

Super Contable



**MANUAL DE
DISOLUCIÓN Y
LIQUIDACIÓN DE
SOCIEDADES**

ÍNDICE

Introducción.....	4
1. Precuela.....	6
2. Disolución.....	8
2.1. Concepto.....	8
2.2. Causas de Disolución.....	8
2.3. Acuerdo de la Junta General.....	11
2.4. Liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y ADJ).....	12
2.5. Inscripción en Registro Mercantil.....	13
2.6. Registro Contable.....	13
2.7. Reactivación.....	13
3. Liquidación.....	15
3.1. Régimen Jurídico de la Liquidación.....	15
3.2. Concepto y apertura del proceso.....	16
3.3. Liquidadores.....	17
3.4. Proceso de Liquidación.....	19
3.4.1. Elaborar inventario y balance de situación inicial a fecha de la disolución.....	19
3.4.2. Concluir operaciones pendientes y realizar nuevas necesarias para la liquidación.....	20
3.4.3. Cobrar créditos y pagar deudas sociales.....	21
3.4.4. Registrar contabilidad de liquidación y custodiar libros.....	27
3.4.5. Enajenar bienes sociales.....	33
3.4.6. Informar a los socios.....	34
3.4.7. Elaborar balance de liquidación final.....	35
3.5. Reparto del Haber Social entre los Socios.....	37

3.6. Plazo para finalizar el Proceso de Liquidación.	39
3.7. Caso Práctico Global.	40
4. Extinción	48
4.1. Escritura Pública de Extinción de la Sociedad.....	48
4.2. Pago del ITP y AJD de los Socios.	49
4.3. Inscripción de Extinción en Registro Mercantil y Cancelación de Asientos.	51
5. Baja ante la Administración Tributaria y Otros.	53
5.1. Certificado Digital (revocación/renovación).	53
5.2. Comunicación de extinción a la AEAT.....	54
5.2.1. Baja del Censo de Empresarios (Modelo 036).....	54
5.2.2. Baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas (Modelo 840).....	55
5.3. Liquidación de Impuestos Pendientes.	55
5.4. Comunicación de cese ante otros Organismos.	56
6. Responsabilidad de Socios y Administradores.	58
6.1. Responsabilidad en el proceso de Disolución.	58
6.2. Responsabilidad por deudas sobrevenidas tras extinción.	59
7. ANEXO NORMATIVO.....	61
Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.	62
Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.	70
Resolución de 18 de octubre de 2013 el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación el principio de empresa en funcionamiento.	75

Introducción.

La disolución y liquidación de sociedades resulta una problemática tan antigua como la propia existencia de las empresas que, en momentos de dificultades económicas, recesiones, ciclos negativos de la economía, etc., se convierten en uno de los principales agentes económicos que sufren los efectos de estas situaciones.

En esta línea, la toma de decisiones cuya finalidad busca soluciones que eviten “*alargar el suplicio*” tienen entre uno de sus principales baluartes las figuras de la “*inactividad*”, “*disolución y liquidación de sociedades*”.

En nuestro país, muchas de las empresas que inicialmente quedaron inactivas para “*capear épocas de crisis*” finalmente han terminado disolviéndose y liquidándose.

Así, con el presente manual pretendemos acercar al lector a las circunstancias más significativas que rodean la disolución y

liquidación de una sociedad, y sobre todo orientarle en las distintas fases y pasos que habrá de ir completando hasta que finalmente “su” entidad se extinga definitivamente.

Este trabajo no pretende ser el *vademécum* de la extinción de sociedades, pero si resultar un instrumento de apoyo y orientación para todas aquellas personas que se encuentren inmersas o pretendan afrontar un proceso de disolución y liquidación de sociedades y necesiten de una guía para conocer cómo deben afrontar este proceso y cual es el *siguiente paso* que han de dar en cada momento; dependerá de la solvencia y liquidez de la sociedad, el pueda liquidarse judicial o extrajudicialmente.

En el primer caso (judicial) la liquidación se desarrollará de acuerdo a lo establecido para la fase de liquidación concursal en la **Ley 22/2003, de 9 de julio Concursal**; extrajudicialmente, se producirá una disolución y liquidación ordenada de acuerdo a lo previsto en el **Título X del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio**, por el que se aprueba el **Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC)**; esta última será la que es objeto de desarrollo en el presente manual.



Resulta importante esta reseña normativa (que podemos encontrar como anexo al presente manual) pues se trata de una **norma de carácter imperativo**, es decir, que ni a través de los estatutos de la sociedad ni por medio de la voluntad social se podrá establecer ninguna determinación que sea contraria a la Ley o que suponga la exclusión de su aplicación.

Desde aquí animar, a todos nuestros lectores que deseen realizar un estudio con mayor grado de detalle, a utilizar los consultores profesionales disponibles en nuestra web www.supercontable.com, donde muchos de los aspectos referenciados en el presente manual, que por motivos de tiempo y espacio resulta imposible sean desarrollados en toda su extensión, son tratados con mayor profundidad, apoyo normativo, casuística práctica y versatilidad en el tratamiento de datos personalizados.

Javier Gómez (01/04/2018) – www.supercontable.com

Super Contable

UN CONTABLE

Presentar las
CUENTAS ANUALES
y la **MEMORIA PYME**
2017
es ahora **MÁS FÁCIL**

Compruébalo GRATIS

The advertisement features a man with a beard and glasses, wearing a light blue shirt and tie, sitting at a desk with a laptop, a glass of orange juice, and a small cactus. He is pointing at a whiteboard with the text 'UN CONTABLE' written on it. The background is a light-colored wall with a keyboard and a mouse visible on the right side.

1. Precuela

En España la primera crisis económica del siglo XXI, que algunos autores datan con inicio en los años 2007-2008, tiene un reflejo muy significativo en el número de empresas que **han dejado su actividad** por la difícil situación económica que han atravesado durante estos años.

No todas las entidades han elegido la misma forma de terminar con sus negocios. Un estudio de finales de 2016 de IBERINFORM (filial de crédito y caución), concluye que a fecha de realización del estudio existen en España **1.280.000 empresas inactivas** y sustentan esta conclusión en la no publicación de actos y la falta de depósito de cuentas en el Registro Mercantil durante los últimos años; reforzando este resultado con la elaboración de más de 450.000 entrevistas con directivos (protocolo que la compañía realiza anualmente).

De esta forma podemos constatar como el empresario español en muchos casos, antes de iniciar un proceso de disolución y liquidación de su entidad, **ha preferido realizar una variación**

censal, utilizando el modelo 036 o modelo 037 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), **para dejar inactiva su empresa** sin llegar a extinguirla, con la esperanza de que *“pasasen los tiempos difíciles”* y poder volver a su actividad previa o simplemente como una medida rápida y directa de *“cortar la sangría”* que suponía seguir con su actividad.

Como vemos el camino elegido, en muchos casos no habrá servido nada más que para dilatar... *“la crónica de una muerte anunciada”*.

No es objeto de este trabajo realizar un estudio de las consecuencias, costes, responsabilidades y pasos a seguir para dejar una sociedad inactiva,

cuestión que pueden consultar a través de nuestra plataforma de consultoría en www.supercontable.com, pero sirva de antecedente para entender la disyuntiva con la que se ha/n encontrado el/los administrador/es de pequeñas sociedades en muchos casos.

RECUERDE QUE...

Son empresas inactivas aquellas entidades que cesan su actividad económica sin proceder a su disolución, quedando en una “especie de letargo” a la espera de ser reactivadas o liquidadas completamente.

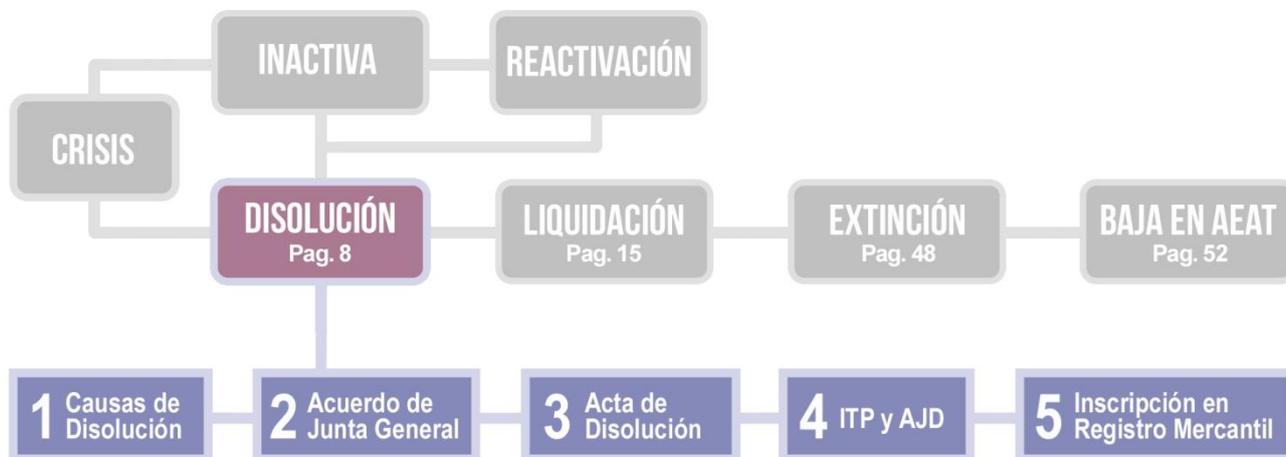


Super Contable

Presentar las
CUENTAS ANUALES
y la **MEMORIA PYME**
2017
es ahora **MÁS FÁCIL**

Compruébalo GRATIS

2. Disolución



2.1. Concepto.

La disolución total de la sociedad es un proceso por el que ésta modifica su objeto con la intención de abandonar su actividad empresarial, aunque no la paraliza ni pone fin a la misma; es decir, no supone el fin de la sociedad sino el primer paso o inicio del proceso de liquidación de la entidad, por lo que deberá incorporarse la expresión "en liquidación" en su razón social.

**LA DISOLUCIÓN ES EL PASO PREVIO
A LA LIQUIDACIÓN**

2.2. Causas de Disolución.

Las causas de disolución (total) de una Sociedad de Capital, de acuerdo con la Ley de Sociedades del Capital (entre otros en los artículos 360, 363 y 364 de la norma), pueden ser clasificadas en tres grandes grupos: causas de **pleno derecho**, existencia de **causa legal o estatutaria** y el **mero acuerdo de la junta general**.

Como señalan algunos autores, la disolución no es un estado, sino un momento de la vida de la sociedad que viene dado por circunstancias muy concretas o específicas.

Gráficamente podríamos representarlas:

<p>CAUSA DE PLENO DERECHO</p>	<p>Transcurso de la duración fijada en los estatutos, a no ser que con anterioridad hubiera sido expresamente prorrogada e inscrita la prórroga en el Registro Mercantil.</p> <p>Transcurso de un año desde la adopción del acuerdo de reducción del capital social por debajo del mínimo legal consecuencia del cumplimiento de una ley, si no se hubiere inscrito en el Registro Mercantil la transformación o la disolución de la sociedad, o el aumento del capital social hasta una cantidad igual o superior al mínimo legal.</p> <p>Apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores. Recordemos que la declaración de concurso de la sociedad de capital no constituirá, por sí sola, causa de disolución.</p>
<p>CAUSA LEGAL O ESTATUTARIA</p>	<p>Debe existir causa legal o estatutaria debidamente constatada por la junta general o por resolución judicial, siendo causas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ El cese en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social; se entenderá también como cese un período de inactividad superior a un año. ▪ La conclusión de la empresa que constituya su objeto. ▪ La imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social. ▪ La paralización de los órganos sociales. ▪ Pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo de la mitad del capital social, salvo que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso. ▪ Reducción del capital social por debajo del mínimo legal, que no sea consecuencia del cumplimiento de una ley. ▪ El valor nominal de las participaciones sociales sin voto o de las acciones sin voto exceda de la mitad del capital social desembolsado y no se restablezca la proporción en dos años. ▪ Cualquier otra causa establecida en los estatutos.
<p>ACUERDO DE LA</p>	<p>Mero acuerdo de la junta general adoptado con los requisitos</p>

JUNTA GENERAL

establecidos para la modificación de los estatutos.

Enfatizar que, como se apunta en el cuadro anterior, el *artículo 361* del Texto Refundido de la Ley de Sociedades del Capital (TRLSC), señala que la **declaración de concurso** de la sociedad de capital **no constituye, por sí sola, causa de disolución**. Sin embargo, **la apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores SÍ producirá la disolución de pleno derecho** de la sociedad.

En tal caso, el juez del concurso hará constar la disolución en la resolución de apertura de la fase de liquidación del concurso.

Podemos ilustrar alguno de los casos referidos en la tabla anterior con el siguiente ejemplo:

EJEMPLO

La Sociedad Supercontable, SA presenta a 31 de diciembre de 2018 el siguiente Balance de Situación:

ACTIVO		PATRIMONIO NETO	
(211) Construcciones	60.000	(100) Capital Social	100.000
(218) Elementos de Transporte	25.000	(112) Reserva legal	45.000
(300) Mercaderías	15.000	(121) Rdo. ejercicios anteriores	- 55.000
(430) Clientes	25.000	(129) Resultado del ejercicio	- 20.000
(57-) Tesorería	25.000		
		PASIVO	
		(1700) Préstamos a L/P	60.000
		(410) Acreedores	20.000
TOTAL ACTIVO	150.000	TOTAL PN + PASIVO	150.000

¿SE ENCUENTRA ESTA ENTIDAD EN CAUSA DE DISOLUCIÓN?

De acuerdo con el **artículo 363.1.e)** del TRLSC, **no existe causa de disolución de la sociedad**, pues el **patrimonio neto** (70.000 euros) de la empresa aunque es inferior al **capital social** (100.000 euros) de la misma, **no es inferior a la mitad del propio capital social** (50.000 euros).

Al mismo tiempo observamos que el patrimonio neto es superior a la limitación establecida en el artículo 327 del TRLSC para exigir la reducción del capital social de la empresa hasta solventar la situación (2/3 de la cifra de capital social = 66.666,67 Euros).

2.3. Acuerdo de la Junta General.

Una vez constatada la existencia de alguna de las causas de disolución previstas en la Ley o en los estatutos (*excepto aquellas que producen la disolución automática de la sociedad de pleno derecho*), **es necesario un acuerdo de la Junta General**, en el cual se refleje la existencia de la causa de disolución a los efectos de su remoción o bien que se acuerde la disolución.



La **Junta General** deberá ser **convocada** por los administradores, bien a iniciativa propia o bien a instancia o petición de cualquiera de los socios, **en el plazo de dos meses** (*si la sociedad fuera insolvente para instar el concurso de acreedores*). La Ley, si bien establece ese plazo de dos meses, no indica a partir de qué momento deberá empezar a computarse, siendo la postura más lógica la de entender que comenzará a computarse a partir del momento en que los administradores tuvieron conocimiento de la causa, bien de forma directa o a instancia de cualquier socio. En el caso de que los administradores no convocaran la Junta, cualquier socio podrá instar la disolución ante el Juzgado de Primera Instancia correspondiente al domicilio social de la sociedad.

Sociedad de Responsabilidad Limitada.- El acuerdo deberá ser adoptado por la mayoría de los votos válidamente emitidos, siempre que representen, al menos, un tercio de los votos correspondientes a las participaciones sociales en que se divide el capital social, sin computar los votos en blanco (art. 198 TRLSC).



Sociedades Anónimas.- El acuerdo se adoptará por mayoría ordinaria de los votos de los accionistas presentes o representados, pudiendo los estatutos elevar la mayoría para la adopción del acuerdo de disolución.

El acuerdo de disolución habrá de ser plasmado en un Acta de la Junta General.

En la práctica ocurre en numerosas ocasiones que, entidades mercantiles cuyo proceso de liquidación no resulta complejo y puede llevarse a la práctica en breve espacio de tiempo (porque apenas se disponen de obligaciones, derechos, activos que liquidar, etc.), **aprueban en Junta General la disolución y liquidación simultánea**, adoptando los acuerdos complementarios necesarios para ello, tales como la aprobación del balance final de liquidación, determinación de la cuota de liquidación y de la propuesta para su reparto, así como la disolución de la misma, cesando a los administradores en su cargo y nombrando liquidadores.

2.4. Liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y ADJ).

Habrán de tributar en la **modalidad de Actos Jurídicos Documentados** aquellas personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellas en cuyo interés se expidan.

El tributo se satisfará mediante cuotas variables o fijas, atendiendo a que el documento que se formalice, otorgue o expida, tenga o no por objeto cantidad o cosa valorable en algún momento de su vigencia.

En este caso, la liquidación la realizará la sociedad como sujeto pasivo, y tendrá cuota cero (documento sin cuantía).

2.5. Inscripción en Registro Mercantil.

La disolución de la sociedad de capital se inscribirá en el Registro Mercantil. El registrador mercantil remitirá de oficio, de forma telemática y sin coste adicional alguno, la inscripción de la disolución al Boletín Oficial del Registro Mercantil para su publicación.

2.6. Registro Contable.

Por lo expuesto en apartados anteriores, podemos concluir a los efectos de este apartado que, la disolución de una sociedad, **no implica el registro de un asiento contable**; realmente es un acto jurídico previo al proceso de liquidación, que derivará en la desaparición de la misma (si no se reactiva).

2.7. Reactivación.

Posibilidad establecida en el artículo 370 del TRLSC siempre que:

- Haya desaparecido la causa de disolución,
- el patrimonio contable no sea inferior al capital social y,
- no haya comenzado el pago de la cuota de liquidación a los socios.

RECUERDE QUE...

No podrá acordarse la reactivación **en los casos de** disolución de pleno derecho.

Supone la “*vuelta*” a la misma situación de actividad anterior al acuerdo de disolución; es decir, reanuda su actividad en el tráfico jurídico.

El acuerdo de reactivación se adoptará con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos, pudiendo oponerse a este acuerdo los acreedores sociales.

Una vez declarada disuelta la sociedad, y siempre que no habilitemos la opción de la reactivación vista en párrafos anteriores, se abren **tres posibles caminos**:

1. **Compra-venta.** Transmitir la propiedad de la sociedad.
2. **Liquidación.** Cesar la actividad, pagando a acreedores y socios y cerrando definitivamente la empresa.
3. **Concurso de acreedores.** Cuando no se puede hacer frente a los acreedores; esta figura legal puede ser solicitada por los acreedores (concurso forzoso) o por el mismo deudor (concurso voluntario).

El tratamiento realizado en el presente manual está centrado en la segunda de las opciones presentadas, si bien se hacen referencias puntuales a las otras vías comentadas o a particularidades como la comentada en el siguiente párrafo.

SOCIEDAD DEVENIDA IRREGULAR.- Tendrá esta consideración, de acuerdo con el artículo 39 TRLSC, aquella entidad mercantil en que se verifique la voluntad de no ser inscrita en el Registro Mercantil y, en cualquier caso, aquélla donde **transcurrido un año desde el otorgamiento de la escritura** no se haya solicitado su inscripción. En estos casos, el TRLSC (artículo 40) reconoce el derecho del socio a **instar la disolución ante el juez de lo mercantil** del lugar del domicilio social y exigir, previa liquidación del patrimonio social, la cuota correspondiente, que se satisfará, siempre que sea posible, con la restitución de sus aportaciones.

RECUERDE QUE...

No **podrá acordarse la reactivación en los casos de disolución de pleno derecho.**

3. Liquidación



3.1. Régimen Jurídico de la Liquidación.

La normativa reguladora del proceso de liquidación de sociedades tiene **carácter imperativo**, es decir, que ni a través de los estatutos ni por medio de la voluntad social se podrán establecer determinaciones que sean contrarias a la Ley o que supongan exclusiones en la aplicación de la misma. Así, básicamente podemos fundamentarnos en:

PROCESO DE LIQUIDACIÓN	NORMATIVA REGULADORA
Extrajudicial	Artículos 371 a 400 del TRLSC
En concurso de Acreedores	Capítulo II del Título V de la Ley 22/2003, Concursal (Art. 372 TRLSC)
Inscripciones registrales	Artículos 243 a 248 Reglamento del Registro Mercantil (Real Decreto 1784/1996)

NOTA: No se producirá, sin embargo, la liquidación de la sociedad cuando su disolución se haya producido por fusión o por escisión, fenómenos que se regulan ahora en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

3.2. Concepto y apertura del proceso.

Por liquidación de una sociedad podemos entender el conjunto de operaciones realizadas por la sociedad con objeto de convertir en dinero líquido todos sus activos (inmovilizados, existencias, créditos, etc.) y así poder atender el pago de las deudas contraídas con sus acreedores

(préstamos, trabajadores, proveedores comerciales, etc.); a partir de aquí, se repartirá entre los socios (en proporción de las aportaciones realizadas por cada uno de ellos) el patrimonio sobrante, si es que existiera.

No sólo cuando la sociedad se disuelva se va a producir su liquidación, sino que ésta también tendrá lugar cuando se declare la **nulidad de la sociedad**, según dispone el artículo 57 del TRLSC y por las causas establecidas en el artículo 56 del mismo texto normativo.

