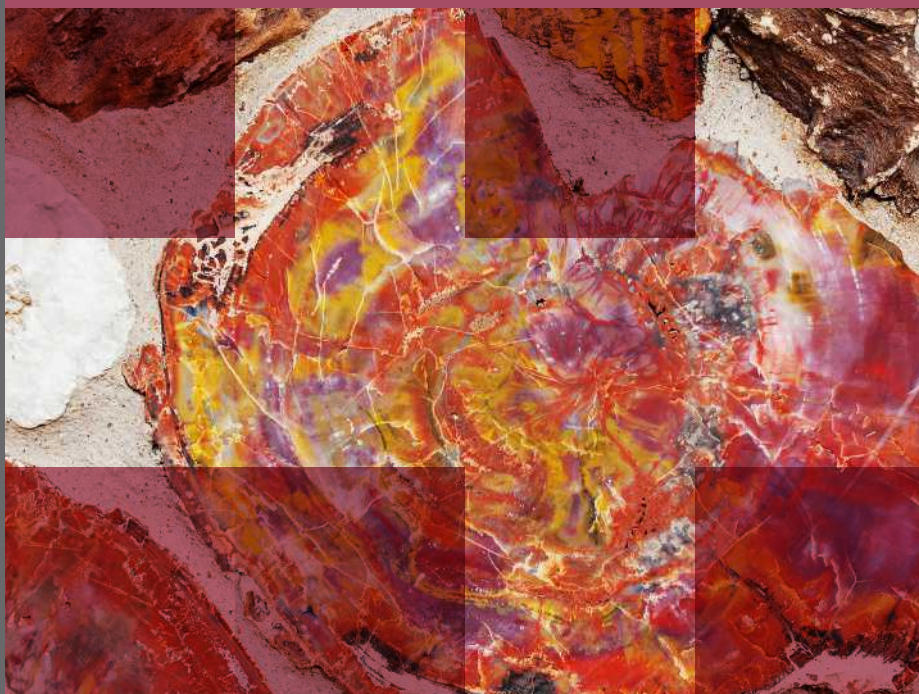


Consultas al ICAC. Comentarios y Casos Prácticos

3.ª Edición

■ CISS



Ángel Alonso Pérez
Raquel Pousa Soto
Emma Alonso Iglesias

Consultas al ICAC. Comentarios y Casos Prácticos

3.ª Edición

Ángel Alonso Pérez
Raquel Pousa Soto
Emma Alonso Iglesias

© Ángel Alonso Pérez, Raquel Pousa Soto y Emma Alonso Iglesias, 2020

© Wolters Kluwer España, S.A.

Wolters Kluwer

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 902 250 500 – Fax: 902 250 502

e-mail: clientes@wolterskluwer.com

<http://www.wolterskluwer.es>

Tercera edición: Abril 2020

Segunda edición: Septiembre 2016

Primera edición: Enero 2013

Depósito Legal: En trámite (Segundo trimestre 2020)

ISBN versión impresa: 978-84-9954-564-6

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-565-3

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.

Printed in Spain

© **Wolters Kluwer España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

pérdidas y ganancias cualquier diferencia que pudiera existir entre el coste amortizado a la fecha de ampliación de capital y su valor de mercado;

– Recepción de las acciones que le corresponden en la ampliación de capital realizada por la sociedad «BSA» para la compensación del crédito:

$$\text{Acciones a emitir} = \frac{\text{Valor razonable crédito cancelar}}{\text{Valor emisión acciones}} = \frac{7.100.892}{60} = 118.348 \text{ acciones}$$

Además de 12€ para ajustar el canje.

		X		
7.100.880	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (250)			
	[118.348 acciones x 60€]			
12	Bancos c/c (572)	a	Otras inversiones financieras (540.1)	7.100.892

8.3. APLICACIÓN DEL RESULTADO

8.3.0.1. Calificación de la prima de emisión/asunción y otras aportaciones socios como reservas disponibles

Consulta 3 Boicac 119 – Septiembre 2019.

Sobre si la prima de emisión o asunción y las otras aportaciones de socios deben entenderse incluidos en el concepto de reservas disponibles a efectos de lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

Respuesta

La Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital dispone en su artículo 31.2 lo siguiente:

«Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.»

