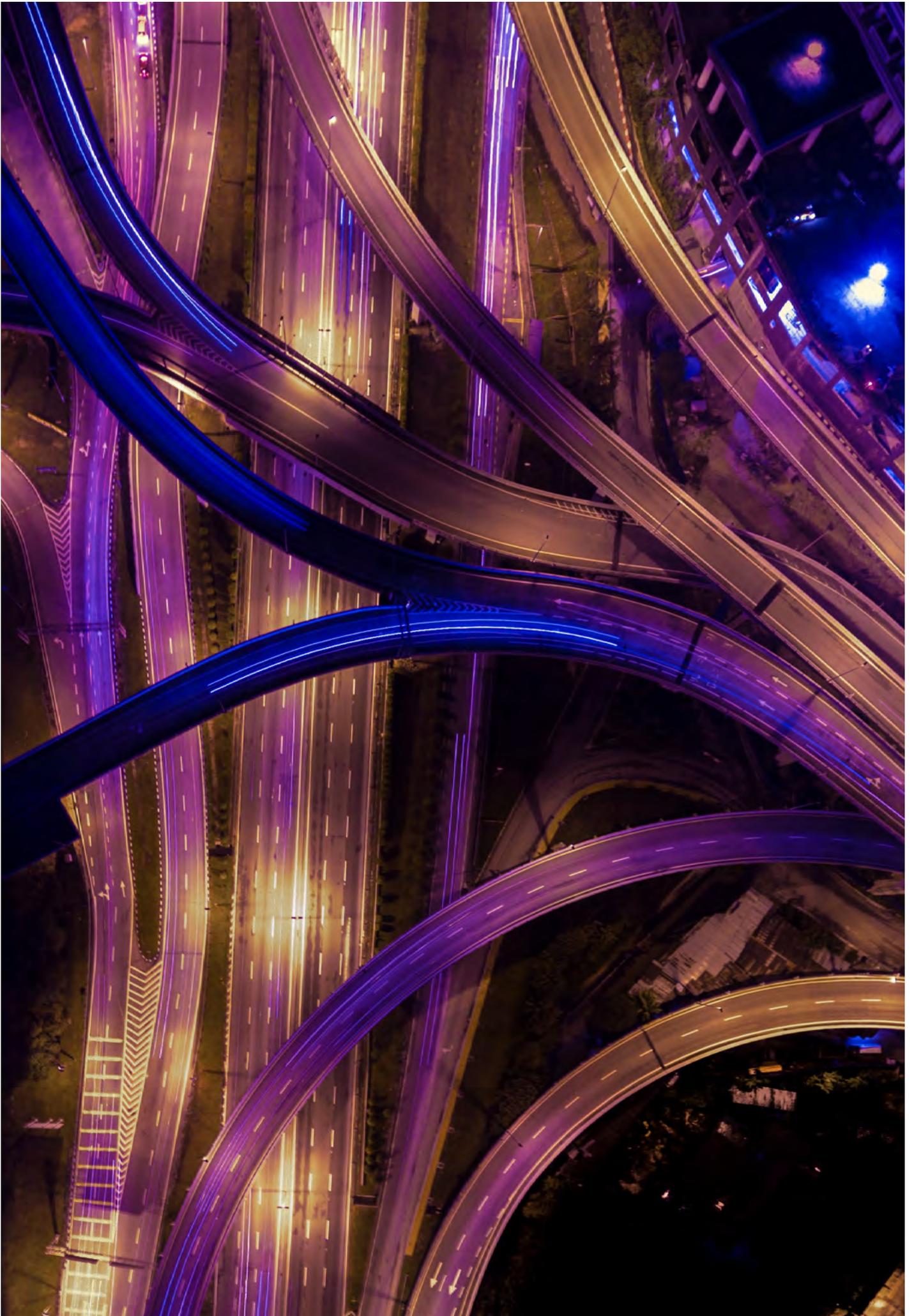


Nueva norma contable sobre el Reconocimiento de ingresos en el sector automoción

Plan general de contabilidad





Con fecha 30 de enero de 2021 el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) publicó a través de Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 1/2021 por el que se modifican el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y las Normas para la Adaptación del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. Adicionalmente, en fecha 13 de febrero de 2021 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC (en adelante, RICAC) por la que se dictan las normas de registro y valoración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y prestación de servicios y que constituye el desarrollo reglamentario de esta nueva normativa.

En base a dichas normas, hemos preparado este folleto con un resumen de los aspectos importantes a destacar en la aplicación inicial de esta nueva norma

Esta norma sustituye a la anterior Norma de Registro y Valoración 14 “Ingresos por ventas y prestación de servicios”, y supone la armonización con la normativa europea y convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE) dado

que se transpone la práctica totalidad de la NIIF 15 (la cual incluye una guía de actuación y numerosos ejemplos para un mayor entendimiento por parte de los usuarios de aquellos aspectos que no han sido transpuestos al texto de la norma española, pero que pueden ser utilizados a modo interpretativo de la misma). Adicionalmente, el ICAC ha optado por introducir todos los requerimientos de revelación en la memoria, hecho que constituye un cambio relevante respecto a la información exigida hasta la fecha.