De acuerdo con el artículo 371 del TRLSC, durante este período, las sociedades **conservan su personalidad jurídica**, pero deben

incluir en su denominación la coletilla “*en liquidación*” para dar a conocer su situación al resto de agentes económicos.

La finalidad de la liquidación según Sentencia de Tribunal Supremo (STS) (Sala Primera) nº 664/2003, de 2 de Julio 2003:



*“La liquidación de la sociedad va dirigida a la determinación de la existencia o inexistencia de un remanente de bienes repartibles entre los socios para, **previa satisfacción de los acreedores sociales**, en su caso, **proceder a su reparto y a la cancelación de los asientos registrales de la sociedad**; las operaciones de liquidación vienen sometidas, en su práctica, a normas de carácter imperativo a las que han de ajustarse los liquidadores, sin*

RECUERDE QUE...

Disolución y liquidación, **cuando la sociedad no tiene deudas que pagar ni créditos que cobrar**, pueden ser simultáneas.

LA DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD ABRE EL PERÍODO DE LIQUIDACIÓN.

que aquéllas queden al arbitrio de éstos, pues tales normas están dadas en función de la protección de los acreedores sociales.”

3.3. Liquidadores.

Con la apertura del período de liquidación, **los administradores cesan** en su cargo, dejan de ser los representantes de la sociedad y **se convierten en LIQUIDADORES**, salvo que los estatutos designen otros o sea la junta general la que nombre unos distintos al aprobar la disolución de la entidad. Estas personas (liquidadores) *serán las encargadas de llevar a cabo este proceso de liquidación y representar a la sociedad, debiendo velar por la integridad del patrimonio social en tanto no sea liquidado y repartido entre los socios.*

RECUERDE QUE...

Los **liquidadores** ejercerán su cargo **por tiempo indefinido**, salvo que los estatutos dispongan otra cosa.

Señalar a este respecto que la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) de 3 de julio de 2017, aclara que lo establecido en el artículo 376.1 del TRLSC según el cual los administradores pasan a ser liquidadores a falta de otra previsión estatutaria, **no operará cuando el administrador único o los administradores estén caducados.**

Si bien hemos comentado que **los administradores** cesarán en su cargo y representación de la entidad, **en ningún momento quedarán liberados de rendir cuentas anteriores** a la apertura del período de liquidación.

*En los casos en los que la disolución hubiera sido consecuencia de la apertura de la fase de **liquidación de la sociedad en concurso de acreedores**, no procederá el nombramiento de los liquidadores.*

Si bien los distintos aspectos que regulan la figura de los liquidadores en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades del Capital, podemos encontrarlos en los artículos 374 a 382, serán los artículos 383 a 390 los que nos muestren las distintas tareas que habrán de ser

desempeñadas durante el proceso de liquidación hasta culminar éste con la obtención del **BALANCE DE LIQUIDACIÓN FINAL** de la sociedad en período de liquidación.



En este sentido, trataremos (en el siguiente apartado) de ampliar el detalle de cada una de estas funciones y procesos a desarrollar por los órganos de liquidación de la entidad, hasta alcanzar uno de los documentos que habrán de ser presentados en la Notaría correspondiente para poder conformar la escritura de extinción de la sociedad: **el BALANCE DE LIQUIDACIÓN FINAL**.

3.4. Proceso de Liquidación.

El conjunto de operaciones que se van a llevar a cabo durante el proceso de liquidación de una sociedad va a depender de muchos factores, como son por ejemplo el número de acreedores, el número de operaciones pendientes de realizar, los créditos existentes, etc. En este sentido, podremos encontrarnos con procesos de liquidación complejos y casi interminables en el tiempo, frente a otros en los que en un mismo acuerdo se determina la disolución y liquidación de la sociedad (por ejemplo, en los casos en que una vez cubiertas las deudas sociales no haya activo neto para repartir entre los socios o éste sea fácilmente realizable como la tesorería).

LAS FUNCIONES DE LOS LIQUIDADORES Y LAS OPERACIONES DE LIQUIDACIÓN CONSTITUYEN UN MISMO “PROCESO LIQUIDATORIO”.

Como ya hemos referido en el proceso anterior, los artículos 383 a 390 del TRLSC se refieren a las operaciones de liquidación, pero en estos preceptos se mezclan por un lado, las operaciones de liquidación y por otro, las funciones que deben realizar los liquidadores, sin que se pueda realizar una clara distinción entre unas y otras. De ahí, que hablemos de **“operaciones que se deben realizar durante el proceso liquidatorio”**.

Recordemos además que durante el período de liquidación la sociedad **deberá seguir cumpliendo con** sus obligaciones fiscales y formales, dicese liquidación y **presentación del Impuesto sobre Sociedades, presentación de Cuentas Anuales en Registro Mercantil, y tributar de acuerdo con el régimen fiscal que le fuese aplicable** en el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros tributos.

3.4.1. Elaborar inventario y balance de situación inicial a fecha de la disolución.

De acuerdo con el artículo 383 del TRLSC, **“en el plazo de tres meses a contar desde la apertura de la liquidación, los liquidadores formularán un inventario y un balance de la sociedad con referencia al día en que se hubiera disuelto”**.

Este balance de situación tendrá como finalidad “resumir” la situación patrimonial de la sociedad, con la idea de determinar la cuota del activo social que deberá repartirse por cada acción/participación a los socios.

Cuando los liquidadores hayan formulado este inventario y balance a fecha de la disolución, como una cuestión meramente formal, habrá de realizarse un **asiento de reapertura** de la contabilidad iniciando todos los pasos necesarios para la liquidación de la misma:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
Cuentas de Activo (Saldo Deudor)	XXX	
a Cuentas de Pasivo y Neto (Saldo Acreedor)		XXX

3.4.2. Concluir operaciones pendientes y realizar nuevas necesarias para la liquidación.

Obligación de los liquidadores reglada en el artículo 384 del TRLSC y que no en pocas ocasiones puede generar “*dificultades interpretativas*”.

La conclusión de operaciones pendientes una vez iniciado el proceso de liquidación requiere de los liquidadores el cumplimiento de decisiones y acciones planificadas previamente y solamente se estaría velando por su cumplimiento.

Ahora bien, en muchas ocasiones puede resultar discutible si ciertos actos u operaciones, por su propia naturaleza, serán necesarios para la liquidación de la sociedad. Aquí será difícil aplicar

DEBEN SER LAS CIRCUNSTANCIAS DE CADA CASO CONCRETO LAS QUE DETERMINEN LA REALIZACIÓN DE “OPERACIONES NECESARIAS PARA LA LIQUIDACIÓN”.

generalidades y deben ser las circunstancias del caso concreto las que determinen la calificación de “*necesarios*”, si bien es cierto que resoluciones como la Resolución Dirección General de Registros y Notariado (DGRN) de 22 de mayo de 2001, que niega la posibilidad de realizar una reducción de capital social con devolución de aportaciones a los socios, serían un claro ejemplo de generalidad aplicable a la mayoría de las liquidaciones de sociedades.

3.4.3. Cobrar créditos y pagar deudas sociales.

Bajo este epígrafe podríamos agrupar operaciones tales como:

- Realizar operaciones comerciales pendientes.
- Percibir créditos y dividendos pasivos acordados al tiempo de iniciarse la liquidación.
- Cobrar de los deudores.
- Pagar a los acreedores.
- Etc.

Éste, que resulta un “paso” aparentemente sencillo, para algunas entidades en la práctica se ha mostrado como un inconveniente en el camino a la formulación y presentación del Balance de Liquidación Final de la entidad.

Recordemos que el Balance de Liquidación, que finalmente habrá de ser presentado en la Notaría correspondiente para la elevación a pública de la escritura de extinción de la

**EL BALANCE DE LIQUIDACIÓN FINAL NO PUEDE
CONTENER CRÉDITOS NI DÉBITOS.**

sociedad, no puede contener créditos ni débitos en su estructura, pues de ser así, **no sería aceptado por el “Notario de turno”**. Cuando el liquidador comienza a cobrar los créditos pendientes, pagar las deudas comerciales, y en

definitiva “*depurar*” los registros existentes en la contabilidad de la empresa, en muchas ocasiones se encuentra con cuentas de clientes, proveedores, acreedores, deudores, etc., que no responden a la imagen fiel de la empresa y contienen saldos que han permanecido invariables durante varios ejercicios o que simplemente no resultan acordes con la realidad empresarial que, llegados a este momento del proceso de liquidación, han de ser eliminados en “*pos*” de elaborar un Balance de Liquidación sin créditos ni débitos.

Así, nos encontramos ante un proceso que no será recogido en un único asiento contable.

La eliminación de **todas y cada una** de las cuentas contables que reflejan estos créditos y débitos (clientes, deudores, proveedores, acreedores, etc.) se irá produciendo en distintos momentos del tiempo a lo largo del proceso de liquidación y, en cada caso, el asiento que origine, puede dar lugar a un beneficio, una pérdida o efecto nulo (ni beneficio ni pérdida).

Normalmente **no resultará necesaria una actualización del valor** de estos activos o pasivos pues, dado su próximo vencimiento, salvo que exista información adicional (por ejemplo sobre algún posible crédito fallido), serán liquidados a lo largo del proceso de liquidación.

Los asientos contables típicos podrían venir dados, dependiendo de la casuística concreta:

A. CRÉDITOS COMERCIALES:

- Cobro de crédito pendiente de un cliente o deudor

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	XXX	
a (430/440) Clientes / Deudores		XXX

- El cliente o deudor no paga definitivamente la cantidad que teníamos pendiente, debiendo recoger la pérdida.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(127-) Resultados de liquidación	XXX	
a (430/440) Clientes / Deudores		XXX

- Caso menos habitual pero en el que el cliente o deudor abona una cantidad superior a la que teníamos registrada como pendiente pues se han devengado intereses, recargos, o simplemente se había corregido con un deterioro ya eliminado, etc., debiendo recoger además, el beneficio derivado de la operación reflejada.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(57-) Tesorería	XXX	
	a (430/440) Clientes / Deudores	XXX
	a (127) Resultados de Liquidación	XXX

Como puede observarse en los asientos contables presentados, en la partida "**Resultados de Liquidación (127)**" (cuenta que no existe en el PGC como tal) habremos de recoger, en este caso, los **BENEFICIOS O PÉRDIDAS** obtenidas consecuencia de la liquidación de las cuentas de crédito (en los casos anteriormente presentados) que "se van dando de baja" en la liquidación de la sociedad.

Realmente podría elegirse esta cuenta, que se utilizaría como un "**cajón de sastre**" para **recoger tanto los beneficios como las pérdidas originadas por el proceso de liquidación**, o bien por contra, utilizar las propias cuentas de gastos e ingresos previstas en el Plan General Contable (PGC) que posteriormente deberán ser cerradas o liquidadas con la cuenta de pérdidas y ganancias de regularización

Por ejemplo, en el primer registro contable presentado en la página anterior sería adecuada la cuenta **(650) Pérdidas de créditos comerciales incobrables**, para el caso de que no podamos cobrar definitivamente ese crédito pendiente.

Utilizamos una numeración alternativa, por ejemplo, "**(127) Resultados de Liquidación**" si bien cada profesional puede personalizar ésta "a su gusto", no obstante en la práctica contable, o bien se habilita una subcuenta de la cuenta "(129-) Resultados de liquidación", o

bien, se elige una numeración distinta, por ejemplo, "**(127) Resultados de liquidación**" para diferenciar unos resultados (los de la actividad) de los otros (los originados consecuencia del proceso de liquidación).

Desde www.supercontable.com nos decantamos por esta última opción.

B.DÉBITOS COMERCIALES:

Habríamos de registrar los asientos de libro diario en el mismo sentido expresado en el apartado anterior de créditos comerciales, si bien en este punto nos interesa resaltar que, la *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*, considera cumplido el objetivo de imagen fiel del patrimonio en liquidación, al **valorar el pasivo, con carácter general, por su coste amortizado, evitando que la ausencia de recursos para cancelar las obligaciones de la empresa interfiera en la valoración de las deudas, salvo que antes de aprobarse el balance final de la liquidación y la correspondiente extinción de la sociedad se produzca su cancelación en virtud de un acuerdo con los acreedores;** al mismo tiempo el nuevo escenario (proceso de liquidación de la sociedad) puede traer consigo el **nacimiento de nuevas obligaciones y, en consecuencia, el reconocimiento de la correspondiente deuda o provisión según corresponda.**

LA LIQUIDACIÓN NO TRAE CONSIGO EL VENCIMIENTO DE LAS DEUDAS.

De esta forma, la liquidación no trae consigo el vencimiento de las deudas y, en consecuencia, su exigibilidad se mantendrá diferida en los términos previstos en los respectivos contratos, salvo cuando así lo estipulasen éstos (si fuese este el caso, la deuda debería contabilizarse por el valor en que debería ser reembolsada apareciendo en el pasivo corriente del balance).

Por otro lado, la mencionada Resolución, en relación con los ingresos y gastos de las operaciones pendientes manifiesta que:

"(...) 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», (...)"

Por representar las mismas problemáticas que hemos traído al respecto de los clientes/deudores, en referencia a los proveedores y acreedores comerciales tendríamos:

- Pago de deuda pendiente con un proveedor o acreedor.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(400/410) Proveedores / Acreedores	XXX	
	a (57-) Tesorería	XXX

- Pero puede ocurrir que consecuencia de la liquidación de la sociedad, la eliminación de la deuda implique acuerdos con proveedores para realizar una quita sobre parte de la deuda:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(400/410) Proveedores / Acreedores	XXX	
	a (57-) Tesorería	XXX
	a (127) Resultados de liquidación	XXX

- También puede ocurrir todo lo contrario al caso anterior, es decir, adicionar otros gastos no registrados inicialmente y que se incorporan en la liquidación definitiva (intereses, recargos por devoluciones, etc.) debiendo registrar:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(400/410) Proveedores / Acreedores	XXX	
(127) Resultados de liquidación	XXX	
	a (57-) Tesorería	XXX

Finalizar este apartado haciendo una reflexión para el lector, que por cuestiones evidentes de espacio, adecuación a cada una de las posibles situaciones que pudieran darse en una liquidación y otros condicionantes, no pueden ser desarrolladas con mayor profundidad en el presente trabajo, al respecto del tratamiento contable del resto de partidas (créditos o débitos no comerciales) que aparecen en el balance de situación inicial elaborado a fecha de disolución de la entidad y que habrán de ser “*saldadas o eliminadas*” de nuestros registros contables.

Así:

- Subvenciones.
- Existencias.
- Inversiones.
- Activos por impuesto diferido.
- Pasivos por impuesto diferido.
- Remuneraciones pendientes de pago.
- Periodificaciones (subgrupo 48 y cuentas 567 y 568 del PGC).
- Deterioros.
- Provisiones.
- Otros.

Estarán representadas en partidas contables que habrán de ser **“eliminadas”** en función de la problemática que acontezca en cada caso. Para un mayor desarrollo de todos y cada uno de los asientos de liquidación de partidas contables que, por los motivos expresados, no pueden ser desarrollados en este manual le recomendamos al lector haga un estudio pormenorizado dentro de nuestro **consultor “ASESOR CONTABLE”** de todas y cada una de las partidas del Balance de situación que pudieran tener que ser eliminadas.



Asesor Contable

Archivo Edición Preguntas Respuestas Conclusiones Reglas Recomendaciones Funciones Utilidades

Asesor Contable Super Contable R&P

Liquidación de saldos del balance

Este apartado busca solventar sus dudas en relación al registro contable de las operaciones de liquidación marcadas en el artículo 385 del TRLSC, relacionadas con "(...) percibir los créditos sociales y pagar las deudas sociales (...); así mostramos el registro contable adecuado para las cuentas incluidas en los distintos apartados del Balance de Situación"

ACTIVO	PATRIMONIO NETO Y PASIVO
A) ACTIVO NO CORRIENTE	A) ACTIVO NO CORRIENTE
I. Inmovilizado intangible	A.1) Fondos propios
II. Inmovilizado material	I. Capital
III. Inversiones inmobiliarias	1. Capital escriturado
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a L.P.	2. (Capital no exigido)
V. Inversiones financieras a largo plazo	II. Prima de emisión
VI. Activos por impuesto diferido	III. Reservas
VII. Deudores comerciales no corrientes	IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)
B) ACTIVO CORRIENTE	V. Resultados de ejercicios anteriores
I. Existencias	VI. Otras aportaciones de socios
II. Deudores Comerciales y otras cuentas a cobrar	VII. Resultado del ejercicio
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	VIII. (Dividendo a cuenta)
a) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a largo plazo	A.2) Ajustes en patrimonio neto
b) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a corto plazo	A.3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos
2. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos	B) PASIVO NO CORRIENTE
3. Otros deudores	I. Provisiones a largo plazo
III. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo	II. Deudas a largo plazo
IV. Inversiones financieras a corto plazo	1. Deudas con entidades de crédito
V. Periodificaciones a corto plazo	2. Acreedores por arrendamiento financiero

3.4.4. Registrar contabilidad de liquidación y custodiar libros.

Ya en el desarrollo del apartado anterior hemos **“adelantado”** algunas de las problemáticas contables que pueden surgir en el período de liquidación consecuencia del cobro de créditos y pago de débitos durante este proceso.

Hemos de fundamentar este proceso en el marco de las obligaciones establecidas para los liquidadores dentro de la Ley de Sociedades de Capital, en concreto en su artículo 386 cuando dice:

*“Los liquidadores deberán **llevar la contabilidad** de la sociedad, así como llevar y **custodiar** los libros, la documentación y correspondencia de ésta.”*

A.CONTABILIDAD DE LIQUIDACIÓN:

Pues bien, también serán objeto de registro contable ajustes tales como:

1. **ELIMINAR CUENTAS CONTABLES QUE SE COMPENSAN ENTRE SÍ.** Proceso denominado en la *“jerga contable”* como *“eliminación de cuentas compensadoras”*; el objetivo de esta fase del proceso de liquidación es el de **ajustar el activo contable al activo real de la empresa**, eliminando todas aquellas cuentas *“compensadoras de activo y pasivo”* contra las cuentas a las cuales están compensando.

Ejemplo de este tipo de cuentas compensadoras son las **amortizaciones** de los distintos activos de inmovilizado **y** los **deterioros**. A modo de ejemplo podemos mostrar la eliminación/ajuste de la amortización acumulada de un determinado mobiliario:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(2816) Amortización Acumulada de Mobiliario	XXX	
	a (216) Mobiliario	XXX

2. **REALIZAR/CONVERTIR ACTIVOS DE LA SOCIEDAD.** La realización del activo busca **convertir en dinero líquido** todos los bienes y derechos que forman el patrimonio de la entidad (algunos de ellos ya comentados en el apartado 3.4.3. anterior):

- Inmovilizados.
- Clientes.
- Deudores.
- Créditos a largo y corto plazo.
- Créditos al personal.
- Cantidades pendientes de cobro frente a la Administración.
- Etc.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(2818) Amortización Acumulada de Vehículo	XXX	
(57-) Tesorería	XXX	
a (218) Vehículo		XXX
a (477) H.P. IVA repercutido		XXX
a (771) Beneficios procedentes del inmovilizado mat.		
o		XXX
a (127) Resultados de Liquidación		

Las diferencias entre el valor contable de los activos referidos y su valor de realización aumentarán o disminuirán el patrimonio neto a distribuir entre los socios.

A modo de ejemplo la venta de un vehículo de la empresa en el proceso de liquidación de la entidad, que **genera un beneficio** por lo obtenido respecto de su valor contable sería recogido en la cuenta "(771) Beneficios procedentes del inmovilizado material" o podría ser utilizada una cuenta "cajón de sastre" como mostraremos en el siguiente punto (3). Así:

3. **REGISTRAR GASTOS DE LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD.** En la partida contable "**Resultados de Liquidación (127)**" habremos de recoger, las **PÉRDIDAS** obtenidas consecuencia de la liquidación de las cuentas de activo y pasivo que se van "dando de baja" en la liquidación de la sociedad; pero también podrán ser recogidos los **BENEFICIOS** consecuencia de la realización de los activos, tal y como hemos expresado en el punto anterior (2) donde en vez de utilizar la cuenta "(771) Beneficios procedentes del inmovilizado material", podríamos haber utilizado, con el mismo funcionamiento esta partida "**(127) Resultados de liquidación**"; **de hecho desde nuestro punto de vista es preferible esta opción.**

Además, será la **cuenta habilitada para recoger los gastos** en los que incurra la sociedad consecuencia **de la liquidación** de la misma (pago a liquidadores, gastos de notaría, registro, etc.).

El uso de esta partida contable es potestativo, incluso su numeración no está recogida expresamente en el PGC, por lo que simplemente resulta un **CONSEJO** dado desde www.supercontable.com, sabiendo que siempre pueden ser utilizadas las partidas que respondan a la naturaleza exacta de la operación de liquidación realizada (a modo de ejemplo el pago de los servicios de los liquidadores como profesionales podría venir registrado en la cuenta la cuenta (623) *Servicios de profesionales independientes*).

