régimen expuesto en los apartados anteriores.

La exigencia del CCom art.42.6 de que la persona física o jurídica publique cuentas anuales consolidadas, debe considerarse referida a la **publicidad** que recoge la LSC art.281 y, por ende, al **depósito** de las propias cuentas y la subsiguiente posibilidad de acceder a ellas por cualquiera. Y ello por varias razones:

- En primer lugar, por una interpretación literal del precepto, dado que la LSC art.281 redacc anterior a L25/2011 (vigente, además, en el momento en que se redactó el actual CCom art.42) hacía referencia expresa a la «publicación» del anuncio del depósito de cuentas en el BORM.

- En segundo lugar, porque acudiendo a una interpretación teleológica de la norma, se llega a la misma conclusión. La finalidad del depósito de las cuentas es, precisamente, dar publicidad a las mismas, permitiendo que cualquier interesado pueda acceder a su contenido. De este modo, desde el depósito de las cuentas, se hace accesible la información que contienen, por lo que los documentos se exteriorizan o trascienden del ámbito de la persona física o jurídica que los elabora, teniendo un efecto informativo frente a terceros.

En definitiva, la mención en el CCom art.42.6 a la publicación de las cuentas consolidadas debe considerarse formulada y referida al depósito de las mismas, sin necesidad de ulterior publicación adicional. Por ello, es innecesaria la invocación de la LSC art.284, por cuanto que el mismo hace referencia a la publicación de los «documentos depositados en el Registro Mercantil».

Cabe señalar que lo anteriormente señalado lo es a los exclusivos efectos de interpretar el requisito de la publicación de las cuentas anuales de acuerdo con lo establecido en el CCom art.42.4 y 6, sin que alcance ni afecte a los concretos aspectos de actuación recogidos en las **Normas Técnicas de Auditoría** y en particular, a lo dispuesto en la NIA-ES 560 sobre Hechos posteriores, y las actuaciones que al respecto se exigen en relación con los distintos hitos temporales que se regulan, en el que se incluye la fecha de publicación de los estados financieros, concepto definido y utilizado en relación con la aplicación de los procedimientos exigidos en dicha Norma durante la realización de los diferentes trabajos de auditoría de cuentas por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

NOTA Las anteriores conclusiones no se ven modificadas por la aprobación de la LAC, puesto que esta última no ha introducido cambios en esta materia.

45 Régimen transitorio de la consideración de entidad de interés público en auditoría

ICAC consulta auditoría núm 2, BOICAC núm 103

MC nº 9677

El ICAC aclara en qué ejercicio debe aplicarse la nueva definición de entidad de interés público introducida a nivel reglamentario.

Se plantea cuál es el ejercicio en el que se entiende que entra en **vigor** la nueva definición de entidad de interés público, ya sea por actividad ya sea por tamaño, en función de si el ejercicio de las entidades de interés público se corresponde con el año natural o no, y en este último caso, en función de si la fecha de cierre del ejercicio es anterior o posterior al 4-10-2015 (fecha de entrada en vigor de la modificación del reglamento que desarrolla el vigente texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas –en adelante RAC– por el RD 877/2015).

La **nueva Ley de Auditoría de Cuentas** que entra en vigor el 17-6-2016 (L 22/2015, en adelante LAC), delimita el concepto de entidad de interés público (en adelante EIP).

A estos efectos, se ha modificado el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RDLeg 1/2011), para la **adecuación** lo antes posible de la delimitación del concepto de EIP prevista en nuestra normativa nacional a la existente en el resto de los Estados miembros de la Unión Europea, dado el mayor número de entidades con la consideración de EIP existentes en España (RAC art.15 redacc RD 877/2015), y así anticipar dicha modificación por razones de seguridad jurídica y para evitar las dudas que podrían plantearse con motivo de la entrada en vigor de la LAC y del Rgto UE/537/2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. Así, se produce:

- La incorporación a la **definición** de EIP de las nuevas entidades previstas en la LAC que anteriormente no lo estaban, como son las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión (LAC art.3.5.a), y la modificación del concepto de **grupo EIP** (LAC art.3.5.c), que son los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una EIP.

- La modificación de la **delimitación** de EIP en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, su tamaño o por su número de empleados, elevando de forma significativa los parámetros a tener en cuenta para determinar si una entidad es o no EIP, y suprimiendo algunas entidades por razón de la actividad (las sociedades de garantía recíproca) e incorporando otras (las fundaciones bancarias).

A estos efectos, y para facilitar el paso al nuevo régimen, se establece un **régimen transitorio** (RD 877/2015 disp.trans.2ª).

En base a la anterior normativa, la consideración de EIP en los **ejercicios 2015 y 2016** para las distintas entidades se determina atendiendo a los siguientes **criterios**:

a) Las **entidades emisoras de valores** admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión (RAC art.15.1.a redacc RD 877/2015), incorporadas a la LAC, no pueden tener tal consideración hasta el 17-6-2016. Por tanto, dicha condición afectará a las primeras cuentas o estados que se correspondan con ejercicios cerrados con posterioridad a dicha fecha.

b) Las **empresas de servicios de inversión**, las instituciones de inversión colectiva, los fondos de pensiones, las sociedades gestoras que administren dichos fondos, cuya consideración de EIP viene determinada por el cumplimiento de determinados parámetros cuantitativos, y entidades distintas de las anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados (RAC art.15.1.b, c y e redacc RD 877/2015) se rigen por el régimen transitorio. Así, procedería distinguir si el ejercicio de la EIP se corresponde o no con el año natural:

- El ejercicio se corresponde con el **año natural** o tiene como fecha de cierre el 31 de diciembre. En el ejercicio **2015**, para determinar si una entidad es o no EIP se consideran los nuevos parámetros establecidos en el RD 877/2015, en relación con los datos correspondien-

tes a los ejercicios 2014 y 2013, al ser estos los últimos ejercicios cerrados el 4-10-2015.

En el ejercicio **2016**, se aplica el nuevo régimen general establecido en la modificación reglamentaria (RAC art.15 redacc RD 877/2015), por lo que se tienen en cuenta los datos correspondientes a los ejercicios 2015 y 2016.

- El ejercicio **no se corresponde con el año natural** o tiene una fecha de cierre distinta al 31 de diciembre. Si la fecha de cierre del ejercicio es **posterior al 4-10-2015**, el régimen aplicable para ese ejercicio es idéntico al indicado para el ejercicio que se corresponde con el año natural. Es decir, para el ejercicio 2014-2015 (por ejemplo si el ejercicio se cierra el 31-10-2015) se tienen en cuenta los datos de los dos ejercicios anteriores (2012-2013 y 2013-2014). Para el ejercicio 2015-2016 (por ejemplo si el ejercicio se cierra el 31-10-2016), ya se tienen en cuenta los datos correspondientes a cada uno de dichos ejercicios (2014-2015 y 2015-2016).

Si la fecha de cierre del ejercicio fuese **anterior al 4-10-2015**, el régimen aplicable a dicho ejercicio (2014-2015, con cierre, por ejemplo, el 31-10-2015) es el anterior al RD 877/2015. El régimen transitorio se aplica al primer ejercicio en que se encuentre el 4-10-2015 (fecha de entrada en vigor del RD 877/2015), que es el correspondiente al ejercicio 2015-2016, en el que se tendrán en cuenta los datos correspondientes a los dos ejercicios anteriores a la citada fecha de entrada en vigor (2013-2014 y 2014-2015). Para el ejercicio 2016-2017, ya se aplicará el régimen general, debiendo tenerse en cuenta los datos correspondientes a cada uno de dichos ejercicios.

c) Las **fundaciones bancarias** se incorporan como nuevas EIP (RAC art.15.1.d redacc RD 877/2015). Teniendo en cuenta el contexto y antecedentes en que se modifica la definición de EIP, la finalidad que persigue la norma, y los criterios de interpretación contemplados en la normativa civil (CC art.3), el resultado de la interpretación no puede ser el de anticipar la aplicación de requisitos más estrictos en relación con las EIP que son exigibles a partir del 17-6-2016, al haberse ejercido una habilitación reglamentaria precisamente para este nuevo régimen.

En este sentido debe tenerse en cuenta que la declaración de entidad EIP tiene relevancia significativa en distintos aspectos relacionados con la realización del trabajo de auditoría de cuentas (contratación, organización interna, planificación, rotación, informes, etc.), así como con las obligaciones impuestas a las propias EIP (por ejemplo de requisitos de contratación, creación de Comisión de Auditoría, etc.), las cuales sólo serán exigibles a partir del 17-6-2016 de acuerdo con el Rgto UE/537/2014.

Dicha conclusión es igualmente coherente con el hecho de que el **régimen transitorio** contemple una anticipación de los requisitos a verificar únicamente para las EIP cuya definición está referida al cumplimiento de parámetros cuantitativos y no al resto de EIP, que lo son por su naturaleza o actividad, como las fundaciones bancarias.

Por otro lado, las **sociedades de garantía recíproca**, al haber dejado de ser consideradas EIP por la nueva regulación, en el ejercicio 2015 ya no tienen la consideración de EIP, siempre que dicho ejercicio se cierre con posterioridad al 4-10-2015.

d) Los **grupos de sociedades** (RAC art.15.1.f redacc RD 877/2015) con efectos 17-6-2016 van a ser exclusivamente aquellos en los que la sociedad dominante sea una EIP, dejando de tener tal consideración los grupos en los que esté integrada una sociedad EIP. Este nuevo régimen será aplicable a las primeras cuentas o estados que se correspondan con ejercicios cerrados con posterioridad a dicha fecha.

Por último, debe tenerse en cuenta lo indicado sobre el ejercicio en el cual una entidad tiene o no la consideración de EIP en relación tanto con la información que sobre estas entidades los auditores o sociedades de auditoría de cuentas deben remitir al ICAC (RAC art.79) al cumplimentar los **modelos 02 y 03**, como en el **informe anual de trans-**

parencia que deben publicar cuando entre las entidades auditadas se encuentra alguna EIP. En estos casos, lo que determina su inclusión o no como EIP es si durante los doce meses anteriores al mes de octubre, en el caso de la información anual a remitir al ICAC, o en el ejer-

cio económico del auditor o sociedad de auditoría, en el caso del informe anual de transparencia, se han realizado y emitido informes de auditoría de entidades que tienen la condición de EIP, conforme a los criterios indicados anteriormente.

Normativa estatal

- Se ha publicado la Resol 23-12-15 de la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas, por la que se amplía el ámbito de funcionamiento del **Registro Telemático** a la recepción, a través de su sede electrónica, de la contabilidad electoral y de las cuentas anuales de formaciones políticas y de fundaciones y asociaciones vinculadas a ellas (BOE 14-1-16).
- Se ha publicado la ICAC Resol 29-1-16, sobre la información a incorporar en la **memoria de las cuentas anuales** en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales (BOE 4-2-16).
- Se ha publicado la BE Circ 2/2016, a las **entidades de crédito**, sobre supervisión y solvencia, que completa la adaptación del ordenamiento jurídico español a la Dir 2013/36/UE y al Rgto UE/575/2013 (BOE 9-2-16).
- Se ha publicado la DGRN Instr 9-2-16, por la que se aclaran algunas cuestiones relativas al **nombramiento de auditores**, su **inscripción** en el Registro Mercantil y otras materias relacionadas (BOE 15-2-16).

Corrección de errores

- De la L 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE 19-1-16).
- De la CNMV Circ 5/2015, por la que se modifica la CNMV Circ 1/2008, sobre información periódica de los emisores con valores admitidos a negociación en mercados regulados relativa a los informes financieros semestrales, las declaraciones de gestión intermedias y, en su caso, los informes financieros trimestrales (BOE 20-2-16).
- De la Dir 2014/91/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, que modifica la Dir 2009/65/CE por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), en lo que se refiere a las funciones de depositario, las políticas de remuneración y las sanciones (DOUE 27-2-16).

La sociedad civil

Marta Floriano Rivera
Oficial jurídico

I. CONCEPTO

El CC define la sociedad civil como un contrato por el cual dos o más personas se obligan a **poner en común** dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias.

La sociedad civil está regulada como **contrato** en el CC art. 1665 s. Se trata de un contrato de dos o más personas, fundamentado en la confianza mutua, lo que tiene múltiples consecuencias, por el que se obliga a poner en común dinero, bienes o industria con el ánimo de partir entre sí las ganancias.

Es decir, es un contrato plurilateral, oneroso y con **ánimo de lucro**.

Es por tanto una sociedad que nace de un **contrato asociativo**, en el que deben concurrir todos los **requisitos** generales del contrato, recogidos en el CC art. 1261, y los específicos del contrato asociativo, plasmados en el CC art. 1665, y que son los tres siguientes:

1º La **constitución de un fondo común** integrado por las aportaciones de los socios en el doble sentido de que cada socio aporte o se obligue a aportar algo a la sociedad y que lo aportado se haga común a todos los socios (patrimonio separado, que no necesariamente ha de generar autonomía patrimonial entendida como personalidad jurídica propia).

2º El intento de obtener un **lucro o ganancia común partible** (lo cual presupone que el objeto de la sociedad es obtener un lucro o ganancia) y que la ganancia o en su caso la pérdida sea común a todos los socios (ha de ser repartida entre los mismos); si no existiera fin de lucro para los integrantes, estaríamos ante la figura de la asociación.

3º Muy discutido doctrinalmente pero exigido jurisprudencialmente, la llamada «**affectio societatis**» o «**animus contrahendae societatis**» como elemento subjetivo consistente en la intención de constituir la sociedad o asociarse (TS 25-10-99, EDJ 32576, reiterado por TS 29-5-01, Rec 1315/96, o 6-7-00, Rec 2125/95, en la que se dice que la «**affectio societatis**» es elemento necesario para poder diferenciar la existencia de un contrato de sociedad de otros contratos o figuras jurídicas afines). A estos requisitos se refiere una profusa doctrina jurisprudencial: AP Madrid 3-11-04; AP Tarragona 26-4-00; TS 8-3-95, 9-10-95, 29-9-97 y 28-11-97, en relación con las aportaciones; TS 21-2-87, 6-10-90, 24-7-93; 21-10-93, 14-10-97, 5-2-98 y 14-4-98, en lo que respecta a la creación de un patrimonio o fondo en común, como consecuencia de la puesta en común de bienes y actividades; y TS 20-3-84, 19-11-84, 30-4-86, 21-2-87, 22-5-87, 2-6-87, 23-5-89, 19-3-90, 24-7-93, 8-3-95, 27-1-97, 14-10-97 y 28-11-97, en cuanto a la «**affectio societatis**» lo que supone un «plus» añadido al simple consentimiento contractual (TS 30-4-86, EDJ 2904; 21-2-87, EDJ 1438), y consiste en la voluntad de unión paralela y dirigida a un mismo fin negocial (TS 8-3-95, EDJ 1574), o voluntad de unión de una pluralidad de sujetos para correr en común ciertos riesgos (TS 23-5-89, EDJ 5312).

De todo ello se deduce que la sociedad civil no es sólo un contrato, pues derivado de él se crea una **entidad colectiva** que podrá desarrollar una actividad duradera y, entre otras cosas, también contratar.