Cambios relevantes en el sector automoción

Las compañías del sector deberán considerar las siguientes circunstancias:

- Las empresas que proporcionen múltiples servicios en un contrato, que tengan un gran número de clientes con diversas opciones, pueden presentar desafíos importantes para asignar los ingresos a los diferentes bienes y/o servicios.
- En el sector automoción, es habitual que un contrato para la venta de piezas en serie incluya la construcción de un molde (utillaje o “tooling”) que se utilizará para la fabricación de las piezas. De acuerdo con la nueva norma, las empresas presentarán un reto al evaluar si las piezas y el molde constituyen obligaciones de desempeño separadas.
- Las empresas fabricantes de piezas de coches, cuyas piezas no puedan venderse a otro cliente porque su diseño es personalizado y, a una fecha determinada tienen derecho al pago por el trabajo realizado, deberán considerar si los ingresos se reconocen a lo largo del tiempo o en un punto del tiempo.
- Las empresas de automoción que habitualmente ofrezcan a sus clientes la posibilidad de comprar una garantía por separado y que va más allá de los requerimientos legales, podrían experimentar potenciales impactos.
- Compañías del sector que vendan vehículos con una opción de recompra, requerirán especial atención ya que algunos acuerdos podrían quedar fuera del alcance de la nueva norma de ingresos. De acuerdo con la nueva norma, se deberá evaluar si representa una venta, un arrendamiento o una financiación, de acuerdo con las características específicas del acuerdo.
- El adecuado tratamiento contable en el caso de existir opciones materiales para adquirir bienes o servicios adicionales con descuento, tales como los escalados de precios, requerirán de un análisis específico.
- La existencia de ventas que contenga bajo la nueva norma un componente de financiación significativo podría cambiar las prácticas contables actuales.
- Costes para la obtención de un contrato (como las comisiones de venta) deberán ser capitalizados en determinadas circunstancias, bajo la nueva norma.

Un nuevo modelo basado en cinco pasos

El modelo único de reconocimiento de ingresos bajo la nueva norma de reconocimiento de ingresos está compuesto por cinco pasos, sobre los que vamos a cuestionar o enumerar los potenciales impactos en el sector. Estos posibles impactos requerirán especial consideración para determinar el tratamiento adecuado, en concordancia con la nueva normativa:

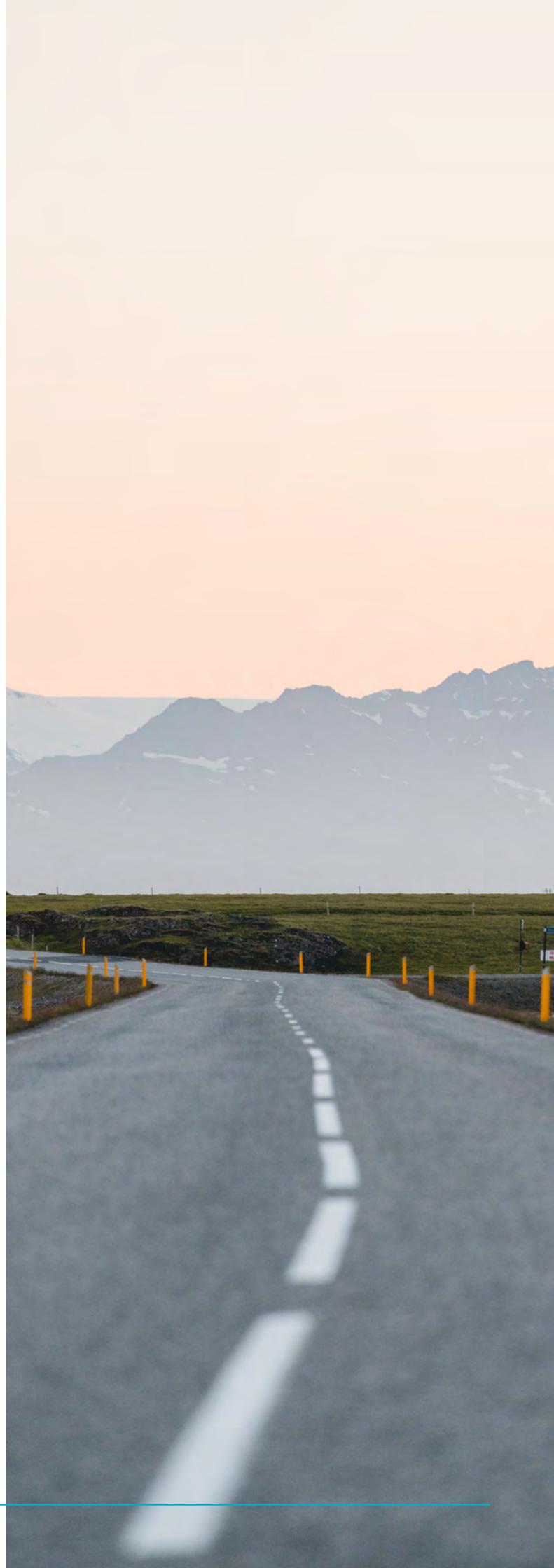
- 1 Identificar el contrato
- 2 Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato
- 3 Determinar el precio
- 4 Asignar el precio a las obligaciones de desempeño
- 5 Reconocer el ingreso a medida que se satisfacen las obligaciones de desempeño

