Resolución del ICAC sobre presentación Instrumentos Financieros (norma definitiva)

Manuel Rejón
Censor Jurado de Cuentas de España
Preparador de acceso al ROAC
Profesor del Master Oficial de Auditoría de las
Universidades de Granada, Cádiz, Almería y CEU-San Pablo

Febrero de 2020

Normativa mercantil/contable a considerar

- NIC UE-32 Instrumentos Financieros: Presentación
- TRLSC.
- Ley de Modificaciones Estructurales.

- No va dirigida a:
  - Código de Comercio.
  - Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (**préstamo participativo**)

Entrada en vigor

- 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 (en adelante, RICAC-PIF)

- Entrada en vigor: **el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»** y será de aplicación a las CCAA de los ejercicios iniciados a partir del **1 de enero de 2020**.

Primera aplicación de la RICAC-PIF (DT única)

- Fecha de primera aplicación: el comienzo del primer ejercicio a partir de 1-1-2020.

- Se aplicará de forma **prospectiva**

  - No obstante, existe la **opción de aplicación retroactiva** (de acuerdo con NRV cambio de criterio contable, errores y estimaciones de PGC y PGC-PYMES)

Disposiciones generales

Objeto y ámbito de aplicación

Definiciones

Instrumentos financieros que se liquidan con instrumentos de patrimonio propio

Criterios de presentación de los instrumentos financieros

Costes de transacción de un instrumento financiero

Intereses, dividendos, pérdidas y beneficios

Ámbito de aplicación (art. 2)

- Resolución **obligatoria para todas las sociedades de capital** que aplican el PGC/PGC-PYMES.

-**Exigencias de información en memoria:** se deben considerar la norma de elaboración de las CCAA correspondiente y los requisitos máximos de información exigidos a las pequeñas y medianas empresas.

- La RICAC-PIF **no es aplicable a las operaciones de retribución al personal de la sociedad mediante la entrega de acciones** o de opciones sobre las acciones (sin perjuicio de lo previsto en el art. 10).

-Las **sociedades cooperativas seguirán los criterios regulados en sus normas particulares** Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, y, en ausencia de regulación expresa, aplicando subsidiariamente esta resolución.

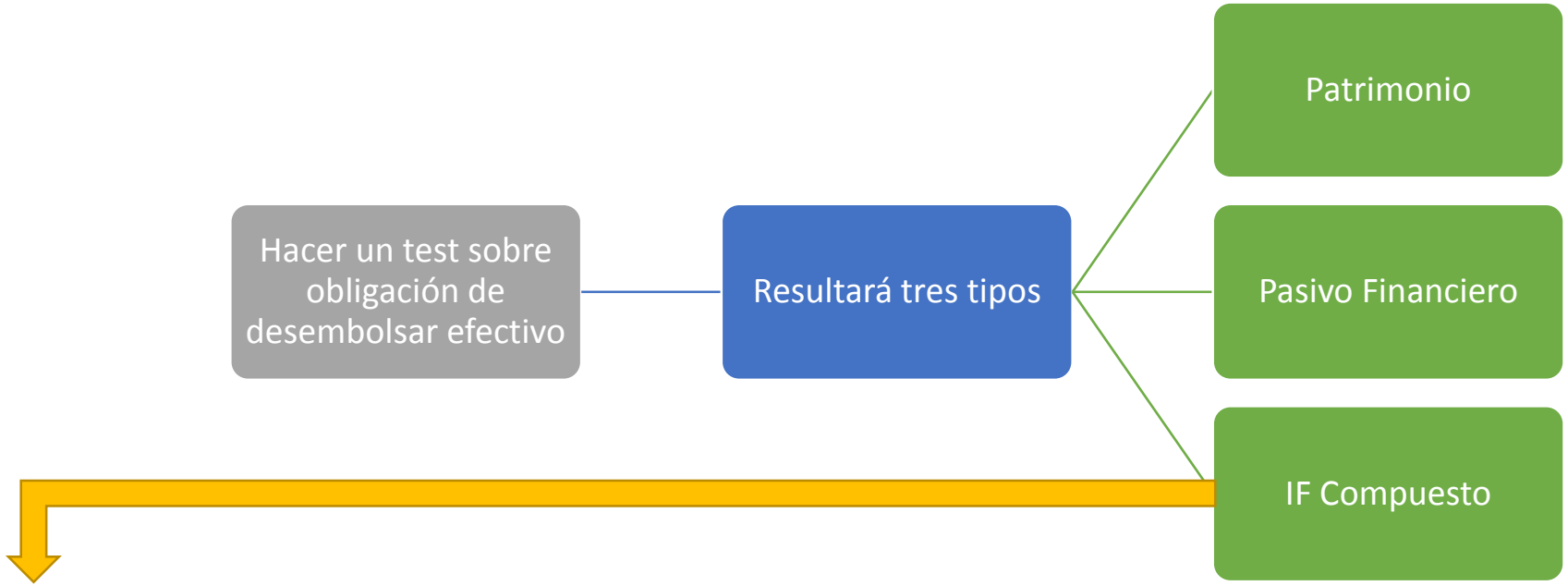
Definiciones (art. 3)

1. PATRIMONIO NETO: constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten. Se entienden por resultados acumulados u otras variaciones que le afecten, los ingresos y gastos del ejercicio y de los ejercicios anteriores que no se hayan distribuido.

A los efectos de decidir si procede la distribución de beneficios, o de determinar si concurre la causa de reducción obligatoria de capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las CCAA, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.

2. INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO: cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos sus pasivos.

Definición de pasivo/instrumento de patrimonio (PGC)



IF Compuesto: cuando se trata de un instrumento financiero en el que, se identifica, simultáneamente, para una de las partes intervinientes un pasivo y un instrumento de patrimonio propio.

Por ejemplo: **obligaciones convertibles en acciones**; claramente hay un pasivo consecuencia de la obligación de reembolso por parte del emisor del importe obtenido, y simultáneamente en la medida que el inversor tiene una opción a su conversión a capital de un importe fijo por un número fijo de instrumentos de patrimonio, se habrá emitido un derivado que tendrá la calificación de patrimonio neto («autocartera»).

Instrumento financiero compuesto: caso práctico

EJEMPLO (ENUNCIADO)

Se emite una obligación con las siguientes características:

- Nominal 1.000
- Cupón anual 5%
- Vencimiento 2 años. En la fecha de conversión se pueden convertir en acciones a un precio fijado
- Tipo de interés sin opción de conversión para instrumentos de deuda con el mismo riesgo y vencimiento en el mercado: 7%

Instrumento financiero compuesto: caso práctico

Ejemplo (Solución)

Se obtiene lo siguiente:

a) Valor del pasivo: 1000/ (1,07)2 + 50 / (1,07) + 50 / (1,07)2 = 963,84

a) Valor del instrumento de patrimonio: 1000- 963,84 = 36,16 (derivado se incorpora al patrimonio y se mantiene su importe)

Ambos importe quedan perfectamente determinados de cara a su calificación en las CCAA.