4. OTROS.

Partidas contables tales como los **activos por impuestos diferidos (entre otras)** que tengamos en nuestra contabilidad habrán ser dados de baja. Así lo establece el texto de la Resolución de 18 de octubre de 2013, del ICAC, cuando dice "*la empresa dará de baja los activos por impuesto diferido salvo que resulte probable que pueda disponerse de ganancias fiscales en la liquidación de la empresa que permitan su aplicación*".

Para un mayor desarrollo de todos y cada uno de los asientos de liquidación, recomendamos al lector haga un estudio pormenorizado dentro de nuestro **consultor**

“**ASESOR CONTABLE**”; todas y cada una de las partidas que necesitan de un registro contable para su ajuste, eliminación y reflejo de la imagen fiel del proceso de liquidación de la sociedad, son tratadas con un mayor grado de detalle.

B. CUSTODIA DE LIBROS:

Los empresarios deben conservar debidamente ordenados los libros contables, tanto los obligados por la legislación mercantil como aquellos otros obligados por la normativa fiscal, así como la correspondencia, documentación y justificantes relacionados con su actividad.

EL EMPRESARIO CONSERVARÁ LOS LIBROS DURANTE 6 AÑOS SALVO OTRO PLAZO ESTABLECIDO EN DISPOSICIONES GENERALES O ESPECIALES.



Cuando una entidad mercantil se encuentra **en proceso de liquidación, la responsabilidad de custodia recae sobre los liquidadores**, al menos durante el período en el que se desarrolle la liquidación. Una vez liquidada y extinguida la sociedad, la norma prevé el depósito de los libros de comercio, la correspondencia, la documentación y los justificantes en el Registro Mercantil (si así se indica en la escritura), en caso contrario serán los liquidadores los que asumirán el deber de conservación de dichos libros y documentos durante el **plazo de 6 años** a contar desde la fecha de asiento de cancelación de la sociedad (último asiento realizado en los libros). Esta obligación de carácter mercantil habremos de entenderla tanto para los libros cuya legalización resulta obligatoria (diario, inventario y cuentas anuales y en su caso, libro de actas, registro de acciones nominativas y de socios), como aquellos otros para los que no existe tal obligación (libro mayor, libro de facturas emitidas, libro de facturas recibidas, libro de bienes de inversión, etc.); al mismo tiempo resultará conveniente la conservación de documentación tal como justificantes bancarios, facturas, etc.

Es el artículo 30 del Código de Comercio (C.C.) el que establece este plazo, que será considerado de prescripción y no de caducidad, pues podría ser interrumpido por la actuación de la Administración Tributaria.

*“2. El cese del empresario en el ejercicio de sus actividades no le exime del deber a que se refiere el párrafo anterior y si hubiese **fallecido recaerá sobre sus herederos.** (...)”. Art. 30.2 C.C.*

Establecido el plazo para la conservación de la documentación con carácter **MERCANTIL**, no podemos terminar este apartado sin hacer una reflexión al respecto de la conservación y custodia de la documentación desde otros ámbitos, sobre todo desde el **ÁMBITO TRIBUTARIO** que en la mayoría de casos es el que más preocupa al responsable de la custodia de los documentos.

Así, son los artículos 66 a 70 de la Ley General Tributaria (LGT) los que establecen que los libros y documentación obligatoria a efectos fiscales, así como los soportes documentales que justifiquen las anotaciones registradas en estos libros (programas y archivos informáticos, justificantes con trascendencia fiscal, etc.), deben ser conservados, al menos, durante el periodo en que la Administración tiene derecho a comprobar e investigar y en consecuencia, a liquidar deuda tributaria. Resumiendo:

CONCEPTO	PRESCRIPCIÓN	NORMATIVA REGULADORA
Liquidar o exigir el pago de deudas tributarias	4 años	Artículo 66 LGT
Comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación	10 años	Artículo 66.bis LGT

Estos **plazos** de prescripción **empezarían a contar desde el último día del plazo voluntario para la presentación de la liquidación o declaración** correspondiente. Ahora bien, aun cuando existe esta fijación temporal concreta y determinada hemos de entender que la obligación de conservación de documentación se puede extender más allá de los plazos referidos pues el derecho de la Administración se ampliará en la medida en la que hagamos uso de esta documentación.

Por ejemplo en el caso de la documentación relacionada con los **inmovilizados deberemos conservar sus facturas de compra durante el tiempo en el que estén siendo amortizados** más los plazos de prescripción establecidos en el cuadro anterior; de igual forma ocurrirá con los **bienes de inversión que puedan ser objeto de regularización** a efectos del IVA, **cinco o diez años** para bienes muebles e inmuebles respectivamente.

CONSEJO

Conserve la documentación como mínimo los 6 años **que requiere la normativa mercantil, sabiendo que la documentación relacionada con bienes inmuebles y compensación de bases fiscales negativas debería ser conservada en algunos casos “de por vida”.**

3.4.5. Enajenar bienes sociales.

Obligación recogida en el artículo 387 del TRLSC que, como ya hemos comentado en el epígrafe 3.4.4. anterior, implicará el registro contable correspondiente.

A modo de ejemplo la venta de maquinaria de la empresa en el proceso de liquidación de la entidad, que **genera pérdidas** por lo obtenido respecto de su valor contable sería recogido en la cuenta "(671) *Pérdidas procedentes del inmovilizado material*" o como ya hemos señalado en otro apartados del manual, nuestra preferencia vendría dada por el uso de la cuenta "**Resultados de Liquidación (127)**":

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(2813) Amortización Acumulada de Maquinaria	XXX	
(57-) Tesorería	XXX	
(127) Resultados de Liquidación	XXX	
		a (213) Maquinaria XXX
		a (477) H.P. IVA repercutido XXX

3.4.6. Informar a los socios.

Los liquidadores harán llegar **periódicamente** a conocimiento de los socios y de los acreedores el estado de la liquidación por los medios que en cada caso se reputen más eficaces.

Si la liquidación se prolongase por un plazo superior al previsto para la aprobación de las cuentas anuales, los liquidadores presentarán a la junta general, dentro de los **seis primeros meses de cada ejercicio**, las cuentas anuales de la sociedad y un informe pormenorizado que permitan apreciar con exactitud el estado de la liquidación. El estado de cuentas presentado por los liquidadores deberá ser inscrito en el Registro Mercantil (artículo 365 RRM) si bien no se exige su publicación en el *"Boletín Oficial del Registro Mercantil"*.

DURANTE EL PROCESO DE LIQUIDACIÓN SUBSISTE LA OBLIGACIÓN DE DEPÓSITO DE CUENTAS ANUALES EN REGISTRO MERCANTIL.

Reseñar también, las cuentas anuales de la empresa en liquidación **no habrán de ser formuladas de forma comparativa con el ejercicio precedente**, es decir, no habría que adaptar las cuentas anuales del ejercicio anterior a los criterios del marco de información financiera de la Resolución de 18 de octubre de 2013 del ICAC.

3.4.7. Elaborar balance de liquidación final.

El balance de liquidación final será el **resultado de todas las operaciones de liquidación** anteriormente relacionadas. Es un documento que pretende por lo tanto que exista un **reflejo contable de la situación patrimonial de la sociedad después de realizadas las operaciones de liquidación**, es decir, una vez realizado el activo y reducidas a líquidas las deudas sociales de la sociedad que no se hayan podido abonar con anterioridad.

Habrà de ser **sometido a la aprobación de la Junta General de socios/accionistas**, junto con un informe completo sobre dichas operaciones y un proyecto de división entre los socios del activo resultante.

El acuerdo aprobatorio de la Junta **podrà ser impugnado, únicamente, por los socios que no hubieren votado a favor** del mismo. En este sentido, si el acuerdo hubiera sido adoptado por unanimidad de todos los socios, no podría ser impugnado, en cuyo caso se procedería de manera inmediata a la división del patrimonio social.

Así la estructura básica del Balance de Liquidación Final, podría ser similar a:

ACTIVO	PATRIMONIO NETO
Inmovilizado Intangible	Capital Social
Inmovilizado Material	Reservas
Existencias	Resultado del Ejercicio
Tesorería	...
TOTAL ACTIVO	TOTAL PATRIMONIO NETO + PASIVO

“En teoría” el balance final debería mostrar solamente las partidas de capital y reservas en el patrimonio de la empresa y tesorería como activo de la misma, siendo este saldo el que se repartiría entre los socios al finalizar la liquidación de la sociedad. Ahora bien, pueden existir distintos activos no dinerarios que sean parte de la adjudicación al socio por su cuota de liquidación.

Recordemos que según el artículo 391.2 del TRLSC, “(...) *Los liquidadores no podrán satisfacer la cuota de liquidación a los socios sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos o sin consignarlo en una entidad de crédito del término municipal en que radique el domicilio social (...)*”.

Resulta **muy importante** resaltar que el balance de liquidación final estará conformado por los fondos propios de la sociedad y el activo resultante del proceso de liquidación, **no** pudiendo **aparecer ni créditos ni débitos (no hay pasivos)**; de aparecer éstos, no sería aceptado por el “Notario de turno” y devolvería la documentación hasta su subsanación.

Comentar bajo este epígrafe para terminar que, aun cuando entendemos podría haber sido incluido igualmente en el apartado dedicado al cobro de débitos o pago de créditos, cabe la posibilidad de que el crédito del "deudor" (o débito de un acreedor) vaya a ser cobrado (pagado) con certeza pero en una fecha posterior a la liquidación de la Sociedad (crédito de la Administración, pendiente de resolución judicial, etc.).

En estos casos, como no deben aparecer créditos ni débitos en el Balance de Liquidación Final, una vez valorado el crédito con el deudor, podríamos llevarlo a tesorería y adjudicar ese dinero (crédito) al socio o socios en la parte que corresponda, que posteriormente lo recibirá/n.

Ahora bien, hay que tener mucho cuidado con esta posibilidad en la práctica, pues una vez disuelta y liquidada la sociedad, no existirán cuentas corrientes donde cobrar esas cantidades y si las hubiese podrían existir problemas para disponer de ese dinero pues la sociedad ya no existe. Para evitar esta situación, es conveniente en la escritura de extinción societaria reflejar que dicho crédito se transmite al socio (o liquidador) y que dicho socio se subroga en la posición de la entidad como acreedor del deudor que corresponda por el importe pendiente de cobro.

EL BALANCE DE LIQUIDACIÓN FINAL NO PUEDE CONTENER NI CRÉDITOS NI DÉBITOS.

3.5. Reparto del Haber Social entre los Socios.

El patrimonio neto obtenido del proceso de liquidación será repartido entre los socios de acuerdo a su **cuota de liquidación**. Así, podríamos definir ésta como la **valoración de la participación que en el activo neto resultante de la liquidación de la sociedad corresponde a cada uno de los socios**.

La cuota de liquidación correspondiente a cada socio será **proporcional a su participación** en el capital social, salvo que en los estatutos sociales se hubiese dispuesto otra cosa. Si hemos de puntualizar que en las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, si todas las acciones no se hubiesen liberado en la misma proporción, **se restituirá en primer**



término a los accionistas que hubiesen desembolsado mayores cantidades el exceso sobre la aportación del que hubiese desembolsado menos y el resto se distribuirá entre los accionistas en proporción al importe nominal de sus acciones.

Antes de realizar el reparto de la cuota han debido cumplirse **dos requisitos**:

1. Haber **transcurrido el plazo para impugnar** el acuerdo sin que ningún socio haya ejercitado la acción, o bien habiéndola ejercitado que haya recaído sentencia firme que la desestime; y,
2. Haber **satisfecho a los acreedores** el importe de sus créditos o haber procedido a su consignación.

Los estatutos podrán establecer en favor de alguno o varios socios el derecho a que la cuota resultante de la liquidación les sea satisfecha mediante la restitución de las aportaciones no dinerarias realizadas o mediante la entrega de otros bienes sociales (*por el valor real al tiempo de aprobarse el proyecto de división*).

**LA DIVISIÓN DEL PATRIMONIO SOCIAL
EXTINGUE LA RELACIÓN SOCIO-SOCIEDAD.**

En este caso, los liquidadores deberán enajenar primero los demás bienes sociales y si, una vez satisfechos los

acreedores, el activo resultante fuere insuficiente para satisfacer a todos los socios su cuota de liquidación, los socios con derecho a percibirla en especie deberán pagar previamente en dinero a los demás socios la diferencia que corresponda.

De las fases establecidas, puede derivarse un asiento que buscará dar cierre a las cuentas de Neto y Activo que todavía se encuentran "vivas" en nuestra contabilidad. El asiento de cierre, de una forma genérica podría venir dado por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(---) Cuentas de Patrimonio Neto	XXX	
(127) Rdos de Liquidación (si es saldo acreedor)	XXX	
a (---) Accionistas / socios, cuenta de liquidación		XXX
a (127) Rdos de Liquidación (si es saldo deudor)		XXX

Observemos que en la cuenta **(---) Accionistas/Socios, cuenta de liquidación**, tendríamos el haber social que habrá de distribuirse entre los accionistas/socios de la entidad. Simplemente habremos de realizar el cálculo de la cuota de participación de cada socio en el haber social para poder realizar la distribución de forma adecuada.

Si un **socio no se personase al cobro** de su cuota de liquidación en el término de los **noventa días** siguientes al acuerdo de pago, ésta **se consignará en la caja General de Depósitos**, a disposición de sus legítimos dueños.

Si bien el procedimiento aquí contemplado es de general aplicación, hemos de decir que existen particularidades en el proceso de adjudicación de haber social dependiendo del tipo de entidades, sobre todo en los casos de sociedades de capital riesgo, sociedades de garantía recíproca y cooperativas.

El proceso de liquidación finaliza cuando se pagan las deudas de la sociedad y se reparte el haber social restante entre los socios. Ahora bien, para su extinción todavía habrán de realizarse una serie de formalidades que pongan fin a la personalidad jurídica de la entidad; formalidades que presentamos en los siguientes apartados del manual.

3.6. Plazo para finalizar el Proceso de Liquidación.

A priori, no hay establecido un plazo concreto para las operaciones de liquidación y reparto del patrimonio social, ahora bien en las sociedades de capital si existe un **máximo tres años desde la apertura de la liquidación para la aprobación por la junta general del balance final de liquidación**. Pasados los tres años, cualquier socio o persona con interés legítimo podrá solicitar del juez de lo mercantil del domicilio social la sustitución de los liquidadores.

Al mismo tiempo hemos de conocer que la Ley marca el plazo de **dos meses para poder impugnar el acuerdo y balance final de liquidación** por los socios que no hubieran votado a favor del mismo (artículo 390 TRLSC).

Super Contable

UN CONTABLE

Presentar las
CUENTAS ANUALES
y la **MEMORIA PYME**
2017
es ahora **MÁS FÁCIL**

Compruébalo GRATIS

3.7. Caso Práctico Global.

EJEMPLO

La sociedad Supercontable.com, SL atraviesa una situación difícil, por lo que, ante la alta probabilidad de incurrir en impagos en un futuro cercano, decide cesar su actividad y disolverse.

Supercontable.com, SL, a 1 de enero de 2018 presenta el siguiente balance:

ACTIVO		PATRIMONIO NETO	
(211) Construcciones	80.000	(100) Capital Social	6.000
(213) Maquinaria	30.000	(112) Reserva Legal	1.200
(216) Mobiliario	11.100	(113) Reserva Voluntaria	12.000
(218) Elementos de Transporte	15.850	(121) Rdos de ejercicios anteriores	- 6.500
(220) Inversiones Terrenos y B. nat.	60.000	(129) Resultado del ejercicio	10.000
(2811) A.A. Construcciones	- 27.300	PASIVO	
(2813) A.A. Maquinaria	- 15.800	(170) Deudas L/P Ent. Crédito	93.300
(2816) A.A. Mobiliario	- 3.200	(400) Proveedores	35.000
(2818) A.A. Elementos Transporte	- 7.600	(410) Acreedores	14.850
(2913) Deterioro Valor Maquinaria	- 700	(4752) HP Acreedora por IS	3.750
(300) Mercaderías	15.000	(476) OSSA	7.250
(390) Deterioro Valor Mercaderías	- 1.100	(520) Deudas C/P Ent. Crédito	22.800
(430) Clientes	33.500	(527) Intereses C/P Ent. Crédito	5.900
(436) Clientes de dudoso cobro	2.300		
(440) Deudores	1.200		
(490) Det. Valor créditos clientes	- 1.250		
(572) Bancos c/c	13.550		
TOTAL ACTIVO	205.550	TOTAL PN + PASIVO	205.550

REALIZAR LOS REGISTROS CONTABLES RELACIONADOS CON LA DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD.

De cara a realizar la liquidación y el cálculo del haber social Supercontable.com lleva a cabo las siguientes operaciones a lo largo del año 2018:

- 1) Se paga, a través de la cuenta bancaria, la cuota correspondiente al Impuesto sobre Sociedades y la deuda contraída frente a la Seguridad Social.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4752) H.P. Acreedora por IS	3.750	
(476) O.S.S.A.	7.250	
a (572) Bancos c/c		11.000

- 2) Se distribuye el Resultado del ejercicio destinando una parte a compensar deudas de ejercicios anteriores. El resto se manda a reservas voluntarias.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(129) Resultado del Ejercicio	3.750	
a (121) Resultados negativos de ejercicios anteriores		6.500
a (113) Reservas voluntarias		3.500

- 3) El 1 de mayo de 2018 vende la maquinaria por 15.000 euros que son ingresados en la cuenta corriente. La amortización correspondiente a los cuatro meses de 2018 asciende a 550 euros.
- Por la amortización de los cuatro meses de 2018:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(127) Resultados de Liquidación	550	
a (2813) A.A. Maquinaria		550

- 4) Se cobra el 75% del crédito con clientes. Finalmente los clientes de dudoso cobro resultan incobrables.
- Por el cobro de los clientes:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	25.125	
(490) Deterioro de valor de créditos comerciales clientes	1.250	
(127) Resultados de Liquidación	7.125	
a (430) Clientes		33.500

- Por las pérdidas originadas por los clientes de dudoso cobro incobrables:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(127) Resultados de Liquidación	2.300	
a (436) Clientes de dudoso cobro		2.300

5) Supercontable.com consigue cobrar la totalidad de la cuenta deudores.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	1.200	
a (440) Deudores		1.200

6) Se paga mediante la cuenta bancaria todos los importes de proveedores y acreedores, además, se recibe un descuento por parte de los proveedores por pronto pago de 2.800 euros y de un 10% por parte de los acreedores por prestación de servicios.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(400) Proveedores	35.000	
(410) Acreedores por prestación de servicios	14.850	
a (127) Resultados de Liquidación		4.285
(572) Bancos c/c		45.865

7) Se venden todas las mercaderías por 20.000 euros más IVA, cobrándose a través de bancos.

- Por la venta de mercaderías:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	24.200	
a (127) Resultados de Liquidación		20.000
(477) H.P. IVA repercutido		4.200

- Por la regularización de las mercaderías:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(127) Resultados de Liquidación	13.900	
(390) Deterioro de valor de mercaderías	1.100	
a (300) Mercaderías		15.000

8) El terreno, que era una inversión con vistas a futuro, se vende a una inmobiliaria de la zona por 105.000 euros más IVA. El cobro se realiza por la cuenta bancaria de la sociedad.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	127.050	
a (220) Inversiones en terrenos y bienes naturales		60.000
a (477) H.P. IVA repercutido		22.050
a (127) Resultados de Liquidación		45.000

9) El 1 de septiembre se paga la deuda a corto plazo, así como los intereses generados por ésta. El pago se hace a través de bancos. Los intereses generados durante este año ascienden a 1.300 euros.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(520) Deudas C/P con entidades de crédito	22.800	
(527) Intereses C/P de deudas con entidades de crédito	5.900	
(127) Resultados de Liquidación	1.300	
a (572) Bancos c/c		30.000

10) El 15 de septiembre se vende el mobiliario por 3.500 euros, repercutiendo 735 euros en concepto de IVA. La amortización acumulada de lo que va de año asciende a 700 euros. El cobro se recibe en la cuenta bancaria.

- Por la amortización correspondiente a 2018:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(127) Resultados de Liquidación	700	
a (2816) A.A. Mobiliario		700

- Por la venta del mobiliario:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(572) Bancos c/c	4.235	
(2816) A.A. Mobiliario	3.900	
(127) Resultados de Liquidación	3.700	
a (216) Mobiliario		11.100
a (477) H.P. IVA repercutido		735

11) El 1 de diciembre se cancela la deuda a largo plazo. En el contrato no existe ninguna cláusula de penalización por la amortización anticipada de la deuda. El pago se hace través de la cuenta bancaria.

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(170) Deudas L/P con entidades de crédito	93.300	
a (572) Bancos c/c		93.300

12) Finalmente, el 31 de diciembre se procede a la liquidación del IVA por las ventas realizadas en la liquidación de la sociedad.