Transición

Las sociedades deberán aplicar esta norma a sus cuentas anuales y/o estados financieros intermedios para ejercicios que comiencen el 1 de enero de 2021 o después.

La nueva norma de ingresos se aplicará empleando alguna de las siguientes alternativas:

- Expresar los periodos comparativos mediante las soluciones prácticas incluidas en la Disposición Transitoria Quinta del Real Decreto.
- No expresar de nuevo la información comparativa y aplicar los nuevos criterios de forma retroactiva únicamente a los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021), registrando el impacto de la reexpresión en dicha fecha.
- Aplicar la nueva norma de reconocimiento de ingresos para todos aquellos contratos posteriores a la fecha de primera aplicación (es decir, el 1 de enero de 2021), y seguir aplicando los criterios de la antigua norma de ingresos para todos aquellos contratos anteriores a esta.



1 | Identificar el contrato

Para muchas entidades, el paso 1 será relativamente sencillo, sin embargo, las empresas del sector de automoción habitualmente celebran múltiples contratos con el mismo cliente al mismo tiempo o en un periodo aproximado. Por ejemplo, contratos de compra separados en fechas similares de cinturones de seguridad y volantes. Sobre este particular, la nueva norma exige que se combinen dichos contratos siempre y cuando se cumplan algunos de los requisitos establecidos. Las empresas del sector deberán aplicar un mayor grado de juicio para determinar si se cumplen los criterios de combinación de contratos y, por tanto, su tratamiento como un solo acuerdo. Es muy común en el sector, con el objetivo de financiar los costes de ejecución de los contratos en los que incurren las empresas del sector, recurrir al cobro de anticipos y/o cobros no reembolsables. Es por ello, que estos anticipos se reconocerán inicialmente como un pasivo, y se imputarán como ingresos conforme se vayan cumpliendo las obligaciones comprometidas en el contrato. La empresa evaluará si la cantidad recibida guarda relación con la transferencia de un bien o servicio comprometido, e imputará a ingresos el mismo conforme se vaya transfiriendo dicho bien o servicio a los que está asociado dicho cobro inicial.

Nueva norma

Una empresa tiene un contrato con clientes cuando:

- Ambas partes aprueban el contrato
- cada parte tiene derechos y obligaciones inherentes que se identifican;
- las condiciones de pago se han definido;
- el contrato tiene sustancia comercial;
- es probable que la empresa reciba sustancialmente toda la contraprestación a la que tiene derecho.

La norma establece un tratamiento específico cuando la contraprestación todavía no es probable y, sin embargo, se han cobrado determinados importes a cuenta.

Modificaciones de contrato

Una modificación contractual se registra como un contrato separado si:

- se refiere a bienes o servicios distintos que resultan en una obligación de desempeño separada
- los nuevos bienes o servicios se fijan a su precio de venta independiente

En caso contrario se tratará como: *i*) un ajuste prospectivo si los bienes o servicios son distintos (pero a un precio de venta sensiblemente inferior a su valor de mercado), o *ii*) un ajuste en la cifra de ingresos si los bienes o servicios no son distintos.

Combinación de contratos

La norma exige que se combinen contratos celebrados con el mismo cliente en la misma fecha o en un periodo cercano si se cumplen uno o varios de los siguientes criterios:

- Los contratos se negocian como un paquete con un único objetivo comercial.
- El importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o de la ejecución del otro contrato.
- Los bienes o servicios prometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios prometidos en cada uno de los contratos) son una única obligación de desempeño.

El cumplimiento de estos requisitos podría suponer, que varios contratos diferentes tuviesen que ser considerados como uno sólo a efectos del reconocimiento de ingresos.

Norma anterior

Las empresas debían considerar la sustancia de los acuerdos, no simplemente la forma legal, y determinar si era probable recibir la contraprestación de la transacción.