Cálculo del beneficio distribuible (art. 3.5)

BENEFICIO DISTRIBUIBLE

+ RESULTADO DEL EJERCICIO (129) + GASTOS FINANCIEROS QUE SEAN DIVIDENDO MÍNIMO O PREFERENTE (664)

AJUSTES POSITIVOS

+ RESERVAS DE LIBRE DISPOSICIÓN
(RESERVA VOLUNTARIA, PRIMA DE EMISIÓN, APORTACIONES SOCIOS ART. 9)

+ REMANENTE (120)

AJUSTES NEGATIVOS

- RESULTADO NEGATIVO DE EJERCICIOS ANTERIORES
(EL EXCESO DE ESTOS SOBRE LOS AJUSTES POSITIVOS SÓLO SE INCLUYE COMO AJUSTE NEGATIVO SI NO ESTÁ COMPENSADO MATERIALMENTE CON EL SALDO DE LA RESERVA LEGAL Y OTRAS RESERVAS INDISPONIBLES EXISTENTES)

- DOTACIÓN RESERVA LEGAL PROVENIENTE DEL RESULTADO DEL EJERCICIO

- DOTACIÓN OTRAS ATENCIONES OBLIGATORIAS
(POR EJEMPLO, RESERVAS ESPECIALES)

La **distribución del beneficio o la devolución de las aportaciones** indicadas en el párrafo anterior, estará sujeta al cumplimiento de determinadas condiciones del **art. 28.**

Artículo 348 bis. Derecho de separación en caso de falta de distribución de dividendos.

1. Salvo disposición contraria de los estatutos, transcurrido el quinto ejercicio contado desde la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad, el socio que hubiera hecho constar en el acta su protesta por la insuficiencia de los dividendos reconocidos tendrá derecho de separación en el caso de que la junta general no acordara la distribución como dividendo de, al menos, el veinticinco por ciento de los beneficios obtenidos durante el ejercicio anterior que sean legalmente distribuibles siempre que se hayan obtenido beneficios durante los tres ejercicios anteriores. Sin embargo, aun cuando se produzca la anterior circunstancia, el derecho de separación no surgirá si el total de los dividendos distribuidos durante los últimos cinco años equivale, por lo menos, al veinticinco por ciento de los **beneficios legalmente distribuibles** registrados en dicho periodo.

Beneficio distribuible (caso práctico)

Ejemplo (enunciado)

Datos de la empresa XXX al cierre del ejercicio 20X1:
Capital social = 2.000
Reserva Legal = 300
Reserva voluntaria = 130
Resultado antes de intereses (gastos financieros) e impuestos = 200
Dividendo preferente (se considera gasto financiero) = 30
Tipo de gravamen = 25%

Beneficio distribuible (caso práctico)

Ejemplo (solución)

Resultado antes de impuestos: RAII – Gasto Financiero (div.pref.) = 200 – 30 = 170
Gasto impuesto sociedades: 200 x 25% = 50 → No minora el dividendo preferente
Resultado del ejercicio = 200 – 30 (div.pref.) – 50 (IS) = 120
Beneficio distribuible = 120 (PyG) + 130 (RV) + 30 (GF) – 12
(dotación RL) = 268
Dotación obligatoria para reserva legal = 10% 120 = 12

Definiciones (art. 3)

6. COSTE DEL DERECHO DE SUSCRIPCIÓN O ASUNCIÓN Y DE ASIGNACIÓN GRATUITA (ART. 3.6)

Es la **parte proporcional del valor contable de una acción** o participación que corresponde a los citados derechos.

a) El coste del derecho preferente de suscripción o asunción y el de asignación gratuita **se determinarán a partir del valor contable** de las acciones o participaciones de las cuales se segrega el derecho. A estos efectos:

1.º El importe del coste del derecho preferente de suscripción o asunción y de asignación gratuita se cuantificarán **aplicando al valor contable la proporción existente entre el valor teórico del derecho y el valor ex ante unitario** de las acciones o participaciones sociales.

2.º El citado **valor contable** será el **coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro**, **o el valor razonable de las acciones o participaciones**, de forma consistente con la valoración de los activos financieros de los cuales se segrega el derecho.

Definiciones (art. 3)

6. COSTE DEL DERECHO DE SUSCRIPCIÓN O ASUNCIÓN Y DE ASIGNACIÓN GRATUITA (ART. 3.6)

b) Para el cálculo previsto en la letra anterior se tendrán en cuenta las siguientes reglas y conceptos:

1.º El **valor ex ante de las acciones o participaciones sociales será su valor razonable antes del aumento de capital**. A estos efectos, se entenderá por valor razonable la cotización bursátil inmediatamente anterior al inicio del plazo para el ejercicio del derecho preferente de suscripción o asunción o de asignación gratuita; en su defecto se tomará el valor teórico contable en esa fecha, corregido, cuando sea razonablemente posible obtener la información, por las plusvalías o minusvalías tácitas de los elementos patrimoniales.

2.º El **valor teórico del derecho preferente de suscripción o asunción y de asignación gratuita** será la **diferencia existente entre el valor ex ante unitario y el valor teórico unitario ex post** de las acciones o participaciones sociales. No obstante, cuando exista una cotización bursátil del derecho se tomará este valor.

3.º El **valor teórico ex post** de las acciones o participaciones sociales **se calculará sumando al valor ex ante, el importe a desembolsar por las nuevas acciones o participaciones sociales, y dividiendo el importe resultante por la suma del número de las acciones o participaciones sociales antiguas más las previstas para el aumento de capital.**

Definiciones (art. 3)

6. COSTE DEL DERECHO DE SUSCRIPCIÓN O ASUNCIÓN Y DE ASIGNACIÓN GRATUITA (ART. 3.6)

c) Se deberá tener en cuenta la **existencia de acciones o participaciones con derechos distintos**, incluso cuando esta circunstancia sea consecuencia del aumento de capital, en los términos establecidos en el apartado siguiente.

d) En el caso de **segregación de derechos para su venta o para la suscripción o asunción de acciones o participaciones con derechos distintos de los de las acciones o participaciones antiguas**, o para el ejercicio del derecho de asignación gratuita de acciones o participaciones con derechos distintos, se aplicarán las reglas indicadas en los párrafos anteriores.

Si las **acciones o participaciones de las cuales se segrega el derecho están deterioradas**, al reconocer el coste del derecho **se reducirá proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas**.

Si las **acciones o participaciones de las cuales se segrega el derecho están valoradas a valor razonable con cambios en el patrimonio neto**, al reconocer el **coste del derecho se reclasificará a la cuenta de pérdidas y ganancias o a una cuenta de reservas, según proceda, la parte proporcional del citado ajuste**.