- Por la liquidación del IVA:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(477) H.P. IVA repercutido	30.135	
a (4750) H.P. Acreedora por IVA		30.135

- Por el pago de la liquidación del IVA:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(4750) H.P. Acreedora por IVA	30.135	
a (572) Bancos c/c		30.135

13) Como ya ha liquidado todas sus deudas y la intención es mantener la propiedad del local comercial y del elemento de transporte, liquidamos las cuentas de amortización acumuladas contra las cuentas de activo para obtener el valor real de ambos activos.

La amortización correspondiente al año 2018 de la construcción ha sido de 1.600 euros, mientras que la del elemento de transporte asciende a 1.800 euros.

Entendemos que ya ha pasado el periodo de regularización para los bienes de inversión, por lo que no es necesario realizar ningún ajuste correspondiente al IVA de ambos activos.

- Por la amortización de las construcciones en 2018:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(127) Resultado de la liquidación	1.600	
a (2811) A.A. de Construcciones		1.600

- Por la regularización del valor de las construcciones:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(2811) A.A. de Construcciones	28.900	
a (211) construcciones		28.900

- Por la amortización del elemento de transporte en 2018:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(127) Resultados de Liquidación	1.800	
a (2818) A.A. de Elementos de Transporte		1.800

- Por la regularización del valor del elemento de transporte:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(2818) A.A. de Elementos de Transporte	9.400	
a (218) Elementos de Transporte		9.400

De acuerdo con el **artículo 390.1** del TRLSC, los liquidadores, una vez concluidas las operaciones de liquidación, someterán a la aprobación de la junta general un balance final, un informe completo sobre dichas operaciones y un proyecto de división entre los socios del activo resultante.

El balance de liquidación final estará conformado por los fondos propios de la sociedad y el activo resultante del proceso de liquidación.

De esta forma el patrimonio social se dividirá de acuerdo a lo establecido en los estatutos o, en su defecto, normas fijadas por la junta general de accionistas/socios; teniendo en cuenta:

- **Artículo 391.2 TRLSC.** "Los liquidadores no podrán satisfacer la cuota de liquidación a los socios sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos o sin consignarlo en una entidad de crédito del término municipal en que radique el domicilio social.
- **Artículo 392.1 TRLSC.** "Salvo disposición contraria de los estatutos sociales, la cuota de liquidación correspondiente a cada socio será proporcional a su participación en el capital social.

Una vez realizadas todas las operaciones de liquidación Supercontable.com, SL presenta el siguiente balance de liquidación:

ACTIVO		PATRIMONIO NETO	
(211) Construcciones	51.100	(100) Capital Social	6.000
(218) Elementos de Transporte	6.450	(112) Reserva Legal	1.200
(572) Bancos c/c	3.510	(113) Reserva Voluntaria	15.500
		(127) Resultado de la liquidación	38.360
		PASIVO	
TOTAL ACTIVO	61.060	TOTAL PN + PASIVO	61.060

Las cuentas anuales de la empresa en liquidación no habrán de ser formuladas de forma comparativa con el ejercicio precedente, es decir, no habrá que adaptar las cuentas anuales del ejercicio anterior a los criterios del marco de información financiera de la Resolución de 18 de octubre de 2013.

Será en la memoria donde deba detallarse la excepcionalidad de las actuaciones realizadas bajo el marco de una "empresa en liquidación"; dicho de otra forma, de acuerdo a la referida Resolución, en la nota relativa a los "Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre", se informará de los hechos o condiciones que a juicio de la dirección originan que no pueda aplicarse el principio de empresa en funcionamiento, junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera preceptivo cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Además en la memoria habrá de informarse sobre el desarrollo del proceso de liquidación de la estimación de los valores de liquidación de los activos.

En cuanto al reparto del patrimonio de la empresa, el **artículo 393.2** del TRLSC establece:

"(...) Los estatutos podrán establecer en favor de alguno o varios socios el derecho a que la cuota resultante de la liquidación les sea satisfecha mediante la restitución de las aportaciones no dinerarias realizadas o mediante la entrega de otros bienes sociales, si subsistieren en el patrimonio social, que serán apreciadas en su valor real al tiempo de aprobarse el proyecto de división entre los socios del activo resultante.

En este caso, los liquidadores deberán enajenar primero los demás bienes sociales y si, una vez satisfechos los acreedores, el activo resultante fuere insuficiente para satisfacer a todos los socios su cuota de liquidación, los socios con derecho a percibirla en especie deberán pagar previamente en dinero a los demás

socios la diferencia que corresponda (...)".

De las fases establecidas, puede derivarse un asiento que buscará dar cierre a las cuentas de Neto y Activo que todavía se encuentran "vivas" en nuestra contabilidad. El asiento a realizar viene dado por:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(100) Capital social	6.000	
(112) Reserva legal	1.200	
(113) Reservas voluntarias	15.500	
(127) Resultados de Liquidación	38.360	
a (---) Socios, cuenta de liquidación		61.060

Para terminar, el **artículo 394** del TRLSC dictamina:

" (...) 1. Transcurrido el término para impugnar el balance final de liquidación sin que contra él se hayan formulado reclamaciones o firme la sentencia que las hubiese resuelto, se procederá al pago de la cuota de liquidación a los socios. Cuando existan créditos no vencidos se asegurará previamente el pago. Las cuotas de liquidación no reclamadas en el término de los noventa días siguientes al acuerdo de pago se consignarán en la caja General de Depósitos, a disposición de sus legítimos dueños (...)".

En este sentido, el asiento a realizar dará cierre a los últimos saldos de las cuentas existentes o "vivas" que se encuentre en nuestra contabilidad. El asiento a realizar es:

REGISTRO DIARIO – CUENTAS CONTABLES	DEBE	HABER
(---) Socios, cuenta de liquidación	61.060	
a (211) Construcciones		51.100
a (218) Elementos de Transporte		6.450
a (572) Bancos c/c		3.510

Este debería ser el último asiento que registramos en la contabilidad.

4. Extinción



4.1. Escritura Pública de Extinción de la Sociedad.

Como dejábamos apuntado a la finalización del epígrafe anterior, una vez realizado el abono del pasivo de la sociedad y repartido entre los socios el activo neto resultante del proceso de liquidación, desde el punto de vista material se considera que la sociedad está extinguida.

Sin embargo, en la práctica, deberán cumplirse, una serie de requisitos de carácter formal para que la sociedad quede total y definitivamente extinguida.



El primero de esos requisitos o pasos de carácter formal es el **otorgamiento de escritura pública de extinción de la sociedad por los liquidadores** (artículo 395 del TRLSC) ante un Notario público; para “dar este paso” previamente han debido ser cubiertas las etapas marcadas hasta este punto del manual, debiendo incorporar a la escritura el balance final de liquidación y la relación de socios, con expresión de su identidad y de la cuota de liquidación que a cada uno corresponde.

En la escritura de extinción deberán expresarse las siguientes circunstancias:

- a) Los liquidadores deberán manifestar que ha transcurrido el plazo para la impugnación del acuerdo aprobatorio del balance final, sin que se hayan formulado impugnaciones o, en caso contrario, que ha alcanzado firmeza la sentencia que las resuelve.
- b) Deberán manifestar también que se ha procedido al pago de los acreedores o a la consignación de los créditos.
- c) Finalmente se deberá manifestar en la escritura que se ha satisfecho a los socios la cuota resultante de la liquidación o que se ha consignado su importe (esta consignación debe realizarse en una entidad de crédito correspondiente al domicilio social).

Además, a la escritura pública se incorporarán:

- a) Balance de liquidación final.
- b) Acuerdo de aprobación de balance de liquidación final.
- c) La relación de los socios con su identidad y el valor de la cuota de liquidación que le corresponde a cada uno.

4.2. Pago del ITP y AJD de los Socios.

Los socios adjudicatarios del haber social que reciban su cuota de liquidación serán, como beneficiarios de los activos que les correspondan, los obligados a liquidar y pagar por este beneficio el Impuesto sobre Operaciones Societarias.

Hemos de recordar que este impuesto es una modalidad del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que grava, entre otras, la disolución y liquidación de sociedades y otras entidades que persigan fines lucrativos.

RECUERDE QUE...

El tipo de gravamen de Operaciones Societarias es un 1% (Art. 26 RDL 1/1993, de 24 de Septiembre).

Ahora bien, **si** en la adjudicación de los bienes a los socios dentro del reparto del haber social, **existen excesos de adjudicación, este exceso sobre la participación del socio se liquidará por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.**

Así podemos comprobarlo en el posicionamiento de la Dirección General Tributos (DGT) cuando en su **Consulta Vinculante V0353-13 de 7 de febrero**, concluye:

*“(...) Primera. La disolución y liquidación de una sociedad con la adjudicación a los socios de los inmuebles que constituyen su activo es una **operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD**, cuyos sujetos pasivos serán los socios por los bienes y derechos recibidos. La base imponible para cada socio será el valor real de los bienes y derechos adjudicados, que podrá ser comprobado por la Administración Tributaria, y el tipo de gravamen será el 1 por 100.*

*Segunda. En caso de producirse un **exceso de adjudicación**, además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo anteriormente expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, con arreglo al artículo 7.2.B), pues a pesar de la incompatibilidad entre las modalidades del impuesto en relación a la adjudicación a los socios de los bienes y derechos del patrimonio social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos por un valor superior al que corresponda a su participación (...).”*

En distintos apartados del presente manual ya hemos comentado que el mismo pretende ser una guía en los pasos necesarios para la disolución y liquidación (extrajudicial) de sociedades mercantiles, principalmente sociedades de responsabilidad limitada, por lo que

MODELO
600

en algunos de estos apartados pueden existir particularidades según el tipo de empresa que no hayan sido contemplados. En este apartado por ejemplo, podríamos excepcionar a lo comentado el caso de **las comunidades de bienes**. Éstas en general si realizan actividades económicas liquidarán también la modalidad de Operaciones Societarias por cada comunero, pero si no realizaron actividad económica, sino que solo estaban constituidas por la existencia un bien en común, habrá de liquidar la modalidad de Actos jurídicos Documentados. Además sí en la adjudicación de los bienes a los comuneros existen excesos de adjudicación, este exceso sobre la participación del comunero se liquidará por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Los socios dispondrán de **treinta días hábiles** a partir del otorgamiento de la escritura pública para liquidar este impuesto en la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma donde se encuentre domiciliada la empresa. Se utilizará el **Modelo 600**.

4.3. Inscripción de Extinción en Registro Mercantil y Cancelación de Asientos.

Para terminar con los aspectos formales que extinguirán la personalidad jurídica de la entidad, el liquidador habrá de solicitar al Registro Mercantil Provincial correspondiente, **la inscripción de la escritura pública de extinción** de la sociedad y de la cancelación de todos los asientos relativos a la sociedad.

En la inscripción, se transcribirá:

- El balance final de liquidación.
- Se hará constar la identidad de los socios y el valor de la cuota de liquidación que corresponda a cada uno haciendo constar que quedan cancelados todos los asientos relativos a la sociedad; es conveniente acompañar copia del Impuesto de Operaciones Societarias liquidado previamente por los socios como medio probatorio del hecho.

Además debe acompañarse:

- La propia escritura pública de extinción de la sociedad.
- Resguardo de la provisión de fondos por gastos de publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil (BORME)

Esta inscripción en el Registro Mercantil tiene como efecto inmediato el cierre registral, es decir, **a partir de ese momento ya no será posible inscribir**

documento alguno, ni realizar legalización ni depósito de cuentas, porque en ese acto se habrá presentado el balance de liquidación final.

Es obligatorio publicar esta inscripción en el Boletín Oficial del Registro Mercantil (BORME).

LA INSCRIPCIÓN SUPONE LA PÉRDIDA DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA DE LA SOCIEDAD.

La **inscripción** de la escritura de extinción de la sociedad habrá de realizarse dentro del **MES siguiente al otorgamiento** de la misma.

5. Baja ante la Administración Tributaria y Otros.



5.1. Certificado Digital (revocación/renovación).

Comenzamos este epígrafe tratando una cuestión que puede parecer menor pero que a efectos prácticos se va a revelar (en la mayoría de los casos) como muy importante.

En el momento producirse la inscripción de la extinción de la sociedad en el Registro Mercantil, el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España (CORPME) notificará a las entidades expedidoras de certificados digitales (por ejemplo La Fábrica Nacional de Moneda y Timbre Real Casa de la Moneda – FNMT-RCM -) la extinción de la entidad, procediendo esta entidad, en los casos de que se disponga de un certificado de Administrador único o solidario, a la **revocación automática** del mismo.

En el caso de la FNMT-RCM, suelen enviar un correo electrónico de advertencia al respecto de la revocación. En la práctica se ha podido comprobar que existe un período de tiempo de **aproximadamente diez días** (*práctica actual no reglada*) entre la fecha en que el correo electrónico es enviado y el momento en que se produce la inhabilitación efectiva del certificado por lo que, por ejemplo, aquellas entidades que debieran presentar algún tipo de declaración o autoliquidación a la AEAT tendrán “ese

RECUERDE QUE...

Revocar un **certificado es** anular su validez antes de la fecha **de caducidad que consta en el mismo.**

estrecho margen temporal” para hacer efectiva la presentación con el certificado o firma digital que tenían hasta la fecha.

Inhabilitado el certificado digital, si el liquidador debiere presentar algún tipo de documentación como la referida en el párrafo anterior, habrá de solicitar un nuevo certificado de representación de persona jurídica ante la entidad expedidora que corresponda.

5.2. Comunicación de extinción a la AEAT.

5.2.1. Baja del Censo de Empresarios (Modelo 036).

En el plazo de **UN MES** desde la inscripción de la extinción en el Registro Mercantil habrá de solicitarse a la Agencia Tributaria baja de la entidad del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. Así habrá de marcar la **casilla 150** del modelo 036 **“Baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores”** y en la **casilla 151** marcar la opción **“Disolución y liquidación”** justificando la causa de la baja; al tiempo habremos de marcar la **fecha efectiva de la baja** que coincidirá con la inscripción en el Registro Mercantil.

MODELO
036

C) Baja	
150 <input checked="" type="checkbox"/> Baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.	151 Causa <input type="text" value="Disolución y Liquidación"/>
	Fecha efectiva de la baja 152 4 / 4 / 2018
Lugar, fecha y firma	
Lugar SALAMANCA	Firma Firmado D./Dª.: LUIS CANO CANO
Fecha 06/04/2018	
Firma en calidad de	
Representante	

Las entidades mercantiles tendrán la obligación de realizar esta formalidad de forma electrónica a través de la SEDE electrónica de la AEAT acompañando a la propia solicitud (Modelo 036):

- Escritura pública que acredite la extinción.
- Certificación de la cancelación definitiva de los correspondientes asientos en el Registro Mercantil Provincial.

5.2.2. Baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas (Modelo 840).

Este trámite solamente **tendrán que realizarlo los contribuyentes con obligación de tributar** por este impuesto, es decir, que no estén exentos; debiendo realizarse en el **plazo de UN MES** desde el día en que cesa la actividad.

En este sentido, no tendrán que solicitar la baja al estar exentos de tributación:

- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, sociedades civiles y entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, siempre que tengan **un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros**.
- Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.
- Empresarios individuales.

Las entidades mercantiles tendrá la obligación de realizar esta formalidad de forma electrónica a través de la SEDE electrónica de la AEAT en el **Modelo 840**; ahora bien, cuando la gestión censal del impuesto esté delegada en alguna entidad local, las declaraciones se presentarán en la entidad que tiene delegada dicha gestión, de acuerdo al modelo que la propia entidad tenga aprobado *“para estos menesteres”*.

5.3. Liquidación de Impuestos Pendientes.

Puede ocurrir, que en el momento de producirse la extinción de la sociedad todavía estén pendientes de presentar y liquidar determinadas obligaciones tributarias cuyo plazo de presentación voluntaria no hubiese comenzado: impuestos trimestrales o mensuales, declaraciones resúmenes anuales pendientes, etc., de carácter periódico o consecuencia del proceso de extinción.

Recordemos que la propia extinción de la sociedad conlleva el pago de impuestos:

RECUERDE:

“Renovar” o tener vigente el certificado digital con representación de persona jurídica para estos trámites.

- **Liquidación del impuesto sobre sociedades.-** En los **25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la fecha de cese.**
- **Impuesto sobre el Valor Añadido.-** Ocurrirá en los casos en que la cuota de liquidación se satisfaga mediante la transferencia de bienes al patrimonio de los socios.
- **Otros.**

5.4. Comunicación de cese ante otros Organismos.

En este apartado hemos dado una especial importancia a los pasos que hemos de dar para formalizar el cese de la actividad ante la Administración Tributaria, pero no hemos de olvidar que la sociedad puede tener obligaciones de carácter laboral, social, etc., que aun cuando las estamos apuntando con carácter residual en este epígrafe, debieran haberse formalizado en algún caso durante el proceso de liquidación.

Así, a modo de ejemplo:

- **EXTINCIÓN DE LOS CONTRATOS DE TRABAJO.-** En caso de extinción de la personalidad jurídica de la empresa (contratante), se seguirán los trámites previstos en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores (ET), correspondientes al procedimiento de despido colectivo (en empresas con 6 trabajadores o más) o el procedimiento de despidos individuales por causas objetivas (en empresas con menos de 6 trabajadores) recogido en el artículo 53 ET.
- **BAJA DE TRABAJADORES CONTRATADOS.-** Habrá de comunicarse (mediante Modelo TA2/S a través del Sistema RED) la baja de los trabajadores a la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) en los **tres días naturales** siguientes a aquel en que se produzca el cese.
- **BAJA DE CÓDIGO CUENTA DE COTIZACIÓN.-** Comunicar (mediante Modelo TA.7 a través del Sistema RED) la extinción de la empresa a la TGSS en **los tres días naturales** siguientes a aquel en que se produzca el cese; deberá acompañar el documento

acreditativo de la identidad del titular de la empresa o persona que presenta la solicitud.

- **COMUNICACIÓN DEL CIERRE DEL CENTRO DE TRABAJO.-** Comunicar, **mediante escrito**, ante la autoridad laboral competente correspondiente de la Comunidad Autónoma, el cierre del centro de trabajo donde se produzca el cese de actividad, en los tres días naturales siguientes a aquel en que se produzca el cese.

- **BAJA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE AUTÓNOMOS (RETA).-** Comunicar a la Dirección provincial de la TGSS o en su Administración (mediante Modelo TA.0521) la baja de los socios trabajadores y/o administradores de las sociedades con la obligación de alta en el RETA por este motivo, siempre que no tengan otra actividad paralela por la que deban cotizar en dicho régimen.
La comunicación deberá realizarse en los **tres días naturales** siguientes a aquel en que se produzca el cese, debiendo acompañar a la **solicitud el documento identificativo del titular y el modelo 036 de AEAT** acreditativo del cese de la actividad de la empresa.

- **OTROS.-** Comunicar ceses que pudieran ser obligatorias dependiendo de la actividad realizada.

6. Responsabilidad de Socios y Administradores.

Simplymente apuntar en este apartado, sin realizar un desarrollo exhaustivo de la problemática de la “Responsabilidad de los Administradores o Socios” para el cual emplazamos al lector al uso de los servicios recogidos en nuestra plataforma de consultoría, que a efectos del contenido desarrollado en el presente manual, la responsabilidad de socios, administradores y liquidadores podríamos estudiarla en dos situaciones diferenciadas:

Super Contable
.com

6.1. Responsabilidad en el proceso de Disolución.

Como ya hemos apuntado a lo largo de este manual, una vez producida alguna de las causas de disolución previstas en la Ley o en los estatutos (excepto aquellas que producen la disolución automática de la sociedad de pleno derecho), es necesario un acuerdo de la Junta General, en el cual se constate la existencia de la causa de disolución a los efectos de su remoción o bien que se acuerde la disolución.

EN SOCIEDADES INSOLVENTES EL ADMINISTRADOR DISPONE DE 2 MESES PARA CONVOCAR JUNTA GENERAL Y QUE ÉSTA INSTE EL CONCURSO.

Pues bien, los administradores de la sociedad **deberán convocar la Junta General**, bien a iniciativa propia o bien a instancia o petición de cualquiera de los socios, en el plazo de dos meses a partir del momento en que tuvieron conocimiento de la causa que puede motivar la disolución de la entidad. Pero no solo eso, en caso de que la Junta no se celebrara, el acuerdo fuese contrario a la disolución o no pudiera ser alcanzado, los administradores están **obligados a instar la disolución judicial en el plazo de dos meses** a contar desde la fecha prevista para la celebración de la Junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la Junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución o no se hubiera adoptado.

Una vez hechas estas precisiones en cuanto a las obligaciones de los administradores que aquí interesan, si se produjese el **incumplimiento** de las mismas, **los administradores serán responsables solidarios por todas de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución**, conforme a lo establecido en el artículo 367 del TRLSC.

De igual forma **responderán** los administradores que **no soliciten, si procede, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses** a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución.

