

CRITERIOS DE PRESENTACION DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS Y OTROS ASPECTOS CONTABLES RELACIONADOS CON LA REGULACION MERCANTIL DE LAS SOC. DE CAPITALES

Resolución ICAC 5 de marzo de 2019 publicada el 11-3-19

Jordi Rizo Gubianas

Gemma Soligó Illamola

UAB
Universitat Autònoma
de Barcelona

 Grant Thornton

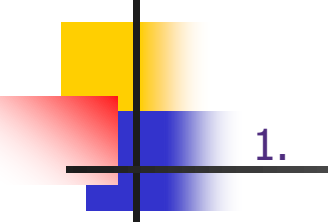
Barcelona, 11 diciembre 2019



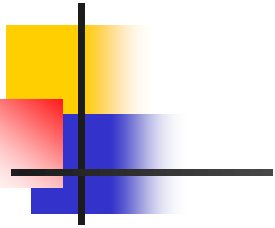
Ámbito de aplicación

- La resolución es **obligatoria** para todas las sociedades de capital que aplican el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.
- La resolución **no es aplicable a las operaciones de retribución al personal de la sociedad mediante la entrega de acciones.**
- **Las sociedades cooperativas aplicarán de forma subsidiaria** los contenidos en esta resolución.

Capítulos y Estructura Resolución

- 
1. Disposiciones generales
 2. Aportaciones sociales
 3. Acciones y participaciones propias de la sociedad dominante
 4. Cuentas anuales
 5. Los administradores
 6. Aplicación del resultado
 7. Aumento y reducción de capital
 8. Obligaciones y otros instrumentos de financiación
 9. Disolución y liquidación
 10. Las modificaciones estructurales y el cambio de domicilio

Introducción: definiciones y clasificación IF





Introducción: definiciones y clasificación IF

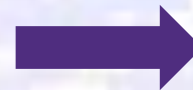
- Obligaciones (Art 40.1 RICAC): Las sociedades de capital clasificarán las obligaciones emitidas en el momento inicial, en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, como un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio, teniendo en cuenta la realidad económica y no solo su forma jurídica
- La clasificación no se modifica posteriormente

Aspectos importantes en la auditoría de cuentas anuales

- Clasificación de los Instrumentos Financieros
- Presentación de los instrumentos Financieros
- **Valoración de Instrumentos Financieros**



- Utilización del **trabajo de experto del auditor** (externo o interno) distinto del experto de la entidad auditada.



NIA 500 Evidencia auditoría: experto de la dirección

NIA 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor

Criterios generales en materia de presentación de I.F.

Definiciones más destacables

DEFINICIÓN DE PATRIMONIO NETO

Constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye:

- + las aportaciones realizadas, **ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos,**
- + **así como los resultados acumulados** u otras variaciones que le afecten. Se entienden por resultados acumulados u otras variaciones que le afecten, los ingresos y gastos del ejercicio y de los ejercicios anteriores que no se hayan distribuido.

Criterios generales en materia de presentación de I.F.

PATRIMONIO NETO, -artículo 3- (continuación)

IMPORTANTE → A los efectos de decidir si procede la distribución de beneficios, o determinar si concurre la causa de reducción obligatoria de capital social o de disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, se **considerará patrimonio neto** el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar **las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido**, así como **en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo**. También a los citados efectos, **los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo** pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias **no se considerarán patrimonio neto**. **Los préstamos participativos** se presentan en el pasivo del balance pero se consideraran patrimonio neto

PATRIMONIO NETO (A efectos distribución de beneficios, reducción obligatoria de capital social y de la disolución por pérdidas)

| | |
|---|--|
| + | Patrimonio neto según las cuentas anuales (balance) |
| + | Capital social suscrito no exigido |
| + | Importe del nominal del capital social y de las primas de emisión suscrito que esté registrado en el pasivo |
| - | Los ajustes (positivos o negativos) por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de PyG |
| + | Prestamos participativos |

Criterios generales en materia de presentación de I.F.

COSTES DE TRANSACCION DE UN INSTRUMENTO FINANCIERO (Artículo 6)

1. Los gastos de emisión de un pasivo financiero se reconocerán como un ajuste en el valor inicial del pasivo de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad. Las sociedades que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas podrán optar por contabilizar estos gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

A estos efectos se califican como gastos de emisión los gastos incrementales relacionados con la creación del pasivo financiero; entre otros se incluyen:

- **los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros,**
- **así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción,**

Se excluyen las primas o descuentos de la emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos.

Criterios generales en materia de presentación de I.F.

COSTES DE TRANSACCION DE UN INSTRUMENTO FINANCIERO (Artículo 6)

2. **Los gastos incrementales derivados de una transacción con instrumentos de patrimonio**, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como:

- honorarios de abogados, notarios, y registradores;
 - impresión de memorias, boletines y títulos;
 - tributos;
 - publicidad;
 - comisiones y otros gastos de colocación,
- **se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas o como una menor prima en caso de emisión de acciones o creación de participaciones y como menor valor del instrumento de patrimonio en los restantes casos.**

Los gastos derivados de una transacción con instrumentos de patrimonio, **de la que se haya desistido o se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.**

También se contabilizarán en la cuenta de PyG los gastos relacionados con operaciones de reducción de capital o que afecten al patrimonio neto de la sociedad sin repercusión en el importe final de fondos propios, como una ampliación de capital con cargo a reservas.