1) La personalidad jurídica de las sociedades civiles

El peliagudo y trascendental asunto de la personalidad jurídica de la sociedad civil está tratado en el Código Civil de manera extraña, al ser la interpretación a contrario del CC art. 1669, lo único que nos ofrece. Efectivamente, dice este artículo que no tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos **pactos se mantengan secretos** entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con terceros, y añade que estas sociedades se registrarán por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes. A contrario hemos de entender que el resto de sociedades civiles sí deberían tener personalidad jurídica propia.

La sociedad, como entidad jurídica con personalidad y capacidad de derechos y obligaciones, no surge a la vida del Derecho mientras no se constituya en el modo y forma que la Ley establece.

Ahora bien lo que ha resultado más controvertido a lo largo de los años tanto doctrinal como jurisprudencialmente es determinar ¿Cuál es el modo de dar cumplimiento a esta publicidad a fin de que la **sociedad civil** goce de **personalidad jurídica**? Ya que la ley no lo determina claramente:

a) Para algunos, ese requisito de publicidad es el otorgamiento de **escritura pública e inscripción** en el registro correspondiente, solo así gozará la sociedad civil de personalidad jurídica, en caso contrario estaríamos ante una sociedad civil de hecho que sólo afectará a los socios entre sí, sin que tengan ninguna eficacia frente a terceros (AP Tarragona 26-4-00).

b) Para otros, siguiendo un criterio menos formalista y más acorde con la realidad jurídica, las sociedades civiles como tales tienen personalidad jurídica y por tanto son sujeto de derechos y obligaciones **sin necesidad de inscripción** en ningún registro.

La mayoría de la doctrina, con apoyo en la jurisprudencia, viene en la actualidad asignando personalidad jurídica a este tipo de uniones civiles, con la excepción prevista en el ya citado CC art. 1669.

El indicado precepto viene a sentar que la personalidad jurídica de la sociedad civil es la regla general, especificando una excepción concreta, aunque tal interpretación no resulta tan clara a la vista de que la experiencia ha demostrado la existencia de problemas de armonía en este aspecto.

Como conclusión, cabe decir que la sociedad civil, como **regla general**, tendrá personalidad jurídica y actuará en el mercado como ente, siendo titular de derechos y obligaciones, esto es, en última instancia, las sociedades civiles adquieren **personalidad jurídica** desde el momento en que actúan como entidades autónomas en el tráfico jurídico. A la hora de saber cómo una sociedad civil adquiere su personalidad jurídica, se han propuesto distintas teorías configuradoras, que inciden principalmente en la necesidad de inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, en la existencia de publicidad de hecho de la misma o en la exteriorización frente a terceros, así como en su configuración por las partes como sociedad externa. Sin embargo, como declaró la sentencia del TS 7-3-12, «... *nuestro sistema no exige la inscripción de las sociedades civiles en registro alguno y ni el*



TODOS LOS COMENTARIOS DE AUTOR

ACTUM le permite acceder a **un archivo de todos los comentarios de autor publicados** en los sucesivos números de la revista, con varios métodos de búsqueda: por texto libre, por tema o por autor. Siempre a su disposición en:

www.actummercantil.es

art.1669 del CC ni el 35 del mismo Código supeditan a la inscripción el reconocimiento de la personalidad de las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley concede personalidad propia, independiente de la de cada uno de los asociados» (TSJ Andalucía social 7-2-13, Rec 1845/11).

La doctrina entiende que la exigencia relativa a la **publicación de los pactos** se refiere a que los terceros conozcan, no los pactos sociales en sí, sino la existencia de la sociedad, lo que podrá suceder por el hecho de que la revele el socio al contratar con los terceros. El elemento que ha de ser público y notorio es el vínculo societario preexistente, de tal modo que cualquiera que contrate con ella conozca a ciencia cierta con quien se está comprometiendo al asumir sus obligaciones y derechos (AP Girona 13-2-13).

En el mismo sentido, la DGRN Resol 14-2-01, dispone que la exigencia de publicidad habría de ser referida a la existencia de la misma sociedad y no a los pactos sociales; lo que importa a los que se relacionan con ella es que se **exteriorice el vínculo societario**, de suerte que al contratar con quien actúa «nomine societatis» conozca que la relación obligatoria se entabla con el ente personificado. De este modo, producida tal exteriorización (o, según algunos autores, desde que existe la voluntad contractual de constituir la entidad colectiva como sujeto de derecho) nace ya la personalidad jurídica; cuestión distinta será que, en caso de que se exteriorice frente a unos y no frente a otros, sólo a los primeros pueda ser oponible (cfr. CC art.1698 párrafo 2º, según el cual la sociedad no queda obligada respecto de terceros por actos que un socio haya realizado en su propio nombre o sin poder; pero no afecta a la personalidad jurídica de aquélla). El conocimiento de los pactos sociales –o la posibilidad de conocerlos– resulta relevante respecto de la oponibilidad de los mismos (y en éste ámbito, debe equipararse los efectos que tendría la publicidad registral y los derivados del conocimiento extrarregistral de los pactos) y no es decisivo para determinar si existe o no personalidad jurídica. Por otra parte, la norma del CC art.1699 concede relevancia externa al vínculo social, al establecer una **afectación del patrimonio social** a favor de unos acreedores que lo son del grupo unificado, como sujeto de derecho («Los acreedores de la sociedad son preferentes a los acreedores de cada socio sobre los bienes sociales...»), ya que, de no gozar de personalidad jurídica, se trataría de acreedores de los comuneros, como ocurriría en caso de faltar esa personificación, por aplicación de las normas de la comunidad de bienes a las que se remite el citado CC art.1669.

Señala la sentencia de la AP A Coruña 26-6-12, Rec 13272010, «*Cuando la sentencia recurrida hace referencia al código de identificación fiscal propio de la actora no considera que su asignación por la Administración Tributaria le atribuya personalidad jurídica, sino que su obtención y uso, como la facturación a nombre de la sociedad, son indicativos de su actuación en el tráfico como tal sociedad y, por consiguiente, sin ocultación de su condición y contratando los socios en nombre de ella con los terceros (artículo 1.669, párrafo primero, "a contrario sensu", del citado Código).*».

Por otro lado el CC art.1667 solo prescribe un criterio formalista y es la necesidad de que se otorgue **escritura pública** cuando a la sociedad civil se aporten bienes inmuebles o derechos reales, pero no habla de inscripción en el registro mercantil (ver más adelante sociedad civil «irregular»), es más, si interpretamos dicho precepto a sensu contrario para todos los demás casos la sociedad civil se podrá constituir en cualquier forma, sin que fuera preciso ni siquiera otorgar escritura pública siendo válido por ejemplo, un **documento privado** siempre, eso sí, que a la sociedad se le de publicidad suficiente a la hora de contratar con terceros, tal y como hemos visto anteriormente (TS 10-4-78; 5-7-82; 3-0-4-86; 24-6-88; 21-6-90; 30-10-90; 17-12-90; 30-9-91; 27-5-93, entre otras muchas).

Recientemente la DGT CV 8-6-15 V1779-15 reconoce implícitamente la personalidad jurídica propia de la sociedad civil con independencia de la que corresponde a sus socios al sujetar a estas sociedades a la **tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional** en el orden civil, contencioso-administrativo y social y, en consecuencia, «no procederá la exención aplicable a las personas físicas, conforme prevé el artículo 4.2.a) de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses.»

No obstante todo lo anterior, la cuestión sobre la personalidad jurídica

o no de las sociedades civiles no inscritas aún en la actualidad no está exento de **debate**. Resoluciones de la DGRN relativamente recientes como la DGRN Resol 25-6-12, BOE 18-9-12, se encarga de recordárnoslo al acogerse nuevamente al criterio formalista antes reseñado, declarando, entre otras cosas, lo siguiente: «*es sobre todo cierto que, del estudio de los antecedentes, revisado recientemente con notabilísimo rigor, resulta hoy claramente que fue voluntad del legislador –que debe tener valor preferente para el intérprete– que sólo tuviesen "personalidad jurídica las sociedades civiles que cumpliesen un plus de requisitos y que son los mismos que se exigen en el Código de comercio para que las sociedades mercantiles tengan personalidad jurídica.*»

Esta resolución ha levantado ampollas entre la mayoría de la doctrina ya que la tesis central, **negando personalidad jurídica a las sociedades civiles no inscritas**, es la contraria a la que ha mantenido la propia DGRN (Resol 14-2-01), la doctrina y la jurisprudencia, especialmente la TS 7-3-12.

Para negar la personalidad jurídica a la sociedad civil se basa dicha resolución en la presunta voluntad del legislador, según un estudio de los antecedentes del código civil, e interpreta el articulado del Código Civil en ese sentido. Concretamente la DGRN examinando los antecedentes históricos del código civil interpreta el CC art.1669 entendiendo que los **pactos secretos** entre los socios se dan en todos aquellos casos en que no estén inscritos en el Registro Mercantil pues éste es el único medio de dar publicidad a dichos pactos, concluyendo por tanto que si la sociedad civil no está inscrita en el Registro Mercantil no tienen personalidad jurídica.

Esta tesis de la DGRN es absurda, en el sentido de que no puede sostenerse si se quiere respetar el Derecho vigente, porque es obvio que hay sociedades a las que el ordenamiento reconoce expresamente personalidad jurídica y no permite su inscripción en el Registro Mercantil (cooperativas, asociaciones) pero, sobre todo, porque las **sociedades irregulares y las sociedades en formación** tienen reconocida personalidad jurídica de forma pacífica (LSC art.36 s.) y son, necesariamente, sociedades no inscritas.

Por otra parte, es indudable que existen **disposiciones legales que presuponen la personalidad jurídica** de las sociedades civiles aunque no revistan forma mercantil ni se hallen inscritas en el Registro: según el art.4.3 de la L 3/2009 de Modificaciones Estructurales de Sociedades Mercantiles cuando dice que «una sociedad civil podrá transformarse en cualquier tipo de sociedad mercantil» no parece presuponer la exigencia de que la sociedad civil esté previamente inscrita, por otra parte el art.1 de dicha Ley, «en virtud de la transformación una sociedad adopta un tipo social distinto, conservando su personalidad jurídica»; y con arreglo al RRM art.222.1 y 3, que, al establecer que se presentará la escritura de transformación en dicho Registro para cancelar los asientos relativos a la sociedad de responsabilidad limitada transformada, presupone que la sociedad civil resultante de la transformación goza de personalidad jurídica aunque no se halle inscrita en el Registro Mercantil.

Incluso la personalidad jurídica de las **sociedades mercantiles no inscritas en el Registro Mercantil** ha sido declarada por la Sentencia del TS 24-11-10, Rec 876/07, que asume la doctrina de la DGRN Resol 14-2-01, expresando que «*de ciertos preceptos legales de reciente promulgación resulta que las sociedades mercantiles en formación e irregulares gozan de personalidad jurídica –o, al menos, de cierta personalidad, suficiente para adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones, conforme al artículo 38, párrafo primero del Código Civil (cfr. artículos 15 y 16.2 de la Ley de Anónimas –actuales artículos 36 a 38 y 39 de la Ley de Sociedades de Capital–, a los que remiten los artículos 152 del Código de Comercio; artículo 7.2 de la Ley de Agrupaciones de Interés Económico; igualmente, resultaba ya del tenor del artículo 116, párrafo segundo, del Código de Comercio, resulta ahora de los artículos 1 y 22.1 de la mencionada Ley de Agrupaciones de Interés Económico, que no condicionan la atribución a éstas de personalidad jurídica a su inscripción registral. La inscripción en el Registro Mercantil sólo es necesaria para que las sociedades de capital adquieran "su" especial personalidad jurídica [artículos 7.1, párrafo primero, i. f. de la Ley de Sociedades Anónimas y 11.1 i. f. de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada –actuales 20 y 33 LSC–] que añade la limitación de responsabilidad de los socios; y para excluir la responsabilidad solidaria de los administradores [junto a la*

de la propia sociedad], conforme al artículo 120 del Código de Comercio [cfr., también el artículo 7.2 de la Ley de Agrupaciones de Interés Económico: "Los administradores responderán solidariamente con la Agrupación por los actos y contratos que hubieran celebrado en nombre de ella antes de su inscripción"]»).

2) La distinción entre sociedad civil «irregular» y comunidad de bienes

La distinción entre sociedad y comunidad sólo va a resultar problemática en aquellos supuestos donde ambas figuras van a poder coexistir, es decir, en los casos en que el contrato de sociedad configura una **sociedad interna** —una sociedad que ha sido estructurada como una mera relación obligatoria entre los socios (como vínculo), de modo que carece de eficacia externa, frente a terceros—, en una palabra en los supuestos de sociedades irregulares; ya que en los demás supuestos —cuando el contrato de sociedad configura una sociedad externa, una sociedad que ha sido estructurada como organización, como un sujeto de derecho (que es el tipo normal y legal de sociedad)—, los fenómenos de comunidad y sociedad son incompatibles, pues el reconocimiento y atribución por el ordenamiento jurídico de personalidad jurídica a tales sociedades (CC art.35 y 1669; CCom art.116) origina la unificación de la actividad del grupo y la separación del patrimonio del grupo.

Asimismo en la Sentencia del TS 24-7-93, con cita de otras muchas anteriores, se definen las características que distinguen una y otra, explicando que: «*si bien son coincidentes en darse una situación de voluntades en unión, no lo son en cuanto a sus fines y operatividad. Las comunidades de bienes suponen la existencia de una propiedad en común y pro indivisa, perteneciente a varias personas (art.392 CC), lo que se traduce en su mantenimiento y simple aprovechamiento plural (Aspecto Estático). En cambio las sociedades civiles, aparte de la existencia de un patrimonio comunitario, éste se aporta al tráfico comercial de bienes y servicios, ya que la voluntad societaria se orienta a este fin principal y directo para obtener ganancias y lucros comunes, partibles y divisibles y, consecuentemente, lo mismo sucede con las pérdidas (Aspecto Dinámico)*».

La «affectio societatis», se deduce de la existencia de una **voluntad común** de asumir el riesgo y las ganancias, y la puesta en común de dinero, bienes o industria. Con ello las partes dejan de mantener una posición más bien estática y propia de las comunidades de bienes, adquiriendo una condición dinámica de bien social al integrarse en una empresa común en la que cobra relieve la nota de explotación y lleva a que nos encontremos en presencia de relación societaria civil. En conclusión, la **comunidad de bienes** se caracteriza por la utilización y aprovechamiento estático de un bien; la **sociedad**, en cambio, trata de realizar una explotación dinámica con la finalidad de conseguir unas ganancias y partirlas. Y así venía a señalarlo la TS 15-10-40 al afirmar que se distinguen, sociedad y comunidad de bienes, aparte de por el origen o fuente de que surgen —criterio no siempre uniforme—, por la **finalidad que persiguen** los interesados: lucro común partible en la sociedad y mera conservación y aprovechamiento en la comunidad —en la misma línea se pronuncian, entre otras, TS 5-7-82 1982 y 21-3-88—.