La normativa sobre modificaciones de contratos era muy limitada y solo en determinados sectores.

Las compañías podían considerar la posibilidad de combinar contratos en determinadas circunstancias.

Recomendaciones

Establecer procedimientos internos de análisis de contratos para:

- Identificar las estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición del portafolio de contratos para asegurar que el enfoque de portafolio es apropiado teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias.
- Identificar la existencia de un contrato con clientes o no bajo la nueva norma (en el contexto de las prácticas habituales del sector).
- Evaluar posibles modificaciones en el contrato.
- Identificar los posibles contratos que tengan que ser considerados como un único contrato, teniendo en cuenta los requisitos establecidos por la RICAC de ingresos para las combinaciones de contratos.

2 | Identificación de las obligaciones de desempeño

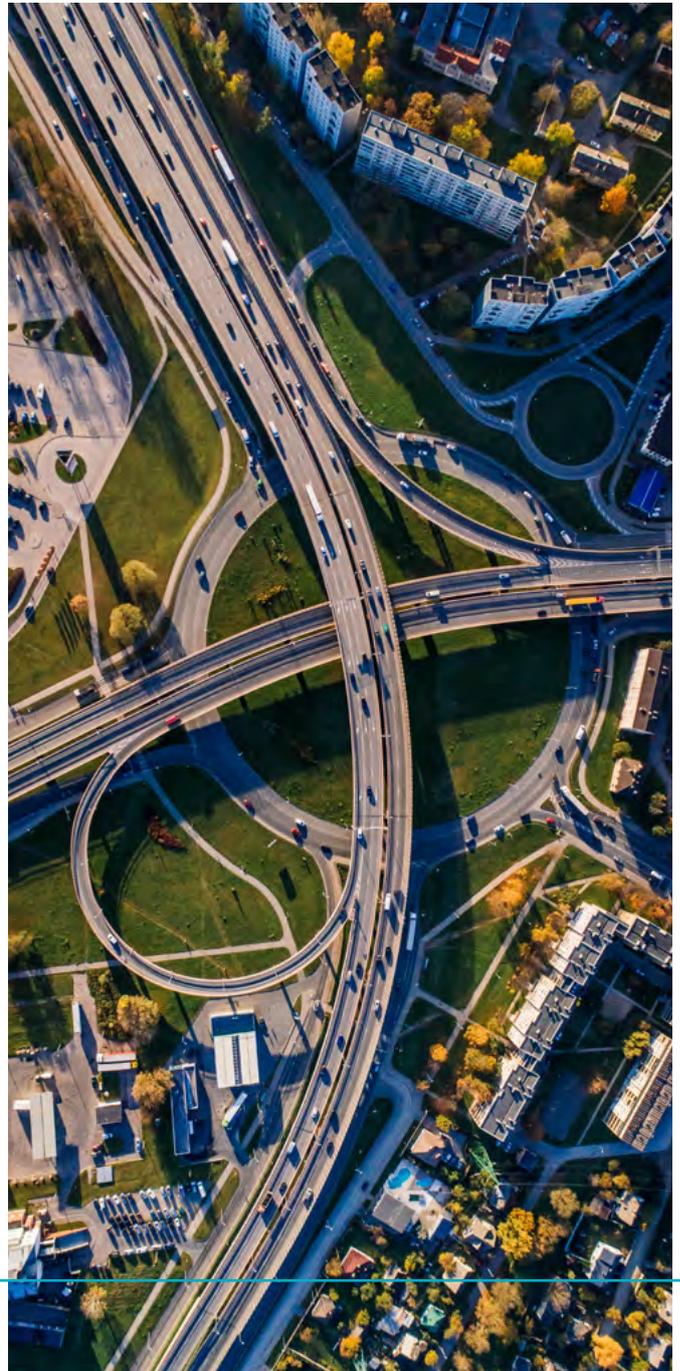
Las empresas del sector frecuentemente proporcionan múltiples bienes y/o servicios dentro de un contrato. Por ejemplo, los contratos para la venta de piezas en serie que incluyan la construcción de un molde (utilaje o “tooling”) que se utilizará para la fabricación de las piezas; o los servicios de diseño y elaboración de una pieza para el vehículo que pueden incluir servicios de ingeniería como una obligación de desempeño separada al resto de las obligaciones comprometidas en los contratos. De acuerdo con la nueva norma, las empresas estarán obligadas a evaluar si todas esas promesas constituyen obligaciones de desempeño separadas. La definición de qué constituye una obligación de desempeño requerirá de un mayor nivel de juicio y supondrá un impacto en el patrón de reconocimiento de ingresos actual en las empresas del sector.