6.2. Responsabilidad por deudas sobrevenidas tras extinción.

A este respecto cabe traer a este trabajo las palabras del Tribunal Supremo cuando establece que *“(...) la definitiva desaparición de la sociedad sólo se producirá cuando la cancelación responda a la situación real; o sea, cuando la sociedad haya sido liquidada en forma y no haya dejado acreedores insatisfechos, socios sin pagar ni patrimonio sin repartir (...) la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles no concluye con la formalización de las operaciones liquidatorias, sino cuando se agotan todas sus relaciones jurídicas, debiendo, mientras, responder de las obligaciones antiguas no extinguidas y de las obligaciones sobrevenidas (...)”*.

En este sentido, el artículo 399 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades del Capital, establece que **los antiguos socios responderán solidariamente de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación**, entendiendo esta responsabilidad sin perjuicio de la responsabilidad que pudieran tener los liquidadores de la entidad.

Como hemos comentado en anteriores apartados, en algunos casos, serán las mismas personas que en su momento ejercían de administradores de la entidad extinguida.

Sirva para terminar este trabajo apuntar que la complejidad de los procesos señalados, el carácter de las operaciones descritas y las formalidades que deben realizarse obligatoriamente, en gran medida, dependerán de las características de la empresa y de sus circunstancias patrimoniales; en este sentido, el presente manual pretende ser una guía básica para el seguimiento y desarrollo de las principales fases y obligaciones que debe afrontar una mercantil sin desarrollar en algunos casos las particularidades que pudieran tener algunas de ellas, (sociedades anónimas, comanditarias, etc.).

Javier Gómez (01/04/2018) – www.supercontable.com

Super Contable

UN CONTABLE

Presentar las
CUENTAS ANUALES
y la **MEMORIA PYME**
2017
es ahora **MÁS FÁCIL**

Compruébalo GRATIS

7. ANEXO NORMATIVO

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

TÍTULO II

La constitución de las sociedades de capital

(...)

CAPÍTULO V

La nulidad de la sociedad

Artículo 56. Causas de nulidad.

1. Una vez inscrita la sociedad, la acción de nulidad sólo podrá ejercitarse por las siguientes causas:

a) Por no haber concurrido en el acto constitutivo la voluntad efectiva de, al menos, dos socios fundadores, en el caso de pluralidad de éstos o del socio fundador cuando se trate de sociedad unipersonal.

b) Por la incapacidad de todos los socios fundadores.

c) Por no expresarse en la escritura de constitución las aportaciones de los socios.

d) Por no expresarse en los estatutos la denominación de la sociedad.

e) Por no expresarse en los estatutos el objeto social o ser éste ilícito o contrario al orden público.

f) Por no expresarse en los estatutos la cifra del capital social.

g) Por no haberse desembolsado íntegramente el capital social, en las sociedades de responsabilidad limitada; y por no haberse realizado el desembolso mínimo exigido por la ley, en las sociedades anónimas.

2. Fuera de los casos enunciados en el apartado anterior no podrá declararse la inexistencia ni la nulidad de la sociedad ni tampoco declararse su anulación.

Artículo 57. Efectos de la declaración de nulidad.

1. La sentencia que declare la nulidad de la sociedad abre su liquidación, que se seguirá por el procedimiento previsto en la presente ley para los casos de disolución.

2. La nulidad no afectará a la validez de las obligaciones o de los créditos de la sociedad frente a terceros, ni a la de los contraídos por éstos frente a la sociedad, sometiéndose unas y otros al régimen propio de la liquidación.

3. En las sociedades de responsabilidad limitada, cuando la sociedad sea declarada nula por no haberse desembolsado íntegramente el capital social, los socios estarán obligados a desembolsar la parte que hubiera quedado pendiente. En las sociedades anónimas, cuando el pago a terceros de las obligaciones contraídas por la sociedad declarada nula así lo exija, los socios estarán obligados a desembolsar la parte que hubiera quedado pendiente.

(...)

TÍTULO X

Disolución y liquidación

CAPÍTULO I

La disolución

Sección 1ª. Disolución de pleno derecho

Artículo 360. Disolución de pleno derecho.

1. Las sociedades de capital se disolverán de pleno derecho en los siguientes casos:

a) Por el transcurso del término de duración fijado en los estatutos, a no ser que con anterioridad hubiera sido expresamente prorrogada e inscrita la prórroga en el Registro Mercantil.

b) Por el transcurso de un año desde la adopción del acuerdo de reducción del capital social por debajo del mínimo legal como consecuencia del cumplimiento de una ley, si no se hubiere inscrito en el Registro Mercantil la transformación o la disolución de la sociedad, o el aumento del capital social hasta una cantidad igual o superior al mínimo legal.

Transcurrido un año sin que se hubiere inscrito la transformación o la disolución de la sociedad o el aumento de su capital, los administradores responderán personal y solidariamente entre sí y con la sociedad de las deudas sociales.

2. El registrador, de oficio o a instancia de cualquier interesado, hará constar la disolución de pleno derecho en la hoja abierta a la sociedad.

Artículo 361. Disolución y concurso.

1. La declaración de concurso de la sociedad de capital no constituirá, por sí sola, causa de disolución.

2. La apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores producirá la disolución de pleno derecho de la sociedad.

En tal caso, el juez del concurso hará constar la disolución en la resolución de apertura de la fase de liquidación del concurso.

Sección 2ª. Disolución por constatación de la existencia de causa legal o estatutaria

Artículo 362. Disolución por constatación de la existencia de causa legal o estatutaria.

Las sociedades de capital se disolverán por la existencia de causa legal o estatutaria debidamente constatada por la junta general o por resolución judicial.

Artículo 363. Causas de disolución.

1. La sociedad de capital deberá disolverse:

a) Por el cese en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social. En particular, se entenderá que se ha producido el cese tras un período de inactividad superior a un año.

b) Por la conclusión de la empresa que constituya su objeto.

c) Por la imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social.

d) Por la paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible su funcionamiento.

e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.

f) Por reducción del capital social por debajo del mínimo legal, que no sea consecuencia del cumplimiento de una ley.

g) Porque el valor nominal de las participaciones sociales sin voto o de las acciones sin voto excediera de la mitad del capital social desembolsado y no se restableciera la proporción en el plazo de dos años.

h) Por cualquier otra causa establecida en los estatutos.

2. La sociedad comanditaria por acciones deberá disolverse también por fallecimiento, cese, incapacidad o apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores de todos los socios colectivos, salvo que en el plazo de seis meses y mediante modificación de los estatutos se incorpore algún socio colectivo o se acuerde la transformación de la sociedad en otro tipo social.

Artículo 364. Acuerdo de disolución.

En los casos previstos en el artículo anterior, la disolución de la sociedad requerirá acuerdo de la junta general adoptado con la mayoría ordinaria establecida para las sociedades de responsabilidad limitada en el artículo 198, y con el quórum de constitución y las mayorías establecidas para las sociedades anónimas en los artículos 193 y 201.

Artículo 365. Deber de convocatoria.

1. Los administradores deberán convocar la junta general en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo de disolución o, si la sociedad fuera insolvente, ésta inste el concurso.

Cualquier socio podrá solicitar de los administradores la convocatoria si, a su juicio, concurriera alguna causa de disolución o la sociedad fuera insolvente.

2. La junta general podrá adoptar el acuerdo de disolución o, si constare en el orden del día, aquél o aquéllos que sean necesarios para la remoción de la causa.

Artículo 366. Disolución judicial.

1. Si la junta no fuera convocada, no se celebrara, o no adoptara alguno de los acuerdos previstos en el artículo anterior, cualquier interesado podrá instar la disolución de la sociedad ante el juez de lo mercantil del domicilio social. La solicitud de disolución judicial deberá dirigirse contra la sociedad.

2. Los administradores están obligados a solicitar la disolución judicial de la sociedad cuando el acuerdo social fuese contrario a la disolución o no pudiera ser logrado.

La solicitud habrá de formularse en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución o no se hubiera adoptado.

Artículo 367. Responsabilidad solidaria de los administradores.

1. Responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento

de la causa legal de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución.

2. En estos casos las obligaciones sociales reclamadas se presumirán de fecha posterior al acaecimiento de la causa legal de disolución de la sociedad, salvo que los administradores acrediten que son de fecha anterior.

Sección 3ª. Disolución por mero acuerdo de la junta general

Artículo 368. Disolución por mero acuerdo de la junta general.

La sociedad de capital podrá disolverse por mero acuerdo de la junta general adoptado con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos.

Sección 4ª. Disposiciones comunes

Artículo 369. Publicidad de la disolución.

La disolución de la sociedad se inscribirá en el Registro Mercantil. El registrador mercantil remitirá de oficio, de forma telemática y sin coste adicional alguno, la inscripción de la disolución al "Boletín Oficial del Registro Mercantil" para su publicación.

Artículo 370. Reactivación de la sociedad disuelta.

1. La junta general podrá acordar el retorno de la sociedad disuelta a la vida activa siempre que haya desaparecido la causa de disolución, el patrimonio contable no sea inferior al capital social y no haya comenzado el pago de la cuota de liquidación a los socios. No podrá acordarse la reactivación en los casos de disolución de pleno derecho.

2. El acuerdo de reactivación se adoptará con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos.

3. El socio que no vote a favor de la reactivación tiene derecho a separarse de la sociedad.

4. Los acreedores sociales podrán oponerse al acuerdo de reactivación, en las mismas condiciones y con los mismos efectos previstos en la ley para el caso de reducción del capital.

CAPÍTULO II

La liquidación

Sección 1ª. Disposiciones generales

Artículo 371. Sociedad en liquidación.

1. La disolución de la sociedad abre el período de liquidación.

2. La sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza. Durante ese tiempo deberá añadir a su denominación la expresión «en liquidación».

3. Durante el período de liquidación se observarán las disposiciones de los estatutos en cuanto a la convocatoria y reunión de las juntas generales de socios, a las que darán cuenta los liquidadores de la marcha de la liquidación para que acuerden lo que convenga al interés común, y continuarán aplicándose a la sociedad las demás normas previstas en esta ley que no sean incompatibles con las establecidas en este capítulo.

Artículo 372. Especialidad de la liquidación concursal.

En caso de apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores de la sociedad, la liquidación se realizará conforme a lo establecido en el capítulo II del título V de la Ley Concursal.

Artículo 373. Intervención del Gobierno en las sociedades anónimas.

1. Cuando el Gobierno, a instancia de accionistas que representen, al menos, la quinta parte del capital social, o del personal de la empresa, juzgase conveniente para la economía nacional o para el interés social la continuación de la sociedad anónima, podrá acordarlo así por real decreto, en que se concretará la forma en que ésta habrá de subsistir y las compensaciones que, al ser expropiados de su derecho, han de recibir los accionistas.

2. En todo caso, el real decreto reservará a los accionistas, reunidos en junta general, el derecho a prorrogar la vida de la sociedad y a continuar la explotación de la empresa, siempre que el acuerdo se adopte dentro del plazo de tres meses, a contar de la publicación del real decreto.

Sección 2ª. Los liquidadores

Artículo 374. Cese de los administradores.

1. Con la apertura del período de liquidación cesarán en su cargo los administradores, extinguiéndose el poder de representación.

2. Los antiguos administradores, si fuesen requeridos, deberán prestar su colaboración para la práctica de las operaciones de liquidación.

Artículo 375. Los liquidadores.

1. Con la apertura del período de liquidación los liquidadores asumirán las funciones establecidas en esta ley, debiendo velar por la integridad del patrimonio social en tanto no sea liquidado y repartido entre los socios.

2. Serán de aplicación a los liquidadores las normas establecidas para los administradores que no se opongan a lo dispuesto en este capítulo.

Artículo 376. Nombramiento de liquidadores.

1. Salvo disposición contraria de los estatutos o, en su defecto, en caso de nombramiento de los liquidadores por la junta general de socios que acuerde la disolución de la sociedad, quienes fueren administradores al

tiempo de la disolución de la sociedad quedarán convertidos en liquidadores.

2. En los casos en los que la disolución hubiera sido consecuencia de la apertura de la fase de liquidación de la sociedad en concurso de acreedores, no procederá el nombramiento de los liquidadores.

Artículo 377. Cobertura de vacantes.

1. En caso de fallecimiento o de cese del liquidador único, de todos los liquidadores solidarios, de alguno de los liquidadores que actúen conjuntamente, o de la mayoría de los liquidadores que actúen colegiadamente, sin que existan suplentes, cualquier socio o persona con interés legítimo podrá solicitar del Secretario judicial o Registrador mercantil del domicilio social la convocatoria de junta general para el nombramiento de los liquidadores. Además, cualquiera de los liquidadores que permanezcan en el ejercicio del cargo podrá convocar la junta general con ese único objeto.

2. Cuando la junta convocada de acuerdo con el apartado anterior no proceda al nombramiento de liquidadores, cualquier interesado podrá solicitar su designación al Secretario judicial o Registrador mercantil del domicilio social.

3. La solicitud dirigida al Registrador mercantil se tramitará de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil. La instada ante el Secretario judicial seguirá los trámites establecidos en la legislación de jurisdicción voluntaria.

4. La resolución por la que se acuerde o rechace el nombramiento, será recurrible ante el Juez de lo Mercantil.

Artículo 378. Duración del cargo.

Salvo disposición contraria de los estatutos, los liquidadores ejercerán su cargo por tiempo indefinido.

Artículo 380. Separación de los liquidadores.

1. La separación de los liquidadores designados por la junta general, podrá ser acordada por la misma aun cuando no conste en el orden del día. Si los liquidadores hubieran sido designados en los estatutos sociales, el acuerdo deberá ser adoptado con los requisitos de mayoría y, en el caso de sociedades anónimas, de quórum, establecidos para la modificación de los estatutos.

Los liquidadores de la sociedad anónima podrán también ser separados por decisión del Secretario judicial o Registrador mercantil del domicilio social, mediante justa causa, a petición de accionistas que representen la vigésima parte del capital social.

2. La separación de los liquidadores nombrados por el Secretario judicial o por Registrador mercantil sólo podrá ser decidida por aquél que los hubiera nombrado, a solicitud fundada de quien acredite interés legítimo.

3. La resolución que se dicte sobre la separación de los liquidadores será recurrible ante el Juez de lo Mercantil.

Artículo 381. Interventores.

1. En caso de liquidación de sociedades anónimas, los accionistas que representen la vigésima parte del capital social podrán solicitar del Secretario judicial o del Registrador mercantil del domicilio social la designación de un interventor que fiscalice las operaciones de liquidación.

Si la sociedad hubiera emitido y tuviera en circulación obligaciones, también podrá nombrar un interventor el sindicato de obligacionistas.

2. La solicitud dirigida al Registrador mercantil se tramitará de acuerdo a lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil. La instada ante el Secretario judicial seguirá los trámites establecidos en la legislación de jurisdicción voluntaria.

3. La resolución por la que se acuerde o rechace el nombramiento, será recurrible ante el Juez de lo Mercantil.

Artículo 382. Intervención pública en la liquidación de la sociedad anónima.

En las sociedades anónimas, cuando el patrimonio que haya de ser objeto de liquidación y división sea cuantioso, estén repartidas entre gran número de tenedores las acciones o las obligaciones, o la importancia de la liquidación por cualquier otra causa lo justifique, podrá el Gobierno designar persona que se encargue de intervenir y presidir la liquidación de la sociedad y de velar por el cumplimiento de las leyes y del estatuto social.

Sección 3ª. Las operaciones de liquidación**Artículo 383. Deber inicial de los liquidadores.**

En el plazo de tres meses a contar desde la apertura de la liquidación, los liquidadores formularán un inventario y un balance de la sociedad con referencia al día en que se hubiera disuelto.

Artículo 384. Operaciones sociales.

A los liquidadores corresponde concluir las operaciones pendientes y realizar las nuevas que sean necesarias para la liquidación de la sociedad.

Artículo 385. Cobro de los créditos y pago de las deudas sociales.

1. A los liquidadores corresponde percibir los créditos sociales y pagar las deudas sociales.

2. En las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, los liquidadores deberán percibir los desembolsos pendientes que estuviesen acordados al tiempo de iniciarse la liquidación. También podrán exigir otros desembolsos pendientes hasta completar el importe nominal de las acciones en la cuantía necesaria para satisfacer a los acreedores.

Artículo 386. Deberes de llevanza de la contabilidad y de conservación.

Los liquidadores deberán llevar la contabilidad de la sociedad, así como llevar y

custodiar los libros, la documentación y correspondencia de ésta.

Artículo 387. Deber de enajenación de bienes sociales.

Los liquidadores deberán enajenar los bienes sociales.

Artículo 388. Deber de información a los socios.

1. Los liquidadores harán llegar periódicamente a conocimiento de los socios y de los acreedores el estado de la liquidación por los medios que en cada caso se reputen más eficaces.

2. Si la liquidación se prolongase por un plazo superior al previsto para la aprobación de las cuentas anuales, los liquidadores presentarán a la junta general, dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, las cuentas anuales de la sociedad y un informe pormenorizado que permitan apreciar con exactitud el estado de la liquidación.

Artículo 389. Sustitución de los liquidadores por duración excesiva de la liquidación.

1. Transcurridos tres años desde la apertura de la liquidación sin que se haya sometido a la aprobación de la junta general el balance final de liquidación, cualquier socio o persona con interés legítimo podrá solicitar del Secretario judicial o Registrador mercantil del domicilio social la separación de los liquidadores.

2. El Secretario judicial o Registrador mercantil, previa audiencia de los liquidadores, acordará la separación si no existiere causa que justifique la dilación y nombrará liquidadores a la persona o personas que tenga por conveniente, fijando su régimen de actuación.

3. La resolución que se dicte sobre la revocación del auditor será recurrible ante el Juez de lo Mercantil.

Artículo 390. Balance final de liquidación.

1. Concluidas las operaciones de liquidación, los liquidadores someterán a la aprobación de la junta general un balance final, un informe completo sobre dichas operaciones y un proyecto de división entre los socios del activo resultante.

2. El acuerdo aprobatorio podrá ser impugnado por los socios que no hubieran votado a favor del mismo, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha de su adopción. Al admitir la demanda de impugnación, el juez acordará de oficio la anotación preventiva de la misma en el Registro Mercantil.

Sección 4ª. La división del patrimonio social

Artículo 391. División del patrimonio social.

1. La división del patrimonio resultante de la liquidación se practicará con arreglo a las normas que se hubiesen establecido en los estatutos o, en su defecto, a las fijadas por la junta general.

2. Los liquidadores no podrán satisfacer la cuota de liquidación a los socios sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos o sin consignarlo en una entidad de crédito del término municipal en que radique el domicilio social.

Artículo 392. El derecho a la cuota de liquidación.

1. Salvo disposición contraria de los estatutos sociales, la cuota de liquidación correspondiente a cada socio será proporcional a su participación en el capital social.

2. En las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, si todas las acciones no se hubiesen liberado en la misma proporción, se restituirá en primer término a los accionistas que hubiesen desembolsado mayores cantidades el exceso sobre la aportación del que hubiese desembolsado menos y el resto se distribuirá entre los accionistas en proporción al importe nominal de sus acciones.

Artículo 393. Contenido del derecho a la cuota de liquidación.

1. Salvo acuerdo unánime de los socios, éstos tendrán derecho a percibir en dinero la cuota resultante de la liquidación.

2. Los estatutos podrán establecer en favor de alguno o varios socios el derecho a que la cuota resultante de la liquidación les sea satisfecha mediante la restitución de las aportaciones no dinerarias realizadas o mediante la entrega de otros bienes sociales, si subsistieren en el patrimonio social, que serán apreciadas en su valor real al tiempo de aprobarse el proyecto de división entre los socios del activo resultante.

En este caso, los liquidadores deberán enajenar primero los demás bienes sociales y si, una vez satisfechos los acreedores, el activo resultante fuere insuficiente para satisfacer a todos los socios su cuota de liquidación, los socios con derecho a percibirla en especie deberán pagar previamente en dinero a los demás socios la diferencia que corresponda.

Artículo 394. El pago de la cuota de liquidación.

1. Transcurrido el término para impugnar el balance final de liquidación sin que contra él se hayan formulado reclamaciones o firme la sentencia que las hubiese resuelto, se procederá al pago de la cuota de liquidación a los socios. Cuando existan créditos no vencidos se asegurará previamente el pago.

2. Las cuotas de liquidación no reclamadas en el término de los noventa días siguientes al acuerdo de pago se consignarán en la caja General de Depósitos, a disposición de sus legítimos dueños.

Sección 5ª. La extinción de la sociedad

Artículo 395. Escritura pública de extinción de la sociedad.

1. Los liquidadores otorgarán escritura pública de extinción de la sociedad que contendrá las siguientes manifestaciones:

a) Que ha transcurrido el plazo para la impugnación del acuerdo de aprobación del balance final sin que se hayan formulado impugnaciones o que ha alcanzado firmeza la sentencia que las hubiera resuelto.

b) Que se ha procedido al pago de los acreedores o a la consignación de sus créditos.

c) Que se ha satisfecho a los socios la cuota de liquidación o consignado su importe.

2. A la escritura pública se incorporarán el balance final de liquidación y la relación de los socios, en la que conste su identidad y el valor de la cuota de liquidación que les hubiere correspondido a cada uno.