Sociedad civil «Irregular»

La Sentencia TS 30-4-82 establece que «*el Ordenamiento civil español reconoce a la sociedad civil la personalidad jurídica, salvo el supuesto de sociedad irregular del art.1.669 del C.C.*».

En las sociedades irregulares hay que distinguir las **dos facetas** «ad extra» y «ad intra»:

Ad extra, con relación a terceros, la sociedad irregular no existe pues no tiene personalidad jurídica y por eso no puede contratar, ni ser titular de derechos o de obligaciones. Son los concretos socios los que contratarán y serán titulares de créditos y deudas.

Ad intra los socios se regirán por el contrato que ha dado lugar a la sociedad civil irregular para poner en común el dinero, bienes o industria y partir entre sí las ganancias. La regulación que de manera supletoria será aplicable es la dedicada a la comunidad de bienes, como si los socios fueran simples comuneros respecto de las cosas y derechos que tengan en común.

En la Ley 49 de la Compilación de Navarra se especifica que las socie-

dades sin personalidad jurídica pueden actuar «como sujetos de derecho por mediación de quienes ostenten una representación expresa o tácitamente conferida». En estos casos la titularidad de los derechos adquiridos corresponden conjuntamente a todo los miembros y es necesaria la unanimidad para disponer de ellos. Respetar las obligaciones la responsabilidad de todos los miembros es solidaria. Ello no obstante no se pueden identificar ambas instituciones sociedad civil «irregular» y comunidad de bienes, pues como declaró el TS 5-7-82 «*si bien existen semejanzas entre la comunidad ordinaria de bienes y las sociedades irregulares, ello es debido a que el artículo 1.669 del C.C. remite a la regulación interna de estas sociedades a la comunidad de bienes, cuando las primeras carecen de personalidad jurídica. Ello no supone que, nacida por voluntad contractual una sociedad civil —que por falta de requisitos sea irregular— esté sometida en su estructura y, sobre todo en sus efectos económicos y patrimoniales al régimen ordinario de la copropiedad, sobre todo si no consta de modo claro el fundamental resultado que jurídicamente opera esa figura jurídica, es decir, el paso de la propiedad individual a la común e indivisa*».

En ocasiones sucede lo contrario, que se **actúa** en el tráfico jurídico como una **comunidad de bienes** cuando en realidad lo que existe es una sociedad civil, en este sentido cabe citar la sentencia TS cont-adm 28-5-13, Rec 570/10, Magistrado Ponente Santiago Martínez-Vares García. Para el Tribunal «*pese a la denominación dada por los recurrentes a su explotación agraria se ha de concluir que, efectivamente, y en contra lo resuelto por la Administración, se trata de una sociedad civil. Así se deduce, aparte de su origen convencional —en virtud del contrato de constitución por ellos suscrito el 15 de febrero de 1988—, sobre todo y fundamentalmente, de su finalidad u objeto —"la explotación de los bienes agropecuarios cuya titularidad corresponda a los socios, así como la comercialización de productos relacionados con el sector y demás actividades relacionadas directamente con las anteriormente indicadas" (artículo primero de los Estatutos)—, y de la condiciones pactadas, de las que resulta que, pese a manifestarse que el contrato lo era de "constitución de Comunidad de Bienes", la verdadera intención de los contratantes fue la de constituir una sociedad civil con el referido objeto, con personalidad jurídica propia y diferenciada de la de los socios, al no mantener secretos los pactos entre los socios, y que ha venido girando en el tráfico comercial como entidad independiente. Siendo de resaltar, de las cláusulas estatutarias de las que se deriva la referida intención de constituir una auténtica sociedad para el ejercicio de una actividad agropecuaria con el fin de obtener un lucro común y divisible, además de la primera ya referida, las siguientes: la segunda, que prevé la duración con carácter indefinido de la actividad; la cuarta, en la que se fija el capital en 5.000.000 pesetas, que se dice haber sido suscrito por terceras partes entre los tres recurrentes, mediante la aportación el Sr. Celestino de los "aperos agrícolas" que se especifican y valoran, y los otros dos de la aportación en metálico de 1.666.000 pesetas cada uno con destino a la adquisición de materiales y bienes necesarios para el ejercicio de la actividad; la quinta, por la que se establecen los requisitos que se habrán de cumplir para la transmisión de las participaciones; la séptima, que regula el régimen de las juntas generales, ordinarias y extraordinarias, y la forma de adopción de los acuerdos; y la octava que dispone que "la comunidad realizará su actividad en las fincas rústicas de los socios", previniendo que los frutos obtenidos se imputen en la proporción de los títulos suscritos por cada uno.*»

3) Cuando la sociedad civil debe ser considerada en realidad una sociedad mercantil. Diferencias entre sociedad civil y sociedad mercantil. La sociedad mercantil «irregular»

El Código de Comercio, en la primera frase del párrafo primero del art.116, define el contrato de compañías como aquél por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener lucro. Mientras que el Código Civil, en su art.1665 define la sociedad como un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias. La similitud de ambas **definiciones** impone la necesaria fijación de un criterio para determinar cuándo nos encontramos ante una sociedad civil, sometida a las disposiciones del Código Civil que la reglamentan, y cuando

nos encontramos ante una sociedad mercantil, sometida a las disposiciones del Código de Comercio que la reglamentan.

A la entrada en vigor del Código de comercio en el año 1885 el **criterio de distinción** era el de la **forma**, así el primer párrafo del art.116 establece: «... será mercantil, cualquiera que fuese su clase siempre que se haya constituido con arreglo a las disposiciones de este Código». Conforme a ese criterio, si la sociedad no se hubiera constituido mediante escritura pública inscrita en el Registro Mercantil adoptando alguna de las formas recogidas en el Código de Comercio, siempre sería civil, aunque las operaciones que constituyeran su objeto social debieran ser calificadas como actos de comercio. Pero, cuando más tarde en el año 1889 se promulga el Código Civil, se consagra otro criterio diferente de distinción entre la sociedad civil y la mercantil, atendiendo a la índole o naturaleza de las operaciones que constituyen su objeto así el artículo 1670 establece que «Las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio; En tal caso, les será aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código».

Con esto, siendo posible la constitución de **sociedades civiles con forma mercantil**, se borró el anterior criterio formal de distinción entre unas y otras sociedades, originándose el difícil y espinoso problema de decidir en cada caso la naturaleza de la entidad en consideración a su objeto, aunque revistiese alguna de las formas reguladas en el Código de Comercio. La dificultad estriba ahora en definir con precisión y claridad lo que es **actividad mercantil**, tráfico mercantil o acto de comercio (CCom art.1, 2 y 116). (Ver a continuación DGRN Resol 21-5-13).

La legislación civil (CC art.1670) permite la constitución de sociedades civiles con forma mercantil pero en modo alguno la legislación mercantil autoriza la constitución de sociedades de objeto mercantil con forma civil (CCom art.122), no siendo los elementos formales, sino el **objeto social** lo que determina la calificación de una sociedad como civil o mercantil.

Si una sociedad tiene por objeto **actividades mercantiles** ha de concluirse que, con independencia de su denominación, la sociedad constituida tiene carácter mercantil por lo que, no estando inscrita en el Registro Mercantil carece de personalidad jurídica. No podemos aceptar que la voluntad de los socios sea determinante en cuanto a la forma societaria, dado que nos podemos encontrar en un fraude de ley, y eludirse con ello la obligación de cumplir determinados requisitos indispensables para que la sociedad, como entidad mercantil, tenga personalidad jurídica, como puede ser la necesidad de un capital mínimo u otros requisitos que la ley puede exigir y que va a ser objeto de control al momento de la presentación en el Registro Mercantil y de obligatorio cumplimiento para proceder a la inscripción. En este sentido se pronuncian TS 28-4-98, 14-12-99, entre otras.

En Resol DGRN 21-5-13, en el recurso interpuesto contra la calificación de la registradora de la propiedad por su negativa a inscribir una escritura de compraventa, se plantea la cuestión de si es posible **inscribir en el Registro de la Propiedad un inmueble** a nombre de una **sociedad** constituida como **civil** y que tiene por objeto «la instalación y subsiguiente explotación de un negocio de comercio al por mayor de maquinaria de perforación y sondeos». La registradora rechaza la inscripción porque siendo el objeto social de naturaleza mercantil la sociedad queda sujeta a las disposiciones del Código de Comercio y entre ellas la inscripción de la escritura de constitución en el Registro Mercantil. En dicha Resolución la DGRN argumenta lo siguiente:

«Según la reiterada doctrina de esta Dirección General (cfr. Resoluciones de 13 de diciembre de 1985, 20 de marzo de 1986, 1 y 30 de abril y 11 de diciembre de 1997), la actividad que constituye un objeto social como el de este caso presenta las características que determinan su calificación como mercantil, y ello no sólo desde el punto de vista económico (interposición en el tráfico, habitualidad, ánimo especulativo) sino, también, desde el estrictamente jurídico, toda vez que se pretende la realización de forma permanente, a través de una organización estable y adecuada al efecto y con ánimo lucrativo, de genuinas actividades empresariales circunstancia que por otra parte no se discute en el escrito de recurso.

Por otra parte, como ya se expresó en las citadas Resoluciones de este Centro Directivo, todo contrato por el que se constituye una sociedad cuyo objeto sea la realización de actividades empresariales, tiene natu-

raleza mercantil, como resulta de los artículos 2, 116, 117 y 124 del Código de Comercio y del mismo artículo 1670 del Código Civil y, por tanto, la sociedad quedará sujeta, en primer lugar, a las disposiciones contenidas en el Código de Comercio, de acuerdo con sus artículos 2 y 50 y con lo establecido en los artículos 35 y 36 del Código Civil, sin que para eludir la aplicación de las reglas mercantiles de las sociedades sea suficiente la expresa voluntad de los socios de acogerse al régimen de la sociedad civil, pues las normas mercantiles aplicables son, muchas de ellas, de carácter imperativo por estar dictadas en interés de terceros o del tráfico, como ocurre con las que regulan el régimen de los órganos sociales, la responsabilidad de la sociedad, de los socios y de los encargados de la gestión social, la prescripción de las acciones o el estatuto del comerciante (contabilidad mercantil, calificación de las actividades empresariales, etc.). De cuanto antecede resulta que la sociedad adquirente es una sociedad mercantil por su objeto. Al conceptuarla como sociedad civil, el título presentado no sólo introduce un elemento de confusión sobre el titular registral que sería suficiente para denegar la inscripción (como ya señalaran las Resoluciones de 25 de mayo de 2006 y 20 de abril de 2010) sino que ni siquiera permite determinar indubitadamente a qué tipo social se acoge la voluntad constituyente y, en consecuencia, cual es el régimen jurídico aplicable.

No estamos por tanto ante el supuesto de una sociedad mercantil en formación o irregular en el que la sociedad se somete a las prescripciones de la normativa mercantil cuyo cumplimiento debe ser objeto de riguroso control (Resolución de 22 de abril de 2000). Tampoco estamos ante un supuesto de sociedad civil para el desarrollo de actividades civiles cuyo posible acceso al Registro plantea una problemática distinta por lo que la doctrina a cuyo favor apela el recurrente no es de aplicación al supuesto que constituye el objeto de este expediente (Resolución de 14 de febrero de 2001). Lo que se pretende es que acceda a los libros del Registro la titularidad de una sociedad denominada civil pero cuyo objeto es el desarrollo de una actividad indubitadamente mercantil y cuyo contrato de constitución no cumple mínimamente con las normas imperativas que rigen las sociedades mercantiles como señala la nota de defectos que no puede ser sino confirmada. No procede en consecuencia entrar en un debate que no es el que resulta del supuesto de hecho por lo que no han de prejugarse cuestiones que exceden del objeto de la presente».

Entre los diferentes **supuestos** que se manifiestan en el tráfico jurídico bajo la forma de sociedad civil, pueden destacarse como más representativos los siguientes:

- Las sociedades de **explotación agraria**, en la medida en que los sectores agrícola, ganadero, pesquero y forestal están excluidos del Derecho mercantil (TS 12-5-81, EDJ 1387; 24-6-88, EDJ 5507); Así señala por ejemplo el JM 8-2-10 lo siguiente: «Es parecer doctrinal mayoritario el que expone que, aunque criticable de lege ferenda, de lege data quedan excluidos de la consideración de empresarios mercantiles los que llevan a cabo actividades agrícolas o ganaderas, por la naturaleza civil de ésta, salvo que adopten la forma de SA o SL, cuya mercantilidad deriva de la forma. Tesis que, además de las razones históricas y tradicionales, encuentra su apoyatura positiva en el art.1 CCo y art.236 CCo, pues según el primero su actividad ni es de "comercio" o "industria" y conforme al segundo, se niega carácter mercantil a las ventas que hicieran "los propietarios y labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganados". Corrobora esa conclusión la naturaleza civil que se ha otorgado a las Sociedades Agrarias de Transformación o la mención de la Ley 19/1995 de 4 de julio, sobre modernización de la explotaciones agrarias, a la sociedad civil como una de las formas jurídicas que pueden adoptar las que denomina "explotaciones asociativas prioritarias" (art.6). Consideraciones trasladables a la explotación ganadera.».
- Las sociedades de **artesanos**.
- Las sociedades de **uso y disfrute** (CC art.1678).
- Ciertas situaciones que se producen en el **tráfico inmobiliario**: comunidades para construir, aportaciones de solar a cambio de un piso local, o de una participación en los beneficios resultantes de la venta.
- Uno de los supuestos típicos y tópicos de las sociedades civiles son las integradas por los **profesionales liberales**, entre los que se encuentran los **abogados**. Pudiendo ser una sociedad de medios en la que varios abogados acuerdan asociarse a fin de dotarse y compartir la infraestructura necesaria (inmuebles, equipo, personal auxiliar, etc.)

para el desempeño individual de la profesión. O una sociedad de comunicación de ganancias en la que varios abogados se asocian al objeto de distribuir los resultados prósperos y adversos que obtengan mediante el ejercicio individual de la profesión. Siendo lo frecuente que la sociedad de comunicación de ganancias sea a la vez una sociedad de medios. Y si los pactos se mantienen secretos entre los abogados la sociedad será irregular pero civil. (La sentencia TS 6-6-02, núm 542/2002, considera civil la sociedad irregular integrada por dos abogados y una tercera persona carente de título que formaban un despacho profesional. AP Madrid 21-10-10).

- Se ha considerado como civil la sociedad integrada por **profesores** que aportan su actividad docente, a diferencia de la sociedad de empresarios que organiza una actividad educativa, de carácter mercantil (DGRN Resol 29-2-92).

4) Las llamadas «comunidades societarias»

El supuesto de las denominadas «comunidades societarias» constituye uno de los supuestos prácticos en que se plantea con más frecuencia la problemática de la distinción entre comunidad y sociedad. Se denominan «comunidades societarias» a aquellas que explotan una empresa bajo una razón unificada en el tráfico, dando lugar a una forma de organización de la empresa colectiva, que obtuvo –por simples y evidentes razones de evitar el fraude– carta de naturaleza en el **derecho fiscal** (LGT/63 art.33 y LGT art.35) y en el **derecho laboral** (ET art.1.2).