Definiciones (art. 3)

6. COSTE DEL DERECHO DE SUSCRIPCIÓN O ASUNCIÓN Y DE ASIGNACIÓN GRATUITA (ART. 3.6)

RESUMEN DE CÁLCULOS

$$Coste\ dº\ suscripción\ segregado = Valor\ contable\ participación\ x\ \frac{Valor\ teórico\ dº\ suscripción}{Valor\ ex\ ante\ de\ la\ participación}$$

$$Valor\ teórico\ dº\ suscripción = (Valor\ ex\ ante\ participación\ -\ Precio\ emisión\ participación)\ x\ \frac{Nº\ acc.nuevas}{Nº\ acc.nuevas + Nº\ acc.antiguas}$$

(pero si este derecho cotiza, su valor de cotización será el Valor teórico dº suscripción)

Algunas definiciones previas para el cálculo del derecho de suscripción preferente

PRECISIONES (art. 2.6):

Algunas definiciones previas para el cálculo del derecho de suscripción preferente

¿QUÉ ES EL DERECHO DE SUSCRIPCIÓN PREFERENTE?

- Aquel que permite al accionista la posibilidad de suscribir nuevas acciones cuando realice una ampliación de capital.

- No pueden ser restringidos por el contenido de los estatutos o reglamento interno de la sociedad.

- Confiere al accionista (antiguo), como caso más frecuente y como titular legítimo, el derecho de suscripción preferente en la emisión de nuevas acciones, cuando realice una ampliación de capital, y lo será en proporción al valor nominal de las acciones que posean.

(fuente: expansion.com)

Definiciones (art.3)

7. VALOR TEÓRICO CONTABLE DE UNA ACCIÓN/PARTICIPACIÓN

Es la **parte del patrimonio neto que corresponde a cada una de ellas**. A estos efectos, se tendrá en cuenta que:

a) El patrimonio neto es el que figura en el balance corregido, en su caso, por el importe del capital social y la prima de emisión o asunción clasificados como pasivo financiero y los desembolsos pendientes no exigidos de todas las acciones emitidas.

b) El **número de acciones o participaciones sociales será el número total** de las emitidas y suscritas o asumidas con independencia de que correspondan a ampliaciones de capital inscritas o no en el Registro Mercantil.

c) El **número equivalente de acciones o participaciones sociales** será el que resulte de homogeneizarlas en función de los derechos económicos que corresponda a cada una.

Estos derechos económicos se cuantificarán bajo la **hipótesis de "valor de liquidación",** de forma que su importe se calculará como si, a la fecha de cálculo del valor teórico contable, se fuera a determinar la cuota de liquidación o participación de cada instrumento en el patrimonio neto contable.

d) El **importe que resulte de dividir el patrimonio neto por el número equivalente de acciones o participaciones** (minorado en las acciones o participaciones propias) se reducirá, en su caso, en la cuantía de los desembolsos pendientes no exigidos.

Valor teórico contable de una acción/participación

$$VTC = \frac{\text{Patrimonio Neto Contable + Capital social Pasivo y Prima Emisión Pasivo + Desembolsos pendientes no exigidos acciones}}{\text{Nº instrumentos de patrimonio homogeneizados}} - \text{Desembolsos pendientes no exigidos}$$

(en función de derechos económicos que les correspondan a los instrumentos de patrimonio;
Y minorado en las acciones/participaciones propias)

(entendemos que unitarios)

Cuantificación de los derechos económicos:

-Bajo la hipótesis de "valor en liquidación"

-Cuando una empresa está en liquidación, mercantilmente existe una prelación en el orden de liquidación de las acciones (ver siguiente transparencia)

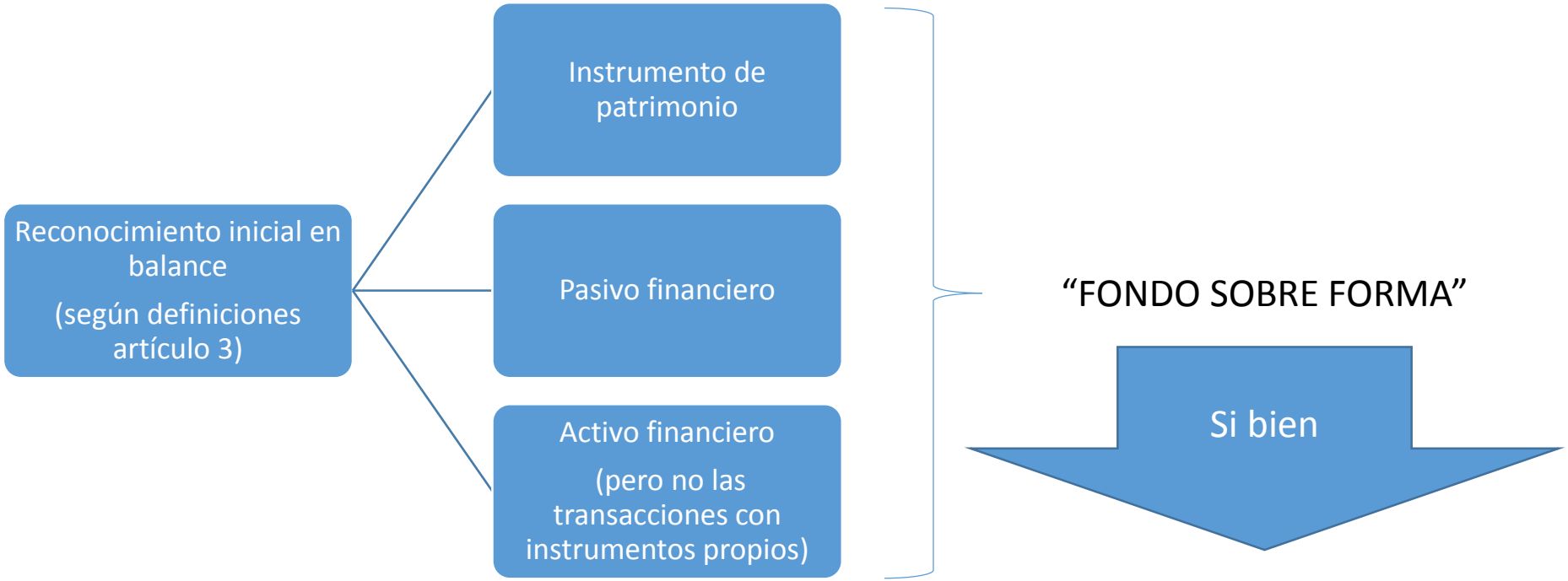
Valor teórico contable de un instrumento de patrimonio (art 3.7)

Cuantificación de los derechos económicos (continúa)
Para la cuantificación de la cuota liquidativa hay dos situaciones **(art. 392 TRLSC):**

VALOR PATRIMONIO NETO A REPARTIR > CAPITAL SOCIAL DESEMBOLSADO
-Cada título recibirá su capital social más la parte del excedente que le corresponda.