Artículo 396. Cancelación de los asientos registrales.

1. La escritura pública de extinción se inscribirá en el Registro Mercantil.

2. En la inscripción se transcribirá el balance final de liquidación y se hará constar la identidad de los socios y el valor de la cuota de liquidación que hubiere correspondido a cada uno de ellos, y se expresará que quedan cancelados todos los asientos relativos a la sociedad.

3. Los liquidadores depositarán en el Registro Mercantil los libros y documentos de la sociedad extinguida.

Artículo 397. Exigencia de responsabilidad a los liquidadores tras la cancelación de la sociedad.

Los liquidadores serán responsables ante los socios y los acreedores de cualquier perjuicio que les hubiesen causado con dolo o culpa en el desempeño de su cargo.

Sección 6ª. Activo y pasivo sobrevenidos

Artículo 398. Activo sobrevenido.

1. Cancelados los asientos relativos a la sociedad, si aparecieran bienes sociales los liquidadores deberán adjudicar a los antiguos socios la cuota adicional que les corresponda,

previa conversión de los bienes en dinero cuando fuere necesario.

2. Transcurridos seis meses desde que los liquidadores fueren requeridos para dar cumplimiento a lo establecido en el apartado anterior, sin que hubieren adjudicado a los antiguos socios la cuota adicional, o en caso de defecto de liquidadores, cualquier interesado podrá solicitar del juez del último domicilio social el nombramiento de persona que los sustituya en el cumplimiento de sus funciones.

Artículo 399. Pasivo sobrevenido.

1. Los antiguos socios responderán solidariamente de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación.

2. La responsabilidad de los socios se entiende sin perjuicio de la responsabilidad de los liquidadores.

Artículo 400. Formalización de actos jurídicos tras la cancelación de la sociedad.

1. Para el cumplimiento de requisitos de forma relativos a actos jurídicos anteriores a la cancelación de los asientos de la sociedad, o cuando fuere necesario, los antiguos liquidadores podrán formalizar actos jurídicos en nombre de la sociedad extinguida con posterioridad a la cancelación registral de ésta.

2. En defecto de liquidadores, cualquier interesado podrá solicitar la formalización por el juez del domicilio que hubiere tenido la sociedad.

TÍTULO II

De la inscripción de los empresarios y sus actos

(...)

CAPÍTULO VIII

De la disolución y liquidación de sociedades y del cierre de la hoja registral

Sección 1ª. De la disolución de sociedades y de su reactivación

Artículo 238. Disolución de pleno derecho.

1. El Registrador, de oficio, cuando deba practicar algún asiento en la hoja abierta a la sociedad o se hubiera solicitado certificación, o a instancia de cualquier interesado, extenderá una nota al margen de la última inscripción, expresando que la sociedad ha quedado disuelta, en los siguientes casos:

1.º Cuando hubiera transcurrido el plazo de duración de la sociedad.

2.º Cuando hubiera transcurrido un año desde la adopción del acuerdo de reducción del capital de la sociedad anónima, de responsabilidad limitada o comanditaria por acciones por debajo del mínimo establecido por la Ley como consecuencia del cumplimiento de una norma legal, sin que se hubiere inscrito la transformación o la disolución de la sociedad o el aumento del capital social.

3.º Cuando hubiera transcurrido un año desde la fecha del reembolso o de la consignación de la cantidad

correspondiente al socio separado o excluido de sociedad de responsabilidad limitada, con reducción del capital por debajo del mínimo legal, sin que se hubiera inscrito la transformación o la disolución de la sociedad o el aumento del capital social.

2. En los casos a que se refiere el apartado anterior, el Registrador extenderá una nota al margen de la inscripción del nombramiento de los administradores, expresando que han cesado en su cargo.

Si los administradores quedasen convertidos en liquidadores por establecerlo así la Ley o los estatutos sociales, el Registrador lo hará constar en el correspondiente asiento.

3. En caso de disolución por transcurso del término, la prórroga de la sociedad no producirá efectos si el acuerdo correspondiente se presentase en el Registro Mercantil una vez transcurrido el plazo de duración de la sociedad.

Artículo 239. Título inscribible.

1. La inscripción de la disolución de las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones por causa legal o estatutaria distinta del mero transcurso del tiempo de duración de la sociedad, se practicará en virtud de escritura pública o testimonio judicial de la sentencia firme por la que se hubiera declarado la disolución de la sociedad.

2. La inscripción de la disolución de las sociedades colectivas y comanditarias simples se practicará en virtud de testimonio judicial de la sentencia firme por la que se hubiera declarado la disolución de la sociedad o en virtud de escritura pública, otorgada por todos los socios colectivos. En cuanto a los socios comanditarios, se estará a lo dispuesto en la escritura social.

3. En caso de quiebra de la sociedad o de cualquiera de los socios colectivos, la inscripción se practicará en virtud de testimonio de la resolución judicial firme que declare la quiebra.

4. En caso de muerte o declaración judicial de fallecimiento de un socio colectivo, la inscripción se practicará en virtud de instancia a la que se acompañará el certificado del Registro Civil o testimonio judicial del auto correspondiente.

Artículo 240. Circunstancias de la inscripción.

En la inscripción de la disolución se harán constar, además de las circunstancias generales, la causa que la determina, el cese de los administradores, las personas encargadas de la liquidación en los términos previstos en el artículo 243 y las normas que, en su caso, hubiere acordado la Junta general o la asamblea de socios para la liquidación y división del haber social.

Artículo 241. Anotación preventiva de demanda de disolución de la sociedad.

Podrá practicarse anotación preventiva de la demanda de disolución judicial de la sociedad en los términos previstos en los artículos 155 y 156 de este Reglamento.

Artículo 242. Reactivación de la sociedad disuelta.

1. La inscripción de la reactivación de la sociedad disuelta se practicará en virtud de la escritura pública que documente el acuerdo de reactivación.

2. Para su inscripción en el Registro Mercantil, en la escritura se harán constar, además de las circunstancias generales, las siguientes:

1.^a La manifestación de los otorgantes de que, en su caso, ha

desaparecido la causa de disolución que motivó el acuerdo respectivo y que no ha comenzado el pago de la cuota de liquidación a los socios. Si la sociedad fuera anónima, de responsabilidad limitada o comanditaria por acciones, se hará constar, además, que el patrimonio contable no es inferior al capital social.

2.^a La fecha de publicación del acuerdo de reactivación en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil» o la de la comunicación escrita a cada uno de los socios que no hayan votado a favor del acuerdo, si éste diese lugar al derecho de separación.

3.^a La declaración de los otorgantes sobre la inexistencia de oposición por parte de los acreedores y obligacionistas o, en su caso, la identidad de quienes se hubiesen opuesto, el importe de su crédito y las garantías que hubiese prestado la sociedad.

4.^a El nombramiento de los administradores y el cese de los liquidadores.

Sección 2^a. De la liquidación de sociedades y del cierre de su hoja registral

Artículo 243. Nombramiento de liquidadores.

1. En la inscripción del nombramiento de los liquidadores, que podrá ser simultáneo o posterior a la disolución, se hará constar su identidad y el modo en que han de ejercitar sus facultades. En el caso de sociedad de responsabilidad limitada, quienes fueren administradores al tiempo de la disolución quedarán convertidos en liquidadores, salvo que se hubieren designado otros en los estatutos sociales o que, al acordar la disolución, los designe la Junta general.

2. El nombramiento de liquidadores sin fijación de plazo se entenderá efectuado por todo el período de liquidación.

Artículo 244. Nombramiento de interventor.

En la inscripción del nombramiento del interventor a que se refiere el artículo 269 de la Ley de Sociedades Anónimas se hará constar su identidad, expresando las circunstancias de su designación.

Artículo 245. Título inscribible.

El nombramiento de liquidadores o interventores se inscribirá en virtud de cualquiera de los títulos previstos para la inscripción de los administradores o en virtud de testimonio judicial de la sentencia firme por la que se hubieren nombrado. Queda a salvo el caso previsto por el artículo 238.

Artículo 246. Cesión global del activo y del pasivo.

1. Cuando exista cesión global del activo y del pasivo, la cesión se hará constar en escritura pública otorgada por la sociedad cedente y por el cesionario o cesionarios.

2. En la inscripción de la cesión global se harán constar, además de las circunstancias generales, las siguientes:

1.^a La fecha de publicación del acuerdo de cesión en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil» y en un diario de gran circulación en el lugar del domicilio social. En el anuncio se hará constar el derecho de los acreedores de la sociedad cedente y de los acreedores del cesionario o cesionarios a obtener el texto íntegro del acuerdo de cesión, así como el derecho de dichos acreedores a oponerse a la cesión en el plazo de un mes.

2.^a La declaración de la sociedad cedente sobre la inexistencia de oposición en el plazo antes indicado por parte de los acreedores y obligacionistas o, en su caso, la identidad de quienes se hubiesen opuesto, el importe de su crédito y las garantías que hubiere prestado el cesionario.

Artículo 247. Cancelación de los asientos registrales de la sociedad.

1. Si la sociedad extinguida fuera colectiva o comanditaria simple, se presentará en el Registro la correspondiente escritura pública en la que conste la manifestación de los liquidadores de que se han cumplido las disposiciones legales y estatutarias.

A la escritura se incorporará el balance final de liquidación y la relación de los socios, en la que conste su identidad y el valor de la cuota de liquidación que les hubiera correspondido a cada uno.

2. Si la sociedad extinguida fuera anónima, de responsabilidad limitada o comanditaria por acciones, se presentará en el Registro la correspondiente escritura pública en la que consten las siguientes manifestaciones de los liquidadores:

1.^a Que el balance final de liquidación ha sido aprobado por la Junta general. Si la sociedad extinguida fuera de responsabilidad limitada, los liquidadores deberán manifestar que también han sido aprobados el informe completo sobre las operaciones de liquidación y el proyecto de división entre los socios del activo resultante. Si la sociedad extinguida fuera anónima o comanditaria por acciones, en la escritura pública se hará constar, además, que ha sido publicado el balance final de liquidación en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil» y en uno de los diarios de mayor circulación en el lugar del domicilio social, acreditando la fecha de las respectivas publicaciones.

2.^a Que ha transcurrido el plazo para impugnarlo, sin que contra él se hayan formulado reclamaciones, o que ha alcanzado firmeza la sentencia que las hubiere resuelto.

3.^a Que se ha procedido a la satisfacción de los acreedores o a la consignación o aseguramiento de sus créditos, con expresión del nombre de los

acreedores pendientes de satisfacción y del importe de las cantidades consignadas y de las aseguradas, así como la entidad en que se hubieran consignado y la que hubiera asegurado el pago de los créditos no vencidos.

4.^a Que se ha procedido al reparto entre los socios del haber social existente, o que han sido consignadas en depósito, a disposición de sus legítimos dueños las cuotas no reclamadas, con expresión de su importe, y, en su caso, que se ha procedido a la anulación de las acciones.

3. A la escritura se incorporará el balance final de liquidación y, en el caso de sociedad de responsabilidad limitada, la relación de los socios en la que conste su identidad y el valor de la cuota de liquidación que les hubiere correspondido a cada uno. Si la cuota de liquidación se hubiere satisfecho mediante la entrega de otros bienes sociales, se describirán en la escritura, con indicación de sus datos registrales, si los tuvieran, así como el valor de cada uno de ellos.

4. En la inscripción se transcribirá el balance final de liquidación y, en el caso de sociedades de responsabilidad limitada, se hará constar la identidad de los socios y el valor de la cuota de liquidación que hubiere correspondido a cada uno de ellos, expresando que quedan cancelados todos los asientos relativos a la sociedad.

5. Con la escritura se depositarán en el Registro Mercantil los libros de comercio, la correspondencia, la documentación y los justificantes concernientes al tráfico de la sociedad, salvo que en dicha escritura los liquidadores hubieran asumido el deber de conservación de dichos libros y documentos durante el plazo de seis años a contar desde la fecha del asiento de cancelación de la sociedad, o manifestado que la sociedad carece de ellos.

En el caso de depósito de libros y documentos, que deberán relacionarse en

la escritura o en instancia con firma legitimada, el Registrador Mercantil estará obligado a conservarlos durante seis años a contar desde la fecha del asiento de cancelación de la sociedad.

Artículo 248. Activo sobrevenido.

1. En caso de que aparecieran bienes o derechos de sociedad cancelada, los liquidadores otorgarán escritura pública de adjudicación de la cuota adicional a los antiguos socios, que presentarán a inscripción en el Registro Mercantil en el que la sociedad hubiera figurado inscrita.

2. Presentada a inscripción la escritura, el Registrador Mercantil, no obstante la cancelación efectuada, procederá a inscribir el valor de la cuota adicional de liquidación que hubiera correspondido a cada uno de los antiguos socios.

3. En el caso de que el Juez competente hubiere acordado el nombramiento de persona que sustituya a los liquidadores para la conversión en dinero de los bienes y derechos a que se refiere el apartado primero y para la adjudicación de la cuota adicional a los antiguos socios, el Registrador Mercantil, no obstante la cancelación efectuada, procederá a inscribir el nombramiento de dicha persona en virtud de testimonio judicial de la resolución correspondiente

TÍTULO III**De otras funciones
del Registro
Mercantil****(...)****CAPÍTULO III****Del depósito y publicidad de
las cuentas anuales*****Sección 1.ª De la presentación y
depósito de las cuentas anuales*****Artículo 365. Obligaciones de
presentación de las cuentas anuales.**

1. Los administradores de sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, comanditarias por acciones y de garantía recíproca, fondos de pensiones y, en general, cualesquiera otros empresarios que en virtud de disposiciones vigentes vengan obligados a dar publicidad a sus cuentas anuales presentarán éstas para su depósito en el Registro Mercantil de su domicilio, dentro del mes siguiente a su aprobación.

2. Igual obligación incumbe a los liquidadores respecto del estado anual de cuentas de la liquidación.

3. Los demás empresarios inscritos podrán solicitar, con arreglo a las disposiciones del presente Reglamento, el depósito de sus cuentas debidamente formuladas.

**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 el
principio de empresa en
funcionamiento.**

I

La disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Por su parte, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

«Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia.»

Por último, la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las

Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), expresa:

«El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen este texto y, en su caso, las adaptaciones que se aprueben al amparo de lo dispuesto en los apartados anteriores.»

El PGC establece, en su Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), como uno de los principios contables básicos el principio de empresa en funcionamiento, y señala que cuando no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

En particular, la norma de registro y valoración (NRV) 23.^a «Hechos posteriores al cierre del ejercicio» del PGC, establece que las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

Esto es, cuando los administradores de la sociedad o los responsables de la entidad sean conscientes de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederán a revelarlas en el apartado «Bases de presentación de las cuentas anuales» de la memoria.

No obstante, como dispone el propio PGC, si las incertidumbres ponen de manifiesto que no existe una alternativa más realista que aceptar la quiebra del citado principio, en ese apartado se requiere que tal hecho sea objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

A tal efecto, y a modo enunciativo, a continuación se proporcionan ejemplos de hechos o de condiciones de naturaleza financiera, operativa, legales o de otra índole que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la continuidad de la empresa y que los responsables de la empresa deben ponderar.

Financieros: Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo; préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación, o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo; indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores; flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos; ratios financieros clave desfavorables; pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo; atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos; incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores; incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo; cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado; e incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales, entre otros.

Operativos: Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus

actividades; salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución; pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales; dificultades laborales; escasez de suministros importantes; y aparición de un competidor de gran éxito, entre otros.

Legales o de otra índole: Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales; procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer; cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad; catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede mitigarse por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

El objeto de la presente Resolución es aclarar qué criterios se consideran adecuados para formular las cuentas anuales cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, y normalizar con ello el sistema de información contable o marco de información financiera aplicable en estos casos.

A tal efecto, en el seno del ICAC se constituyó un grupo de trabajo con el encargo de elaborar un texto que sirviese

de base para redactar la presente Resolución.

II

La Resolución se divide en seis normas:

Primera. Objetivo y ámbito de aplicación.

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

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

Cuarta. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la empresa en «liquidación».

Quinta. Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas de la empresa en «liquidación».

Sexta. Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

El alcance de la presente Resolución se limita a fijar el marco de información necesario, ante la quiebra del citado principio, para cumplir con la obligación de formular las cuentas anuales en los supuestos legales de liquidación, o inmediatamente antes de acordarse la disolución de la sociedad cuando los responsables de formular las cuentas anuales, 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.

No obstante, a priori, las situaciones concretas en las que podría verse afectado el principio de empresa en funcionamiento no se limitan a los supuestos de liquidación societaria; en concreto, a título enunciativo podrían identificarse, entre otras, las siguientes:

- **Debidas al titular jurídico:** fusiones y escisiones, separación de socios, expulsión de socios, causa de disolución por situación de desequilibrio patrimonial, concurso de acreedores y disoluciones y liquidaciones.

- **Debidas a la situación u objeto empresarial:** reconversiones profundas, catástrofes, inactividades de hecho y sociedades de duración limitada.

Dejando al margen el supuesto de liquidación societaria, en los restantes supuestos debidos al titular jurídico, la empresa, como tal, continuará desarrollando su actividad bajo la misma u otra dirección por lo que no cabe hablar en sentido estricto de quiebra del citado principio; por su parte, las especialidades que pudieran plantear las situaciones debidas al objeto empresarial tienen normalmente una respuesta en el marco contable general, como es el caso de las empresas concesionarias o las encargadas de la organización de un evento singular, por lo que también quedan fuera del alcance de esta norma.

En definitiva, los escenarios de «liquidación» que se pueden presentar en la práctica, referidos a la sociedad de capital, son básicamente dos: aquellas situaciones en las que sin haberse acordado la disolución de la empresa, o la apertura de la liquidación en sede concursal, los administradores opinan que no procede seguir manteniendo la hipótesis de empresa en funcionamiento y, aquellos otros en que los citados hitos jurídicos se han producido (acompañados, en la mayoría de las ocasiones, del cese de la actividad empresarial) y, en consecuencia, surge la obligación legal de liquidar el patrimonio de la empresa, realizando el activo y pagando las deudas, para posteriormente, en su caso, repartir la cuota de liquidación resultante entre los socios.

En el primer supuesto, la obligación legal de formular cuentas anuales sigue vigente al cierre del ejercicio; la cuestión

a resolver es cómo formular dichas cuentas.

En el segundo caso, el uso por la norma mercantil de expresiones como la obligación de elaborar «un estado anual de cuentas» o «los estados de la liquidación», ha suscitado un debate doctrinal sobre si, acordada la disolución o la apertura de la liquidación, cabe sostener a efectos mercantiles que subsiste la obligación de formular cuentas anuales en sentido estricto, o si por el contrario el deber de información en ese momento de la vida societaria, cercano a su final, se debería reconducir a mostrar una relación ordenada de los activos y pasivos de la sociedad y de las operaciones tendentes a su liquidación, con el detalle que fuese requerido por la norma mercantil para que un tercero pueda evaluar si las actuaciones que se van desarrollando se ajustan a las normas o reglas que tutelan ese proceso.

En la actualidad, la respuesta a esta pregunta necesariamente tiene que venir precedida de un análisis de la regulación vigente sobre la liquidación incluida en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que a efectos expositivos se denominará liquidación «ordinaria», y de los artículos dedicados a esta misma materia en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC), que para distinguirla de la anterior cabría denominarla como liquidación «concursal».

Así, los artículos 383 y 384 de la LSC establecen lo siguiente:

«Artículo 383. Deber inicial de los liquidadores.

En el plazo de tres meses a contar desde la apertura de la liquidación, los liquidadores formularán un inventario y un balance de la sociedad con referencia al día en que se hubiera disuelto.

Artículo 384. Operaciones sociales.

A los liquidadores corresponde concluir las operaciones pendientes y realizar las nuevas que sean necesarias para la liquidación de la sociedad.»

Adicionalmente, el artículo 386 de la LSC dispone que:

«Los liquidadores deberán llevar la contabilidad de la sociedad, así como llevar y custodiar los libros, la documentación y correspondencia de ésta.»

Por su parte, el artículo 388.2 (en la redacción introducida por la Ley 25/2011, de 1 de agosto) establece:

«Si la liquidación se prolongase por un plazo superior al previsto para la aprobación de las cuentas anuales, los liquidadores presentarán a la junta general, dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, las cuentas anuales de la sociedad y un informe pormenorizado que permitan apreciar con exactitud el estado de la liquidación.»

A mayor abundamiento, el artículo 390.1 dispone que:

«Concluidas las operaciones de liquidación, los liquidadores someterán a la aprobación de la junta general un balance final, un informe completo sobre dichas operaciones y un proyecto de división entre los socios del activo resultante.»

Por último, el artículo 396 de la LSC, expresa:

«Artículo 396. Cancelación de los asientos registrales.

1. La escritura pública de extinción se inscribirá en el Registro Mercantil.

2. En la inscripción se transcribirá el balance final de liquidación y se hará constar la identidad de los socios y el valor de la cuota de liquidación que hubiere correspondido a cada uno de ellos, y se expresará que quedan cancelados todos los asientos relativos a la sociedad.