Ahora bien, tales organizaciones no son comunidades de bienes, sino claramente **sociedades**, pues es innegable que tienen una finalidad de lucro, y además aparece con toda evidencia el propósito de actuar unificadamente en el tráfico. Por otra parte, no puede caber duda, tampoco, que sus relaciones frente a terceros han de someterse imperativamente a la normativa societaria, por lo que si su objeto es mercantil habrán de ser consideradas como sociedades **colectivas irregulares**, y si su objeto es civil, serán sociedades **civiles** (AP Madrid 27-3-13, EDJ 73149).

A pesar de conformar ciertamente una forma jurídica de empresa un tanto **atípica**, es **frecuente** el recurso a comunidades de bienes para el ejercicio de actividades empresariales o profesionales en el tráfico económico, actuando cada comunero o copropietario en nombre propio, dado que la comunidad de bienes carece de personalidad jurídica y por tanto de capacidad de obrar y autonomía patrimonial, y en régimen de comunidad de beneficios y gastos en atención a sus respectivas participaciones, conocido el carácter de comunidad romana o por cuotas de nuestro ordenamiento (CC art.392 s.) frente a la **comunidad en mano común** o **sin cuotas germana** («Gesamthand»). El condominio romano; o coexistencia de varios dominios sobre otras tantas partes ideales de la cosa común (*ut intellectu magis partes habeant quam corpore*) muestra en esencia un aspecto real (configuración comunitaria de la propiedad) acompañado de un aspecto personal (coincidencia de varios sujetos en una misma relación jurídica) a partir del cual se establece una cierta vinculación organizada y estable entre los comuneros que pueda servir para justificar una acción común de todos ellos en el desarrollo de una actividad económica (comunidad dinámica, funcional). No obstante, parece que el ordenamiento o regulación civil del **condominio** (CC art.392 s.) resulta inadecuado para las exigencias de una empresa mercantil. Por ello, es comúnmente aceptado por doctrina científica y jurisprudencial que, materialmente, una comunidad de bienes dinámica o funcional, esto es, orientada al desarrollo en común de una actividad económica en el tráfico, puede y posiblemente debe equipararse a una **sociedad irregular civil o mercantil** (en función de la naturaleza de la actividad). Nuestro Tribunal Supremo tiene declarado en este sentido (justificándose en el cometido del intérprete de delimitar con claridad los hechos y la voluntad contractual de las partes para evitar la constitución de relaciones jurídicas más gravosas o más allá de lo realmente querido en atención a los intereses y situaciones conflictivas) que si bien comunidad y sociedad son coincidentes en darse una situación de unión de voluntades, no lo son en cuanto a sus fines y, operatividad, pues las comunidades de bienes suponen la existencia de una propiedad en común y pro indivisa, perteneciente a varias personas; lo que se traduce en un mantenimiento

y simple aprovechamiento plural, mientras que, por contra, las sociedades se caracterizan por la existencia de un patrimonio en común que se aporta, al tráfico económico (civil o mercantil) para obtener lucros comunes repartibles entre los socios y soportar también en común las pérdidas (TS 24-5-72; 4-12-73; 24-7-93, EDJ 7615, 5-7-82, EDJ 4491 entre otras).

En la actualidad proliferan en demasía las **agrupaciones de personas físicas**, que aportando un capital y poniendo su trabajo personal, se dedican a la explotación de un negocio o realizan una actividad comercial o industrial, con ánimo de partir las ganancias. Comunidad que suele constituirse mediante un simple **documento privado**, y utilizan en el tráfico mercantil denominaciones de «Sociedad Civil» o de «Comunidad de Bienes». Dado que dicho documento privado es presentado ante la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, a fin de obtener un número de identificación fiscal, muchos de los contratantes creen erróneamente que esa «Sociedad Civil» tiene personalidad jurídica propia, e independiente de los distintos socios.

Las normas administrativas de carácter fiscal no tienen la virtualidad de generar personalidades jurídicas independientes. La única finalidad de expedir un **número de identificación fiscal**, diferenciado del correspondiente a las personas que constituyen este tipo de comunidades, es poder controlar fiscalmente mejor esos patrimonios. Pero es que la propia Administración Tributaria les da el tratamiento de uniones sin personalidad, no tributando por el Impuesto de Sociedades, sino por el régimen de atribución de rentas a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cada uno de los comuneros. Basta ver la letra que se le otorga, en este caso una «G», que corresponde a una mera «asociación» (OM EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica).

La carencia de personalidad jurídica conlleva que **no estén legitimadas activamente para demandar**, como si fuera una personalidad independiente, sino que siempre deberá actuar el miembro de esa sociedad que, según los pactos internos ostente la representación frente a terceros, en beneficio de esa «sociedad civil». Sin embargo, sí pueden ser **demandadas**. La LEC art.6.2 dispone que «*Sin perjuicio de la responsabilidad que, conforme a la ley, pueda corresponder a los gestores o a los partícipes, podrán ser demandadas, en todo caso, las entidades que, no habiendo cumplido los requisitos legalmente establecidos para constituirse en personas jurídicas, estén formadas por una pluralidad de elementos personales y patrimoniales puestos al servicio de un fin determinado*». Este apartado constituye una novedad legislativa, pero obsérvese que se refiere exclusivamente a su capacidad para ser demandadas, no como demandantes. La razón es que al actuar en el tráfico mercantil con denominaciones de «sociedad civil» o «comunidad de bienes» (o sus abreviaturas), haciendo figurar en su documentación un número de identificación fiscal, quien desee dirigir su acción contra ellas desconoce realmente qué personas físicas están detrás de esas sociedades mercantiles irregulares, pues no figuran en ningún registro público, y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se niega a facilitar a los particulares este tipo de datos; por lo que el demandante ignoraba contra quién tenía que dirigir su acción. Es por ello que la actual Ley de Enjuiciamiento Civil introduce esta novedad, que en todo caso permitirá al Juzgado dirigirse a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para que le facilite los datos personales de los miembros de esa sociedad irregular.

En conclusión a todo lo anteriormente expuesto podríamos distinguir entre cuatro **categorías** de sociedades distintas:

Sociedad civil «regular»: Es aquella que no tiene por objeto actos de comercio y se constituye en escritura pública cuando se aporta a ella bienes inmuebles o derechos reales y en cualquier caso cuando los pactos no se mantienen secretos entre los socios.

Sociedad mercantil «regular»: La que tiene por objeto actos de comercio y es constituida en escritura pública que se inscribe en el Registro Mercantil adoptando alguna de las formas del código de comercio

Sociedad civil «irregular»: Es aquella que no tiene por objeto actos de comercio pero se constituye sin otorgar escritura pública cuando se aportan a ella bienes inmuebles o derechos reales o, en cualquier caso, los pactos se mantienen secretos entre los socios. Este tipo de sociedades les son de aplicación las normas jurídicas reguladoras de

la comunidad de bienes (CC art.1669 párrafo 2º) por lo que a las relaciones internas de los socios se refiere, y en cuanto a la responsabilidad de los socios por las deudas de la sociedad frente a los acreedores de ésta es una responsabilidad directa, personal e ilimitada (responden con todos sus bienes presentes y futuros), siendo además solidaria, de tal manera que cada uno de los socios responde de la totalidad de la deuda social frente a los acreedores de la sociedad (TS 8-5-97, núm 417/1997).

Sociedad mercantil «irregular» (no confundir con la sociedad civil «irregular»): es aquella sociedad que a pesar de no haberse constituido en escritura pública adoptando alguna de las formas recogidas en el Código de Comercio ni inscrito en el Registro Mercantil, tenga carácter mercantil porque las operaciones que constituyen su objeto social debieran ser calificadas de actos de comercio. (Ej: la dedicada a la explotación de una gasolinera (TS 4-12-92) o a un supermercado (TS 30-5-92). Las sociedades pasan a ser sociedades mercantiles cuando por el objeto al que se consagran, revistan alguna de las formas previstas por el Código de Comercio (CC art.1670; CCom art.116). A este tipo de sociedades le son de aplicación las normas de la sociedad colectiva, por lo que a las relaciones internas de los socios se refiere, y en cuanto a la responsabilidad de los socios por las deudas de la sociedad frente a los acreedores de ésta, es una responsabilidad directa, personal e ilimitada (responden con todos sus bienes presentes y futuros), siendo además solidaria, de tal manera que cada uno de los socios responde de la totalidad de la deuda social frente a los acreedores de la sociedad (TS 30-4-83; AP Madrid 21-10-10)

Con la entrada en vigor de las leyes de sociedades anónimas y de responsabilidad limitada se simplificó notablemente dicha cuestión ya que dichas leyes, como hace ahora la actual ley de sociedades de capital, en su artículo 2 «Las sociedades de capital, cualquiera que sea su objeto, tendrán carácter mercantil.». El legislador con esta fórmula volvió a cogerse al **criterio de la forma**, ya que se establece claramente que dichas sociedades tendrán carácter mercantil cualquiera que sea su objeto. Ya no es posible plantear frente a esas formas sociales cuestión alguna acerca de su naturaleza o carácter, el problema queda relegado al campo de las sociedades personalistas que continua vigente.

La sociedad civil se rige por las **normas** del CC referidas a la sociedad (CC art.1665 a 1708).

II. CLASES

Podemos distinguir:

1) Sociedad universal y sociedad particular

Artículo 1671: «La sociedad es universal o particular»

Artículo 1672: «La sociedad universal puede ser de todos los bienes presentes, o de todas las ganancias».

Artículo 1673: «La sociedad de todos los bienes presentes es aquella por la cual las partes ponen en común todos los que actualmente les pertenecen, con ánimo de partírtelos entre sí, como igualmente todas las ganancias que adquieran con ellos.»

Artículo 1674: «En la sociedad universal de todos los bienes presentes, pasan a ser propiedad común de los socios los bienes que pertenecían a cada uno, así como todas las ganancias que adquieran con ellos. Puede también pactarse en ella la comunicación recíproca de cualesquiera otras ganancias; pero no pueden comprenderse los bienes que los socios adquieran posteriormente por herencia, legado o donación, aunque sí sus frutos.»

Artículo 1675: «La sociedad universal de ganancias comprende todo lo que adquieran los socios por su industria o trabajo mientras dure la sociedad.

Los bienes muebles o inmuebles que cada socio posee al tiempo de la celebración del contrato, continúan siendo de dominio particular, pasando sólo a la sociedad el usufructo».

Artículo 1676 «El contrato de sociedad universal, celebrado sin determinar su especie, sólo constituye la sociedad universal de ganancias.»

Artículo 1677. «No pueden contraer sociedad universal entre sí las personas a quienes está prohibido otorgarse recíprocamente alguna donación o ventaja.»

Artículo 1678. «La sociedad particular tiene únicamente por objeto cosas

determinadas, su uso, o sus frutos, o una empresa señalada, o el ejercicio de una profesión o arte.»

2) Sociedades civiles y mercantiles, con arreglo al criterio objetivo antes expuesto (véase CCom art.116 y CC 1670).

III. CONSTITUCIÓN

1) Elementos personales

- **Sujetos:** Son los socios, sin que existan partes contrapuestas.
- **Capacidad:** La general para contratar. Cuando se aporten bienes, la necesaria para enajenar. La única regla especial que establece el Código en esta materia es la del CC art.1677, que ya no afecta a los cónyuges (CC art.1323).

2) Elementos reales: las aportaciones

Artículo 1666: «La sociedad debe tener un objeto lícito, y establecerse en interés común de los socios.

Cuando se declare la disolución de una sociedad ilícita, las ganancias se destinarán a los establecimientos de beneficencia del domicilio de la sociedad, y, en su defecto, a los de la provincia».

3) Elementos formales

Artículo 1667: «La sociedad civil se podrá constituir en cualquiera forma, salvo que se aportaren a ella bienes inmuebles o derechos reales, en cuyo caso será necesaria la escritura pública».

Artículo 1668: «Es nulo el contrato de sociedad, siempre que se aporten bienes inmuebles, si no se hace un inventario de ellos, firmado por las partes, que deberá unirse a la escritura».

El primer inciso de este artículo hizo pensar a algún autor que la forma en este caso era *ad solemnitatem*. Sin embargo el Tribunal Supremo (TS 2-3-89) afirma que su omisión determina que frente a terceros, la sociedad carezca de personalidad, pero entre los socios, el contrato produce sus efectos como sociedad irregular o de hecho (ver lo antes expuesto en materia de personalidad jurídica de las sociedades civiles).

4) Elemento temporal

Artículo 1679: «La sociedad comienza desde el momento mismo de la celebración del contrato, si no se ha pactado otra cosa».

Artículo 1680: «La sociedad dura por el tiempo convenido; a falta de convenio, por el tiempo que dure el negocio que haya servido exclusivamente de objeto a la sociedad, si aquél por su naturaleza tiene una duración limitada; y en cualquier otro caso, por toda la vida de los asociados, salvo la facultad que se les reserva en el artículo 1.700 y lo dispuesto en el artículo 1.704».

IV. DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS SOCIOS

1) Obligaciones de los socios entre sí o con la sociedad

a) Aportación de lo prometido y saneamiento.

Artículo 1681: «Cada uno es deudor a la sociedad de lo que ha prometido aportar a ella.

Queda también sujeto a la evicción en cuanto a las cosas ciertas y determinadas que haya aportado a la sociedad, en los mismos casos y de igual modo que lo está el vendedor respecto del comprador».

b) Aportación de sumas de dinero o sumas tomadas de la caja social.

Artículo 1682 «El socio que se ha obligado a aportar una suma en dinero y no la ha aportado, es de derecho deudor de los intereses desde el día en que debió aportarla, sin perjuicio de indemnizar además los daños que hubiese causado.

Lo mismo tiene lugar respecto a las sumas que hubiese tomado de la caja social, principiando a contarse los intereses desde el día en que las tomó para su beneficio particular».

Así señala el TS en su sentencia de 18-6-14, EDJ 111203 que «las aportaciones debidas por uno de los socios a la sociedad civil deben efectuarse con los intereses correspondientes, devengados al tipo de interés legal del dinero, desde el día que en debió hacerlas, pues no se trata de



un interés de carácter moratorio sino compensatorio, que surge de forma automática y objetiva.

La forma de liquidar una sociedad civil encuentra su fundamento en el documento suscrito por las partes, en el que se pactó que la participación en la sociedad y en las inversiones realizadas sería por mitades. El hecho de que las aportaciones realizadas por los socios fueran desiguales no determina "per se" un incumplimiento por parte del socio que hubiera hecho un desembolso menor, sino que éste será deudor de la sociedad de las aportaciones que debió hacer y no hizo. Además, deberá abonar los intereses devengados al tipo de interés legal del dinero desde el día en que debió hacer cada aportación. Los intereses contemplados en el CC art. 1682.1 no son interés de mora, sino compensatorios de la menor aportación hecha en su día; el otro socio aportó lo que debía, y ello ha generado frutos para la sociedad, por lo que el socio que no lo hizo, debe aportar lo que debía con sus intereses desde ese momento.»

c) Obligación del socio industrial.