Opciones que proporcionan un derecho material a los clientes

Las opciones que permiten a los clientes adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento, por ejemplo, descuento en asistencia en carretera por la compra de un coche, probablemente representaría una obligación de desempeño separada si le otorga al cliente un derecho material que de otro modo no habría recibido sin firmar el contrato. Cuando el contrato otorgue un derecho material, la compañía debe asignar una parte del precio de transacción a la opción y reconocer los ingresos cuando el control de los bienes o servicios de la opción se transfiera al cliente, o cuando la opción expire.

Garantías

La nueva norma distingue entre una garantía que cubre que un producto cumpla con las especificaciones acordadas (contabilizadas como una provisión de costes) y una garantía que proporciona un servicio adicional (cuyos ingresos se diferirán). Las compañías del sector deberán evaluar si las garantías ofrecidas tienen un propósito adicional al de asegurar las especificaciones del producto. Si un cliente puede elegir si compra o no una garantía como un “extra opcional”, siempre será tratada como un servicio separado. Cuando se determina que una garantía incluye ambos elementos (seguro y servicio), el precio de la transacción es asignado al producto y al servicio de una manera razonable (si esto no es posible, toda la garantía se trata como un servicio).



Nueva norma

Una obligación de desempeño es una obligación en el contrato de transmitir un bien o servicio distinto o una serie de distintos bienes y servicios que son sustancialmente similares con un patrón de transferencia común.

Un bien o servicio es distinto si se cumple que:

- El cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí mismo o conjuntamente con otros recursos disponibles para el cliente.
- El bien o servicio es identificable por separado en el contexto del contrato.

Los factores que indican que un bien o servicio es distinto en el contexto de un contrato son los siguientes:

- La empresa no proporciona un servicio significativo de integración del bien o servicio, con otros bienes o servicios en el contrato
- El bien o servicio no modifica o customiza sustancialmente a otros bienes o servicios comprometidos en un mismo contrato
- El bien o servicio no es altamente dependiente, con respecto al resto de bienes o servicios del contrato.

Norma anterior

El criterio general de reconocimiento de ingresos consistía en aplicar la norma separadamente para cada transacción. Si bien, en determinadas circunstancias, resultaba necesario separar los componentes en una transacción para reflejar la sustancia económica de la misma. No existían criterios definidos de separación de dichos componentes ni la obligación de hacerlo.

Recomendaciones

Establecer procedimientos internos de análisis de contratos para:

- Evaluar cada bien y/o servicio prometido distinto (identificar todas las promesas del contrato que deben separarse a efectos de reconocimiento del ingreso).
- Evaluar la posibilidad de que estos bienes o servicios distintos puedan agruparse. Este tratamiento pretende simplificar y reducir la contabilización.
- Considerar la necesidad de modificar los sistemas de información de la compañía.

3 | Determinación del precio

A pesar de que, la determinación del precio de la transacción puede resultar un paso sencillo cuando se trata de un precio fijo, lo cierto es que dentro del sector de automoción, se dan distintos tipos de contraprestación variable en la forma de descuentos, reembolsos, créditos, incentivos, bonificaciones,

penalizaciones, contingencias, concesiones, etc.; que dependen de que se produzcan determinadas situaciones para las que las empresas del sector deberán realizar las pertinentes estimaciones en cada fecha de cierre.

Componente de financiación significativo

Las entidades del sector requerirán un mayor nivel de juicio para determinar si los servicios prestados pueden incluir acuerdos de financiación donde las entradas de efectivo recibidas pueden no corresponder con el momento de reconocimiento de ingresos. Por ejemplo, la venta de una garantía extendida por un período de 7 años, recibiendo un pago inicial. Si este pago inicial contiene un componente de financiación significativo, se registrará separado de los ingresos. Sin embargo, existe una exención, cuando el periodo de pago y la transferencia de bienes o servicios sea inferior a 1 año.



Nueva norma

Los descuentos o rappels, protección de precios, concesiones y cualquier otro tipo de descuento e incentivos son tipologías de contraprestación variable. Dichas contraprestaciones variables se deben estimar e incluir en el precio de la transacción ponderadas por su probabilidad de ocurrencia o, en su caso, por su importe más probable (en caso de ser un hecho binario, que se pueda dar o no), únicamente se considerará si es altamente probable que no se vaya a producir una reversión futura de los ingresos reconocidos.

En el caso de la provisión por devoluciones, se elevará al bruto tanto la obligación de desembolso como, en contrapartida, el activo por el derecho a los bienes a devolver (sujeto a potencial deterioro, en su caso). Las compañías sólo podrán reconocer las ventas de aquellos bienes de los que no espera su devolución.

Existe un criterio de valoración y presentación específico en el caso de existir un componente significativo de financiación (diferimiento o anticipación en más de doce meses del cobro/pago).

Norma anterior

Los cobros contingentes (aquellos que dependen de hechos futuros) se reconocían como ingreso cuando era probable que se fueran a recibir (criterio general de probabilidad).