3. Los liquidadores depositarán en el Registro Mercantil los libros y documentos de la sociedad extinguida.»

El artículo 247 del Reglamento del Registro Mercantil relativo a la cancelación de los asientos registrales de la sociedad, se manifiesta en análogo sentido.

A la vista de la citada regulación mercantil, cabe concluir que una vez declarada la disolución, o acordada la apertura de la liquidación, y aunque ya no se sigan las operaciones habituales de la empresa (aquellas que conformaban su objeto social), deben llevarse a cabo las operaciones tendentes a realizar el activo y cancelar las deudas, así como a repartir el haber resultante entre los propietarios.

Todas estas operaciones deben tener su reflejo en los libros de contabilidad, pues durante el período de liquidación no cesan las obligaciones contables, en particular, la obligación de formular cuentas anuales, al margen de que se adecuen a los fines que se pretenden y que permita un seguimiento cronológico de sus operaciones (artículo 25.1 del Código de Comercio).

Adicionalmente, durante el periodo de liquidación deberán formularse, en su caso, los documentos a que hace referencia el artículo 388.2 indicado anteriormente, sin perjuicio del balance final de liquidación exigido por el artículo 390.1, que desde la perspectiva del Derecho contable podrían calificarse de «extracontables» o ajenos a la regulación contenida en el PGC, que se limita a desarrollar las normas contables para formular las cuentas anuales, entendidas como una unidad, a pesar de que se haya consolidado en la práctica, por motivos de claridad, tomar como referencia el modelo normalizado de presentación del Plan para cumplimentar dichos balances.

Un análisis de la legislación concursal sobre la materia arroja una conclusión similar.

En este sentido, el artículo 147 de la LC señala que:

«Artículo 147. Efectos generales. Remisión.

Durante la fase de liquidación seguirán aplicándose las normas contenidas en el título III de esta Ley en cuanto no se opongan a las específicas del presente capítulo.»

Al amparo de esta remisión, es preciso traer a colación el artículo 46 de la LC, en cuya virtud:

«Artículo 46. Cuentas anuales del deudor.

1. En caso de intervención, subsistirá la obligación legal de los administradores de formular y de someter a auditoría las cuentas anuales, bajo la supervisión de los administradores concursales.

La administración concursal podrá autorizar a los administradores del deudor concursado que el cumplimiento de la obligación legal de formular las cuentas anuales correspondientes al ejercicio anterior a la declaración judicial de concurso se retrase al mes siguiente a la presentación del inventario y de la lista de acreedores. La aprobación de las cuentas deberá realizarse en los tres meses siguientes al vencimiento de dicha prórroga. De ello se dará cuenta al juez del concurso y, si la persona jurídica estuviera obligada a depositar las cuentas anuales, al Registro Mercantil en que figurase inscrita. Efectuada esta comunicación, el retraso del depósito de las cuentas no producirá el cierre de la hoja registral, si se cumplen los plazos para el depósito desde el vencimiento del citado plazo prorrogado de aprobación de las cuentas. En cada uno de los documentos que integran las cuentas anuales se hará mención de la causa legítima del retraso.

2. A petición fundada de la administración concursal, el juez del concurso podrá acordar la revocación del nombramiento del auditor de cuentas de

la persona jurídica deudora y el nombramiento de otro para la verificación de las cuentas anuales.

3. En caso de suspensión, subsistirá la obligación legal de formular y de someter a auditoría las cuentas anuales, correspondiendo tales facultades a los administradores concursales.»

Por último, como regulación específica del citado Capítulo cabría mencionar lo dispuesto en el artículo 152:

«Artículo 152. Informes sobre la liquidación.

1. Cada tres meses, a contar de la apertura de la fase de liquidación, la administración concursal presentará al juez del concurso un informe sobre el estado de las operaciones, que detallará y cuantificará los créditos contra la masa devengados y pendientes de pago, con indicación de sus vencimientos. Este informe quedará de manifiesto en la oficina judicial.

El incumplimiento de esta obligación podrá determinar la responsabilidad prevista en los artículos 36 y 37.

2. Concluida la liquidación de los bienes y derechos del concursado y la tramitación de la sección de calificación, la administración concursal presentará al juez del concurso un informe final justificativo de las operaciones realizadas y razonará inexcusablemente que no existen acciones viables de reintegración de la masa activa ni de responsabilidad de terceros pendientes de ser ejercitadas ni otros bienes o derechos del concursado. No impedirá la conclusión que el deudor mantenga la propiedad de bienes legalmente inembargables o desprovistos de valor de mercado o cuyo coste de realización sería manifiestamente desproporcionado respecto de su previsible valor venal.

También incluirá una completa rendición de cuentas, conforme a lo dispuesto en esta Ley.

3. Si en el plazo de audiencia concedido a las partes se formulase oposición a la conclusión del concurso, se le dará la tramitación del incidente concursal. En caso contrario, el juez dictará auto declarando la conclusión del concurso por fin de la fase de liquidación.»

En este contexto, es decir, ante la obligación mercantil de formular cuentas anuales, la cuestión a resolver consiste en determinar si es posible fijar un marco de información financiera, cuyo cumplimiento, permita afirmar a los administradores de la sociedad que las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, y más específicamente, si ese marco se sitúa dentro del PGC o extramuros del MCC.

III

La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables recogidos en el apartado 3.º «Principios contables» del MCC, entre los que ocupan una posición central, el de empresa en funcionamiento y devengo:

«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 aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este Plan General de Contabilidad, la empresa

aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.»

Con la apertura de la liquidación o ante la evidencia de que dicho proceso se iniciará en el corto plazo, las obligaciones de los administradores o liquidadores son concluir las operaciones pendientes, realizar el activo, cancelar las deudas y repartir, en su caso, el patrimonio resultante entre los socios o propietarios.

De acuerdo con nuestra legislación mercantil, las cuentas anuales deben seguir mostrando la imagen fiel de estas operaciones en el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa y, a tal efecto, el PGC aclara que la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas a la nueva situación.

A la vista de la normativa que se ha reproducido el Derecho mercantil español no se decanta por una ruptura del sistema de información contable una vez acordada la disolución. Por el contrario, sigue exigiendo la formulación de cuentas anuales y por ello parece razonable considerar que en la tarea de interpretar las normas contables a seguir también debería estar presente esa idea de «conservación de la norma jurídica» a partir de la cual se imponga una visión integradora y sistemática de nuestro Derecho contable y, en consecuencia, se limite en la medida de lo posible la aplicación de criterios diferentes a los «ordinarios».

Desde este enfoque, cuando los administradores formulen las cuentas anuales sin aplicar el principio de empresa en funcionamiento, la valoración de los activos y pasivos de la empresa y el registro de las operaciones de tráfico que, en su caso, hubiera que concluir seguirán rigiéndose, con carácter general, por el principio de devengo y las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte del PGC o del PGC-PYMES (en adelante, marco general de información financiera), según proceda, así como las disposiciones particulares contenidas en la presente Resolución. Del mismo modo, los documentos que integran las cuentas anuales se redactarán con las normas recogidas a tal efecto en la tercera parte de los citados textos, y las precisiones que se realizan a continuación.

IV

El MCC de la empresa en liquidación no difiere del MCC incluido en el PGC, salvo en lo que respecta a la propia aplicación del principio de empresa en funcionamiento y los criterios de valoración aplicables, sin perjuicio de las consecuencias que la situación de liquidación forzosa en que se encuentra la empresa pueda tener desde la perspectiva del reconocimiento de los activos y pasivos, por directa aplicación de las reglas generales.

En este sentido, la Norma segunda dispone que desde la perspectiva de las definiciones y criterios de reconocimiento incluidos en el MCC, determinados activos y pasivos propios de la situación de empresa en funcionamiento podrían no serlo bajo la situación de empresa en «liquidación» y, a la inversa, activos y pasivos propios o específicos de la situación de empresa en liquidación tal vez no lo serían o no podrían estar reflejados bajo el principio de empresa en funcionamiento.

Igualmente algunos activos y pasivos estarán valorados de una manera -esto es, bajo unos criterios de valoración

concretos- y por un determinado importe bajo el principio de empresa en funcionamiento, pero desde la perspectiva de la empresa en liquidación podrían estarlo bajo otros criterios.

En particular, en el grupo de trabajo se han debatido dos alternativas para la valoración de los activos. La primera defendía que el criterio general de valoración posterior del coste histórico menos correcciones por deterioro de valor y, en su caso, amortización acumulada, no es coherente con el objetivo que persigue la empresa en «liquidación», mediante la venta o disposición por otro medio de todo su patrimonio para obtener la liquidez necesaria con la que poder cancelar las deudas. En su lugar, quienes sostenían esta tesis opinaban que el objetivo de imagen fiel requiere valorar los activos por su valor de liquidación, entendido como aquel importe que la empresa podría obtener por su venta u otra forma de disposición minorado en los costes necesarios para llevarla a cabo.

La segunda alternativa se basaba en sostener la continuidad de los criterios de valoración recogidos en el marco general de información financiera, salvo el valor en uso que apela a un horizonte temporal, el curso normal del negocio, que se interrumpe, y la conveniencia de matizar el concepto de valor neto realizable o valor actual considerando el escenario de «liquidación» en que se encuentra la empresa. Y, en general, la necesidad de tomar el valor de liquidación de los activos como referente para calcular su importe recuperable a los efectos de comprobar el posible deterioro de valor.

Después de ponderar los argumentos a favor y en contra de cada una de estas soluciones, se ha decidido seguir el segundo enfoque, más en línea con la premisa de conservación de la norma «ordinaria» en que se apoya la Resolución. Por ello, cuando la continuidad de la empresa ya no es la

hipótesis sobre la que se formulan las cuentas anuales, parece razonable considerar que, bajo la restricción que impone el binomio coste-beneficio de la información financiera, y el elevado nivel de incertidumbre que rodea el proceso de «liquidación», los activos que se venían valorando al coste menos correcciones de valor y, en su caso, amortizaciones, deberían pasar a valorarse por el menor importe entre su valor en libros y la mejor estimación de su valor de liquidación. Para calcular este importe la empresa deberá analizar el proceso bajo el cual se desarrolla el cese de actividad. Pues cierto es que, solo atendiendo a sus circunstancias, podrá determinarse cuál es el valor de liquidación a considerar.

En definitiva, para identificar el valor de liquidación la empresa debería partir del valor razonable del activo. Cuestión distinta pudiera ser el hecho de que una empresa en liquidación, en tanto la misma se vea en la tesitura de realizar sus activos de manera inminente, solo pudiera -ante situaciones de iliquidez del mercado en el que enajenar dichos activos- y en beneficio de sus acreedores, decidir la realización de los mismos en el marco de lo que se conoce como «transacción forzada», en cuyo caso, dicho valor diferiría de la definición de valor razonable contenida en el MCC.

En cualquier caso, el conjunto de las operaciones de tráfico que la empresa tuviera que concluir y, en general, el reconocimiento de los gastos de personal y servicios exteriores en los que incurra se contabilizarán aplicando el principio de devengo sin que proceda por lo tanto el registro «anticipado» de todos los gastos de la «liquidación».

En sintonía con este planteamiento, en la Norma tercera de la Resolución se asume tal premisa, esto es, la continuidad del principio de devengo y la sustitución de las referencias al importe recuperable por el valor de liquidación en la valoración posterior de los activos.

Un aspecto ampliamente debatido ha sido el criterio de valoración de los pasivos. En sintonía con la tesis defendida para valorar los activos a valor de liquidación, se expusieron opiniones que defendían que cuando cesa la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, el reconocimiento y valoración de los pasivos, incluidas las provisiones, puede verse condicionado por el riesgo de impago de la entidad, esto es, por la circunstancia de que la empresa carezca de recursos suficientes, una vez realizados todos los activos, para cancelar sus obligaciones.

Otros por el contrario opinaban que el riesgo de crédito de la entidad no debería afectar a los pasivos emitidos, en particular, a los pasivos financieros que traen causa de un contrato y se valoran a coste amortizado, cuyo valor de liquidación en la mayoría de los casos será muy difícil de estimar.

Además, opinaban que la introducción del citado riesgo originaría un menoscabo en la imagen fiel de la entidad, ya que se estaría presentando una situación patrimonial saneada a pesar de no poder atender sus compromisos.

Adicionalmente, en el supuesto de que la insolvencia definitiva fuese un escenario probable, es decir, si existiese mayor posibilidad de que se produzca que de lo contrario, la quiebra del principio de empresa en funcionamiento originaría a su vez la ruptura del principio de devengo desde la perspectiva del reconocimiento de los gastos que, en aplicación de los principios «ordinarios» hubieran motivado el registro de un pasivo.

Después de ponderar los elementos a favor y en contra de las dos alternativas, la solución que finalmente se ha incorporado a la Resolución mantiene el tratamiento de los pasivos recogido en el marco general de información financiera, sin perjuicio de que el nuevo escenario pueda traer consigo el nacimiento de obligaciones y, en consecuencia, el

reconocimiento de la correspondiente deuda o provisión.

De esta forma se considera cumplido el objetivo de imagen fiel del patrimonio en liquidación, al valorar el activo por el menor importe entre su valor en libros y su valor de liquidación, y el pasivo, con carácter general, por su coste amortizado, evitando que la ausencia de recursos para cancelar las obligaciones de la empresa interfiera en la valoración de las deudas, salvo que antes de aprobarse el balance final de la liquidación y la correspondiente extinción de la sociedad se produzca su cancelación en virtud de un acuerdo con los acreedores.

A partir de estos razonamientos, en la Norma tercera se explicitan los criterios de registro y valoración de los elementos patrimoniales y las operaciones de la empresa en «liquidación».

Otro aspecto analizado ha sido el tratamiento contable de los activos no corrientes mantenidos para la venta y, en particular, si procedía mantener la vigencia de la norma de registro y valoración sobre «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta» del marco general de información financiera, en cuyo caso, cuando se cumpliesen los requisitos en ella regulados los activos no corrientes (inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias, así como las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas) se reclasificarían al activo circulante como activos no corrientes mantenidos para la venta.

Alternativamente, en la medida que el nuevo escenario, con carácter general, pone de manifiesto que la recuperación de estos activos, en especial la de los activos funcionales, se producirá mediante su venta u otra forma de disposición en lugar de por su uso continuado también se debatió si no sería más oportuno prescindir de la clasificación «corriente»-«no corriente» y

presentar todos los activos por orden de liquidez.

La calificación de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta supuso una importante novedad en el nuevo Plan derivada del proceso de armonización con las normas internacionales. Para incluir un elemento del activo no corriente o un grupo enajenable de elementos patrimoniales en esta categoría, deben cumplirse una serie de requisitos enfocados a su disponibilidad inmediata y alta probabilidad de venta.

La principal consecuencia de esta clasificación es que dichos activos no se amortizan. En cuanto a su presentación, deben mostrarse en el balance dentro del activo corriente dado que su valor en libros se prevé recuperar a través de su enajenación y no mediante su uso en la actividad ordinaria de la empresa.

Adicionalmente, en el modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias, se debe incorporar determinada información dentro del margen de las operaciones discontinuadas, en relación con los grupos clasificados como mantenidos para la venta que constituyan una actividad interrumpida (en particular, grupos enajenables que constituyan una línea de negocio o un área geográfica significativa o empresas dependientes adquiridas con la finalidad de venderlas).

En definitiva, en el marco general de información financiera, cuando se mantiene la vigencia del principio de empresa en funcionamiento para el conjunto de la empresa, se regula de forma singular el tratamiento contable de un patrimonio en «liquidación» por el hecho diferencial que la situación descrita tiene para la imagen fiel del conjunto. Sin embargo, cuando la totalidad del patrimonio empresarial es el que se encuentra en «liquidación», y los administradores advierten de tal circunstancia en las propias bases de presentación de las cuentas, el planteamiento anterior debería decaer al

convertirse en general el supuesto de hecho que la norma regula como singular.

Cuestión distinta es el criterio de valoración que establece la norma de registro y valoración sobre «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta», el cual sí se considera adecuado para el conjunto de los activos no corrientes de la empresa cuando la situación económica de «liquidación» sea la misma en uno y otro caso. Es decir, siempre que se cumplan los requisitos que la citada norma de registro y valoración establece. A tal efecto, el activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y su venta ha de ser altamente probable.

En materia de instrumentos financieros se analizó si la «liquidación» de la empresa hace necesario explicitar nuevos criterios contables, en la medida en que el destino de todos los activos financieros pasa a ser su enajenación o liquidación por otra vía, o si por el contrario, con los criterios del marco contable general se puede mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

La conclusión final fue que el enfoque de la norma de registro y valoración en materia de activos financieros permitiría cumplir con el citado objetivo, en la medida que la causa de «liquidación» pudiese desencadenar los supuestos de hecho que la norma general prevé para reclasificar los activos financieros entre las diferentes carteras, reconocer una pérdida por deterioro o interrumpir la técnica de la contabilidad de coberturas que viniese aplicando la empresa.

Otro aspecto que ha sido estudiado durante los trabajos preparatorios de la presente Resolución es cómo afecta el escenario de «liquidación» al registro de las deudas valoradas a coste amortizado

y, en particular, cómo afecta cuando una empresa es declarada en concurso de acreedores, y no solo cuando los administradores formulan las cuentas considerando que ya no resulta de aplicación el principio de empresa en funcionamiento.

La declaración de una empresa en situación de concurso de acreedores, en los términos regulados en la LC, inicia un procedimiento judicial encaminado a la búsqueda de un acuerdo con los acreedores, ante la imposibilidad del deudor de cumplir regularmente sus obligaciones exigibles.

El artículo 44 de la LC señala que la declaración de concurso no interrumpe la actividad profesional o empresarial que viniera ejerciendo el deudor, y, en lógica consecuencia, el artículo 46 establece que declarado el concurso, subsistirá la obligación de formular y auditar las cuentas anuales. Por ello, el inicio del procedimiento judicial no implica la quiebra de los principios y criterios ordinarios del marco general de información financiera. Es decir, declarado el concurso, salvo prueba en contrario, se mantiene la plena vigencia del principio de empresa en funcionamiento y devengo.

La declaración de concurso, a diferencia de la apertura de la fase de liquidación, no trae consigo el vencimiento de las deudas y, en consecuencia, su exigibilidad se mantendrá diferida en los términos previstos en los respectivos contratos. Sin perjuicio de lo anterior, en la práctica, dicha declaración normalmente vendrá precedida de un deterioro en la situación financiera del deudor que originará el vencimiento anticipado de las deudas, si así lo estipulase el contrato, y el devengo de los correspondientes intereses moratorios. De concurrir este supuesto, la deuda se contabilizará por su valor de reembolso y lucirá en el pasivo corriente del balance.

La consulta 1 publicada en el Boletín del ICAC n.º 76, de diciembre de 2008, recoge la interpretación de este Instituto sobre la contabilización de un convenio de acreedores, señalando que desde una perspectiva estrictamente contable, la modificación en las condiciones de la deuda (básicamente en lo que respecta a tipo de interés, importe a reembolsar y plazo de vencimiento) acordadas entre aquellos y el deudor requiere analizar el carácter sustancial o no del cambio y, en el primer caso, reconocer el nuevo pasivo por su valor razonable y dar de baja el antiguo contabilizando, por diferencia, el correspondiente ingreso. A mayor abundamiento cabe precisar que para estimar el valor razonable de la deuda, la empresa debe descontar los flujos de efectivo acordados en el convenio, al tipo de interés incremental del deudor, siempre que este último pueda calcularse de manera fiable de acuerdo con lo dispuesto en el MCC. En caso contrario, la empresa deberá emplear el tipo de interés recogido en la sentencia de aprobación del Convenio.

La declaración judicial de concurso de acreedores trae consigo una modificación en la esfera de los derechos y obligaciones del deudor. En particular, ex artículo 59 de la LC, se suspende el devengo de los intereses sin perjuicio de las excepciones en él reguladas. No obstante, la citada suspensión tiene un alcance estrictamente procesal/concursal en beneficio del buen fin del procedimiento materializado en el logro de un acuerdo, el convenio, que a su vez origina una segunda modificación de las citadas condiciones, esta sí, con plenos efectos económicos, en lo que respecta al principal que resulta exigible y el plazo en que se hará efectivo su desembolso.

En consecuencia, al amparo del principio de empresa en funcionamiento y devengo, una vez declarado el concurso la empresa continuará reconociendo los intereses remuneratorios aplicando el criterio del coste amortizado en los términos indicados en el marco general

de información financiera, o en su caso, contabilizará los correspondientes intereses moratorios.

Cuando ya no resulte adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento las conclusiones que se han reproducido no varían, sin perjuicio de que para un supuesto concreto, como es la apertura de la liquidación concursal, en virtud del artículo 146 de la LC, se produzca el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados y la conversión en dinero de aquellos que consistan en otras prestaciones, o que el incumplimiento del convenio deba originar la desaparición de los efectos sobre las deudas y el reconocimiento del correspondiente pasivo. Del mismo modo, tampoco cesará el devengo de los intereses que procedan.