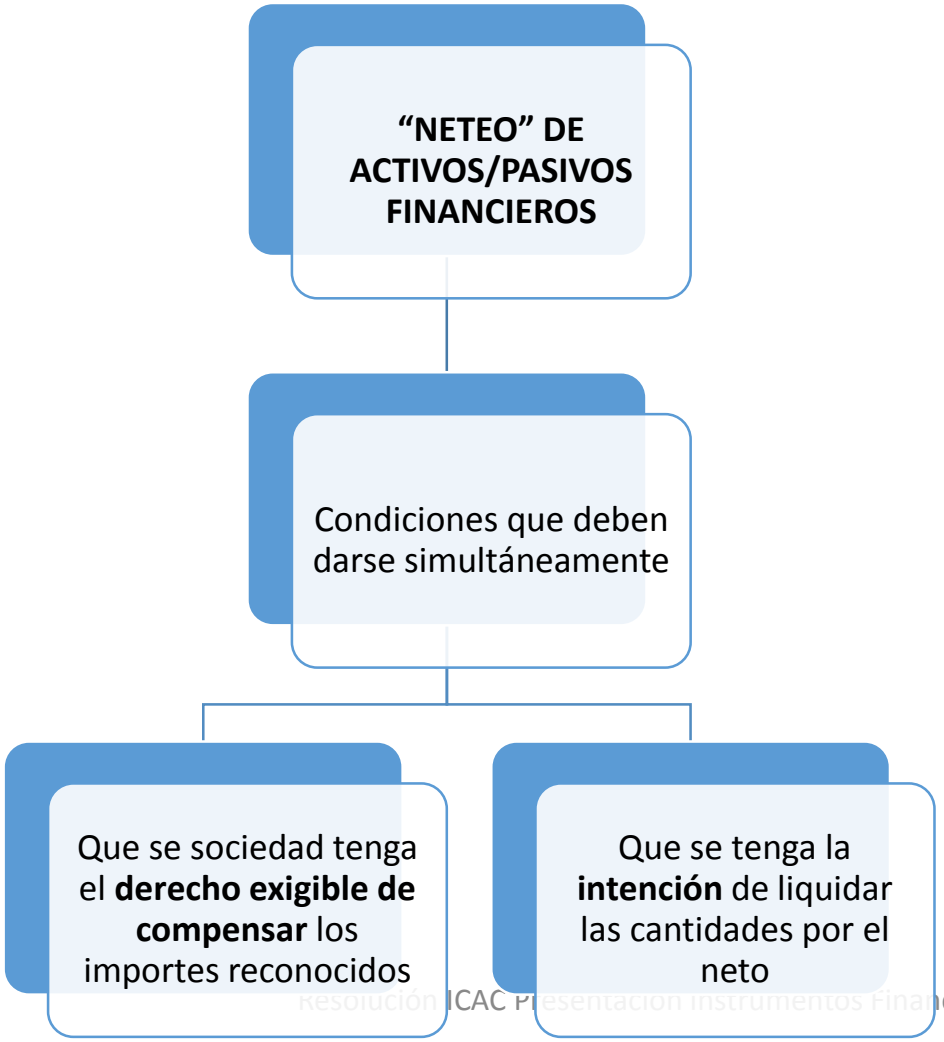
VALOR PATRIMONIO NETO A REPARTIR < CAPITAL SOCIAL DESEMBOLSADO
-Supone una pérdida para los socios.
-Respetar el **orden en la prelación de pagos:**
1º) ACCIONES SIN VOTO (SON **INST. FROS COMPUESTOS, CON UN COMPONENTE DE PASIVO) ART. 101 TRLSC**
2º) EN S.A. SI TODAS LAS ACCIONES NO SE HUBIERAN LIBERADO EN LA MISMA PROPORCIÓN, SE RESTITUYE PRIMERO A LOS QUE HUBIERAN APORTADO MÁS **ART. 392 TRLSC**
3º) EQUIPARADOS TODOS LOS TÍTULOS EN CUANTO A CANTIDADES DESEMBOLSADAS, DISTRIBUCIÓN DEL ACTIVO RESTANTE **ART. 392 TRLSC**

Criterios de presentación de los instrumentos financieros (art. 5)



Se reconocerá un instrumento financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico

Criterios de presentación de los instrumentos financieros (art. 5)



¡OJO!

Si se produce una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su **baja** del balance (por ejemplo, un pago),

el pasivo financiero asociado no podrá compensarse con el activo financiero relacionado

Costes de transacción de un instrumento financiero

Costes de transacción de un instrumento financiero (art. 6)

Gastos de emisión → En pasivo financiero → **Ajuste valor inicial de un pasivo** → En PGC-PYMES podrán optar por llevarlos a PyG

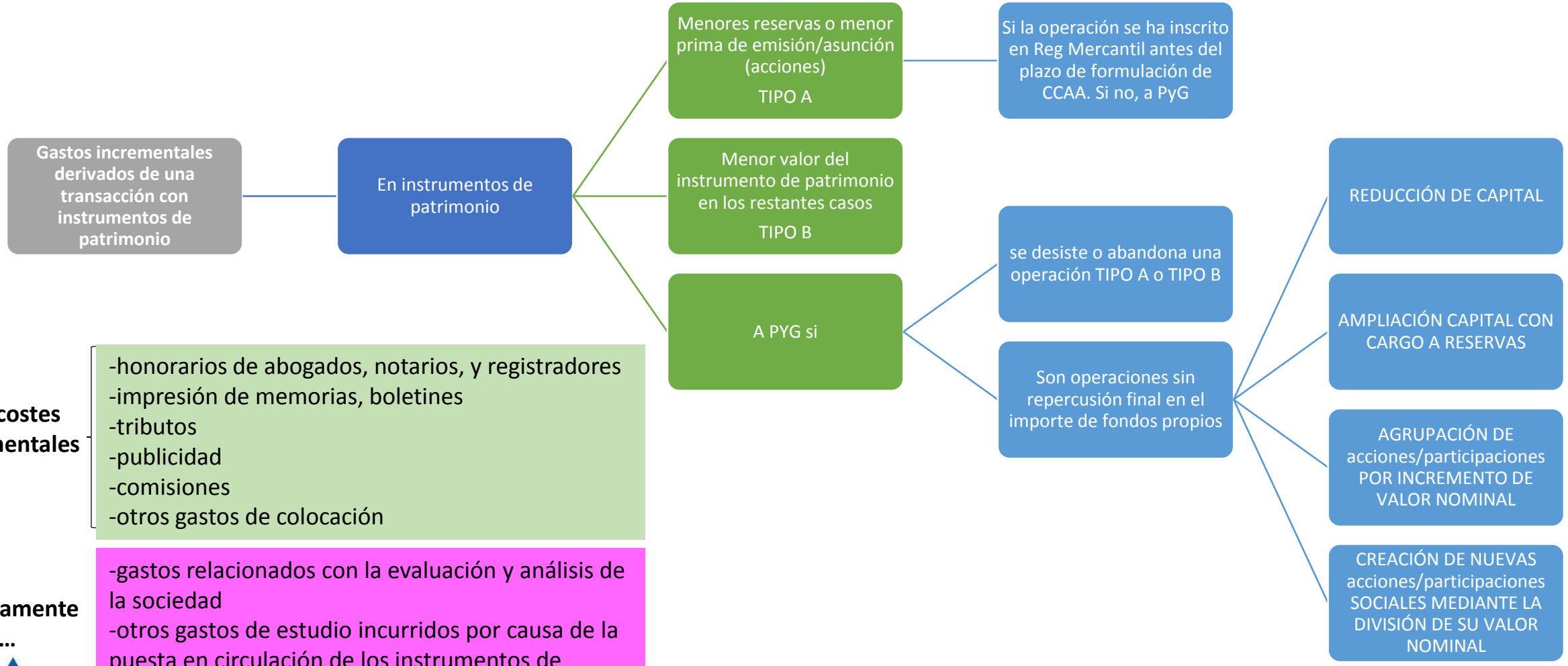
Son gastos de emisión

-Honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios (corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros)
-Impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción

No son gastos de emisión

-Primas o descuentos de la emisión
-Gastos financieros,
-Costes de mantenimiento
-Costes administrativos internos

Costes de transacción de un instrumento financiero (art. 6)



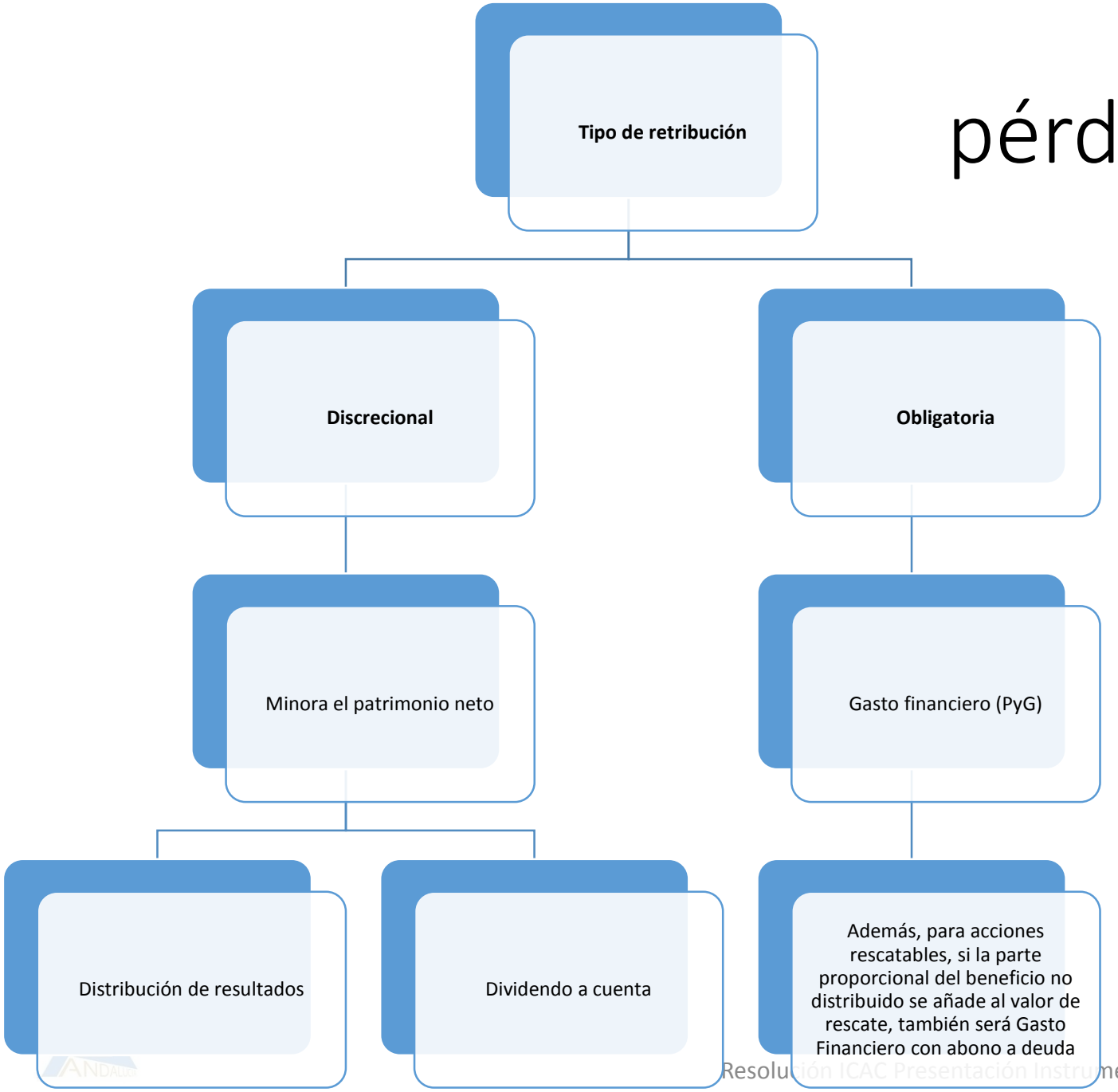
Son costes incrementales

-honorarios de abogados, notarios, y registradores
-impresión de memorias, boletines
-tributos
-publicidad
-comisiones
-otros gastos de colocación

Y directamente a PyG…

-gastos relacionados con la evaluación y análisis de la sociedad
-otros gastos de estudio incurridos por causa de la puesta en circulación de los instrumentos de patrimonio

Intereses, dividendos, pérdidas y beneficios (art. 7)



Además…

Enajenación de instrumentos de patrimonio propio → la diferencia entre la contraprestación recibida y el valor en libros del instrumento se reconocerá directamente en el patrimonio neto en una cuenta de reservas.

Gastos por adquisición, enajenación o amortización de los instrumentos de patrimonio propio: a reservas.

Las aportaciones sociales

Aportaciones de socios al capital social

Otras aportaciones de socios

Aportaciones de socios al capital social (art. 8)

- Las participaciones/acciones → se clasificarán en balance según artículo 5.

- El **capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones/participaciones** sociales clasificado como patrimonio neto, siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de aumento con anterioridad al plazo establecido en TRLSC para la formulación de las CCAA. En caso contrario, figurarán como pasivo financiero en la partidas **"Otros pasivos financieros" o "Otras deudas a corto plazo", ambas del epígrafe C.III "Deudas a corto plazo"** del pasivo corriente del modelo normal o abreviado, respectivamente.

- El **capital social** y, en su caso, la **prima de emisión o asunción de acciones/participaciones sociales clasificado como pasivo financiero** se presentará en un epígrafe específico que deberá crearse a tal efecto, tanto en el pasivo no corriente como en el corriente, denominado **"Deuda con características especiales a largo plazo" y "Deuda con características especiales a corto plazo"**, respectivamente.

En el PGC dice "antes de la formulación…"

Aportaciones de socios al capital social (art. 8)

- S**i se reformulan las CCAA**, ello no afectará al registro de la ampliación de capital, salvo error en la contabilización.

- Una vez **inscrita la ampliación de capital después** ~~del citado plazo legal~~ **de la formulación de las CCAA**, la sociedad mostrará los efectos contables de la operación mediante la **reexpresión de la información comparativa** del ejercicio anterior. Las reducciones de capital se reconocerán aplicando los mismos criterios.

