

QUIEBRA DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO. INACTIVIDAD.

Conforme a lo establecido en la normativa mercantil (Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital y Plan General de Contabilidad), la empresa debe realizar la contabilidad de todos los ejercicios aunque la actividad sea escasa o se limite a movimientos de tesorería.

Por tanto, desde un punto de vista Mercantil, no existe dispensa de realizar contabilidad por encontrarse inactiva la sociedad. Es decir, subsisten las obligaciones contables hasta que no se inscriba en el Registro Mercantil la disolución y liquidación definitiva de la sociedad.

Desde un punto de vista contable, la Primera Parte del Plan General de Contabilidad (de aplicación obligatoria) viene a recoger dentro de los Principios Contables el llamado principio de "Empresa en funcionamiento":

"1. Empresa en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación."

En desarrollo de lo anterior, el ICAC publicó en el BOE de 25 de octubre de 2013 su Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este sentido, la Norma Primera de la citada Resolución viene a disponer:

"1. Esta Resolución desarrolla, como norma complementaria del Plan General de Contabilidad, el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

*2. En consecuencia, **la presente Resolución es de aplicación obligatoria para todas las entidades, cualquiera que sea su forma jurídica, que deban aplicar el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y las normas de adaptación de los citados textos** (en adelante, marco general de información financiera), cuando se haya acordado la apertura de la liquidación **o cuando los responsables de la entidad, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o cuando no exista una alternativa más realista que hacerlo.***

3. Sin embargo, quedan fuera del alcance de la Resolución los siguientes supuestos:

a. Las sociedades de duración limitada, salvo que antes de que concluya su objeto social se acuerde la liquidación o no exista una alternativa más realista que hacerlo.

b. Las sociedades declaradas en concurso de acreedores, salvo que antes de la apertura de la fase de liquidación los responsables de formular las cuentas anuales determinen que no existe una alternativa más realista que liquidar la empresa.

c. Los supuestos de modificación estructural de las sociedades mercantiles.

d. Los casos de disposición o liquidación parcial de un grupo enajenable de elementos, según se define este concepto en el Plan General de Contabilidad."

Lo que queremos indicar es que, conforme a lo establecido en la citada Resolución, se establecen una serie de supuestos en los que es obligatoria la no aplicación del llamado principio de empresa en funcionamiento, entre los que se encuentra la intención de cesar en la actividad de la empresa.

En este sentido, nos parece de interés reseñar lo regulado por la citada Resolución en sus Normas Segunda, Tercera y Sexta:

“Segunda. Criterios específicos de aplicación del Marco Conceptual de la Contabilidad a la empresa en «liquidación».

1. La aplicación del marco de información financiera a la empresa en «liquidación» permite que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad en la situación indicada.

A tal efecto, se deberán aplicar el conjunto de requisitos, principios y criterios contables incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad que venía aplicando la empresa, salvo el principio de empresa en funcionamiento y, por derivada lógica, los efectos que esto produce.

2. Cuando la empresa siga el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución, la valoración de los elementos patrimoniales está dirigida a mostrar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio resultante.

3. Por ello, considerando que en una liquidación forzada del patrimonio empresarial el horizonte temporal para recuperar los activos se reduce, será necesario corregir el valor o dar de baja los activos cuyo importe no se espere recuperar. Del mismo modo, el nuevo escenario puede traer consigo el nacimiento de obligaciones y, en consecuencia, el reconocimiento del correspondiente pasivo.

En particular, el criterio del valor en uso ya no será relevante y los criterios del valor neto realizable y valor actual, tal y como se definen estos conceptos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, deberán aplicarse considerando el escenario de «liquidación» en que se encuentra la empresa.

Por el contrario, sí que contribuye al objetivo de imagen fiel el valor de liquidación de los activos, entendido como aquel importe que se podría obtener, en las circunstancias específicas en las que se encuentre la empresa, por su venta u otra forma de disposición minorado en los costes necesarios para llevarla a cabo. www.gesaf.com

4. En determinados casos, el valor de liquidación será equivalente al valor razonable menos los costes de venta. No obstante, puede ser habitual que el valor de liquidación difiera del valor razonable menos los costes de venta por la propia situación de transacción forzada a la que se enfrenta la empresa.

Tercera. Normas de registro y valoración de la empresa en «liquidación».

1. Cuando la empresa siga el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución, aplicará las normas de registro y valoración del marco general de información financiera, considerando las siguientes reglas especiales.

2. Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta:

a. Los elementos del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible no se amortizarán, cuando se cumplan los requisitos previstos para ello en el marco general de información financiera, sin perjuicio de la obligación de contabilizar la correspondiente corrección valorativa por deterioro.