Artículo 1683: «El socio industrial debe a la sociedad las ganancias que durante ella haya obtenido en el ramo de industria que sirve de objeto a la misma».

d) Subordinación el interés particular de los socios al interés social:

Artículo 1684: «Cuando un socio autorizado para administrar cobra una cantidad exigible, que le era debida en su propio nombre, de una persona que debía a la sociedad otra cantidad también exigible, debe imputarse lo cobrado en los dos créditos a proporción de su importe, aunque hubiese dado el recibo por cuenta de sólo su haber; pero, si lo hubiere dado por cuenta del haber social, se imputará todo en éste. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de que el deudor pueda usar de la facultad que se le concede en el artículo 1.172, en el solo caso de que el crédito personal del socio le sea más oneroso».

Artículo 1685: «El socio que ha recibido por entero su parte en un crédito social sin que hayan cobrado la suya los demás socios, queda obligado, si el deudor cae después en insolvencia, a traer a la masa social lo que recibió, aunque hubiera dado el recibo por sola su parte.»

Este precepto parece ignorar la personalidad de la sociedad; los socios no tienen ninguna parte en los créditos sociales que son exclusivamente de la sociedad.

e) Responsabilidad de los socios:

Artículo 1686: «Todo socio debe responder a la sociedad de los daños y perjuicios que ésta haya sufrido por culpa del mismo y no puede compensarlos con los beneficios que por su industria le haya proporcionado».

f) Riesgo de las cosas aportadas:

Artículo 1687: El riesgo de las cosas ciertas y determinadas, no fungibles, que se aportan a la sociedad para que sólo sean comunes su uso y sus frutos, es del socio propietario.

Si las cosas aportadas son fungibles, o no pueden guardarse sin que se deterioren, o si se aportaron para ser vendidas, el riesgo es de la sociedad. También lo será, a falta de pacto especial, el de las cosas aportadas con estimación hecha en el inventario, y en este caso la reclamación se limitará al precio en que fueron tasadas».

2) Obligaciones de la sociedad con los socios

Artículo 1688: «La sociedad responde a todo socio de las cantidades que haya desembolsado por ella y del interés correspondiente; también le responde de las obligaciones que con buena fe haya contraído para los negocios sociales y de los riesgos inseparables de su dirección».

3) Distribución de pérdidas y ganancias

Artículo 1689: «Las pérdidas y ganancias se repartirán en conformidad a lo pactado. Si sólo se hubiera pactado la parte de cada uno en las ganancias, será igual su parte en las pérdidas.

A falta de pacto, la parte de cada socio en las ganancias y pérdidas debe ser proporcionada a lo que haya aportado. El socio que lo fuere sólo de industria tendrá una parte igual a la del que menos haya aportado. Si

además de su industria hubiere aportado capital, recibirá también la parte proporcional que por él le corresponda.»

Artículo 1690: «Si los socios se han convenido en confiar a un tercero la designación de la parte de cada uno en las ganancias y pérdidas, solamente podrá ser impugnada la designación hecha por él cuando evidentemente haya faltado a la equidad. En ningún caso podrá reclamar el socio que haya principiado a ejecutar la decisión del tercero, o que no la haya impugnado en el término de tres meses, contados desde que le fue conocida.

La designación de pérdidas y ganancias no puede ser encomendada a uno de los socios.»

Artículo 1691: «Es nulo el pacto que excluye a uno o más socios de toda parte en las ganancias o en las pérdidas.

Sólo el socio de industria puede ser eximido de toda responsabilidad en las pérdidas».

En este artículo prohíbe la sociedad leonina.

V. ADMINISTRACIÓN Y REPRESENTACIÓN

1) Administración

La administración de la sociedad está encargada a los propios socios, que pueden prever en el contrato de sociedad diversas formas de administración:

1. Administrador único (CC art.1692).
2. Administradores mancomunados (CC art.1694).
3. Administradores solidarios (CC art.1693).

a) Caso de estipulación:

Facultades de los administradores según la forma del nombramiento:

Artículo 1692: «El socio, nombrado administrador en el contrato social, puede ejercer todos los actos administrativos sin embargo de la oposición de sus compañeros, a no ser que proceda de mala fe; y su poder es irrevocable sin causa legítima.

El poder otorgado después del contrato, sin que en éste se hubiera acordado conferirlo, puede revocarse en cualquier tiempo».

Determinación de las funciones de cada administrador en el caso de ser varios los nombrados:

Artículo 1693: «Cuando dos o más socios han sido encargados de la administración social sin determinarse sus funciones, o sin haberse expresado que no podrán obrar los unos sin el consentimiento de los otros, cada uno puede ejercer todos los actos de administración separadamente; pero cualquiera de ellos puede oponerse a las operaciones del otro antes de que éstas hayan producido efecto legal»

Artículo 1694: «En el caso de haberse estipulado que los socios administradores no hayan de funcionar los unos sin el consentimiento de los otros, se necesita el concurso de todos para la validez de los actos, sin que pueda alegarse la ausencia o imposibilidad de alguno de ellos, salvo si hubiere peligro inminente de un daño grave o irreparable para la sociedad».

b) En defecto de estipulación:

Artículo 1695: «Cuando no se haya estipulado el modo de administrar, se observarán las reglas siguientes:

- 1.º Todos los socios se considerarán apoderados, y lo que cualquiera de ellos hiciere por sí solo, obligará a la sociedad; pero cada uno podrá oponerse a las operaciones de los demás antes que hayan producido efecto legal.
- 2.º Cada socio puede servirse de las cosas que componen el fondo social según costumbre de la tierra, con tal que no lo haga contra el interés de la sociedad, o de tal modo que impida el uso a que tienen derecho sus compañeros.
- 3.º Todo socio puede obligar a los demás a costear con él los gastos necesarios para la conservación de las cosas comunes.
- 4.º Ninguno de los socios puede, sin el consentimiento de los otros, hacer novedad en los bienes inmuebles sociales, aunque alegue que es útil a la sociedad».

c) Derecho de asociar a un tercero.

Artículo 1696: «Cada socio puede por sí solo asociarse un tercero en su parte; pero el asociado no ingresará en la sociedad sin el consentimiento unánime de los socios, aunque aquél sea administrador».

2) Representación. Obligaciones de los socios o la sociedad con los terceros

Artículo 1697: «Para que la sociedad quede obligada con un tercero por los actos de uno de los socios, se requiere:

- 1.º Que el socio haya obrado en su carácter de tal, por cuenta de la sociedad.
- 2.º Que tenga poder para obligar a la sociedad en virtud de un mandato expreso o tácito.
- 3.º Que haya obrado dentro de los límites que le señala su poder o mandato».

En cuanto al tema de la exteriorización y **formalización de la voluntad de los socios**. Como ha declarado reiteradamente la doctrina, las sociedades personalistas no se estructuran sobre una base corporativa, en la que un órgano soberano o deliberante forme, por la suma de los votos de una determinada mayoría o de la totalidad de los socios, una voluntad diferente a las individuales de éstos y que adquiriera su propia autonomía. En cuanto contrato que es, el consentimiento unánime, o mayoritario si procede, de los socios es la concurrencia de los consentimientos individuales de todos o la mayoría de ellos, que a efectos registrales habrá de exteriorizarse, personalmente o por representación, en la forma establecida por el artículo 3º de la Ley Hipotecaria, sin que pueda recurrirse a los procedimientos de acreditación y exteriorización de la voluntad de los órganos corporativos que, como se ha dicho, no les es aplicable.

Si se parte de la base de que la sociedad civil es ante todo un contrato (CC art. 1665), por más que su naturaleza sea discutida y su contenido variado o con una doble vertiente, esencialmente obligatorio en cuanto disciplina las relaciones entre los socios y éstos y la sociedad, pero también con un cierto aspecto organizativo del grupo, tanto en el aspecto patrimonial como en el de la propia actividad de la sociedad, han de aplicárseles las reglas generales de los contratos, de suerte que tan sólo el mismo **consentimiento unánime de los socios** exigido para su celebración puede amparar su modificación o la extinción de sus efectos, sin perjuicio de la posibilidad de denuncia unilateral en los casos y condiciones que la propia Ley ha previsto (CC art. 1705 s.). De tal principio ha de deducirse que si las facultades de administración y representación, diferenciables, pero conexas, tienen un origen contractual –bien sea por silencio sobre el particular en cuyo caso, siguiendo la tradición mercantilista, se entienden incorporadas a la condición de socio (CC art. 1695.1.a y 1698 último párrafo), o bien, siguiendo en este caso la tradición romanista, por su atribución específica (CC art. 1692, 1697.2º y 1698 párrafo 2º) se hallan sujetas al principio de intangibilidad del contrato mismo. Y si bien del párrafo segundo del citado art. 1692 pudiera deducirse la posibilidad de otra forma de representación, orgánica al igual que las anteriores, cuando el contrato se haya limitado a la configuración objetiva del cargo al que aquellas facultades se atribuyen, dejando al margen del mismo la designación de la persona que lo ha de ejercer, supuesto en el que cabría plantearse si esa designación requiere la unanimidad de los socios o cabe que en virtud del mismo contrato se haya atribuido a la mayoría, resulta que en todo caso será el contrato social el elemento clave para determinar a quién corresponde la representación de una sociedad civil y el alcance de sus facultades. Igualmente básico ha de entenderse el contenido de ese contrato para determinar el alcance de la prohibición contenida en el CC art. 1695.4.a, si alcanza a todos los socios o tan sólo a los no administradores y en qué medida el propio objeto de la sociedad podría desvirtuarla y, fundamental, por fin, ha de ser ese mismo contenido a la hora de determinar las causas de extinción y el procedimiento de liquidación (DGRN Resol 25-11-98).

Artículo 1698: «Los socios no quedan obligados solidariamente respecto de las deudas de la sociedad; y ninguno puede obligar a los otros por un acto personal, si no le han conferido poder para ello.

La sociedad no queda obligada respecto a tercero por actos que un socio haya realizado en su propio nombre o sin poder de la sociedad para ejecutarlo; pero queda obligada para con el socio en cuanto dichos actos hayan redundado en provecho de ella.

Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de lo establecido en la regla 1.ª del artículo 1.695».

Los socios, por tanto, no quedan obligados solidariamente respecto de las **deudas de la sociedad**. Su responsabilidad es mancomunada, esto es, responden de las deudas sociales en la medida de su participación social, con todos sus bienes (CC art. 1911), pero sólo después de haberse hecho excusión del fondo social. Se trata, por tanto, de una **responsabilidad mancomunada y subsidiaria**, pues sólo se procederá contra ellos y/o su patrimonio cuando previamente se haya procedido, sin éxito, contra los bienes y derechos titularidad de la sociedad civil (DGRN Resol 13-2-13).

3) Derechos de los acreedores de la sociedad y personales de los socios

Artículo 1699: «Los acreedores de la sociedad son preferentes a los acreedores de cada socio sobre los bienes sociales. Sin perjuicio de este derecho, los acreedores particulares de cada socio pueden pedir el embargo y remate de la parte de éste en el fondo social».

En la **Resol DGRN 13-2-13**, en el recurso interpuesto contra la negativa de la registradora de la propiedad de Valencia nº 10 a la práctica de una anotación preventiva de embargo:

Supuesto: Se ordena, por vía de mejora, el embargo del cincuenta por ciento de dos plazas de garaje y un trastero. La demanda se ha dirigido contra una determinada sociedad civil pero los bienes están inscritos a favor de quien se dice es socio de dicha sociedad.

La registradora deniega por ser la anotación contraria al principio de tracto sucesivo.

La DGRN confirma su calificación diciendo que «En el presente supuesto dice el recurrente, y es cierto, que los socios de una sociedad civil responden subsidiariamente de las deudas de dicha sociedad. Pero, para que no se produzca indefensión del demandado, que infrinja el artículo 24 de la Constitución Española, sería necesario que de la documentación presentada resultara: a) la inexistencia de bienes de la sociedad demandada, ya que la responsabilidad de los socios no es solidaria, sino subsidiaria, por lo que sólo existirá si la sociedad carece de bienes; b) la acreditación de que el titular de los bienes es socio; c) la parte que el socio titular de los bienes tiene en dicha sociedad, con objeto de dividir la deuda de manera que sólo se embargue la parte proporcional a su participación en aquélla; y d) la intervención en el procedimiento del repetido titular registral.»

Hay que tener en cuenta que si bien es cierto que la sociedad civil debe responder de sus deudas por tener personalidad jurídica y patrimonio independiente de sus socios, respondiendo sólo éstos, subsidiariamente, cuando el patrimonio social sea insuficiente, y por lo establecido en el CC art. 1698, lo sería con carácter mancomunada, en caso de la llamada sociedad irregular, (entre otras las mercantiles funcionando al margen de las exigencias formales de constitución y publicidad exigidas por el CCom art. 117 y 119), la **responsabilidad de sus socios es solidaria** conforme establecen el CCom art. 117 y 120 y CC art. 1669.2 que remite a las disposiciones de la comunidad de bienes, sin que ello signifique que le sea aplicable su regulación (AP Girona 13-2-13, EDJ 59913).

VI. EXTINCIÓN

1) Causas generales

Artículo 1700: «La sociedad se extingue:

- 1.º Cuando expira el término por que fue constituida.
- 2.º Cuando se pierde la cosa, o se termina el negocio que le sirve de objeto.
- 3.º Por muerte, insolvencia, incapacitación o declaración de prodigalidad de cualquiera de los socios, y en el caso previsto en el artículo 1.699.
- 4.º Por la voluntad de cualquiera de los socios, con sujeción a lo dispuesto en los artículos 1.705 y 1.707.

Se exceptúan de lo dispuesto en los números 3.º y 4.º de este artículo las sociedades a que se refiere el artículo 1.670, en los casos en que deban subsistir con arreglo al Código de Comercio».

Según la AP Asturias 24-11-06, la causa de disolución, por **fallecimiento** de cualquiera de los socios, descansa en el carácter *intuitu personae*

de este tipo de negocios (TS 30-4-88). Si sobreviene esta causa de disolución, como explica la TS 21-10-05, sigue una situación de comunidad, regida por sus normas específicas, que recae sobre el patrimonio que reste a la paralización de la actividad social, esto es, sobre la cuota de liquidación en cuanto que expresa el derecho del socio a participar en el patrimonio que reste, ya que los medios patrimoniales afectos al fin social pierden su destinación una vez que dicho fin desaparece.

2) Disolución por pérdida de la cosa.

Artículo 1701: «Cuando la cosa específica, que un socio había prometido aportar a la sociedad, perece antes de efectuada la entrega, su pérdida produce la disolución de la sociedad.

También se disuelve la sociedad en todo caso por la pérdida de la cosa, cuando, reservándose su propiedad el socio que la aporta, sólo ha transferido a la sociedad el uso o goce de la misma.

Pero no se disuelve la sociedad por la pérdida de la cosa cuando ésta ocurre después que la sociedad ha adquirido la propiedad de ella».

3) Prorroga de la sociedad

Artículo 1702: «La sociedad constituida por tiempo determinado puede prorrogarse por consentimiento de todos los socios.

El consentimiento puede ser expreso o tácito, y se justificará por los medios ordinarios».

Tiempo de la prórroga. — **Artículo 1703:** «Si la sociedad se prorroga después de expirado el término, se entiende que se constituye una nueva sociedad. Si se prorroga antes de expirado el término, continúa la sociedad primitiva».