Tratamiento contable de todas las aportaciones sociales.

APORTACIONES DE LOS SOCIOS AL CAPITAL SOCIAL (Artículo 8)

El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones sociales clasificado como patrimonio neto se presentará en los epígrafes A-1.I. "Capital" y A-1.II. "Prima de emisión", del modelo del balance siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de aumento con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales dentro del plazo establecido en la TRLSC

→ En caso contrario, figurarán en la partida 5. "Otros pasivos financieros" o 3. "Otras deudas a corto plazo", ambas del epígrafe C.III "Deudas a corto plazo" del **pasivo corriente del modelo normal o abreviado**, respectivamente.

Una vez inscrita la ampliación de capital después de la formulación de las cuentas anuales, la sociedad mostrará los efectos contables de la operación mediante la NUEVA EXPRESION de la información comparativa del ejercicio anterior (POR TANTO A EFECTOS COMPARATIVOS SE REEXPRESAN, se INCLUIRÁ EN PN). Las reducciones de capital se reconocerán aplicando los mismos criterios.

Tratamiento contable de todas las aportaciones sociales.

OTRAS APORTACIONES DE LOS SOCIOS (Artículo 9)

Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. "Otras aportaciones de socios".

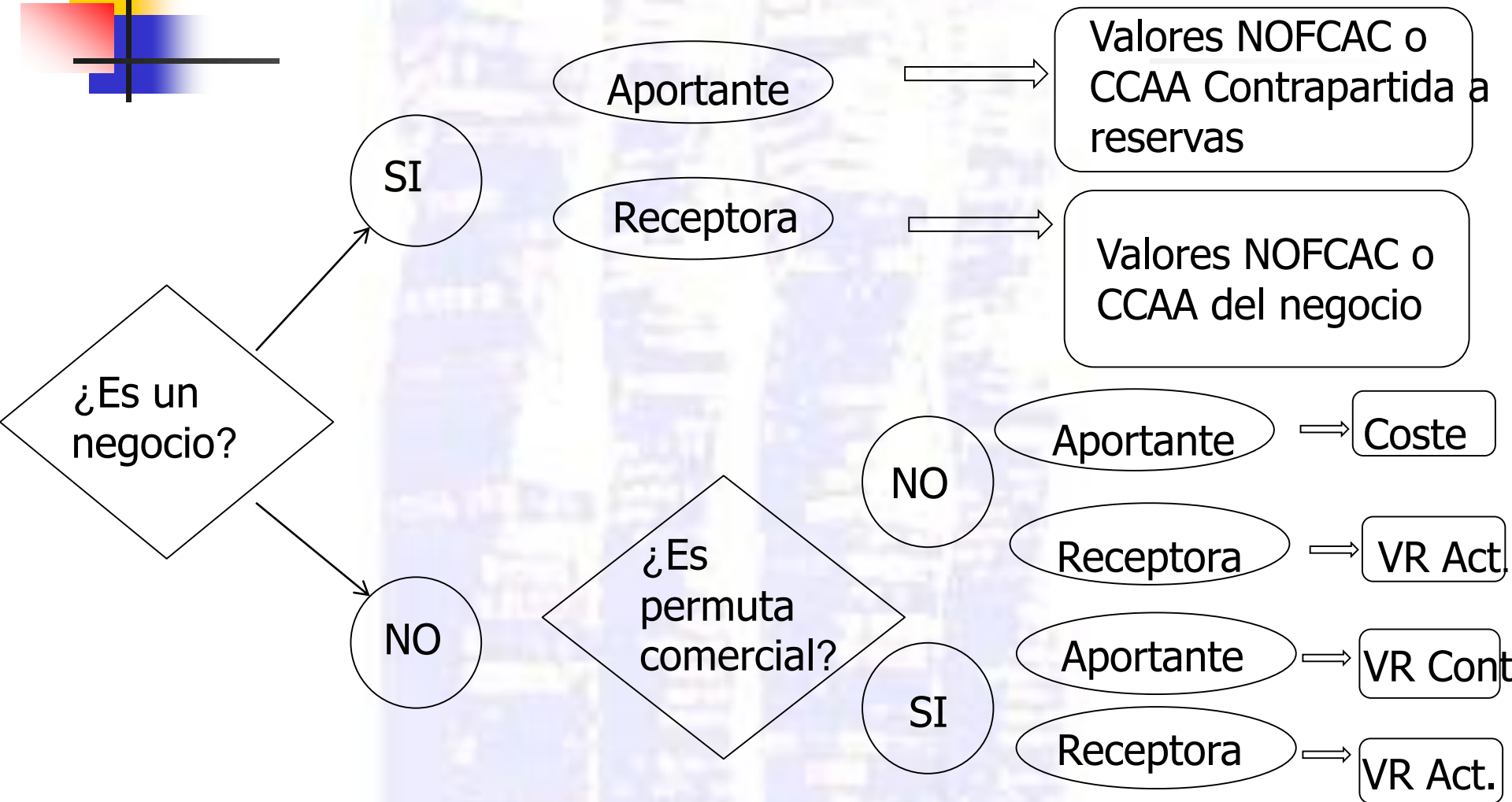
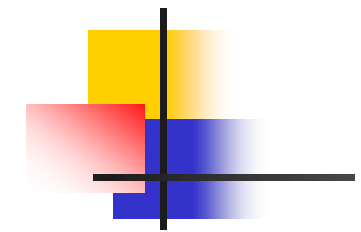
Para contabilizar estas aportaciones en los fondos propios será necesario verificar la siguiente información:

- a) La certeza de la incorporación de los bienes o derechos al patrimonio de la sociedad, o de la condonación de la deuda,
- b) **La identidad de los aportantes y el porcentaje de participación que poseen en la sociedad,**
- c) **El importe dinerario o el valor razonable de los bienes o derechos aportados por cada socio, o el valor razonable de la deuda condonada, y**

Estas contribuciones no se realizan a cambio de nuevas acciones o participaciones sociales y, en consecuencia, el socio que las realiza no recibe derecho alguno.

Las aportaciones de los socios reguladas en este artículo constituyen beneficios distribuibles. 12

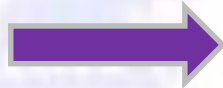
Aportaciones no dinerarias en empresas del grupo



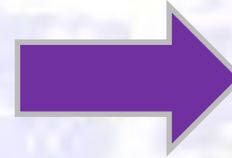
Acciones y Participaciones Propias

Clasificación en patrimonio Neto por su valor razonable.

Compromisos futuros correspondiente pasivo



Registro del

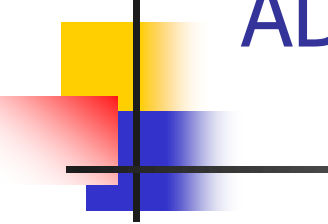


Gastos adquisición como menos reservas
Diferencias por enajenación con abono/cargo a reservas

Otros aspectos:

- Contratos de intercambio o permuta sobre instrumentos de patrimonio propio
- Adquisición de **acciones o participaciones de la sociedad dominante:**
 - Registro como **activo financiero**
 - Gastos de la transacción como **mayor valor de la inversión financiera**
 - Establecimiento **reserva** equivalente al importe de las participaciones adquiridas

LA REMUNERACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES (Art. 27 RICAC)



Remuneración administradores vinculada a los Beneficios de la sociedad, condicionada al **cumplimiento del sistema de retribución establecido en los estatutos**, la remuneración será **gasto** de PYG del ejercicio en que se haya obtenido el citado beneficio.

Si la JG accionistas (30 de junio, por regla general) determina un porcentaje diferente al inicialmente contabilizado (31 de Diciembre), dentro del máximo establecido en los estatutos sociales, el posterior ajuste se reconocerá en la fecha de celebración de la JG como **CAMBIO DE ESTIMACIÓN CONTABLE** (NRV N° 22) de PGC.

Aplicación del resultado del ejercicio.

La aplicación del resultado (artículo 28)

1. El **dividendo obligatorio se contabilizará al cierre del ejercicio como un gasto financiero** en la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de que a efectos mercantiles el reconocimiento de los dividendos obligatorios constituya una aplicación de resultados de la que debe informarse a la junta en la correspondiente propuesta.
2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por las leyes o los estatutos, **sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuible, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social mercantil.**
 - **Los beneficios imputados directamente al patrimonio neto (ajustes por cambios de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto), no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta y, por lo tanto, se minorarán de la cifra de patrimonio neto.**
 - Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas de libre disposición sea, como mínimo, igual al valor en libros del activo en concepto de investigación y desarrollo que figure en el balance.

Aplicación del resultado del ejercicio

BENEFICIO DISTRIBUIBLE (artículo 3, apartado 5.)

Es el agregado del resultado del ejercicio, de acuerdo con el balance aprobado, y los siguientes ajustes:

a) Positivos (+)

- 1.º Las reservas de libre disposición, y
- 2.º El remanente.

b) Negativos (-)

- 1.º Los resultados negativos de ejercicios anteriores.
- 2.º La parte del resultado del ejercicio en que deba **dotarse la reserva legal** y las restantes atenciones obligatorias establecidas por las leyes o los estatutos.

Aplicación del resultado del ejercicio

Otra Información: Cuentas Anuales Abreviadas

- Propuesta sobre aplicación de resultados (PAR) y Período Medio de Pago a Proveedores (PMPP)
- Consulta ICAC 22 de marzo de 2018
- Circular ICJCE ES05/2018: Varios supuestos y modelos de informes
- Modelo Informe auditoría GT 10 Revisado