La quiebra del principio de empresa en funcionamiento también puede ser relevante a los efectos del reconocimiento de provisiones cuando el anuncio de la empresa origine el nacimiento de una obligación presente y, en consecuencia, con carácter general, el reconocimiento de una provisión, por ejemplo, como consecuencia de la rescisión de un contrato de arrendamiento o de los compromisos derivados con los trabajadores de la empresa a raíz de los acuerdos suscritos o la legislación laboral vigente.

De acuerdo con el marco general de información financiera, que en este punto no se ve modificado, la provisión se reconocerá por su valor actual, entendido como el importe de los flujos de efectivo a pagar en el «curso normal del negocio» actualizados a un tipo de descuento adecuado. A tal efecto, y, por ejemplo, respecto a la provisión por un litigio generalmente para estimar el importe de la provisión deberá seguir considerándose el horizonte temporal de conclusión del procedimiento pues el hecho de que la empresa esté en liquidación no es óbice para considerar que el proceso litigioso sigue su curso, y afectará a la sociedad

en tanto su personalidad jurídica no se extinga.

En relación con los compromisos a largo plazo con el personal, éstos tienen generalmente su origen en i) un convenio colectivo, ii) acuerdos bilaterales entre empresario y trabajador o iii) práctica habitual (obligaciones implícitas).

Conforme a la normativa vigente, las entidades, a excepción de las compañías de seguros y las entidades de crédito, están sujetas a la obligación de exteriorizar sus compromisos a largo plazo con el personal. La exteriorización se puede instrumentar a través de una aportación a un plan de pensiones o de la contratación de un seguro colectivo de vida.

En este sentido, la regulación vigente en materia de planes y fondos de pensiones establece que si bien los planes de pensiones terminarán por disolución del promotor del plan, se deberá respetar la garantía individualizada de las prestaciones causadas y prever la integración de los derechos consolidados de los partícipes, y en su caso de los derechos derivados de las prestaciones causadas que permanezcan en el plan, en otros planes de pensiones, por lo que no cabe reconocer baja alguna de la obligación reconocida en balance hasta que dicha circunstancia se produzca y tenga lugar la extinción del promotor.

No obstante, habitualmente en los convenios colectivos o acuerdos empresario-trabajador se detallan las condiciones que deben cumplir los trabajadores para la consolidación de los compromisos. Generalmente, prestaciones tales como los premios de permanencia no se consolidan si el trabajador termina su empleo sin cumplir el periodo de servicio requerido, mientras que determinados compromisos post-empleo permiten consolidar parcialmente la prestación, pese a no alcanzar el trabajador la edad de jubilación dentro de la empresa, mediante alguna fórmula de cálculo que toma en consideración su

antigüedad en el momento de la interrupción de la relación laboral. La Norma tercera tiene en consideración estos supuestos a efectos de otorgar un adecuado tratamiento contable a estas operaciones.

Igualmente, la cercanía en el cese de la actividad puede traer consigo el nacimiento de la obligación de reintegro de subvenciones que se reconocerán aplicando los criterios generales recogidos en la norma de registro y valoración sobre «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» del marco general de información financiera. Esto es, contabilizando un pasivo por el importe a reintegrar con cargo a la subvención reconocida en el patrimonio neto pendiente de transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias y reconociendo por la diferencia un gasto en esta última.

Como se ha indicado más arriba, una cuestión central que deben analizar los responsables de la empresa, en aplicación de la norma de registro y valoración sobre «Hechos posteriores al cierre del ejercicio» del marco general de información financiera, son los eventos y circunstancias que suceden o se ponen de manifiesto después del cierre del ejercicio y que conecta con el propio alcance de la presente Resolución.

En este sentido, de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre «Hechos posteriores al cierre del ejercicio» del marco general de información financiera, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si 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 que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

A la vista de este criterio, cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que hayan surgido después del cierre del ejercicio pero antes de la formulación de las cuentas anuales que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, las posibles situaciones a resolver en la práctica serían las siguientes.

Si una vez ponderados los factores causantes y mitigantes de la quiebra del citado principio, la dirección opina que procede aplicarlo, la empresa informará sobre dichos factores en la nota de la memoria relativa a los «Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre». En caso contrario, también se informará sobre estos hechos en el mismo apartado de la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución. Cuando estos hechos se conozcan después de la formulación pero antes de la aprobación de las cuentas anuales, éstas se deberán reformular en el supuesto de que ya no fuese adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

De lo anterior no cabe inferir que se deba modificar el tratamiento general de los denominados «hechos posteriores». Por el contrario, estos hechos seguirán evaluándose tomando como fecha de cierre la que viniese aplicando la empresa en su periodificación contable ordinaria, y que con carácter general coincide con el 31 de diciembre de cada año.

La Norma cuarta de la Resolución se ocupa de los criterios a seguir para elaborar las cuentas anuales de la empresa en «liquidación». Continuando con el enfoque de «conservación de la norma ordinaria», en primer lugar se aclara que las reglas en materia de presentación no se ven alteradas,

dejando al margen las excepciones expresas que en ella se regulan.

Así, cuando se aplica el principio de empresa en funcionamiento, la clasificación de los activos y pasivos vinculados al ciclo normal de explotación, entre partidas corrientes y no corrientes, toma como referente el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo.

Para clasificar los restantes activos y pasivos entre corrientes y no corrientes se toma el plazo de doce meses. Y, en particular, se clasifican como corrientes aquellas obligaciones para las cuales la empresa no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

Cuando la empresa siga la presente Resolución, el criterio que se ha expuesto seguirá rigiendo a pesar de que, cuando se interrumpa la actividad, ya no exista un ciclo normal de explotación. Frente al citado criterio, también se valoró como alternativa que los activos que los responsables de la empresa estimen liquidar en los próximos doce meses se mostrasen en el activo corriente, y del mismo modo los pasivos que se espere cancelar en el corto plazo luciesen en la parte corriente del pasivo. O, como se ha indicado más arriba, abandonar la presentación «corriente» y «no corriente» para mostrar todos los activos en función de su liquidez y los pasivos atendiendo al orden de prelación en el cobro por los acreedores.

Pues bien, sin perjuicio de que de «lege ferenda» cualquiera de las alternativas a la decisión que se ha tomado podrían considerarse adecuadas, finalmente se han descartado para evitar una regulación fragmentada de los criterios de presentación de la empresa española en función del marco de información financiera aplicable, con el

consiguiente perjuicio para el análisis comparativo de la información depositada en los diferentes registros administrativos, empleando los modelos normalizados que se han aprobado a partir de las normas de elaboración de las cuentas anuales del marco general de información financiera.

Otro aspecto analizado fue la vigencia del criterio de presentación en materia de operaciones interrumpidas. La solución que finalmente se ha seguido, amparada en un razonamiento similar al que ha justificado excepcionar el criterio de presentación de los activos no corrientes mantenidos para la venta, ha sido la de no considerar apropiado calificar los resultados originados por la liquidación del activo o los derivados de concluir las operaciones pendientes, como resultado de las operaciones interrumpidas, pues en estos casos, a pesar de que la realidad pone de manifiesto que la actividad ordinaria de la entidad consiste en la liquidación de su patrimonio, la presentación del resultado del conjunto de las operaciones tendentes a realizar ese objetivo en un solo saldo, neto del efecto impositivo, vaciaría de contenido informativo a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Acerca del contenido de la memoria, los aspectos a considerar serían los siguientes. En primer lugar, tal y como ya se ha indicado, la referencia expresa en las bases de presentación a que las cuentas se han formulado aplicando la presente Resolución. Y, con carácter general, la necesidad de sistematizar el contenido de las diferentes notas a los criterios de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales de la empresa en liquidación, circunstancia que trae consigo el carácter no obligatorio de la información que en el marco general de información financiera se solicita sobre los aspectos relacionados con el curso ordinario de los negocios (por ejemplo, el importe recuperable de los activos por referencia al valor en uso, entre otros).

También se debatió sobre la oportunidad de incorporar una nota adicional en la memoria sobre la marcha de la liquidación con el objetivo de mostrar el previsible resultado de la liquidación, para lo cual la empresa debería calcular la mejor estimación del valor de liquidación de los activos y pasivos, entendido este último como el valor razonable de los activos que la empresa estima entregar para cancelar sus deudas.

Finalmente, se ha considerado oportuno que la empresa informe de la mejor estimación del valor de liquidación de los activos, cuando dicha información sea significativa para que las cuentas anuales puedan mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, y pueda obtenerse con un adecuado grado de fiabilidad sin incurrir en costes excesivos. Todo ello sin perjuicio de la información adicional que la empresa pueda suministrar sobre la marcha de la liquidación o su previsible resultado en el «estado de la liquidación», o en el informe sobre el «estado de las operaciones», de acuerdo con la legislación mercantil.

La Norma quinta aborda las normas de formulación de las cuentas anuales de la empresa en liquidación.

En este punto, al margen de recordar que en los supuestos de liquidación nuestro Derecho mercantil dispone que subsisten las obligaciones contables y, por lo tanto, también la obligación de consolidar para la sociedad dominante en «liquidación», para llegar a las conclusiones que se han recogido en la norma se ha tomado como punto de partida la consideración de las cuentas consolidadas como las cuentas de la entidad que informa, distinta por lo tanto de la situación jurídica particular que pudiera atravesar la sociedad dominante.

A partir de lo anterior, en la práctica, podrían plantearse las siguientes situaciones, entre otras:

Que alguna sociedad dependiente tuviese que aplicar en sus cuentas anuales individuales el marco de información financiera aprobado por esta Resolución, u otro similar, en caso de sociedades radicadas en el extranjero, pero la entidad que informa mantuviese la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este caso, las cuentas anuales consolidadas se elaborarán aplicando el marco contable general, dentro del cual, como se ha indicado más arriba, las normas de consolidación aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dan una adecuada respuesta al patrimonio en «liquidación» a través de los criterios previstos para contabilizar las inversiones en sociedades mantenidas para la venta.

Que el grupo considerado en su conjunto estuviese en una situación en la cual no fuese adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, en cuyo caso, las cuentas anuales consolidadas elaboradas con los criterios aprobados en desarrollo del Código de Comercio se deberían elaborar aplicando el marco de información financiera aprobado por esta Resolución, desde la perspectiva de las cuentas consolidadas.

Que la sociedad dominante tuviese que aplicar la presente Resolución porque, por ejemplo, se hubiese acordado su liquidación, pero el grupo considerado en su conjunto aplica el principio de empresa en funcionamiento. En este último supuesto, las cuentas consolidadas de la entidad que informa se elaborarán siguiendo el marco contable general, a pesar de que en las cuentas individuales de la dominante se deba aplicar un marco distinto.

Por último, la Norma sexta establece que una vez que las cuentas anuales de la entidad se han formulado siguiendo la presente Resolución, en los ejercicios posteriores no se podrán formular sobre la base del principio de empresa en funcionamiento, excepto que dicho marco hubiera sido aplicado por error o salvo

que excepcionalmente desaparezcan las circunstancias que motivaron su aplicación. La existencia de un error se corregirá de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre la materia del marco general de información financiera. En cuanto al cambio en las circunstancias, la Norma sexta, tomando como referencia por analogía la norma de registro y valoración en materia de «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta», desarrolla los criterios a utilizar, ante dicha situación excepcional, en la transición a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Por todo lo anterior, y como consecuencia de la necesidad de desarrollar el marco de información financiera de la empresa en «liquidación», este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dicta la siguiente Resolución:

Í N D I C E

Primera. Objetivo y ámbito de aplicación.

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

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

Cuarta. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la empresa en «liquidación».

Quinta. Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas de la empresa en «liquidación».

Sexta. Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento

Primera. Objetivo y ámbito de aplicación.

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.

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.

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.

3. Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Para determinar las correcciones de valor por deterioro, el importe recuperable se calculará tomando como referencia el valor de liquidación de los activos.

4. Deudas contabilizadas al coste amortizado:

a. La quiebra del principio de empresa en funcionamiento no trae consigo el vencimiento de las deudas y, en consecuencia, su exigibilidad se mantendrá diferida en los términos previstos en los respectivos contratos, salvo cuando así lo estipulasen estos últimos. De concurrir este supuesto, la deuda se contabilizará por su valor de reembolso y lucirá en el pasivo corriente del balance.

b. Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de liquidación concursal, la apertura de la misma producirá el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados y la conversión en dinero de aquellos que consistan en otras prestaciones.

c. La empresa continuará reconociendo los intereses remuneratorios aplicando el criterio del coste amortizado, en los términos indicados en el marco general de información financiera, o en su caso, contabilizará los correspondientes intereses moratorios.

5. Existencias. Para determinar las correcciones de valor por deterioro, el importe recuperable se calculará tomando como referencia el valor de liquidación de los activos.

6. Impuestos sobre beneficios. Cuando no resulte de aplicación el principio de empresa en funcionamiento, la empresa dará de baja los activos por impuesto diferido salvo que resulte probable que pueda disponerse de ganancias fiscales en la liquidación de la empresa que permitan su aplicación.

En particular, el requisito de la probabilidad se entenderá cumplido cuando la empresa tenga pasivos por impuestos diferidos (asimilables a estos efectos a las ganancias fiscales) con los que compensar los activos, salvo que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para poder aplicar los activos.

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.

8. Provisiones y contingencias. La quiebra del principio de empresa en funcionamiento puede ser relevante a los efectos del reconocimiento de provisiones cuando el anuncio de la empresa origine el nacimiento de una obligación presente, por ejemplo, como consecuencia de la rescisión de un contrato de arrendamiento o de los compromisos derivados con los trabajadores a raíz de los acuerdos suscritos o la legislación laboral vigente. La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación se contabilizará de acuerdo

con los criterios recogidos en el marco general de información financiera.

9. Subvenciones, donaciones y legados. Si la situación de «liquidación» origina el nacimiento de la obligación de reintegro de subvenciones, la empresa reconocerá un pasivo por el importe a reintegrar con cargo a la subvención reconocida en el patrimonio neto pendiente de transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias. Cualquier diferencia entre ambos importes se contabilizará como un gasto de la explotación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

10. Retribuciones a largo plazo al personal. Cuando el compromiso a largo plazo con los trabajadores se instrumente a través de un plan de pensiones, la provisión que proceda reconocer al cierre de cada ejercicio de acuerdo con el marco general de información financiera lucirá en el balance hasta que no tenga lugar la extinción del promotor.

El resultado de una modificación en los compromisos a largo plazo asumidos con el personal, con motivo de la pérdida de derechos de los trabajadores tales como un premio o compensación por permanencia, se reconocerá de forma simultánea a la obligación que surja con aquellos a raíz de la «liquidación» de la empresa.

11. Hechos posteriores al cierre del ejercicio:

a. Si después del cierre del ejercicio pero antes de la formulación de las cuentas anuales se producen eventos o se dan condiciones que llevan a la dirección a opinar que no procede aplicar el principio de empresa en funcionamiento, se informará sobre estos hechos en la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución.

b. Cuando estos hechos se conozcan después de la formulación de las cuentas anuales pero antes de su aprobación, las cuentas anuales se deberán reformular aplicando el citado marco.

c. Al margen de lo anterior, el tratamiento contable de los hechos posteriores al cierre del ejercicio será el previsto en el marco general de información financiera.

Cuarta. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la empresa en «liquidación».

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

2. Formulación:

a. 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 o la apertura de la fase de liquidación en un procedimiento concursal 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 la legislación mercantil.

La empresa en liquidación, a menos que exista previsión estatutaria o acuerdo social en contrario, conservará la periodificación contable ordinaria. Es decir, cerrará sus cuentas anuales en la misma fecha de cierre, prevista en la Ley o en los estatutos, que la existente antes de que se produjera el hecho o acuerdo de disolución. Por lo tanto, la existencia de una causa de disolución, legal o voluntaria, no determina un cierre anticipado ni obliga a formular cuentas anuales a esa misma fecha. El llamado

«balance inicial» regulado en el artículo 383 de la Ley de Sociedades de Capital es un documento extracontable, como el propio «balance final de liquidación».

b. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario, los administradores o las personas sobre las que recaiga dicha obligación de acuerdo con la legislación mercantil. Del mismo modo, las cuentas anuales deberán ser en su caso auditadas, aprobadas por la Junta General y depositadas en el Registro Mercantil de acuerdo con las normas generales. En cuanto a la supervisión o intervención de cuentas por los administradores concursales o por los interventores también se estará a lo previsto en la legislación mercantil.

3. Normas comunes. La aplicación del marco de información financiera aprobado por esta Resolución no origina la obligación de adaptar la información comparativa del ejercicio anterior.

4. Balance. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los criterios del marco general de información financiera, salvo los previstos en materia de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta. Por lo tanto, los elementos del inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias no se reclasificarán al activo corriente.

5. Cuenta de pérdidas y ganancias. No serán de aplicación los criterios sobre «operaciones interrumpidas».

6. Estado de cambios en el patrimonio neto. La elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto se realizará de acuerdo con los criterios del marco general de información financiera.

7. Estado de flujos de efectivo. Los flujos de efectivo que se produzcan durante la liquidación de la empresa se mostrarán de acuerdo con los criterios del

marco general de información financiera. En consecuencia, la liquidación de los activos relacionados con las actividades que constitúan la principal fuente de ingresos de la empresa, lucirán como flujos de las operaciones de explotación, y las operaciones de liquidación de los activos no corrientes mantenidos para la venta como flujos procedentes de las operaciones de inversión.

8. Memoria:

a. El modelo de memoria se ajustará al contenido previsto en el marco general de información financiera. No obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa, a la vista del escenario de «liquidación» en que se encuentra la empresa, no se cumplimentarán los apartados correspondientes.

b. En la nota relativa a los «Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre», se informará de los eventos o condiciones que a juicio de la dirección originan que no pueda aplicarse el principio de empresa en funcionamiento, junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución.

c. En la nota relativa a la «Comparación de la información», se indicará que la información del ejercicio no es comparable con la del ejercicio precedente por haberse cambiado de marco de información financiera.

d. El epígrafe de la memoria relativo a la aplicación de resultados se ajustará a las reglas aplicables a la liquidación y división del patrimonio social con respeto a la prohibición legal de realizar distribuciones a los socios sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos.

e. Por último se incluirá una nota sobre la marcha de la liquidación en la que se informe de la mejor estimación del

valor de liquidación de los activos, cuando dicha información sea significativa para que las cuentas anuales puedan mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, y pueda obtenerse con un adecuado grado de fiabilidad sin incurrir en costes excesivos.

9. Cifra anual de negocios. El importe neto de la cifra anual de negocios se seguirá determinando con los criterios generales, sin que por lo tanto formen parte de este concepto los resultados originados por las operaciones de liquidación del activo no corriente.

10. Partes vinculadas. En su caso, las informaciones que se solicitan en relación con los administradores de la empresa deberán entenderse referidas a las personas sobre las que recaiga la obligación de formular cuentas anuales de acuerdo con la legislación mercantil.

Quinta. Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas de la empresa en «liquidación».

1. Cuando la sociedad dominante de un grupo de sociedades presente sus cuentas anuales aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución, también subsistirá, en su caso, la obligación de formular cuentas anuales consolidadas salvo que resultasen de aplicación los supuestos de dispensa regulados en las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas aprobadas en desarrollo del Código de Comercio.

2. Cuando alguna sociedad dependiente, multigrupo o asociada presente sus cuentas anuales aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución, subsiste la obligación de consolidar dicha sociedad aplicando el método o procedimiento que proceda en aplicación del marco general de información

financiera, salvo que la sociedad dominante haya perdido el control de la dependiente, o ya no ejerza un control conjunto o influencia significativa, respectivamente, en cuyo caso estas sociedades quedarán excluidas de la consolidación.

Se presumirá que se ha producido esta circunstancia en las sociedades declaradas en concurso de acreedores si antes de la fecha de cierre se ha dictado un auto judicial de «suspensión de facultades de administración y disposición».

Las sociedades excluidas de la consolidación lucirán en las cuentas anuales consolidadas por el importe resultante de aplicar los criterios para valorar la inversión en las cuentas anuales individuales de la sociedad obligada a consolidar.

3. En aquellos casos en los que no se haya perdido el control de la sociedad dependiente, y para el caso de sociedades multigrupo y asociadas en «liquidación», las cuentas anuales consolidadas se elaborarán aplicando los criterios recogidos en las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas aprobadas en desarrollo de los criterios incluidos en el Código de Comercio, siempre que la entidad que informa en su conjunto mantuviese la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

4. No obstante, cuando el grupo considerado en su conjunto estuviese en una situación en la cual no fuese adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, las cuentas anuales consolidadas se elaborarán

aplicando los métodos y procedimientos incluidos en las citadas Normas y los criterios de valoración y presentación recogidos en la presente Resolución.

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.

Super Contable

Presentar las
CUENTAS ANUALES
y la **MEMORIA PYME**
2017
es ahora **MÁS FÁCIL**

Compruébalo GRATIS

UN
CONTABLE