Valoración de las acciones en el socio (art. 8.4)

VALORACIÓN DE LAS ACCIONES EN EL SOCIO

Se valorarán en el socio inicialmente al **coste:**

+valor nominal

+prima

+costes de transacción

Pero…

PGC 2007:

Activos mantenidos para negociar: los costes de transacción van a PYG

Inversiones en acciones en empresas grupo: los costes de transacción se reconocen en PyG

Proyecto RD reforma PGC:

Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias: los costes del transacción van a PyG

Activos financieros a coste (en referencia a inversiones en acciones en empresas grupo): los costes de transacción se reconocen en PyG

Otras aportaciones de socios (art. 9)

EN LÍNEAS GENERALES, SE REFIERE A LAS FAMOSAS APORTACIONES DE LA CUENTA 118, CON ALGUNAS VARIACIONES Y ACLARACIONES IMPORTANTES

1. Las aportaciones de los socios **sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, incluidas las que eventualmente se realicen en mérito de prestaciones accesorias**, **no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo** y, por lo tanto, el valor razonable del activo aportado, o el de la deuda condonada, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los **fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».**

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
572	Bancos c/c		
118	Otras aportaciones de socios		

Otras aportaciones de socios (art. 9)

EN LÍNEAS GENERALES, SE REFIERE A LAS FAMOSAS APORTACIONES DE LA CUENTA 118, CON ALGUNAS VARIACIONES Y ACLARACIONES IMPORTANTES

2. Cuando los socios efectúen una **aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a la realidad económica de la operación**. En la medida en que la operación se califique como una donación, se aplicarán los criterios indicados en el **apartado 1 de la NRV sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC/PGC-PYMES.**

Se seguirá este mismo criterio en la constitución de la sociedad o en los aumentos de capital social con prima de emisión o asunción cuando el valor razonable del patrimonio aportado por cada socio no sea equivalente al valor razonable de las participaciones sociales o de las acciones recibidas a cambio.

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
572	Bancos c/c		
118	Otras aportaciones de socios		
13X/7XX	**Ingreso por donación**		

FISCALMENTE (LIS) ES UN **INGRESO**

Otras aportaciones de socios (art. 9.3)

CONDICIONES PARA CONTABILIZAR ESTAS APORTACIONES COMO FONDOS PROPIOS

VERIFICAR LA SIGUIENTE INFORMACIÓN:

- La certeza de la incorporación de los activos al patrimonio de la sociedad, o de la condonación de la deuda
- La identidad de los aportantes y el porcentaje de participación que poseen en la sociedad,
- El importe dinerario o el valor razonable de los activos aportados por cada socio, o el valor razonable de la deuda condonada, y
- Que el **fundamento o razón objetiva de la aportación es el incremento de los fondos propios de la sociedad**

Es decir, para registrarlas como PASIVO o PN, se estará al TÍTULO JURIDICO de la aportación, del que debe resultar indubitadamente que…

Las cantidades aportadas sólo pueden ser reintegradas previo cumplimiento de los requisitos art. 28 para reparto beneficio distribuible

Otras aportaciones de socios (art. 9)

CONSIDERACIONES ADICIONALES.-

- Estas contribuciones se hacen sin que **el socio que las realiza no recibe derecho alguno**, sin perjuicio de que se reconozcan como un mayor valor de la inversión (en la contabilidad del socio).

~~- La facultad del socio de participar en el reparto de estas aportaciones surge de su **participación proporcional en el capital social**, con sujeción a los requisitos previstos a tal efecto en la TRLSC y en los estatutos.~~ (párrafo eliminado de la versión final de RICAC-PIF)

- Las aportaciones de los socios reguladas en este artículo **constituyen beneficios distribuibles** y siguen el estatuto de la prima de emisión o prima de asunción.

Otras aportaciones de socios (art. 9)

CONSIDERACIONES ADICIONALES.-

-Las aportaciones realizadas a cuenta de futuros aumentos de capital social, pendientes de ser acordados por el órgano competente, se contabilizarán de acuerdo con el criterio establecido en el art. 8.2 (plazo establecido en la Ley para la formulación de las CCAA) salvo renuncia expresa del socio a la restitución de lo aportado en caso de un futuro aumento incompleto del capital social.

-Las **sociedades públicas contabilizarán las aportaciones recibidas de la entidad pública dominante** siguiendo los criterios establecidos en la NRV sobre subvenciones, donaciones y legados y en su desarrollo, por la Orden EHA/733/2010 (aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias).

Otras aportaciones de socios

CASO PRÁCTICO (ENUNCIADO)

Los 5 socios que forman parte de una S.L. deciden aportar como ayuda financiera transitoria a la empresa, 1.000 euros cada uno. Además, uno de ellos, el socio A.C., también aporta un edificio con un valor razonable de 300.000 euros.

Otras aportaciones de socios

CASO PRÁCTICO (SOLUCIÓN)

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
572	Bancos c/c	5.000	
210/211	Edificios (terrenos+construcciones)	300.000	
118	Otras aportaciones de socios (5.000+60.000)		65.000
13X/77X	Donación		240.000

El socio AC lleva a cabo un exceso de aportación, el cual no se puede imputar íntegramente a la cuenta 118, de forma que lo que excede de su porcentaje de aportación se lleva íntegramente a una cuenta del subgrupo 13X al ser aportación no dineraria

Aportación particular socio AC	300.000
% participación socio AC	20%
Se imputa a cuenta 118 (300.000 x 20%)	60.000
Exceso a donaciones 13X	**240.000**