4) Pacto de continuación de la sociedad

Artículo 1704:

- Entre los **sobrevivientes**. «Es válido el pacto de que, en el caso de morir uno de los socios, continúe la sociedad entre los que sobrevivan. En este caso el heredero del que haya fallecido sólo tendrá derecho a que se haga la partición, fijándola en el día de la muerte de su causante; y no participará de los derechos y obligaciones ulteriores, sino en cuanto sean una consecuencia necesaria de lo hecho antes de aquel día.
- Con el **heredero**. Si el pacto fuere que la sociedad ha de continuar con el heredero, será guardado, sin perjuicio de lo que se determina en el número 4.º del artículo 1.700».

Las normas legales establecidas en los Códigos de Comercio y Civil, señalan entre las causas de extinción de las sociedades la **muerte** de cualquiera de los **socios** (CCom art.222.1ª y CC art.1700.3ª). En las sociedades civiles irregulares cabe el pacto de subsistencia de la sociedad tras la muerte de uno de los socios entre los socios sobrevivientes, pero no cabe el pacto de continuar la sociedad el socio supérstite con los herederos del difunto, aunque parece que haya sido esa la voluntad de los contratantes en la estipulación decimosegunda del contrato.

En las compañías colectivas y en comandita sí es posible el pacto expreso de continuar la sociedad con los herederos del socio difunto. Teniendo en cuenta dicha calificación, ha de estimarse que la sociedad se disolvió a la muerte del socio fallecido, sin perjuicio de las operaciones de liquidación que quedan pendientes entre el socio supérstite y la heredera del socio difunto (AP Las Palmas 4-2-13, EDJ 66299).

5) Disolución de la sociedad por la voluntad o renuncia de uno de los socios

Artículo 1705: «La disolución de la sociedad por la voluntad o renuncia de uno de los socios únicamente tiene lugar cuando no se ha señalado término para su duración, o no resulta éste de la naturaleza del negocio. Requisitos. Para que la renuncia surta efecto, debe ser hecha de buena fe en tiempo oportuno; además debe ponerse en conocimiento de los otros socios».

Mala fe y tiempo inoportuno. — **Artículo 1706:** «Es de mala fe la renuncia cuando el que la hace se propone apropiarse para sí solo el provecho que debía ser común. En este caso el renunciante no se libra para con sus socios, y éstos tienen facultad para excluirlle de la sociedad.

Se reputa hecha en tiempo inoportuno la renuncia, cuando, no hallándose las cosas íntegras, la sociedad está interesada en que se dilate su disolución. En este caso continuará la sociedad hasta la terminación de los negocios pendientes».

Justo motivo para reclamar la disolución de la sociedad — **Artículo 1707:** «No puede un socio reclamar la disolución de la sociedad que, ya sea por disposición del contrato, ya por la naturaleza del negocio, ha sido constituida por tiempo determinado, a no intervenir justo motivo, como el de faltar uno de los compañeros a sus obligaciones, el de inhabilitarse para los negocios sociales, u otro semejante, a juicio de los Tribunales».

Según la AP Granada 30-4-14, EDJ 92060, «La naturaleza de la sociedad civil irregular ya fue analizada, entre otras, por nuestra Sentencia de 15 de junio de 2010, señalando que la misma, conforme al artículo 1.678 del C.C., es propia de aquella en que los ahora litigantes, en su día, decidieron poner en común sus aportaciones económicas, inmobiliarias, personales y materiales al fin común, y en este contexto, conforme con la STS de 27 de enero de 1997, resulta indiscutible, siguiendo la STS de 16 de junio de 1995, que el contrato de sociedad, como todos los contratos "intuitu personae", al igual que en las sociedades mercantiles personalistas, permite a los socios disolverla cualquiera que sea su razón, pues así ha de interpretarse —dice esta sentencia— tanto el art. 1.700.4 C.C. EDL 1889/1 como el art. 224 del C. de Comercio (SSTS de 6 de marzo de 1992 y 17 de enero de 1993), lo que tiene su fundamento en la libertad de que, a tales efectos, gozan los socios para evitar vinculaciones perpetuas o indefinidas, atentatorias a la libertad personal, más acusadas en este tipo de sociedades irregulares pues, como decía la STS de 30 de octubre de 1992, no puede sostenerse la existencia de una sociedad particular sin límite temporal alguno contra la voluntad expresa de los miembros que la integran (STS de 3 de julio de 1995), pues, entre otras cosas, ello implica la completa desaparición de la voluntad de seguir asociado, conocida como "affectio societatis" o equivalente a la fiducia necesaria para el correcto funcionamiento de este tipo de sociedades de carácter eminentemente personalista.

Voluntad de disolución o de apartarse que se protege, incondicionalmente, por nuestro derecho en sociedades creadas sin término o plazo de duración basada, decía la STS de 27 de enero de 1997, "en la conveniencia de prevenir los desacuerdos entre los socios que haría la vida social insostenible" como, incluso, el impedir las desavenencias entre los dos socios componentes.»

6) Partición entre socios. Reglas y participación del socio de industria

Artículo 1708: «La partición entre socios se rige por las reglas de la de las herencias, así en su forma como en las obligaciones que de ella resultan. Al socio de industria no puede aplicarse ninguna parte de los bienes aportados, sino sólo sus frutos y los beneficios, conforme a lo dispuesto en el artículo 1.689, a no haberse pactado expresamente lo contrario».

Esta remisión debe entenderse en sentido amplio, incluyendo tanto los aspectos formales y procedimentales como los materiales o sustantivos (CC art.1051 a 1087).

En la **remisión** han de tenerse en cuenta, no obstante, las normas de la propia sociedad civil que se refieren a la sociedad en liquidación, así como las normas sobre la liquidación de sociedades mercantiles, que son aplicables por analogía (TS 2-1-40), e incluso las normas sobre liquidación de los patrimonios conyugales.

Si bien es cierto que la sociedad civil irregular se regirá por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes, conforme preceptúa el CC art.1669, ello ha de entenderse referido exclusivamente al régimen de las relaciones internas entre los socios durante la vida de la sociedad, pero no para el **supuesto de disolución** de la misma (cualquiera que sea su causa), la cual no puede regirse estrictamente por lo preceptuado en el CC art.400 y 404, pues, al estar el patrimonio de la sociedad aunque sea irregular, integrado por un heterogéneo activo (bienes, inmuebles, maquinaria, utensilios, mercaderías, créditos, etc.) y un pasivo (deudas del negocio) para poder conocer cuál sea el haber partible es absolutamente imprescindible llevar a efecto su previa liquidación, liquidación que:

- si se trata de una **sociedad civil**, habrá de efectuarse conforme a las reglas de la partición de la herencia, a las que se remite no sólo el CC art.1708, sino también el art.406 del mismo Código cuando establece que «serán de aplicación a la división entre los partícipes en la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia» (TS 19-11-08, núm 1107/2008; 21-10-05, núm 750/2005; 14-11-97, núm 1010/1997; 31-7-97, núm 762/1997; 12-7-96; 3-1-92; 20-6-90; 11-3-88; AP Madrid 1-10-10).

(ii) Si se trata en realidad de **sociedad mercantil**, su disolución y liquidación se regirá por las disposiciones aplicables a la sociedad colectiva.

Efectuado el reparto, se extingue la sociedad sólo si efectivamente se ha liquidado todo el **pasivo** (TS 27-6-69, EDJ 457; 31-7-97, EDJ 6332; TSJ Navarra 14-11-01, EDJ 62824). Si posteriormente aparecen **deudas** que no fueron saldadas, la sociedad ha de reputarse subsistente hasta que no se hayan liquidado todas las relaciones jurídicas.

Toda esta normativa es de derecho dispositivo, de forma que puede ser sustituida por **pactos** entre los socios (TS 20-6-59).

Naturalmente, no pueden ser derogadas las normas que protegen intereses de **terceros**, en particular, la que prohíbe que se reparta el patrimonio social entre los socios antes de que hayan quedado atendidas las reclamaciones de los acreedores (CC art.1699).

Señala la DGRN Resol 25-11 -98 lo siguiente: «A este respecto es de

señalar que si bien existen causas de disolución de la sociedad que operan de forma automática –el cumplimiento del plazo, la muerte, salvo pacto en contrario, o la insolvencia de un socio, así como el embargo y remate de su parte en el fondo social (cfr. artículo 1.700.1º y 3º del Código Civil) u otras configuradas al amparo de la libertad de pacto que jueguen de igual forma, determinadas causas de extinción, legales o contractuales, como la aquí planteada de la terminación del negocio que constituya el objeto, requieren el reconocimiento unánime de su advenimiento por parte de todos los socios o en su defecto una declaración judicial que así lo declare, reconocimiento o declaración que darán lugar a la apertura del proceso liquidatorio en el que la remisión del artículo 1.708 del Código Civil a las reglas de las herencias no necesariamente excluye la posibilidad de ciertas modulaciones contractuales, igualmente inalterables sin la unanimidad.».

Problemática contable y fiscal de la amortización del fondo de comercio antes y después del 1 de enero de 2016

Gregorio Labatut Serer

Profesor Titular de la Universidad de Valencia (<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>)

1. INTRODUCCIÓN

Según la modificación del CCom art.39.4 realizada por la L 22/2015 disp.final 1ª, de Auditoría de Cuentas, «4. Los **inmovilizados intangibles** son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.

En la Memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizado intangibles». Esta disposición entró en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del **1 de enero de 2016**.

Por otro lado, en el Proyecto de RD por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007 y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, se establecen las normas para la amortización del fondo de comercio.

En primer lugar se crea la **cuenta 2804 Amortización Acumulada del Fondo de Comercio** para recoger dicha amortización.

En segundo lugar, en el Proyecto de RD, se indica:

«1. A partir del inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación el presente Real Decreto (1 de Enero de 2016), el **valor en libros** del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los de los elementos inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se amortizarán de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por el presente real decreto. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. No obstante lo indicado en el apartado anterior, en relación con el fondo de comercio, se podrá optar por amortizar su importe con cargo a **reservas** siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición. En su caso, el valor en libros del fondo de comercio que subsista se seguirá amortizando de manera lineal a partir de esa fecha en el periodo de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años.

3. La **reserva por fondo de comercio** se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.»

Todo esto nos lleva a que existen **dos procedimientos** para realizar esta puesta al día de la amortización del fondo de comercio:

1. Método **prospectivo**: comenzar la amortización contable, con independencia de su antigüedad a partir del 1 de enero de 2016, cargándolo en la cuenta de Resultados.

2. Método **retrospectivo**: comenzar la amortización del fondo de comercio desde la fecha de adquisición cargando dicho importe en cuentas de Reservas el 1 de enero de 2016.

Hay que tener en cuenta que desde el **punto de vista contable**, el fondo de comercio podía haber sufrido un deterioro anterior, que si se ha contabilizado, podría complicar la aplicación de la amortización.

También, desde el punto de vista fiscal existe disparidad de criterios, pues fiscalmente hasta el ejercicio 2011 el fondo de comercio era amortizable fiscalmente al 5%, pero desde el ejercicio 2012 a 2015 solamente fue amortizable el 1% (mediante la aplicación del RDL 2/2012, de saneamiento del sector financiero, y posteriormente la L 16/2013, de medidas en materia de fiscalidad medioambiental y sobre otros tributos), volviendo a recuperar fiscalmente la amortización al 5% a partir de 2016 (1).

También hay que saber que fiscalmente el **deterioro** del fondo de comercio a partir del 1 de enero de 2015 no es deducible, por aplicación del artículo 13.2 de la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades (L 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS), en la que se indica que no serán deducibles:

«a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.

b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda. Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta Ley» (cuando reviertan amortizaciones fiscales o cuando se enajenen).

Todo esto, hace que existan hasta ahora, y que sigan existiendo **discrepancias entre la contabilidad y fiscalidad** en cuanto al tratamiento del fondo de comercio.

Para poner de manifiesto la problemática fiscal y contable del tratamiento del fondo de comercio, vamos a estudiar su tratamiento contable y fiscal del fondo de comercio antes y después del 1 de enero de 2016.

2. REGULACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2016

Como hemos dicho, hasta el 1 de enero de 2016, el fondo de comercio no era amortizable **contablemente**, y anualmente se realizaba un test de deterioro para determinar si éste debería ser amortizable.

Según la Norma de Registro y Valoración (NRV) 19ª del Plan General de Contabilidad (PGC), «El Fondo de comercio es un activo que representa beneficios económicos futuros procedentes de otros activos adquiridos en una combinación de negocios, que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado; es el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos.

El fondo de comercio solo será objeto de contabilización cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa en



TODOS LOS COMENTARIOS DE AUTOR

ACTUM le permite acceder a **un archivo de todos los comentarios de autor publicados** en los sucesivos números de la revista, con varios métodos de búsqueda: por texto libre, por tema o por autor. Siempre a su disposición en:

www.actumcontable.es

el contexto de una combinación de negocios o la adquisición de un negocio, siguiendo los criterios de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre esta materia».

La norma sigue indicando que:

«El **importe** del fondo de comercio deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre los que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

El fondo de comercio no se amortizará. En su lugar, las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo se someterán anualmente a las oportunas comprobaciones del deterioro de valor.

4.- Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores».

En cuanto a la dotación de la **reserva indisponible**, hasta el 1 de enero de 2016, el artículo 273.4 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), indicaba:

«En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición»

Téngase en cuenta que el número 4 del artículo 273 de la LSC ha sido suprimido por la L22/2015 disp.final 4ª apdo.12, de Auditoría de Cuentas, de aplicación a los estados financieros que se correspondan con los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016.

En los casos que se hubiera producido un **deterioro previo** del fondo de comercio, la ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 73, sobre determinadas cuestiones relacionadas con la constitución de la reserva indisponible regulada en el artículo 213.4 del TRLSA (LSC art.273.4), sobre el fondo de comercio, indicaba: «El **cálculo del importe mínimo** por el que se deberá dotar la reserva indisponible a que se refiere el artículo 213.4 del TRLSA (LSC art.273.4) cuando se haya producido una corrección valorativa por deterioro de valor del fondo de comercio, ha de realizarse en función del valor contable del fondo de comercio que aparece en el activo del balance (que estará corregido por las pérdidas de valor que se hayan contabilizado).

Las reservas constituidas pasan a ser **disponibles** cuando desaparezca el fondo de comercio del activo del balance, y en el caso de reducciones de su valor, en la medida en que el importe de la reserva exceda el valor contable del fondo de comercio.

Mientras que fiscalmente, tal y como hemos comentado, este deterioro no será deducible a partir del 1 de enero de 2015.

Veamos un caso práctico:

Caso práctico núm. 1

Supongamos que el importe del fondo de comercio al cierre del ejercicio es por 10.000 euros (este año es el tercer ejercicio en el que apareció dicho fondo de comercio). Al cierre de 2015 ha sufrido una depreciación según **test de deterioro** del 50%. El resultado del ejercicio antes de impuestos es de 6.000 euros.

SE PIDE:

1. Calcular y registrar el impuesto sobre sociedades, sabiendo que el tipo impositivo es del 25%, y determinar el resultado del ejercicio, sabiendo que las retenciones son de 100.