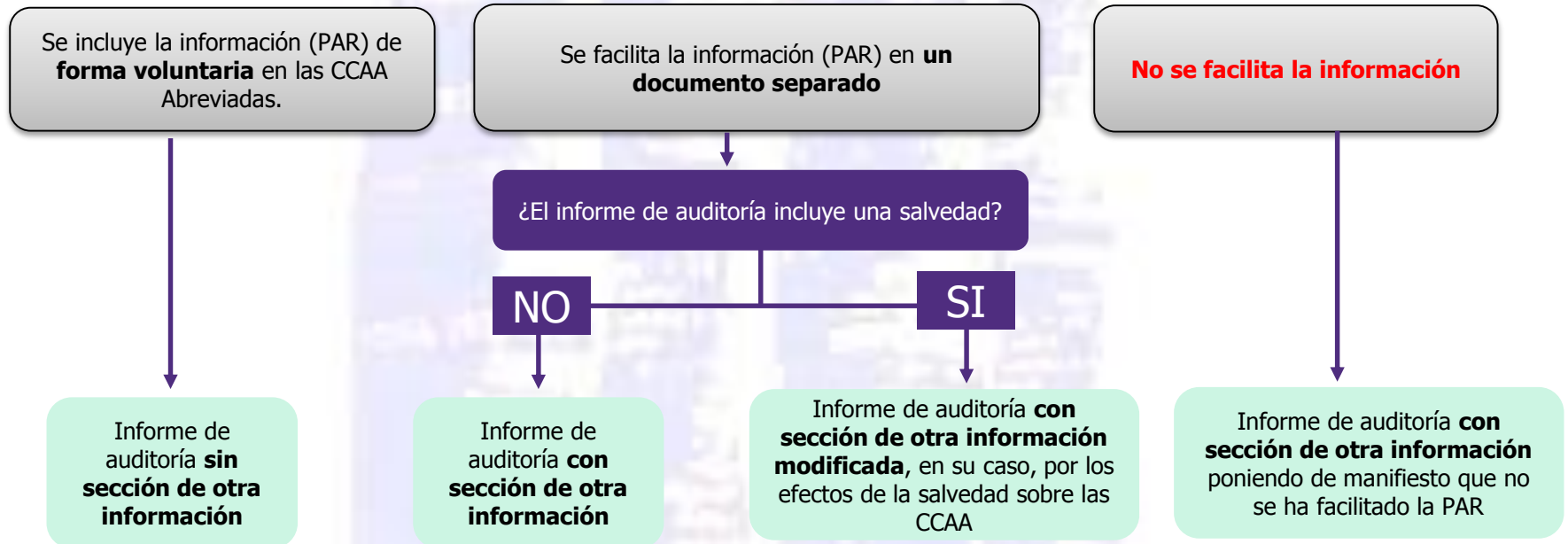
- Esta información ya no tiene que estar incluida en CCAA Abreviadas y debe acompañar a las cuentas en su depósito en el RRMM
- Tiene la consideración de "Otra información" a la que se refiere la NIA-ES 720
- No obstante, el alcance del trabajo del auditor dependerá de si existe obligación legal de preparación antes de la fecha de emisión del informe o no
 - PAR: Se considera en todo caso "Otra información" y el auditor deberá determinar si existe incongruencia material con relación a la información en EEFF. En caso de no recibir la información deberá indicarlo en su informe.
 - PMPP: Mismo alcance si el informe se emite con fecha posterior a la fecha límite legalmente fijada para el depósito de cuentas. Si la fecha del informe es anterior, dependerá de si la información está disponible y es suministrada al auditor

Aplicación del resultado del ejercicio

Pregunta

¿Cómo podría verse afectada la sección de "Otra información" en relación a la Propuesta de aplicación del resultado (PAR) en las cuentas anuales abreviadas?

Este supuesto está basado en que el momento de la emisión del informe de auditoría es con anterioridad al depósito de las CCAA Abreviadas en el Registro Mercantil y que la entidad no formula, voluntariamente, informe de gestión.



Dividendos

DEFINICIÓN: Retribución percibida por la participación en el capital social de una entidad.

Contablemente, los ingresos por dividendos deben reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del socio.

- **Caso General:** Ingreso del ejercicio.
- **Caso Especial:** cuando los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingreso, y minorarán el valor contable de la inversión.



Resultados a nivel consolidado?

Entrega de elementos patrimoniales



Dividendos



A

B

C

La Sociedad A adquiere a la sociedad B que a su vez tenía una sociedad participada C.

Si al día después de la compra C reparte todas reservas por importe de 50.000 € a B y B distribuye este importe a A:

- Como se contabiliza el reparto de dividendos en A?
- Como se contabiliza el reparto de dividendos en B?



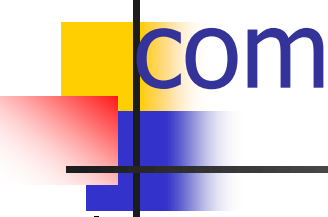
Dividendos

Recordatorio NRV 21^a

Operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades

En las operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades se seguirán los **siguientes criterios**, siempre que el negocio en el que se materializa la reducción de capital, se acuerda el pago de dividendos o se cancela la cuota de liquidación del socio o propietario, permanezca en el grupo:

- La **empresa cedente** contabilizará la **diferencia** entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado con abono a **reservas**.
- La **empresa cesionaria** de acuerdo a los criterios establecidos en el apartado de fusiones y escisiones de esta norma.