Clasificación de las aportaciones al capital social

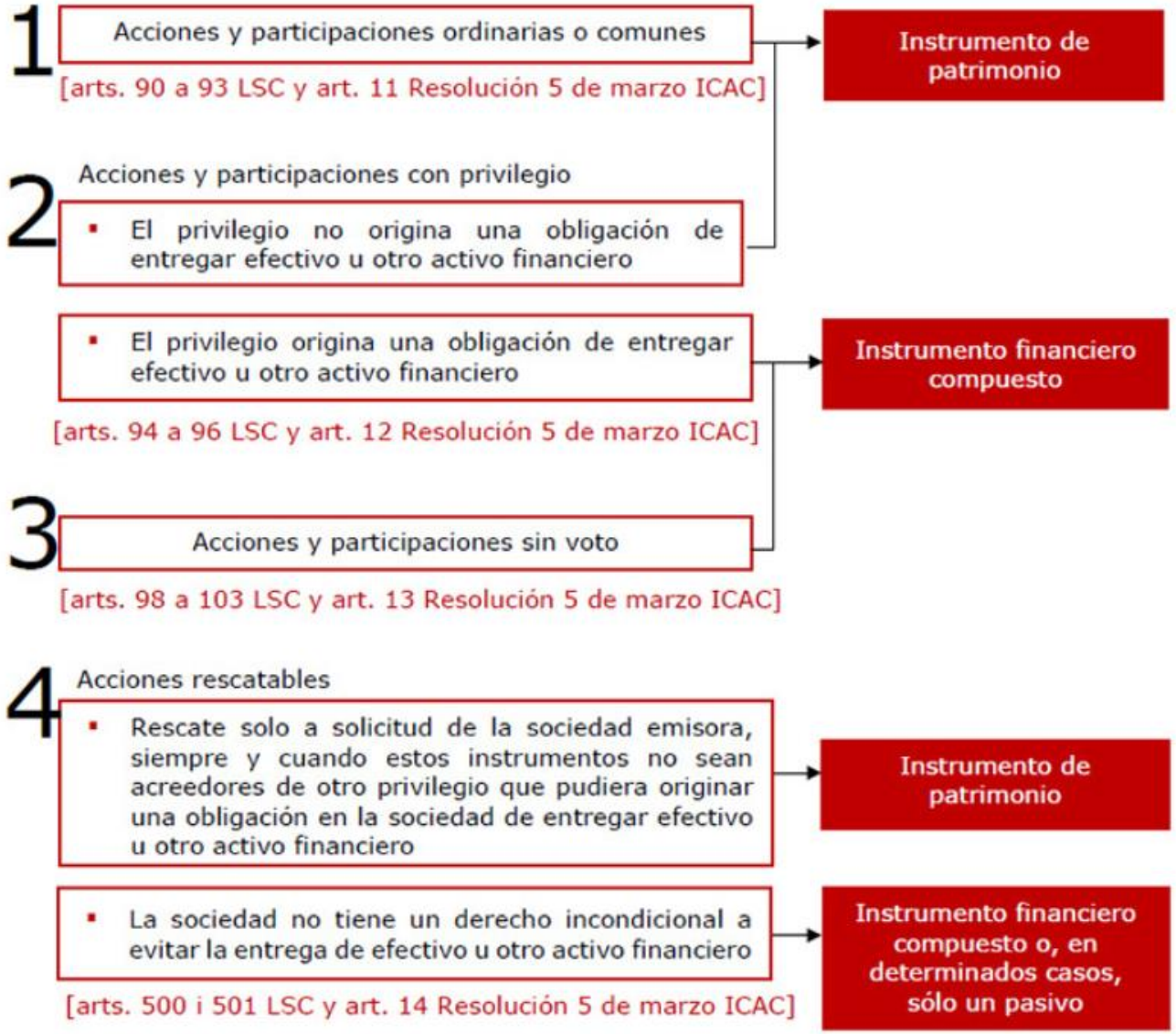
acciones/participaciones ordinarias o comunes

acciones/participaciones con privilegio

acciones/participaciones sin voto

Acciones rescatables

¿Cómo se clasifican las aportaciones al capital que los socios o partícipes realizan en proporción a su participación en la sociedad?



Fuente: WWW. ICJCE.ES

Dividendo mínimo acciones sin voto

CASO PRÁCTICO (ENUNCIADO)

El día 1 de abril de 20X12 se constituye la sociedad anónima ABC con un capital social escriturado de 500.000 u.m. dividido en acciones de 1 u.m. de valor nominal.

El capital social está dividido en acciones ordinarias y en acciones sin voto en el importe máximo permitido por la LSC a las que se les ha asegurado un dividendo mínimo del 6%. El capital social es desembolsado íntegramente en el momento de la suscripción.

Los gastos de constitución de la sociedad han sido de 10.000 u.m.

Se pide: contabilizar la constitución de la sociedad anónima si la rentabilidad para instrumentos financieros similares a las acciones sin voto es del 10%.

Dividendo mínimo acciones sin voto

CASO PRÁCTICO (SOLUCIÓN)

Conceptos	Importe
Capital social ordinario (250.000 acciones x 1€/acción)	250.000
Capital social sin voto (250.000 acciones x 1€/acción)	250.000
Total	**500.000**

Dividendo mínimo acciones sin voto

El valor actual del instrumento financiero es de 250.000 u.m. que se descompone en:

→ **Pasivo financiero**, que estará constituido por el valor actual de una renta perpetua pospagable, cuyo término es el importe de los dividendos privilegiados (250.000 × 6% = 15.000) actualizada al tipo del 10%:

(250.000 x 6%)/0,10 = 150.000

→ **Instrumento de patrimonio**, que se extrae por diferencia:

250.000 – 150.000 = 100.000

Dividendo mínimo acciones sin voto

Asientos por la emisión de acciones ordinarias y las acciones sin voto:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
190	acciones/participaciones emitidas (250.000 +100.000)	350.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		350.000

PATRIMONIO NETO

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
195	acciones/participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros	150.000	
199	acciones/participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción		150.000

PASIVO FINANCIERO

Dividendo mínimo acciones sin voto

Por la suscripción y desembolso de las acciones:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
572	Bancos c/c	500.000	
190	acciones/participaciones emitidas (250.000 +100.000)		350.000
195	acciones/participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros		150.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la parte correspondiente a patrimonio neto

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	350.000	
100	Capital social		350.000

Dividendo mínimo acciones sin voto

Por la inscripción en el Registro Mercantil de la parte correspondiente al pasivo financiero:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
199	acciones/participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros pendientes de inscripción	150.000	
150	acciones/participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		150.000

Por los **gastos de constitución**, distribuidos en función de si se asocian al patrimonio neto o al pasivo financiero:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias (5.000 + 5.000 * 40%)	7.000	
150	acciones/participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros (5.000 * 60%)	3.000	
572	Bancos c/c		10.000

Acciones rescatables: caso práctico

CASO PRÁCTICO (ENUNCIADO)

El día 15 de junio del año 20X16 se constituye la sociedad anónima ABC, por el procedimiento de fundación simultánea, con un capital social de 120.000 acciones ordinarias de 3 u.m. de valor nominal que son emitidas a la par.

Todas las acciones son suscritas y desembolsadas en el momento inicial y, además, también se desea emitir el máximo número posible de acciones rescatables del mismo valor nominal que las ordinarias.

Los gastos de constitución de la sociedad ABC han sido de 10.000 um.

SE PIDE:

1. Cálculo del número de acciones rescatables que se puede emitir.

2. Asientos contables del proceso de constitución considerando las siguientes opciones para el capital social rescatable:

a) La opción de rescate solamente se produce a solicitud de la sociedad emisora → PATRIMONIO NETO

b) La opción de rescate solamente se produce a solicitud de los accionistas → PASIVO FINANCIERO.

c) La opción de rescate se puede realizar bien a solicitud de los accionistas o de la sociedad → PASIVO FINANCIERO

Acciones rescatables: caso práctico

CASO PRÁCTICO (SOLUCION):

1. **Cálculo del número de acciones rescatables que se puede emitir.**

La **cuarta parte del capital social a la que se refiere la ley incluye el propio capital social rescatable**. Llamando X al importe máximo del valor nominal de capital social rescatable y teniendo en cuenta que el capital social ordinario es de 360.000 um, esto es, 120.000 acciones de 3 um de valor nominal, debemos plantear la siguiente ecuación:

X = 25% (360.000 + X)
X = 120.000

Número de acciones rescatables = Capital social rescatable/Valor nominal acciones = 120.000/3 = **40.000 acciones**

Acciones rescatables: caso práctico

CASO PRÁCTICO (SOLUCION):

2. Asientos contables del proceso de constitución considerando las siguientes opciones para el capital social rescatable:

a) La opción de rescate solamente se produce a solicitud de la sociedad emisora.