Por su parte, en la exposición de motivos se precisa:

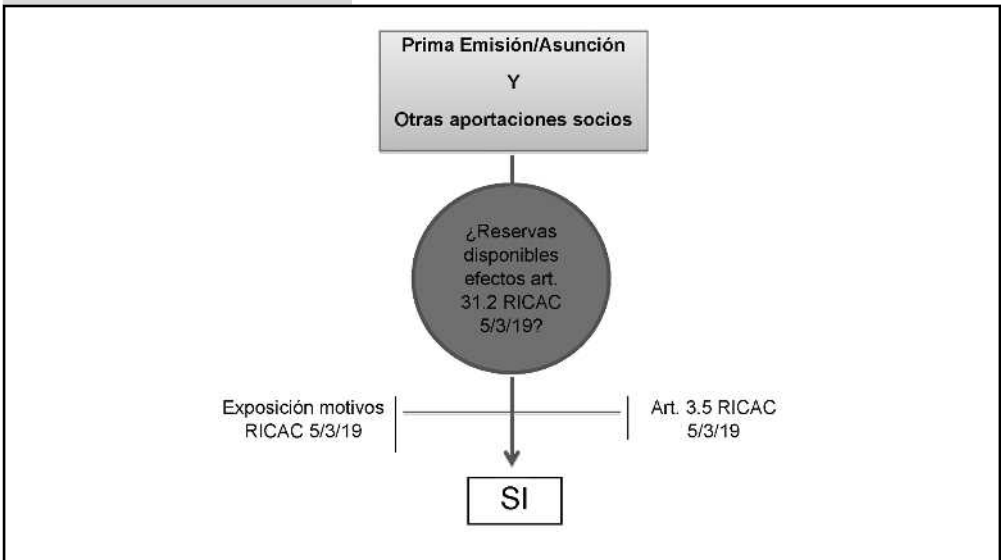
«La prima de emisión de acciones o asunción de participaciones, al igual que las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9 de la Resolución, desde un punto de vista contable son patrimonio aportado y no renta generada por la sociedad, a diferencia de otras reservas procedentes de beneficios, pero el estatuto mercantil de estas partidas es el que rige para las ganancias acumuladas. Es decir, podrán ser objeto de distribución o reparto entre los socios previo cumplimiento de las restricciones establecidas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la aplicación del resultado o las reservas de libre disposición. Sobre la base de este razonamiento, ambos conceptos, prima de emisión o asunción y aportaciones de los socios, se incluyen en la definición de beneficio distributable.»

Asimismo, el artículo 3.5 de la Resolución establece que:

«La prima de emisión y la prima de asunción constituyen patrimonio aportado que puede ser objeto de recuperación por los socios, en los mismos términos que las reservas de libre disposición, y las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9.»

Por tanto, a tenor de lo dispuesto, la prima de emisión o asunción y las otras aportaciones de socios deben entenderse incluidos en el concepto de reservas disponibles.

Comentario



Ejemplo

«MELLA S.A.» presenta los siguientes saldos referidos a diversas cuentas del balance:

Capital Social.	2.700.000
Reserva Legal.	508.500
Reservas voluntarias.	900.000
Aportaciones socios o propietarios.	27.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores.	(45.000)
Investigación.	1.170.000
Socios por desembolsos no exigidos.	(675.000)
Donaciones y legados de capital.	225.000
Prima emisión acciones.	405.000
Reservas para acciones dominante.	225.000
Remanente.	36.000
Resultado del ejercicio.	0

Al ser el resultado del ejercicio cero, decide distribuir un dividendo en la cuantía máxima posible con cargo a la cuenta prima de emisión de acciones.

Para ello, atenderá a lo establecido en la Ley así como compensar las pérdidas de ejercicios anteriores con las aportaciones de los socios (para compensar pérdidas), y en su caso, con la parte de la prima de emisión que sea necesaria.

Por el importe restante, distribuirá el dividendo.

Como base del reparto, utiliza la prima de emisión y el remanente.

Posteriormente, un socio al que le corresponde percibir 20.000 € por dividendos, quiere que sea sustituido por la cesión de la propiedad de un automóvil, contabilizado en nuestra empresa por un precio de adquisición de 30.000 € y una amortización acumulada del 40% del precio de adquisición, siendo su valor razonable 20.000 €-

SE PIDE:

a) Registro aplicación del resultado, con cargo a la prima de emisión de acciones

b) Registro dividendo en especie en el socio, el cual adquirió su participación en el momento de la constitución de la sociedad

c) Suponiendo que el socio había adquirido su participación con posterioridad al momento de constitución (a principios de este ejercicio), registrar la operación

SOLUCIÓN

La consulta 3 del Boicac 119, nos recuerda lo establecido en la exposición de motivos de la RICAC 5/3/19, en donde se relata: «(...)La prima de emisión de acciones o asunción de participaciones, al igual que las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9 de la resolución, desde un punto de vista contable son patrimonio aportado y no renta generada por la sociedad, a diferencia de otras reservas procedentes de beneficios, pero el estatuto mercantil de estas partidas es el que rige para las ganancias acumuladas. Es decir, podrán ser objeto de distribución o reparto entre los socios previo cumplimiento de las restricciones establecidas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la aplicación del resultado o las reservas de libre disposición. Sobre la base de este razonamiento, ambos conceptos, prima de emisión o asunción y aportaciones de los socios, se incluyen en la definición de beneficio distribuable (...)».