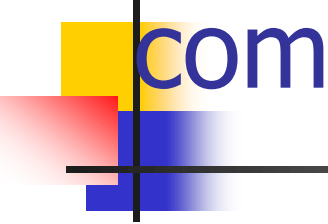


Aumento de capital por compensación de deudas (Art. 33)

El aumento de fondos propios por causa de una ampliación de capital por compensación de deuda **se contabilizará por el valor razonable de la deuda que se cancela.**

La diferencia entre el valor en libros de la deuda que se cancela y su valor razonable se contabilizará como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias. +

Por lo tanto, si el aumento del capital social y la prima de emisión o asunción se acordase por un importe equivalente al valor en libros de la deuda, el mencionado resultado se contabilizará empleando como contrapartida la cuenta 110. Prima de emisión o asunción.



Aumento de capital por compensación de deudas (Art. 33)

- **Sociedad cotizada:** el aumento de fondos propios a título de aportación se contabilizarán por el valor razonable de las acciones entregadas a cambio y la diferencia con la deuda que se cancelan se registrará como resultados.



Disolución y Liquidación

Una vez declarada la disolución no cesan las obligaciones contables:

- obligación de formular cuentas anuales, porque no se extingue la personalidad jurídica de la sociedad y deben llevarse a cabo las operaciones tendentes a realizar el activo y cancelar las deudas,
- repartir el haber resultante entre los propietarios.

Durante el periodo de liquidación deberán elaborarse:

- -el inventario,
- el balance de la sociedad por referencia al día en que se hubiere acordado la disolución
- el balance final de la liquidación



Disolución y Liquidación

La sociedad en liquidación, a menos que exista previsión estatutaria o acuerdo social en contrario, **cerrará sus cuentas anuales en la misma fecha de cierre**, que la existente antes de que se produjera el hecho o acuerdo de disolución. **Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses**, salvo que la liquidación no se prolongase por un plazo superior al previsto para su aprobación. En tal caso, o cuando **acordada la disolución en un ejercicio las operaciones de liquidación concluyan antes del cierre de ese mismo ejercicio**, no se formularán cuentas anuales sin perjuicio de las restantes obligaciones de información que pudieran venir impuestas por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.



Disolución y Liquidación

Si después del cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las cuentas anuales, se acuerda la disolución de la sociedad, se informará sobre estos hechos en la memoria (Resolución de 18 de octubre de 2013, cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento).

Cuando la disolución se acuerde después de la formulación de las cuentas anuales, pero antes de su aprobación, las cuentas anuales se deberán reformular



Disolución y Liquidación

Una vez declarada la disolución no cesan las obligaciones contables, en particular, la obligación de formular cuentas anuales:

- **No se extingue la personalidad jurídica**
- **Deben llevarse a cabo las operaciones a realizar el activo y cancelar las deudas, así como repartir el haber resultante entre los propietarios**



Marco de información financiera cuando no resulta adecuada el principio de empresa en funcionamiento-

Resolución ICAC del 18 de octubre del 2013



Disolución y Liquidación

Normas especiales de registro y valoración de la empresa en “liquidación”:

- ✓ Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta
- ✓ Correcciones de valor por deterioro
- ✓ Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas
- ✓ Deudas contabilizadas al coste amortizado
- ✓ Existencias
- ✓ Impuesto sobre beneficios
- ✓ Ingresos y gastos de las operaciones pendientes
- ✓ Provisiones y contingencias
- ✓ Subvenciones, donaciones y legados
- ✓ Retribuciones a largo plazo al personal



Disolución y Liquidación

- ✓ Imagen fiel de las operaciones de liquidación
- ✓ No utilización principio de empresa en funcionamiento
- ✓ Mantenimiento principio de devengo
- ✓ Criterios valoración específicos: No utilización valor de uso y valor de liquidación (matización del valor razonable- consideración de transacciones forzadas)

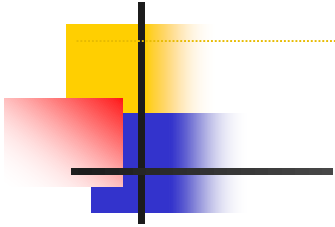
Disolución y Liquidación

Impactos en el Informe de auditoría

Principio de Empresa en funcionamiento (PEF): ¿Aplicable?

| PEF | Conclusión | Efecto en el Informe de Auditoría |
|-----|--|--|
| Si | Identificados hechos o condiciones de duda pero no existe una incertidumbre material. La información en memoria es adecuada | Opinión favorable Dependiendo de las circunstancias incorporar en sección "Cuestiones Clave / Aspectos más relevantes de la auditoría" |
| | Existe una incertidumbre material y las CCAA describen adecuadamente la existencia de tal incertidumbre material | Opinión favorable Sección separada "Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento" y ref a sección CCA/AMRA |
| | Existe una incertidumbre material, pero la información sobre la existencia de dicha incertidumbre en CCAA no es adecuada | Opinión con salvedades / Opinión desfavorable Sección Fundamento de la opinión y ref a sección CCA/AMRA |
| | La Dirección se niega a realizar o ampliar la valoración sobre la capacidad de la entidad para continuar con sus operaciones | Opinión con salvedades / Opinión denegada Sección Fundamento de la opinión y ref a sección CCA/AMRA |
| NO | Las CCAA se han preparado bajo el PEF que, a juicio del auditor, resulta inadecuado | Opinión desfavorable Sección Fundamento de la opinión y ref a sección CCA/AMRA |

Las modificaciones estructurales



Operaciones que se contemplan:

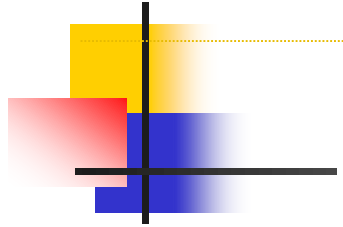
- Transformación
- Fusión
- Escisión
- Fusiones y escisiones inversas
- Cesión global activos y pasivos

Contabilización en las sociedades intervinientes en la operación

Las modificaciones estructurales



Las modificaciones estructurales



Aspectos a resaltar:

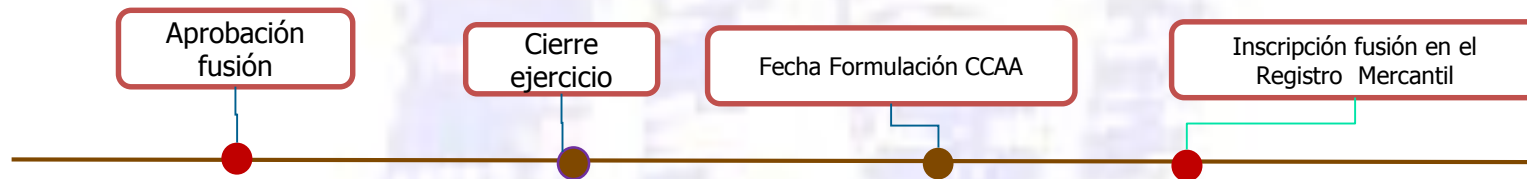
- Obligaciones registrales
- Fecha de registro de la modificación estructural
- Efectos contables

Contabilización en las sociedades intervinientes en la operación

 EJEMPLO TRATAMIENTO FUSIÓN SOCIEDAD ADQUIRENTE Y ADQUIRIDA

Las modificaciones estructurales

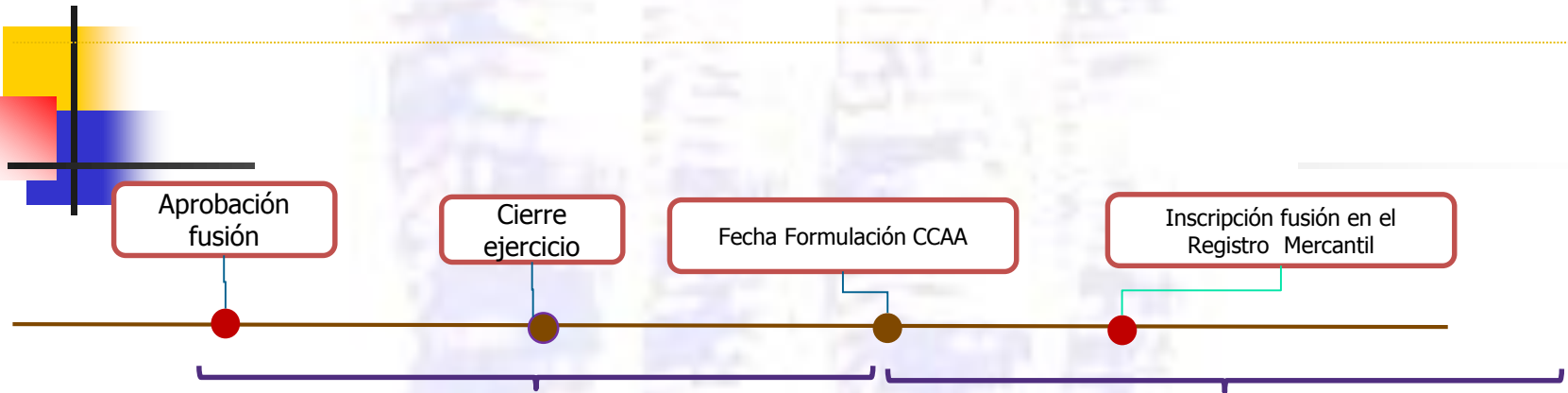
La Contabilidad de la sociedad adquirente en la fusión (art 48).



- Si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en la legislación mercantil para formular CCAA, estas no recogerán los efectos de la fusión. En consecuencia, la sociedad adquirente no mostrará en estas cuentas anuales los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la adquirida, sin perjuicio de la información que deba darse en la memoria.
- No obstante, una vez inscrita la fusión, la sociedad adquirente deberá mostrar los efectos contables de la retrocesión, lo que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.
- Las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del CdC (libro diario) se mantendrán en la sociedad adquirida hasta la fecha de inscripción de la fusión en el registro mercantil. En esa fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente (absorbente) reconocerá los efectos retroactivos de la fusión desde la fecha de adquisición, con abono a la cuenta "Socios de sociedad disuelta" por el valor razonable de la contraprestación acordada.