El componente de financiación no estaba expresamente regulado en la normativa anterior.

Recomendaciones

En el análisis de las contraprestaciones variables se pueden dar diferencias entre la norma anterior y la nueva norma, especialmente dado el carácter de mayor probabilidad que se le otorga (probable vs altamente probable):

- Evaluar todos aquellos contratos con contraprestaciones variables, para identificar potenciales desviaciones respecto al criterio habitual hasta la fecha.
- Revisar todas las estimaciones significativas potenciales en el balance: rappels, devoluciones, ajuste de precios, etc...
- Considerar la necesidad de modificar los sistemas de información de la compañía, por la mayor complejidad en la determinación de precios de determinados bienes o servicios.
- Evaluar la existencia de un componente importante de financiación contenido en el contrato.

4

Asignación del precio

a las distintas obligaciones de desempeño

En sintonía con lo indicado en el paso 2, las empresas del sector deberán asignar un precio de venta independiente a cada una de las obligaciones de desempeño separadas identificadas. Por ejemplo, en un acuerdo de venta de piezas en serie, donde se defina el diseño de un utillaje a la medida para la fabricación de estas piezas, podría llegarse a la conclusión que constituyen obligaciones de desempeño separadas. La determinación individualizada de estos conceptos puede resultar en ocasiones complejo.

Nueva norma

El precio de la transacción se asigna a las distintas obligaciones de desempeño a partir del precio de venta independiente de las mismas. Para aquellos bienes o servicios que no se venden individualmente con carácter habitual se deberá estimar mediante el mejor criterio disponible (a partir de los costes más un margen, en base a una evaluación de bienes o servicios comparables en el mercado ajustado a los márgenes de la empresa o mediante un enfoque residual, este último solo si el precio del bien o servicio pudiera conllevar una elevada variabilidad o incertidumbre).

En ocasiones, y siempre que se cumplan determinadas condiciones para ello, la contraprestación variable (incentivos o descuentos) se asignará a una o varias obligaciones de desempeño específica en el contrato (en concreto, la contraprestación variable se tendrá que referir a una obligación independiente o transferirse con un bien o servicio diferente y la distribución de la contraprestación variable entre las diferentes obligaciones asumidas en el contrato ha de ser congruente teniendo en cuenta la totalidad de las obligaciones asumidas y las condiciones de pago del contrato). En el caso de no cumplirse estos criterios, se asignará de forma proporcional a la totalidad de las obligaciones asumidas en el contrato.

Norma anterior

La contraprestación (precio de la transacción) se asignaba con carácter general a los distintos componentes bien por su valor razonable relativo o bien mediante el método de costes más un margen razonable. No se permitía un enfoque residual.

Recomendaciones

Las empresas del sector deberán monitorizar el reparto del precio de la transacción en el caso de existir diversos bienes o servicios en el contrato cuya contraprestación no estuviera claramente separada:

- El criterio de asignación debe seguir criterios lógicos en función de los distintos precios de venta independientes. No obstante, en ocasiones, será necesario un análisis en mayor profundidad y, en su caso, efectuar dicho reparto bien a partir de registros o datos extracontables revisados por la Dirección. En algunos casos puede ser necesaria una modificación sustancial de los sistemas informáticos para poder parametrizar las asignaciones en aquellos casos en los que la actividad ordinaria de la empresa contuviera distintas obligaciones de desempeño en una gran parte de sus contratos.

5 | Reconocimiento del ingreso

Una obligación de desempeño separada se registra como ingreso cuando el control sobre el bien o servicio se transmite al cliente, bien sea a lo largo del tiempo o en un momento concreto del tiempo. La definición de control se refiere a la capacidad del cliente para dirigir el uso sobre dicho bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios inherentes al mismo. En concreto, los fabricantes de piezas de coches podrían verse afectados por este nuevo requisito si las piezas fabricadas no pueden ser dirigidas a otro cliente por tener un diseño personalizado y si tienen derecho a un pago por el cumplimiento a una fecha determinada.

Nueva norma

Reconocimiento de ingresos a lo largo del tiempo:

Una empresa transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo, registrando el ingreso en dicho plazo temporal, si se cumple uno de los siguientes criterios:

- El cliente recibe los beneficios proporcionados por la empresa a medida que se satisface y se cumple la obligación.
- La empresa crea o mejora un activo que el cliente controla a medida que se crea
- La empresa crea un activo con un uso específico, teniendo un derecho contractual para recibir una contraprestación por el trabajo efectuado hasta la fecha

Reconocimiento de ingresos en un momento del tiempo:

Si ninguno de los criterios anteriores se cumple, la sociedad reconocerá el ingreso en un punto del tiempo, siempre que se transmita el control del bien o servicio al cliente.

