



GTA VILLAMAGNA

ALERTA CONTABLE

MARZO 2019

CONTENIDOS

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 (BOE DE 11 DE MARZO DE 2019)	3
CAPÍTULO I Disposiciones generales	3
CAPÍTULO II Las aportaciones sociales	4
CAPÍTULO III Acciones y participaciones propias y de la sociedad dominante.....	5
CAPÍTULO IV Cuentas anuales	5
Capítulo V Los administradores	5
Capítulo VI Aplicación del resultado.....	6
Capítulo VII Aumento y reducción de capital.....	7
Capítulo VIII Obligaciones y otros instrumentos de financiación	7
Capítulo IX Disolución y liquidación	8
Capítulo X Las modificaciones estructurales y el cambio de domicilio social	8
ABREVIATURAS	10

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 (BOE DE 11 DE MARZO DE 2019)

La Resolución desarrolla el PGC respecto de: **i)** los criterios contables relativos a la presentación de instrumentos financieros, en lo relativo a su clasificación como pasivo o patrimonio neto, **ii)** las implicaciones contables de la regulación en la LSC de las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, entre las que se encuentran: aportaciones sociales, operaciones con acciones y participaciones propias, aplicación del resultado, aumento y reducción del capital social y **iii)**, en general, otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

Las normas de desarrollo aprobadas por la Resolución se aplicarán de forma prospectiva. No obstante, se permite también, opcionalmente, su aplicación retroactiva de conformidad con lo previsto en la NRV 22ª "*Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables*" del PGC.

La fecha de primera aplicación es el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2020.

A continuación, se detallan los aspectos que consideramos más relevantes de la Resolución, que se agrupa en diez

capítulos, una disposición transitoria y una disposición final.

CAPÍTULO I Disposiciones generales

Se delimita el objeto y ámbito de aplicación de la Resolución, se definen los criterios generales de presentación de los instrumentos financieros y se incorporan definiciones de conceptos que se utilizan a lo largo de la Resolución.

En particular, se desarrollan las definiciones de patrimonio neto, instrumentos de patrimonio, pasivo financiero, instrumento financiero compuesto, beneficio distribuible, coste del derecho de suscripción o asunción, coste del derecho de asignación gratuita y valor teórico contable de una acción o participación.

Destacamos los siguientes aspectos:

- Dividendo preferente: Se sienta que se registre contablemente de forma similar a los gastos financieros devengados en contraprestación por los recursos financieros que obtiene la empresa de sus acreedores, debido a su carácter obligatorio.
- Compensación material de pérdidas de ejercicios anteriores: Se aclara que, en caso de coexistir en el balance el resultado positivo del ejercicio junto con reservas disponibles, reservas indisponibles y la reserva legal, los resultados negativos de ejercicios anteriores se compensarán materialmente y en primer lugar con las ganancias acumuladas de ejercicios anteriores en el orden que se ha indicado, antes de que se

produzca la compensación material con el resultado del ejercicio.

- Beneficio distribuible: Se incluye, dentro de dicho concepto, la prima de emisión o asunción de participaciones, al igual que otras aportaciones de los socios, si bien desde un punto de vista contable son patrimonio aportado y no renta generada.

CAPÍTULO II Las aportaciones sociales

Se regula el tratamiento contable de las aportaciones de los socios al capital (acciones comunes, sin voto, con privilegio y rescatables), así como de otras posibles aportaciones de los socios a los fondos propios y de las aportaciones de los mismos socios realizadas a cuenta de futuras ampliaciones de capital.

Destacamos los siguientes aspectos:

- Fecha de efectos contables: El capital y la prima se reconocen como fondos propios en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de aumento, con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales dentro del plazo establecido en la LSC. En caso contrario, se reconocerá como deuda.
- Aportaciones de socios: Se aclara el supuesto de aportaciones de socios en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, de forma que el exceso sobre dicho importe se reconocería en sede de la sociedad atendiendo a la realidad económica de la operación.

En la medida en que la operación se calificase como una donación, se aplicarán los criterios del apartado 1 de la NRV 18ª “*Subvenciones, donaciones y legados recibidos*” del PGC, de forma que la contabilización inicial sería la de un ingreso imputado directamente al patrimonio neto.

- Usufructo de acciones: Se regula un tratamiento específico para su cesión onerosa cuando, atendiendo al contenido del acuerdo, no se deba reconocer la baja total del balance de las acciones o participaciones. En particular:

- i) El nudo propietario reconocerá la contrapartida del importe recibido como pasivo, que se valora al coste amortizado o al valor razonable si las acciones se valoran a valor razonable.

Por su parte, la obligación del nudo propietario de entregar al usufructuario el incremento de valor comportará que el nudo propietario ajuste, al cierre de cada ejercicio, el valor del pasivo y reconozca un gasto a integrar en la partida “Gastos financieros” de la cuenta de pérdidas y ganancias.