Las modificaciones estructurales

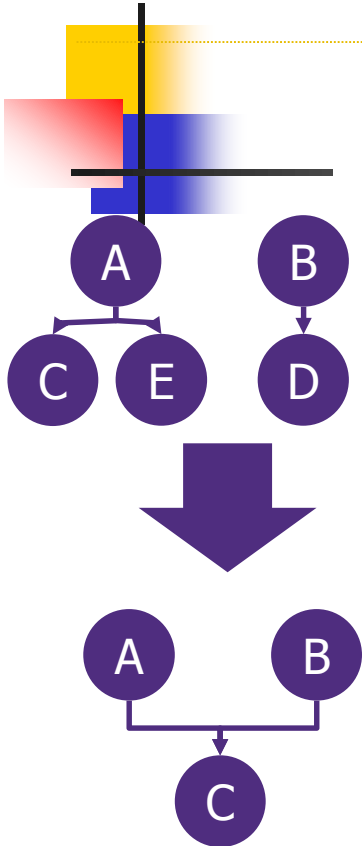
Fusiones – La contabilidad de la sociedad adquirida (art. 49)



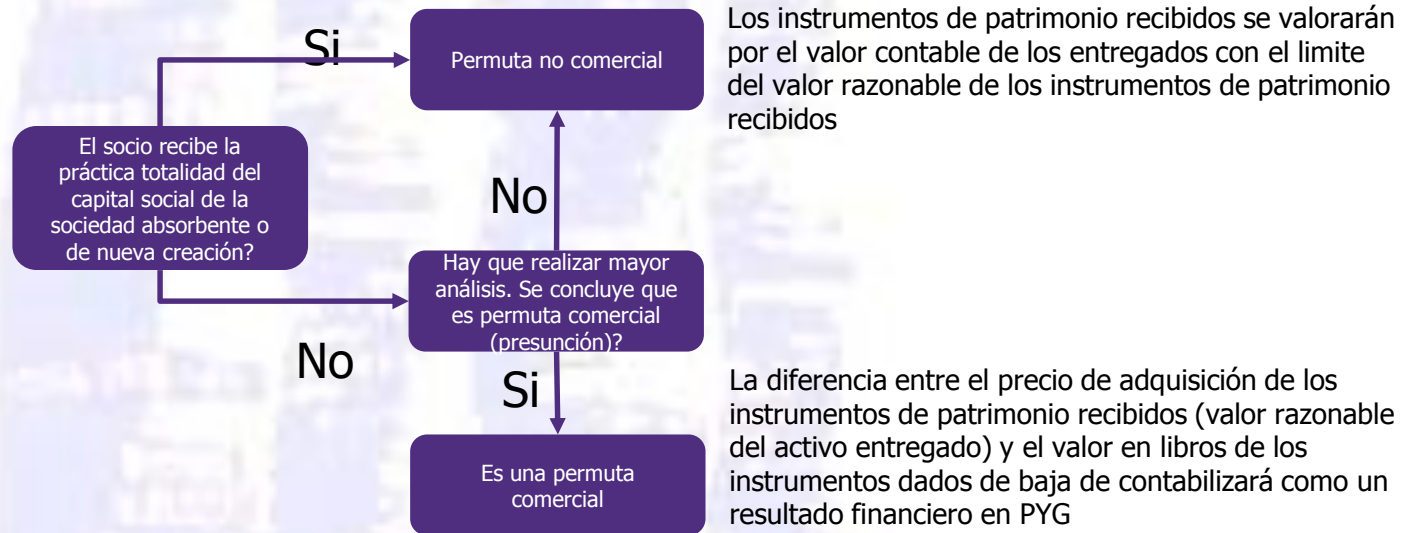
- Si la fusión se inscribe antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular CCAA (o si la fusión se inicia y completa en el mismo ejercicio económico) **la sociedad adquirida no tendrá que formular CCAA**
- Si por el contrario la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en la legislación mercantil para formular CCAA, estas no recogerán los efectos contables de la retrocesión contable y la sociedad adquirida deberá formular las CCAA del último ejercicio económico cerrado antes de la inscripción de la fusión
- Las obligaciones registrales previstas en el art. 28.2 del Código de comercio (libro diario) se mantendrán en la sociedad adquirida hasta la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil. En esta fecha la sociedad adquirida (absorbida) reconocerá los efectos contables de la fusión a partir de la fecha de adquisición, que a su vez motivará el correspondiente ajuste en su libro diario para dar de baja los ingresos y gastos devengados desde la fecha de adquisición con cargo a la cuenta "Socios, cuenta de fusión"
- Una vez inscrita la fusión se darán de baja los activos y pasivos, con efectos retroactivos (fecha de adquisición) con contrapartida "Socios, cuenta de fusión" por el valor razonable de la contraprestación acordada, contabilizando un resultado, neto de los costes de transacción incurridos

Las modificaciones estructurales

Fusiones – Contabilidad del socio de las sociedades que participan en la fusión



- **Los socios de las sociedades que se extinguen** por causa de la fusión reconocerán y valorarán las acciones o participaciones recibidas de la sociedad absorbente o de la sociedad de nueva creación aplicando los criterios establecidos para las permutas. En el ejemplo A y B valorarán las acciones recibidas de C aplicando las reglas de permuta. Este mismo criterio se aplica a los socios de la absorbida legal en fusiones inversas (para los socios de la absorbente legal no se produce ningún canje de acciones o participaciones)



C absorbe a E y D.