Norma anterior

El reconocimiento del ingreso ocurría en un momento del tiempo cuando se transferían los riesgos y beneficios de la propiedad del bien, cuando el vendedor no retenía ninguna involucración de uso ni control efectivo sobre el mismo, y cuando tanto el ingreso como los costes incurridos eran medibles y su cobro probable.

Para ingresos por prestación de servicios, además de los criterios anteriores (excepto el de la propiedad y control), el ingreso se reconocía por su grado de avance. En caso de no cumplir con dichos criterios, solo se registraba ingreso con el límite de los gastos incurridos recuperables en el contexto del contrato.

Recomendaciones

El reconocimiento del ingreso a lo largo del tiempo requerirá un análisis más exhaustivo y, en su caso, la adaptación de los procedimientos internos de las empresas del sector:

- Considerar la necesidad de modificar los sistemas de información de la compañía, por la mayor complejidad en el reconocimiento de ingresos a lo largo del tiempo, especialmente en contratos a largo plazo.

Casos particulares

Costes para la obtención de un contrato

Las empresas de automoción suelen incurrir en costes significativos que son directamente atribuibles a la obtención de contratos con clientes, por ejemplo, proveedores de automoción ("APS" – *Auto Parts Specialist*) que efectúen un pago por comisión de incentivo a los fabricantes de equipos originales ("OEM" – *Original Equipment Manufacturer*) para que participen en el proceso de licitación de proyectos específicos. Se requerirá juicio para identificar si se deben activar los costes del contrato. Estos no se deberán activar si la entidad no espera recuperar dichos costes. Las "comisiones de éxito" (es decir, las comisiones que solo se pagan si se obtiene un contrato), se capitalizarán ya que son costes incrementales de la obtención.

Costes para el cumplimiento de un contrato

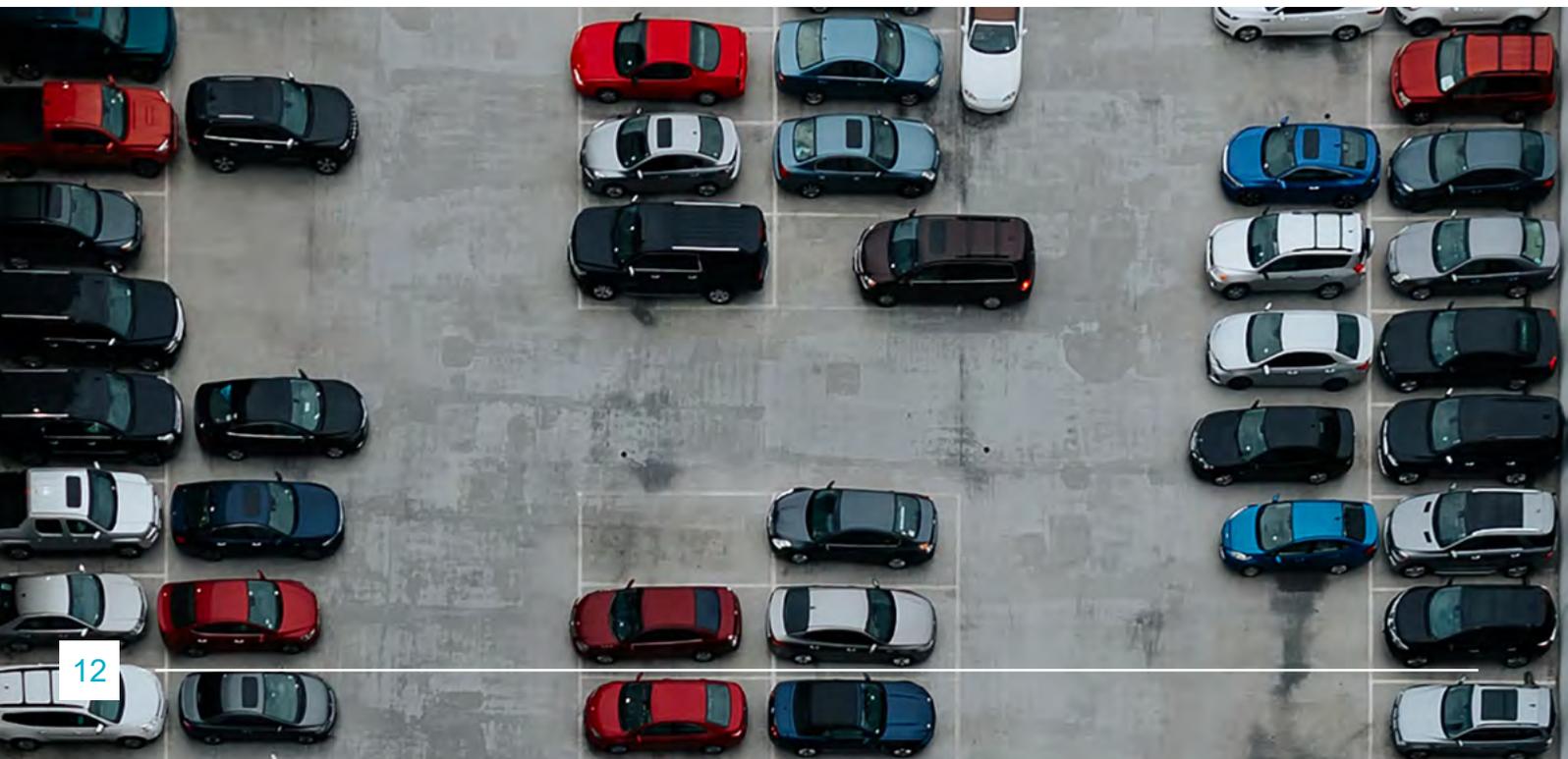
En muchos de los contratos que firman las empresas del sector automoción, se suelen comprometer a incurrir en determinados costes para poder cumplir con los contratos firmados, y que las empresas pueden identificar de forma específica (como pueden ser modificaciones de líneas de producción para adaptarlas al cumplimiento de determinados requisitos técnicos del producto final a entregar a cliente). Estos costes serán activables, bien como existencias si están estrechamente ligados al ciclo de explotación de la empresa, o como inmovilizado intangible si no lo están. Estos costes se imputarán a resultados de forma sistemática y coherente con la transferencia de los bienes y servicios relacionados.