A) APLICACIÓN DEL RESULTADO

Veremos previamente las distintas atenciones establecidas por la Ley. Así, el art. 273.2 TRLSC, nos comenta: «Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social (...)». En el mismo sentido, se expresa el art. 28.2 RICAC 5/3/10, así: «Una vez cubiertas las atenciones previstas por las leyes o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuable,

si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social mercantil (...). De esta forma:

* Dotación Reserva Legal. Según el art. 274.1 LSC: «En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social».

Es decir, dotaríamos: $10\% \ 405.000 = 40.500$. Dicha cantidad, junto a la que ya poseía la sociedad ($40.500 + 508.500 = 549.000$), supera el máximo establecido del 20% del capital social ($20\% [2.700.000] = 540.000$). Con lo cual, la sociedad dotará hasta dicho tope, es decir:

$$\text{Reserva Legal} = 540.000 - 508.500 = \mathbf{31.500}$$

* Atenciones establecidas en el art. 273.3 de la LSC, donde comenta que: «Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance». Comprobémoslo:

Investigación y Desarrollo	Importe	Reservas Disponibles	Importe
Investigación	1.170.000	Reservas voluntarias	900.000
Total	1.170.000	Total	900.000

Con lo que la empresa incrementará sus reservas disponibles, destinado a la diferencia entre: $1.170.000 - 900.000 = \mathbf{270.000}$ a Reservas voluntarias.

* En el mencionado art. 273.2 LSC, caso de que el patrimonio neto resulte ser inferior al capital social, y que existieran pérdidas de ejercicios anteriores que provocaran esta situación «(...) el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas». La empresa tiene intención de compensar las pérdidas, una vez deducida la parte que compensará las aportaciones de los socios, es decir:

$$\text{Compensación pérdidas} = 45.000 - 27.000 = 18.000$$

Anotaremos:

– Por la compensación de parte de las pérdidas con las aportaciones efectuadas por los socios:

_____	X	_____
27.000 Aportaciones de socios o propietarios (118)		
	a	Resultados negativos de ejercicios anteriores (121) 27.000
_____		_____

– Y por la aplicación del resultado:

		X		
405.000	Prima emisión acciones (110)	a	Reserva Legal (112)	31.500
36.000	Remanente (120)		Reservas voluntarias (113)	270.000
			Resultados negativos (121)	18.000
		a	Dividendo activo a pagar (526) (por diferencia)	121.500

Comprobemos si el reparto es correcto. Para ello, y siguiendo los textos antes mencionados de la RICAC y el TRLSC:

Patrimonio Neto (P.N) No es inferior, o no resulta serlo *al Capital Social (C.S) mercantil*
a consecuencia reparto

Teniendo en cuenta, que la definición del Patrimonio Neto, a los efectos de la distribución de beneficios, se calculará siguiendo lo establecido en el art. 3.1 RICAC 5/3/19:

Patrimonio Neto =

Importe Criterios Cuentas Anuales

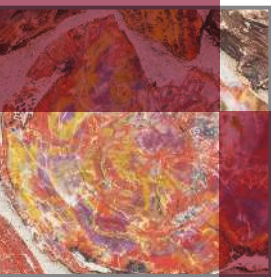
+ Capital Social suscrito, no exigido

+ Importe del nominal y primas emisión/asunción capital social registrado como pasivo

No se incluirá: *Ajustes cambio valor operaciones cobertura flujos efectivo pendientes imputar pérdidas y ganancias.*

En nuestro caso:

CUENTA	CUANTÍA
Capital social	2.700.000
Socios desembolsos no exigidos	(675.000)
Reserva legal (508.000 + 31.500)	540.000
Reserva voluntaria(900.000 + 270.000)	1.170.000
Donaciones y legados de capital	225.000



Una herramienta de consulta de carácter práctico que pretende acercar y simplificar la cada vez más complicada regulación contable.

Se incluyen las Consultas más recientes, en concreto, las publicadas desde el Boicac 75 hasta el 119, descartándose toda la doctrina planteada en forma de Consultas en base al Plan anterior. Así, se incorporan en esta edición 41 Consultas nuevas (desde el Boicac 106 al 119, ambos inclusive). Del mismo modo, se tienen también en cuenta novedades destacadas como la RICAC 5/3/19.

En total 163 consultas agrupadas y ordenadas por temas e incluyendo en cada caso la reproducción literal de la contestación emitida, un esquema explicativo de la respuesta y ejercicios prácticos de desarrollo que ayudan a entender la normativa.

La obra se divide en diez capítulos, iniciándose con consultas relacionadas con las cuentas anuales, para seguir con las masas patrimoniales: *inmovilizados, activos y pasivos financieros, existencias (compras-ventas) o patrimonio neto, así como un capítulo dedicado a la contabilidad de los impuestos*. A continuación, se incluye un tema dedicado a cuestiones societarias como las acciones propias, ampliaciones de capital o la aplicación del resultado, para proseguir con combinaciones de negocios, operaciones vinculadas y entre empresas del grupo. Por último, se incluye un apartado relativo a planes sectoriales y regímenes especiales.

ISBN: 978-84-9954-564-6