- **Los socios de la sociedad absorbente** que apliquen a la inversión el criterio del coste histórico no modificarán el valor en libros de los instrumentos de patrimonio por causa de la fusión

Las modificaciones estructurales

Escisiones

Escisión

Total (art
69 LME)

Se extingue una sociedad, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se transmite en bloque por sucesión universal a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente, **recibiendo los socios** un número de acciones o participaciones proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde

Parcial (art
70 LME)

El traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades de nueva creación o ya existentes, **recibiendo los socios** de la sociedad que se escinde un número de acciones, participaciones o cuotas sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde y reduciendo ésta el capital social en la cuantía necesaria.

Segregación (art 71
LME)

Se entiende por segregación el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias.

Art. 72 LME Se aplicarán también, en cuanto procedan, las normas de la escisión a la operación mediante la cual una sociedad transmite en bloque su patrimonio a otra sociedad de nueva creación, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria.

Las modificaciones estructurales

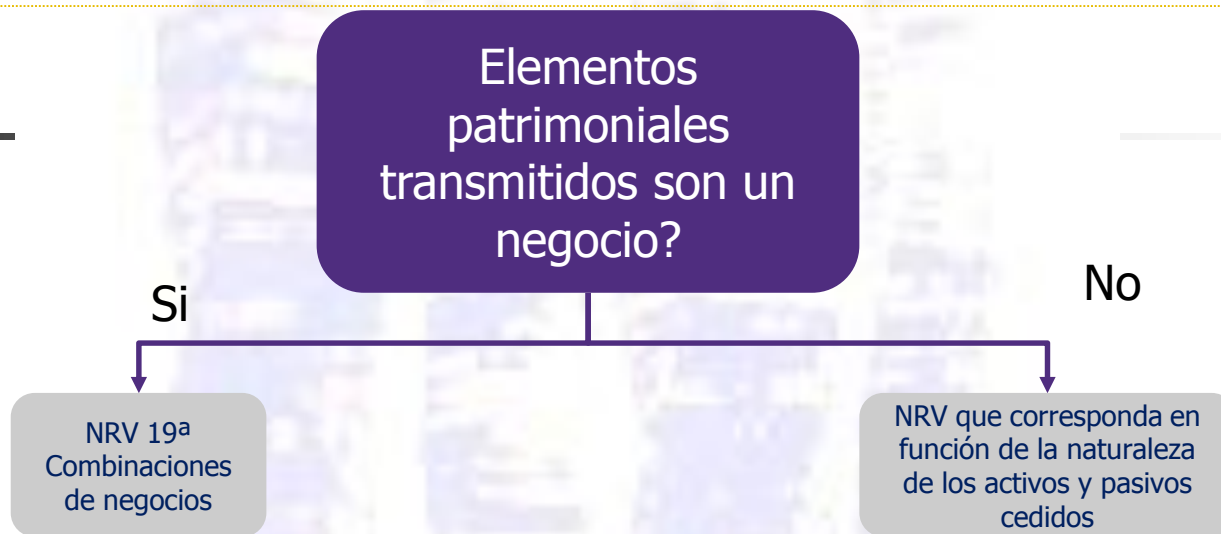
Escisiones

En todo caso se aplicará la NRV 21ª - Reglas particulares de Operaciones entre empresas del Grupo:

- a) La escisión total cuando las sociedades beneficiarias sean sociedades del Grupo, antes y después de la operación, o sociedades de nueva creación que se incorporan al Grupo
- b) La escisión parcial o la segregación cuando el patrimonio traspasado sea adquirido por una empresa del Grupo, calificada como tal antes y después de la operación, o una sociedad de nueva creación que se incorpora al Grupo
- c) La operación mediante la cual una sociedad transmite en bloque su patrimonio a otra sociedad de nueva creación, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria

Las modificaciones estructurales

Cesión global de activo y pasivo – criterios de contabilización (art. 58)



A diferencia de las fusiones y escisiones, en ningún caso se aplica la regla particular incluida en la NRV 21ª Operaciones entre EEGG relativa a Aportaciones no dinerarias, fusiones y escisiones cuando los elementos objeto de la transacción califiquen como negocio. Esto es así porque la contraprestación no consiste en acciones

El cambio de domicilio

- Las sociedades extranjeras que pretendan trasladar su domicilio social a España desde un Estado que no forme parte del Espacio Económico Europeo deberán justificar con informe de experto independiente que el valor razonable del activo menos el pasivo cubre la cifra del capital social exigido por el Derecho español de conformidad con las reglas previstas para las aportaciones no dinerarias
- Al objeto de elaborar las CCAA del primer ejercicio económico cerrado en España se seguirán los siguientes criterios
 - La sociedad que traslada su domicilio social a territorio español deberá formular sus CCAA individuales de conformidad con lo previsto en el CdC, el TRLSC, PGC y demás normativa que le sea aplicable
 - En consecuencia, si la sociedad que traslada su domicilio ha seguido principios y normas de valoración no homogéneos a los vigentes en España, los elementos integrantes de las CCAA deberán ser valorados de nuevo conforme a criterios contables españoles, realizándose los ajustes contables necesarios, salvo que sean inmateriales
 - El efecto neto de aplicar el criterio anterior se reconocerá contra reservas, salvo que corresponda contabilizarse en otro epígrafe del patrimonio neto
 - En las primeras CCAA formuladas en España se deberá suministrar información comparativa del ejercicio anterior ajustada a los nuevos criterios