2. Determinar el importe de la reserva indisponible por el fondo de comercio.

Se supone que la empresa no es de reducida dimensión (1).

SOLUCIÓN:

En este ejercicio (2015) se ha contabilizado:

5.000	(690) Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	(204) Fondo de Comercio	5.000
-------	--	-------------------------	-------

Desde el **punto de vista fiscal** como el fondo de comercio apareció hace tres años, se ha amortizado fiscalmente un 1% en cada uno de los dos años anteriores, por lo que ha aparecido en la contabilidad la cuenta (479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles por el efecto impositivo de las diferencias temporarias Imponible (negativa) de esos dos años, por un total de $200 \times 0,25 = 50$ euros.

Como el deterioro en 2015 el deterioro contabilizado del fondo de comercio no es deducible fiscalmente, surge en este ejercicio, dos diferencias:

1. Diferencia temporaria imponible (negativa) por la amortización fiscal del fondo de comercio por un importe de 100.
2. Diferencia temporaria deducible (positiva) por el deterioro contable del fondo de comercio por 5.000.

NOTA: En un primer lugar vamos a considerar estas dos diferencias temporarias de forma separada, aunque hay que decir que no es posible que surjan dos diferencias temporarias distintas por un mismo elemento patrimonial.

Aquí podríamos entrar en el debate de si es posible, o no, que por un mismo elemento patrimonial surjan dos **diferencias temporarias** distintas:

- Por un lado el deterioro contable, por el que surgiría una diferencia temporaria deducible (positiva).
- Por otro lado la amortización fiscal, por la que surgiría una diferencia temporaria imponible (negativa).

No hemos encontrado en la literatura precedentes sobre este hecho, tampoco se ha pronunciado el ICAC sobre el mismo. Nosotros pensamos que aunque son por dos motivos diferentes, ambos nacen del mismo elemento patrimonial (el fondo de comercio) y de su distinta valoración a efectos contables y fiscales.

Por lo tanto se compensarán mutuamente en el futuro, quiere esto decir, que el deterioro no deducible fiscalmente ahora se compensará en el futuro vía la amortización fiscal. Esto significa que una diferencia, en el futuro se compensaría con la otra, en consecuencia, en nuestra opinión deberían recogerse en **una única cuenta** por efectos impositivo y no en dos, puesto que un efecto se compensa con el otro. Por lo que esta compensación no sería contraria a la aplicación del principio de no compensación, por el motivo enumerado anteriormente.

Todo ello se justifica porque solamente existiría una diferencia temporaria por diferencia entre el valor (base) fiscal del fondo de comercio y su valor contable.

Como hemos dicho, en un principio, vamos a registrarlas por separado por razón de claridad, aunque posteriormente las compensaremos tal y como hemos indicado.

Resultado contable antes de impuestos	6.000
Diferencias temporarias:	
(-) amortización fondo de comercio	-100
(+) Deterioro fondo de comercio	5.000
BASE IMPONIBLE	10.900
Tipo impositivo	25%
Cuota líquida	2.725
(-) Retenciones y pagos a cuenta	-100
Cuota a ingresar	2.625

Por la **cuota a ingresar**:

2.725	(6300) Impuesto corriente	(473) H.P Retenciones y pagos a cuenta	100
		(4742) H.P. acreedora por impuesto sobre sociedades	2.625

Por el efecto impositivo de la **amortización** del fondo de comercio: 25% sobre $100 = 25$.

25	(6301) Impuesto diferido	(479) Pasivos por diferencias temporarias impositivas	25
----	--------------------------	---	----

NOTA: El saldo de la cuenta 479 Pasivos por diferencias temporarias impositivas ascenderá a $75 (300 \times 0,25)$.

Por el efecto impositivo del **deterioro** 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles: 25% sobre $5.000 = 1.250$.

1.250	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	(6301) Impuesto diferido	1.250
-------	---	--------------------------	-------

Tal y como hemos comentado antes, consideramos que no sería adecuado mantener dos cuentas por efecto impositivo (479 y 4740) por el mismo elemento patrimonial, por un lado debido a la amortización fiscal, y de otro debido al deterioro, puesto que los motivos de **compensación futura** son los mismos, en consecuencia compensaremos ambas diferencias y obtendremos una única por motivo de deterioro y amortización del fondo de comercio:

75	(479) Pasivos por diferencias temporarias impositivas	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	75
----	---	---	----

De tal modo que el saldo de la cuenta 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles ascenderá a 1.175 euros ($4.700 \times 25\%$), que corresponderá a la diferencia por el deterioro (neto de amortizaciones) que será deducible en los años siguientes vía amortización del fondo de comercio.

De tal modo, que el valor fiscal (base fiscal) del fondo de comercio ascenderá a: 10.000 (valor inicial) $- 300$ (amortización fiscal) $= 9.700$ euros.

Mientras que el valor contable del fondo de comercio ascenderá a 5.000 euros.

La diferencia entre ambos ($9.700 - 5.000$) $= 4.700$ es la diferencia temporaria deducible, cuyo efecto impositivo es 1.175 euros (25% sobre 4.700) que será el saldo de la cuenta 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles.

En cuanto al importe de la **reserva por fondo de comercio**, supongamos que durante los dos ejercicios anteriores se ha dotado el 5% sobre el saldo del fondo de comercio: 5% sobre $10.000 = 500$ en cada año, por lo que el importe acumulado será de 1.000 .

En la distribución del resultado de 2015 sigue habiendo obligación de dotar dicha reserva, pero aplicando la consulta del ICAC sobre el saldo del fondo de comercio, que ahora asciende a 5.000 euros, corresponderá dotar: $5.000 \times 5\% = 250$.

De tal modo que el saldo final de la citada reserva ascenderá a 1.250 .

3. REGULACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO DESPUES DEL 1 DE ENERO DE 2016

Ya hemos comentado que la Ley de Auditoría de Cuentas (L.22/2015), ha modificado el CCom art.39.4 de tal modo que el nuevo texto, queda del modo siguiente (L.22/2015 disp.final 1ª):

«4. Los **inmovilizados intangibles** son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

El **fondo de comercio** únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años».

En consecuencia, el fondo de comercio pasará a ser un **activo intangible amortizable** en 10 años desde la entrada en vigor la citada Ley, que para esta materia, es decir, a partir del 1 de enero de 2016.

También se ha **anulado** a partir del 1 de enero de 2016 la LSC art.273.4, que indicaba: «4. En cualquier caso, deberá dotarse una **reserva indisponible** equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición». Pues bien, ha quedado anulado a partir del 1 de enero de 2016.

En esta línea la L.22/2015 disp.final 13ª regula el régimen jurídico de la reserva por fondo de comercio en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, e indica:

«En los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, la reserva por fondo de comercio **se reclasificará** a las reservas voluntarias de la sociedad y será disponible a partir de esa fecha en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance».

También, el Proyecto de RD por el que se modifica el PGC y PGC PYMES, nos ofrece **dos alternativas** para realizar esta puesta al día de la amortización del fondo de comercio:

1. Método **prospectivo**: comenzar la amortización, con independencia de su antigüedad a partir del 1 de enero de 2016, cargándolo en la cuenta de Resultados.

2. Método **retrospectivo**: comenzar la amortización del fondo de comercio desde la fecha de adquisición cargando dicho importe en cuentas de Reservas el 1 de enero de 2016.

Desde el punto de vista fiscal, la L.22/2015 disp.final 5ª modifica la LIS art.12.2, que queda redactado de la siguiente forma:

«2. El **inmovilizado intangible** se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veintea parte de su importe.

La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veintea parte de su importe».

Veamos todo esto con un caso práctico:

Caso práctico núm. 2

Supongamos el mismo caso práctico núm. 1 que hemos enunciado anteriormente.

El día 1 de enero de 2016, el valor fiscal (base fiscal) del fondo de comercio ascenderá a: 10.000 (valor inicial) $- 300$ (amortización fiscal) $= 9.700$.

Mientras que el valor contable del fondo de comercio ascenderá a 5.000 euros.

La diferencia entre ambos ($9.700 - 5.000$) $= 4.700$ es la diferencia temporaria deducible, cuyo efecto impositivo es 1.175 (25% sobre 4.700), que será el saldo de la cuenta 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles.

Se pide:

Determinar cuál sería a partir de este momento la **evolución de la diferencia temporaria** y el registro contable del ejercicio 2016, con las dos alternativas que indica el Proyecto de RD por el que se modifica el PGC y PGC PYMES.

Todo ello suponiendo que la empresa no es de reducida dimensión (1).

SOLUCIÓN:

1. Vamos a aplicar en primer lugar la primera alternativa, esto es el **método prospectivo**, mediante el cual comenzaremos la amortización, con independencia de su antigüedad, a partir del 1 de enero de 2016, cargándolo en la cuenta de Resultados.

La evolución de la amortización contable y fiscal, y la evolución de la diferencia temporaria y su reversión, se observa en el cuadro siguiente:

	Inicio 2016	Final 2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035
Valor fiscal	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Amortización acumulada	300	800	1.300	1.800	2.300	2.800	3.300	3.800	4.300	4.800	5.300	5.800	6.300	6.800	7.300	7.800	8.300	8.800	9.300	9.800	10.000
Importe neto	9.700	9.200	8.700	8.200	7.700	7.200	6.700	6.200	5.700	5.200	4.700	4.200	3.700	3.200	2.700	2.200	1.700	1.200	700	200	0
Amortización del año		500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	200
Valor contable	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
Amortización acumulada	0	500	1.000	1.500	2.000	2.500	3.000	3.500	4.000	4.500	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
Importe neto	5.000	4.500	4.000	3.500	3.000	2.500	2.000	1.500	1.000	500	0										
Amortización del año		500	500	500	500	500	500	500	500	500											
Diferencia temporal deducible	4.700	4.700	4.700	4.700	4.700	4.700	4.700	4.700	4.700	4.700	4.700	4.200	3.700	3.200	2.700	2.200	1.700	1.200	700	200	0
Reversión diferencia temporal		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	500	500	500	500	500	500	500	500	500	200
Efecto impositivo	4.700	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	125	125	125	125	125	125	125	125	125	50
Efecto impositivo acumulado (25%)	1.175	1.175	1.175	1.175	1.175	1.175	1.175	1.175	1.175	1.175	1.175	1.050	925	800	675	550	425	300	175	50	0

Podemos observar que la **diferencia temporal** se mantiene desde el año 2016 hasta el año 2025, a partir de 2026 empieza de revertir por un importe de 500.

Hasta el año 2025 casualmente la amortización contable y fiscal es la misma:

- Contablemente se amortiza el 10% sobre 5.000 (valor contable del fondo de comercio).
- Fiscalmente se amortiza el 5% sobre 10.000 (valor fiscal del fondo de comercio).

Por lo tanto, en este caso práctico concreto coinciden ambas amortizaciones hasta el año 2025, fecha en la cual contablemente el fondo de comercio estará totalmente amortizado y fiscalmente seguirá el mismo ritmo de amortización de 500, por lo que en dicho año comenzarán las reversiones hasta agotarse en 2035, cuando el fondo de comercio fiscalmente este totalmente amortizado.

En cuanto a la **reserva por fondo de comercio**, en el año 2015, en la parte que excede del valor del fondo de comercio será de libre disposición, traspasándose a la cuenta de reservas voluntarias. Como al cierre del 2016 contablemente el fondo de comercio tiene un valor de 4.200 euros y la reserva por fondo de comercio tiene un valor de 1.250 euros, tal y como se ha visto antes, la reserva por fondo de comercio no será de libre disposición.

Según la tabla anterior se producirá esta circunstancia a partir del ejercicio 2020.

2. En segundo lugar **método retrospectivo**: comenzará la amortización del fondo de comercio desde la fecha de adquisición, cargando dicho importe en cuentas de reservas el 1 de enero de 2016.

El fondo de comercio surgió en 2013, y se han amortizado fiscalmente tres años al 1% al año (año 2013, 2014 y 2015), mientras que contablemente se ha registrado un deterioro de 5.000 en 2015.

En consecuencia, si se hubiese amortizado contablemente desde el principio al 10%, la situación el 31 de diciembre de 2015, **sin deterioro** hubiera sido:

	2013	2014	2015
Valor contable	10.000	10.000	10.000
Amortización acumulada	1.000	2.000	3.000
Importe neto	9.000	8.000	7.000
Amortización del año	1.000	1.000	1.000

Por lo tanto, el valor contable a 31 de diciembre después de la amortización del año, ascendería a 7.000 euros. El deterioro se había calculado sin haber tenido en cuenta la amortización en 5.000 euros. Pero, si ésta se hubiera tenido en cuenta el deterioro hubiera sido de 2.000 euros (5.000 - 3.000), puesto que ya se había amortizado en 3.000 euros mediante la amortización del fondo de comercio.

En consecuencia, para ponerse al día el 1 de enero de 2016, por un lado, se tenía que haber tenido en cuenta la amortización y por otro la disminución del deterioro, por lo que el cargo en reservas voluntarias será de 0 (3.000 - 3.000).

En este caso se produce una **situación no tratada en la norma**, consistente en cuál hubiera sido el tratamiento del deterioro del fondo de comercio, si desde un principio el mismo hubiera sido amortizable. En nuestra opinión por un lado se hubiese tenido que reflejar la amortización no practicada durante los tres años anteriores con cargo a reservas por 3.000 euros, pero por otro, si se hubiese reflejado dicha amortización, el deterioro también hubiese disminuido en la misma cantidad. Esto es, se hubiese cambiado deterioro por amortización. En consecuencia, por un lado se hubiese registrado la amortización no practicada con cargo a reservas, con el asiento siguiente:

3.000	(113) Reserva voluntaria	(2804) Amortización acumulada de fondo de comercio	3.000
-------	--------------------------	--	-------

Y por otro lado, deberíamos anular el deterioro registrado en años anteriores con abono a resultados, también por 3.000 euros:

3.000	(204) Fondo de comercio	(113) Reserva voluntaria	3.000
-------	-------------------------	--------------------------	-------

De tal modo, que el saldo de las cuentas después de este apunte, sería el siguiente:

- (204) Fondo de comercio: 8.000 euros.
- (-) Amortización acumulada del Fondo de comercio: (-) 3.000 euros
- Importe neto del fondo de comercio: 5.000 euros.
- (4740) Diferencia temporal deducible: 1.175 (25% sobre 4.700 euros).