- ii) El usufructuario, en el momento inicial registrará contablemente el derecho adquirido como un activo financiero en el epígrafe “Inversiones financieras a largo plazo” o “Inversiones financieras a corto plazo”, en función del plazo de constitución del usufructo. Este activo se valorará posteriormente a su valor razonable, reconociendo los cambios en la

cuenta de pérdidas y ganancias si se puede obtener una valoración fiable, o al coste amortizado, cuando no se puede determinar el valor de forma fiable.

Por su parte, la obligación del nudo propietario de entregar al usufructuario el incremento de valor al término del usufructo, comportará para el usufructuario el registro de un resultado financiero a integrar en la partida “Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros” de la cuenta de pérdidas y ganancias.

- Prestaciones accesorias: Se aclara que no constituyen aportaciones al capital social. El registro contable de las aportaciones ejecutadas como patrimonio neto o como pasivo se realizará en atención al título o causa de la aportación y de conformidad con lo previsto en los estatutos sociales.

CAPÍTULO III Acciones y participaciones propias y de la sociedad dominante

Se desarrollan los criterios del PGC relativos a operaciones con acciones propias o de la sociedad dominante y de los compromisos de adquisición (contratos a plazo) sobre los propios instrumentos de patrimonio de la empresa.

- Compromisos de adquisición: Se establece que en el caso de que una sociedad asuma la obligación de adquirir en el futuro sus propias acciones, ha de reconocer un pasivo por el valor actual del compromiso adquirido con cargo a los fondos propios en una cuenta con adecuada

denominación, en línea con el criterio de la consulta 2 del BOICAC número 86, de junio de 2011. La reversión del descuento y el incremento del pasivo hasta el precio de adquisición de las acciones se contabiliza como gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

CAPÍTULO IV Cuentas anuales

Se aborda la regulación de las situaciones relativas a:

- Reformulación de cuentas: Se determina la obligación de informar en la memoria de los hechos que han motivado la reformulación de las cuentas inicialmente formuladas.
- Subsanación de un error contable incurrido en un ejercicio anterior: Se ha de contabilizar en las cuentas anuales del ejercicio en que se advierta siguiendo lo dispuesto en la NRV 22ª “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables” del PGC.

Capítulo V Los administradores

- Retribución de los administradores: Cualquiera que sea la modalidad, debe reconocerse como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se ha obtenido el beneficio, incluso en los supuestos en que se calcule en función de los beneficios o rendimientos de la entidad. Si la junta general determina un porcentaje diferente al inicialmente contabilizado, el posterior ajuste se reconoce en la fecha de celebración

de la junta general como un cambio de estimación contable.

Capítulo VI Aplicación del resultado

- Beneficio distribuible: La forma en la que se determinaría es la siguiente:

Resultado del ejercicio

+ Gastos financieros en concepto de dividendo mínimo o preferente

+ Reservas de libre disposición, remanente

- Resultados negativos de ejercicios anteriores

- La parte del resultado del ejercicio en que deba dotarse la reserva legal y las restantes atenciones obligatorias establecidas por las leyes o los estatutos.

- Ajustes por cambios de valor positivos, así como las subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto: No pueden ser objeto de distribución, directa ni indirecta y, por lo tanto, se minorarán de la cifra de patrimonio neto a los efectos de analizar si esta magnitud, después del reparto, es inferior a la cifra de capital social de acuerdo con lo establecido en la LSC. Ello comporta que ninguna de estas magnitudes pueda considerarse a los efectos de compensar pérdidas (materialmente) y permitir, con ello, un reparto del resultado del ejercicio o de las reservas que no estaría permitido de no haberse producido tal compensación.

Ejemplo. Una sociedad presenta, al cierre del ejercicio, las siguientes partidas de patrimonio neto:

- Capital 1.000
- Resultados negativos de ejercicios anteriores -100
- Resultado del ejercicio 30
- Subvenciones de capital 80

El patrimonio neto, sin considerar las subvenciones, es 930, es decir, inferior al capital social. En consecuencia, la sociedad no puede repartir dividendos.

- Reserva legal: En el supuesto de que el patrimonio neto sea inferior al capital social, el resultado del ejercicio debe destinarse a la compensación formal o saneamiento contable de las pérdidas antes de que, en su caso, se destine una parte del resultado a dotar la reserva legal. Con esta precisión se incorpora a la Resolución la interpretación del ICAC publicada en la consulta 5 del BOICAC número 99, de septiembre de 2014.

Ejemplo. Una sociedad presenta, al cierre del ejercicio, las siguientes partidas de patrimonio neto:

- Capital 1.000
- Resultados negativos de ejercicios anteriores -100
- Resultado del ejercicio 30
- Subvenciones de capital 80

El patrimonio neto, sin considerar las subvenciones, es 930, es decir, inferior al capital social. En consecuencia, la sociedad no deberá dotar la reserva legal.

- Dividendo a cuenta: Se precisa que las limitaciones establecidas para el reparto del resultado del ejercicio también operan respecto al reparto de los resultados devengados hasta una determinada fecha. Ello implica que, en su cálculo, se deba realizar una estimación del dividendo mínimo u obligatorio y el gasto por impuesto sobre beneficios.
- Reparto de reservas disponibles o de la prima de emisión: 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. La nueva regulación está en línea con el criterio contenido en la consulta 2 del BOICAC número 96, de diciembre de 2013.