En todo caso se deberá revisar la valoración inicial de los activos en función de los cambios en las estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación del activo que la empresa hubiera reconocido de acuerdo con el criterio establecido en el marco general de información financiera, o que procediese reconocer a la luz de las nuevas circunstancias.

b. Para determinar las correcciones de valor por deterioro de estos activos, el importe recuperable se calculará tomando como referencia su valor de liquidación o el valor de liquidación de la unidad generadora de efectivo de la que formasen parte.

No obstante, en primer lugar la empresa deberá evaluar si procede seguir manteniendo la agrupación de activos en unidades generadoras de efectivo o si por el contrario la situación de liquidación forzada en que se encuentra exige evaluar el importe recuperable elemento a elemento. Esta circunstancia podría originar la baja del fondo de comercio cuando resulte aplicable el marco de información financiera de la empresa en «liquidación», salvo que la empresa estime liquidar todos los elementos que integran el negocio de forma conjunta.

c. Se entiende por grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, el conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción. Podrá formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la empresa, aun cuando no cumpla la definición de activo no corriente, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta.

Para la valoración de los grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta se aplicarán las reglas incluidas en las letras anteriores, y las previstas en los apartados siguientes. Una vez efectuada esta valoración, el grupo de elementos de forma conjunta se valorará por el menor importe entre su valor contable y su valor de liquidación. En caso de que proceda registrar en este grupo de elementos valorados de forma conjunta una corrección valorativa por deterioro del valor, se reducirá el valor contable de los activos no corrientes del grupo siguiendo el criterio de reparto establecido en el marco general de información financiera.

(...)

7. Ingresos y gastos de las operaciones pendientes. El conjunto de las operaciones de tráfico que la empresa tuviera que concluir y, en general, el reconocimiento de los ingresos, gastos de personal y servicios exteriores en los que incurra seguirán contabilizándose aplicando el principio de devengo y las normas de registro y valoración contenidas en el marco general de información financiera, sin que por lo tanto la cercanía en el cese de la actividad deba originar el registro «anticipado» de todos los gastos de la «liquidación», sin perjuicio de las provisiones que proceda reconocer de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

(...)

Sexta. Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

1. Cuando una sociedad haya formulado sus cuentas anuales siguiendo la presente Resolución y, excepcionalmente, en un ejercicio posterior las circunstancias que motivaron la aplicación de este marco hubieran desaparecido, con efectos desde el inicio del ejercicio se aplicará retroactivamente el correspondiente marco general de información financiera.

Cuando sea impracticable determinar la valoración para algún activo o pasivo, se tomará como coste atribuido el valor en libros que tuvieran al inicio del ejercicio en que resulte de aplicación nuevamente el principio de empresa en funcionamiento.

2. Las variaciones de valor que se produzcan con motivo del cese en la aplicación de las normas de registro y valoración de la empresa en liquidación se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, en los epígrafes que por su naturaleza correspondan, excepto cuando afecten a partidas que por aplicación del marco general de información financiera deban ser cargadas o abonadas directamente en el patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente a éste.

3. No serán objeto de adaptación las cifras comparativas en las cuentas anuales del primer ejercicio en que resulte nuevamente de aplicación el principio de empresa en funcionamiento.”

Por tanto, desde un punto de vista contable, la normativa establece que el cese de la actividad de la entidad supondría uno de los supuestos en los que resulta de aplicación la Resolución de 18 de octubre de 2013, en virtud de la cual quiebra el principio contable de empresa en funcionamiento recogido en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad.

Ello supondría por un lado, que los elementos del inmovilizado material no se amorticen, aún cuando se cumplan los requisitos para ello, sin perjuicio de la obligación de contabilizar la correspondiente corrección valorativa por deterioro (Norma 2ª, apartado 2.a).

Por otro lado, los ingresos y gastos deberán seguirse contabilizando conforme al principio de devengo y a las Normas y Registro y Valoración recogidas en el Plan General de Contabilidad, sin que el cese de la actividad deba suponer el anticipo de los gastos e ingresos.

Lo que queremos indicar es que, desde un punto de vista contable, existe una norma que determina que, en determinados supuestos, entre los que se encuentra el cese de la actividad, en los que deja de aplicarse el principio de empresa en funcionamiento y ello supone la aplicación de una serie de reglas especiales:

- no amortización del inmovilizado material, llevándolo a resultados vía deterioro.
- no supone la anticipación de gastos e ingresos pendientes, que seguirán registrándose conforme a lo establecido en el PGC.

En relación con la contabilización de los ingresos y gastos, en general, éstos deben ser contabilizados en el momento de su devengo en función de la corriente real de bienes y servicios que pongan de manifiesto, esto es, con independencia de cuándo se produzca el pago.

Salvo mejor opinión