A partir del 1 de enero de 2016, la amortización fiscal y contable del fondo de comercio y la reversión de la diferencia temporal deducible será:

	Inicio 2016	Final 2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035
Valor fiscal	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Amortización acumulada.	300	800	1.300	1.800	2.300	2.800	3.300	3.800	4.300	4.800	5.300	5.800	6.300	6.800	7.300	7.800	8.300	8.800	9.300	9.500	10.000
Importe neto	9.700	9.200	8.700	8.200	7.700	7.200	6.700	6.200	5.700	5.200	4.700	4.200	3.700	3.200	2.700	2.200	1.700	1.200	700	200	0
Amortización del año		500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	300
Valor contable	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000
Amortización acumulada	3.000	3.800	4.600	5.400	6.200	7.000	7.800	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000	8.000
Importe neto	5.000	4.200	3.400	2.600	1.800	1.000	200	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Amortización del año		800	800	800	800	800	800	200													
Diferencia temporaria deducible	4.700	5.000	5.300	5.600	5.900	6.200	6.500	6.200	5.700	5.200	4.700	4.200	3.700	3.200	2.700	2.200	1.700	1.200	700	500	0
Aumento/Reversión diferencia temporaria		300	300	300	300	300	300	-300	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-500	-200
Efecto impositivo	4.700	75	75	75	75	75	75	-75	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-50
Efecto impositivo acumulado (25%)	1.175	1.250	1.325	1.400	1.475	1.550	1.625	1.550	1.425	1.300	1.175	1.050	925	800	675	550	425	300	175	50	0

Desde el ejercicio 2016 hasta el ejercicio 2021 el Pasivo por diferencias temporarias deducible iría aumentando, ya que la amortización fiscal sería de 500 mientras que la amortización contable sería de 800, por lo que iría incrementando la diferencia temporaria deducible en 300, el efecto impositivo iría incrementando en sería de 75, hasta alcanzar un total de 1.625 euros (25% sobre 6.500 euros).

En cada uno de estos años se registraría:

75	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	(6301) Impuesto diferido	75
----	---	--------------------------	----

A partir de 2022 las diferencias temporarias deducibles empezarían a revertir (porque a partir de ese ejercicio contablemente el fondo de comercio estará totalmente amortizado), hasta el ejercicio 2035 que quedaría totalmente compensado.

Con este ejemplo se quiere evidenciar la problemática que puede existir en los casos en los que se opte por la segunda opción que propone el Proyecto de RD de modificación del PGC y PGC PYMES, y previamente existiera un deterioro del fondo de comercio.

3. BIBLIOGRAFÍA

• Consulta número 3 del ICAC, publicada en el BOICAC número 73/marzo 2008.

- L 16/2013, de medidas en materia de fiscalidad medioambiental y sobre otros tributos.
- L 22/2015, de Auditoría de Cuentas.
- L 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.
- Proyecto de RD por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.
- RD de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.
- RDL 2/2012, de saneamiento del sector financiero.
- RDLeg 1/2010, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- RD 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

NOTAS

- (1) Si la empresa es de **reducida dimensión**, a partir del 2016 se podrá acoger a la amortización acelerada por inversión en inmovilizado nuevo, y podrá multiplicar por 2 la amortización fiscal máxima (LIS art.103), por lo que se igualará la amortización contable y la fiscal (en 2015 se podrá multiplicar por 1,5).

Relación de las disposiciones a las que se hace referencia en el presente número de la Revista, en el marginal que se indica, o en el apartado «En Breve».

Norma	Fecha	Boletín	Materia	Marginal
Resol 23-12-15	Amplía el ámbito de funcionamiento del Registro Telemático a la recepción, a través de su sede electrónica, de la contabilidad electoral y de las cuentas anuales de formaciones políticas y de fundaciones y asociaciones vinculadas a ellas.	BOE 14-1-16	Contable	En breve
	Corrección de errores De la L 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.	BOE 19-1-16	Contable	En breve
LF Navarra 23/2015	Modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias en Navarra.	BOE 22-1-16	Contable	En breve
Circ CNMV 8/2015	Modelos de notificación de participaciones significativas , de los consejeros y directivos y sus vínculos estrechos, de operaciones del emisor sobre acciones propias, y otros modelos.	BOE 27-1-16	Mercantil	MSM 3418, 3422, 3425, 3810, 8749 MADI 5357 MEDS 7050
			Contratos	MCM 8178, 8185
ICAC Resol 29-1-16	Información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales.	BOE 4-2-16	Contable	MC 380, 1512, 1547, 1579, 1618, 3217, 3256, 3311, 3317, 3328, 3352, 3357, 3383, 3385, 3387 s., 3389, 3420, 3437, 3451, 3465, 3470, 3476, 3495 s., 3517, 3520, 3539s., 3542 s., 3572, 3584, 3710, 5145 s., 7307 MCFC 5787, 6415, 6795, 6800, 6812, 6815 s., 7835 s., 10300
DGRN Instr 9-2-16	Aclara algunas cuestiones relativas al nombramiento de auditores , su inscripción en el Registro Mercantil y otras materias relacionadas.	BOE 15-2-16	Contable	En breve
	Corrección de errores de la CNMV Circ 5/2015, que modifica la CNMV Circ 1/2008, sobre información periódica de los emisores con valores admitidos a negociación en mercados regulados relativa a los informes financieros semestrales, las declaraciones de gestión intermedias y, en su caso, los informes financieros trimestrales.	BOE 20-2-16	Contable	En breve
	Corrección de errores de la Dir 2014/91/UE, que modifica la Dir 2009/65/CE por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM), en lo que se refiere a las funciones de depositario, las políticas de remuneración y las sanciones.	DOUE 27-2-16	Contable	En breve
RD 73/2016	Régimen de autoliquidación y pago de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte, y por las inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.	BOE 3-3-16	Contable	MC 9625, 9656
DGRN Resol 26-2-16	Se publican sendas resoluciones por las que: – se modifican los modelos establecidos en la Orden JUS/206/2009, que aprueba nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, y se da publicidad a las traducciones a las lenguas cooficiales propias de cada comunidad autónoma; y – se modifica el modelo establecido en la Orden JUS/1698/2011, que aprueba el modelo para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales consolidadas , y se da publicidad a las traducciones de las lenguas cooficiales propias de cada comunidad autónoma.	BOE 9-3-16	Contable	MC 590.1, 812, 1383, 1422, 1512, 1529, 1534, 1548, 1550 s., 1579, 1619.1, 1626, 1630, 3586 s., 7281 s., 7307 MGC 9305, 9603, 9627, 9693 MCFC 6792 s., 6815
			Mercantil	MSM 7313 MSL 3742
OM ECC/394/2016	Modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 88 de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas.	BOE 29-3-16	Contable	MC 9625, 9656

Esta tabla recapitula los números marginales del **Memento Sociedades Mercantiles 2016 (MSM)**, **Memento Sociedades Limitadas 2015-2016 (MSL)**, **Memento Experto Estatutos Sociales 2014 (MEES)**, **Memento Administradores y Directivos 2014-2015 (MADI)**, **Memento Experto Derechos del Socio 2013 (MEDS)**, **Memento Contratos Mercantiles 2015-2016 (MCM)**, **Memento Concursal 2016 (MCON)**, **Memento Contable 2016 (MC)**, **Memento Cierre Fiscal-Contable 2015 (MCFC)**, **Memento Grupos Consolidados 2016-2017 (MGC)**, **Memento Reorganización Empresarial (Fusiones) 2016-2017 (MFU)**, afectados por los comentarios del presente ejemplar de la Revista, con indicación de la página en que aparecen.

MEMENTO SOCIEDADES MERCANTILES 2016		MEMENTO SOCIEDADES MERCANTILES 2016	
nº MSM	Pág.	nº MSM	Pág.
Sociedad de Responsabilidad Limitada		Movimientos de capitales con el exterior. Inversiones extranjeras. Inversiones españolas	
640	Objeto social 3	7315	Informe de auditoría. 7
750	Depósito de cuentas anuales de sociedad constituida pero no inscrita en el RM 8	7324	Efectos del cierre registral por falta de depósito de las cuentas anuales. 8
1379, 1418	Notificación de nombramiento de nuevo administrador al anterior titular con facultad certificante. 3	7324	Depósito de cuentas anuales de sociedad constituida pero no inscrita en el RM 8
1425	Efectos del cierre registral por falta de depósito de las cuentas anuales 8	7481	Informe de auditoría. 7
1524	Poder a favor de tercero 3	Movimientos de capitales con el exterior. Inversiones extranjeras. Inversiones españolas	
1585	Retribución de administradores 3	8749	Nuevos modelos de comunicación 4
Sociedad Anónima		MEMENTO SOCIEDADES LIMITADAS 2015-2016	
2130, 2277	Objeto social 3	nº MSL	
2315	Depósito de cuentas anuales de sociedad constituida pero no inscrita en el RM 8	Constitución	
2653	Poder a favor de tercero 3	180	Depósito de cuentas anuales de sociedad constituida pero no inscrita en el RM 8
2665	Notificación de nombramiento de nuevo administrador al anterior titular con facultad certificante. 3	Estatutos sociales	
2677	Efectos del cierre registral por falta de depósito de las cuentas anuales 8	413	Objeto social 3
2702	Retribución de administradores 3	Administradores	
Valores mobiliarios. Régimen general		1507, 1563	Notificación de nombramiento de nuevo administrador al anterior titular con facultad certificante. 3
3418, 3422, 3425	Nuevos modelos de comunicación 4	1565	Efectos del cierre registral por falta de depósito de las cuentas anuales. 8
Acciones		1683	Poder a favor de tercero 3
3810	Nuevos modelos de comunicación 4	1760	Retribución de administradores. 3
Sociedad profesional		Documentación de los acuerdos sociales	
4459	Falta de adaptación a la L 2/2007. 5	2554	Notificación de nombramiento de nuevo administrador al anterior titular con facultad certificante. 3
Documentación de los acuerdos sociales		Modificación de los estatutos	
4769	Notificación de nombramiento de nuevo administrador al anterior titular con facultad certificante. 3	3065	Inscripción del cambio del domicilio social 5
Modificación de estatutos sociales		3068	Órgano competente para acordar el traslado del domicilio social dentro del territorio nacional. 5
5890	Inscripción del cambio del domicilio social 5	Cuentas anuales y aplicación del resultado	
5892	Órgano competente para acordar el traslado del domicilio social dentro del territorio nacional. 5	3742	Presentación de las cuentas anuales para su depósito utilizando el sistema de presentación telemático total 6
Separación y exclusión de socios		3742	Modelos de presentación en el RM de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación. 6
6666	Inscripción del acuerdo de reactivación de la sociedad 6	3742	Modelos de presentación en el RM de las cuentas anuales consolidadas 7
Disolución, liquidación y extinción		3745.1	Informe de auditoría. 7
7098, 7100	Inscripción del acuerdo de reactivación de la sociedad 6	3749	Efectos del cierre registral por falta de depósito de las cuentas anuales. 8
Cuentas anuales y aplicación del resultado		3749	Depósito de cuentas anuales de sociedad constituida pero no inscrita en el RM 8
7307	Presentación de las cuentas anuales para su depósito utilizando el sistema de presentación telemático total. 6	3966.2	Informe de auditoría. 7
7313	Modelos de presentación en el RM de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación 6	Disolución	
7313	Modelos de presentación en el RM de las cuentas anuales consolidadas 7	5203, 5205	Inscripción del acuerdo de reactivación de la sociedad. 6

MEMENTO SOCIEDADES LIMITADAS 2015-2016		MEMENTO CONTRATOS MERCANTILES 2015-2016	
nº MSL	Pág.	nº MCM	Pág.
Sociedad profesional		Contratos bancarios	
8025	Falta de adaptación a la L 2/2007. 5	6860	Contratación telefónica de productos financieros 11
MEMENTO EXPERTO ESTATUTOS SOCIALES 2014		MEMENTO CONTRATACIÓN BURSÁTIL	
nº MEES	Pág.	8178, 8185	Comunicación de participaciones significativas. 12
Domicilio		MEMENTO CONCURSAL 2016	
375	Inscripción del cambio del domicilio social 5	nº MCON	Pág.
377	Órgano competente para acordar el traslado del domicilio social dentro del territorio nacional. 5	Fase común	
Objeto social		2355.1	Naturaleza del crédito derivado de las cuotas de leasing vencidas tras la declaración de concurso 13
468	Objeto social 3	2370	Reconocimiento de créditos y asunción acumulativa de deuda 13
Órganos sociales		2536	Naturaleza del crédito derivado de las cuotas de leasing vencidas tras la declaración de concurso 13
1040	Retribución de administradores 3	Calificación del concurso	
MEMENTO ADMINISTRADORES Y DIRECTIVOS 2014-2015		5110	Complicidad en el concurso declarado culpable 14
nº MAD1	Pág.	MEMENTO CONTABLE 2016	
Acceso y permanencia en el cargo de administrador		nº MC	Pág.
438, 514	Notificación de nombramiento de nuevo administrador al anterior titular con facultad certificante. 3	Estructuras e instrumentos contables fundamentales	
515	Efectos del cierre registral por falta de depósito de las cuentas anuales 8	110.3	Concepto de actividad económica en el IS 15
Funciones y deberes de los administradores		Marco normativo contable	
690	Poder a favor de tercero 3	380	Contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios . . . 15
Retribución		Obligaciones formales y sustanciales	
1630	Retribución de administradores 3	590.1, 812	Modificaciones en los modelos de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil 16
Sociedades cotizadas		Cuentas anuales y estados financieros intermedios	
5357	Nuevos modelos de comunicación 4	1383, 1422, 1512	Modificaciones en los modelos de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil 16
MEMENTO EXPERTO DERECHOS DEL SOCIO 2013		1512	Información a incluir en la Memoria. 17
nº MEDS	Pág.	1529, 1534	Modificaciones en los modelos de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil 16
Separación		1547	Información a incluir en la Memoria. 17
5540	Inscripción del acuerdo de reactivación de la sociedad 6	1548, 1550, 1579	Modificaciones en los modelos de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil 16
Transmisión de acciones y participaciones		1579, 1618	Información a incluir en la Memoria. 17
7050	Nuevos modelos de comunicación 4	1619.1, 1626, 1630	Modificaciones en los modelos de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil 16
MEMENTO CONTRATOS MERCANTILES 2015-2016		Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar	
nº MCM	Pág.	3039, 3060	Prima anticipada por la opción de compra 17
Propiedad industrial		Contabilización de impuestos	
2121	Caducidad de una marca ajena 10	3217, 3236	Contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios . . . 15
Contratos asociativos			
2629, 2641	Sociedad civil interna y comunidad de bienes 10		
Arrendamientos mercantiles			
4461	Prestación de servicios profesionales de abogado. 11		

MEMENTO GRUPOS CONSOLIDADOS 2016-2017

nº MGC		Pág.
2908	Cómputo del valor de la participación para aplicar la exención por doble imposición	20
2917	Tributación de dividendos percibidos de una entidad holding	20
Método de integración global		
7020, 7090	Contabilización de pasivos registrados en la sociedad adquirida a valores superiores al valor razonable	26
Efecto impositivo en cuentas anuales consolidadas		
9305	Contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios	15
9305	Modificaciones en los modelos de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil	16
Cuentas anuales consolidadas		
9603, 9627, 9693	Modificaciones en los modelos de presentación de las cuentas anuales en el Registro Mercantil	16

MEMENTO REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL (FUSIONES) 2016-2017

nº MFU		Pág.
Canje de valores		
2435	Exención por doble imposición de rentas procedentes de entidades extranjeras	20
2435	Cómputo del valor de la participación para aplicar la exención por doble imposición	20
Aplicación del régimen fiscal		
5040	Motivo económico válido en el régimen especial de fusiones del IS.	27