Capítulo VII Aumento y reducción de capital

Se precisa el tratamiento contable de ciertas operaciones de aumento y reducción de capital, tanto en sede de la sociedad como del socio:

- Operaciones de aumento de capital por compensación de deudas: Se sienta que se valore por el importe del valor razonable de la deuda que se cancela, en línea con lo señalado en la consulta 5 del BOICAC número 79, de septiembre de 2009, y en la consulta 4 del BOICAC número 89, de marzo de 2012. En su caso, la diferencia entre el

valor en libros de la deuda que se cancela y su valor razonable, se registrará como resultado financiero.

No obstante, en el supuesto de que las acciones de la sociedad estén admitidas a cotización, el aumento de fondos propios a título de aportación se contabiliza por el valor razonable de las acciones entregadas, reconociéndose como resultado la diferencia entre dicho valor y el importe en libros de la deuda.

- Derechos de asignación gratuita: Se sienta que en la fecha de entrega de los derechos de asignación, el socio ha de registrar contablemente un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero. Este criterio difiere del sostenido por el ICAC respecto de lo establecido en la consulta 1 del BOICAC número 88, de diciembre de 2011.

Capítulo VIII Obligaciones y otros instrumentos de financiación

Se desarrolla el tratamiento contable de la emisión de obligaciones conforme a los criterios generales que establece el PGC y tomando como referencia los criterios incluidos en la NIC-UE 32.

- Obligaciones convertibles en un número fijo de acciones a opción del inversor y obligaciones obligatoriamente convertibles en un número fijo de acciones: Deben calificarse como un instrumento financiero compuesto integrado por un pasivo financiero (valor actual de los intereses a pagar) y un componente de patrimonio neto (importe de la

diferencia entre el importe recibido en la emisión y el valor del pasivo financiero). No obstante, en el caso de que el pago de los intereses fuese discrecional para el emisor, el importe recibido se presentaría en el patrimonio neto y el pago de intereses sería una aplicación del resultado.

- Derivado implícito: Se aclara que existe un derivado implícito en un instrumento de deuda cuando los pagos de principal o intereses están indexados a un instrumento de patrimonio o a un índice de valores o de materias primas cotizadas.

Capítulo IX Disolución y liquidación

Se desarrollan los criterios a aplicar en la disolución y liquidación, incorporando cuestiones que se recogían en la RICAC 2013.

- Obligaciones contables: Se mantienen aún en el escenario de liquidación.
- Causa de disolución, legal o voluntaria: No comporta un cierre anticipado ni obliga a formular cuentas anuales anticipadas.
- “Balance inicial” y “Balance final” de liquidación: Se aclara que dichos documentos, a los que se refiere la LSC, son documentos de naturaleza extracontable.
- Liquidación después del cierre del ejercicio, pero antes de la fecha de formulación de cuentas anuales: Se determina que se ha de incluir información en la memoria, y se han de aplicar los criterios de la RICAC 2013.

- Disolución acordada tras la formulación de las cuentas anuales, pero antes de su aprobación: Las cuentas anuales se deben formular aplicando el marco de información financiera previsto en la RICAC 2013.

Las cuentas anuales deberían ser, en su caso, auditadas, aprobadas por la Junta General y depositadas en el Registro Mercantil, de acuerdo con lo dispuesto en la LSC.

Capítulo X Las modificaciones estructurales y el cambio de domicilio social

Se definen los criterios para el registro contable de la transformación del tipo societario, fusión, escisión, cesión global de activo y pasivo y del traslado de domicilio a territorio español. En esencia, se reproducen los criterios previstos en el PGC con algunas precisiones.

- Transformación: Se aclara que el valor en libros de los elementos de la sociedad no se modifica. Hasta que el socio no ejerza el derecho de separación, el capital de estos socios se seguirá mostrando en fondos propios.
- Fusión: Respecto de la contabilidad del socio de las sociedades que participen en una fusión, se indica que los socios de la sociedad absorbida aplicaran los criterios contables de la permuta para registrar contablemente las acciones recibidas de la sociedad absorbente o de nueva creación.

Se presume que la permuta es comercial, salvo que el socio reciba la práctica totalidad de las acciones de la

sociedad absorbente o de nueva creación. Los socios de la sociedad absorbente que registren contablemente las acciones según el criterio del coste no deberán modificar el valor en libros de los instrumentos de patrimonio.

ABREVIATURAS

BOE: Boletín Oficial del Estado.

BOICAC: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

CdC: Código de Comercio, aprobado por el Real Decreto de 22 de agosto de 1885.

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

LSC: Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

NIC-UE 32: Norma Internacional de Contabilidad 32: Instrumentos financieros. Presentación, adoptada por la Unión Europea mediante el Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008.

NRV: Norma de Registro y Valoración (del PGC)

PGC: Plan General Contable.

RICAC 2013: 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.