Ventas a distribuidores y stock en consigna

Uno de los puntos que las empresas del sector deberán evaluar es si los acuerdos de consigna que muchos proveedores de automoción firman con sus clientes dan lugar al reconocimiento de un ingreso de acuerdo con la práctica habitual, o si por el contrario, en función de los acuerdos firmados, dicha venta no es firme, y en consecuencia, no se entrega el control del bien hasta el consumo de los bienes o la incorporación de los mismos a la cadena de producción del cliente, al no disponer del control de dichos activos el cliente por el mero hecho de tener la posesión física de los mismos.

Acuerdos de recompra

Los fabricantes de vehículos que vendan con opciones de recompra o con una "garantía de valor residual" consistente esta última en la compensación al cliente por el precio en que lo hubiese podido vender a un tercero independiente; por ejemplo, en la venta de un coche a un concesionario o a una compañía de alquiler con acuerdo de recompra en fecha futura por un importe definido, se deberá aplicar un juicio considerable para determinar si bajo la nueva norma la operación representa una venta, arrendamiento o financiación. Si el precio de la recompra es inferior al precio de venta original, las empresas deberán considerar al inicio del contrato si el cliente tiene un incentivo económico. Si es así, el contrato será tratado como arrendamiento, de lo contrario la operación califica como una venta con derecho a devolución.



¿Qué nos espera?

Más allá de los cambios indicados en el presente documento, la nueva Norma de Reconocimiento de Ingresos supone un nuevo marco conceptual y ofrece guías detalladas en muchas áreas con potencial impacto en la valoración y registro de los ingresos. Las empresas del sector automoción deberán asegurarse de que han considerado todos los posibles efectos de la misma en sus estados financieros.



Este folleto tiene la intención de desarrollar una guía que permita obtener una visión general sobre la aplicación de la nueva norma de reconocimiento de ingresos en el sector automoción aquellos aspectos con potencial impacto por la adopción de la nueva norma contable. En el folleto encontrarás únicamente información general, y ninguno de los miembros de Grant Thornton y sus firmas miembro pretenden prestar por medio de este asesoramiento o servicios profesionales

Contacto



Gemma Soligó Illamola

Socia Directora de Práctica Profesional
Gemma.Soligo@es.gt.com
T +34 93 206 39 00



Alberto Orte

Senior Manager de Práctica Profesional
Alberto.Orte@es.gt.com
T +34 93 206 39 00



Dayana Di Sabatino

Supervisora de Práctica Profesional
Dayana.Disabatino@es.gt.com
T +34 93 206 39 00

www.grantthornton.es



© 2021 Grant Thornton S.L.P. Todos los derechos reservados.
"Grant Thornton" se refiere a la marca bajo la cual las firmas miembro de Grant Thornton prestan servicios de auditoría, impuestos y consultoría a sus clientes, y/o se refiere a una o más firmas miembro, según lo requiera el contexto. Grant Thornton Corporación S.L. es una firma miembro de Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL y las firmas miembro no forman una sociedad internacional. GTIL y cada firma miembro, es una entidad legal independiente. Los servicios son prestados por las firmas miembro. GTIL no presta servicios a clientes. GTIL y sus firmas miembro no se representan ni obligan entre sí y no son responsables de los actos u omisiones de las demás.