Será calificada como INSTRUMENTO DE PATRIMONIO.

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
190	acciones/participaciones emitidas	480.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		480.000

Por la suscripción y desembolso de las acciones:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
572	Bancos c/c	480.000	
190	acciones/participaciones emitidas		480.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	480.000	
100	Capital social		480.000

Por los gastos de constitución:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
572	Bancos c/c		10.000

Acciones rescatables: caso práctico

CASO PRÁCTICO (SOLUCION):

2. Asientos contables del proceso de constitución considerando las siguientes opciones para el capital social rescatable:

b) La opción de rescate solamente se produce a solicitud de los accionistas.

Será calificada como PASIVOS FINANCIEROS

Por la emisión de las acciones ordinarias:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
190	acciones/participaciones emitidas	360.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		360.000

Por la emisión de las acciones rescatables:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
195	acciones/participaciones emitidas consideradas como pvos financieros	120.000	
199	acciones/participaciones emitidas como pvos fros ptes de inscripción		120.000

Por la suscripción y desembolso de las acciones ordinarias:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
572	Bancos c/c	360.000	
190	acciones/participaciones emitidas		360.000

Por la suscripción y desembolso de las acciones rescatables:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
572	Bancos c/c	120.000	
195	acciones/participaciones emitidas consideradas como pasivos financieros		120.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	360.000	
199	acciones/participaciones emitidas como pasivos financieros pendientes de inscripción	120.000	
100	Capital social		360.000
150	acciones/participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros		120.000

Por los gastos de constitución:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	7.500	
150	acciones/participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros	2.500	
572	Bancos c/c		10.000

Acciones rescatables: caso práctico

CASO PRÁCTICO (SOLUCION):

2. Asientos contables del proceso de constitución considerando las siguientes opciones para el capital social rescatable:

c) La opción de rescate se puede realizar bien a solicitud de los accionistas o de la sociedad.

Será calificada como PASIVO FINANCIERO

La solución es idéntica a la anterior.

Otras cuestiones

Aportaciones no dinerarias

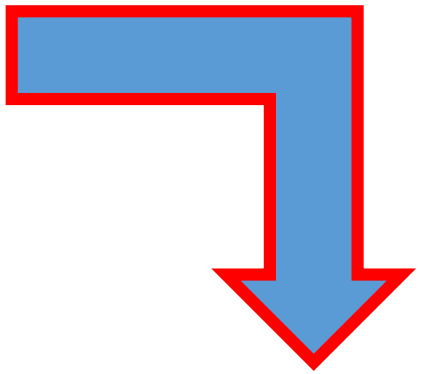
Las prestaciones accesorias

Usufructo y nuda propiedad de participaciones sociales o de acciones

Aportaciones no dinerarias (art. 15)

TEXTO RESOLUCION:

Los **BIENES O DERECHOS RECIBIDOS EN UNA APORTACIÓN NO DINERARIA** al capital de la sociedad se contabilizarán por su **valor razonable** en la fecha de suscripción de las acciones o asunción de las participaciones, importe que, con carácter general, **será coincidente con la valoración en euros que se les atribuya en la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento de capital social**.



¿ Y qué hacemos cuando no coincida? El PGC aporta como solución la cuenta de **PRIMA DE EMISIÓN: "**incluye las **diferencias que pudieran surgir entre los valores de escritura y los valores por los que deben registrarse los bienes recibidos en concepto de aportación no dineraria, de acuerdo con lo dispuesto en las NRV."**

Aportaciones no dinerarias (art. 15)

En caso de **APORTACIÓN NO DINERARIA DE UN NEGOCIO**, en los términos definidos en la NRV sobre combinaciones de negocios del PGC, los **instrumentos de patrimonio entregados a cambio se contabilizarán:**

- **por su valor razonable** (~~que, salvo que exista una valoración más fiable, será su precio cotizado cuando dichos instrumentos están admitidos a negociación en un mercado activo)~~
- si los instrumentos de patrimonio no cotizan, dicho importe será el **valor atribuido** a las acciones/participaciones de la sociedad en la escritura de constitución/aumento de capital.

Aportaciones *no dinerarias (art. 14)*

CONTABILIZACIÓN POR EL APORTANTE: GENERALMENTE COMO UNA PERMUTA COMERCIAL

- CONTABILIZARÁ LAS acciones/participaciones RECIBIDAS POR EL MISMO IMPORTE, MÁS LOS COSTES DE TRANSACCIÓN QUE LES SEAN DIRECTAMENTE ATRIBUIBLES, y reconocerá el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias por diferencia entre dicho importe y el valor en libros del elemento patrimonial aportado, salvo que la transacción hubiera de calificarse como una permuta no comercial en los términos regulados en el PGC, en cuyo caso las acciones/participaciones recibidas se valorarán por el valor en libros del elemento entregado. Cuando el aportante adquiera el control de un negocio, los costes de transacción se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- Salvo prueba en contrario, la operación de permuta se presumirá comercial cuando la aportación se realice a una sociedad que no cumpla la definición de empresa del grupo según la definición recogida en las normas de elaboración de las CCAA del PGC/PGC-PYMES, incluso cuando en virtud de la aportación se adquiera el control de la mencionada sociedad.

- No obstante, **la permuta se presume como no comercial cuando por la aportación se obtenga la práctica totalidad del capital social de la nueva sociedad**.

Aportaciones no dinerarias (art. 15)

DESEMBOLSOS PENDIENTES:

-El socio reconocerá los instrumentos de patrimonio suscritos, pero no dará de baja los elementos patrimoniales que serán objeto de aportación.

-El importe pendiente de desembolso, no exigido, se mostrará en el activo del balance minorando la partida en la que se contabilicen los instrumentos de patrimonio.

	Debe	Haber
25X Activos fros		
259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo		

APORTACIONES NO DINERARIAS ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO:

Seguirán los criterios regulados en la NRV sobre operaciones entre empresas del grupo del PGC/PGC-PYMES.

Aportaciones no dinerarias (caso práctico)

CASO PRÁCTICO (ENUNCIADO)

La sociedad ABC aporta una marca a la sociedad DEF de nueva creación y en la que participa al 100%.

El valor en libros de la marca en la sociedad ABC es de 5.000, si bien su valor su valor razonable es de 50.000 u.m.

El capital social y la prima de emisión suscritos son de 5.000 y 45.000 u.m., respectivamente.

Acciones/participaciones propias y de la sociedad dominante

Adquisición de acciones/participaciones propias

Contratos de intercambio o permuta financiera sobre instrumentos de patrimonio propio

Enajenación de acciones/participaciones propias

Adquisición de acciones/participaciones de la sociedad dominante

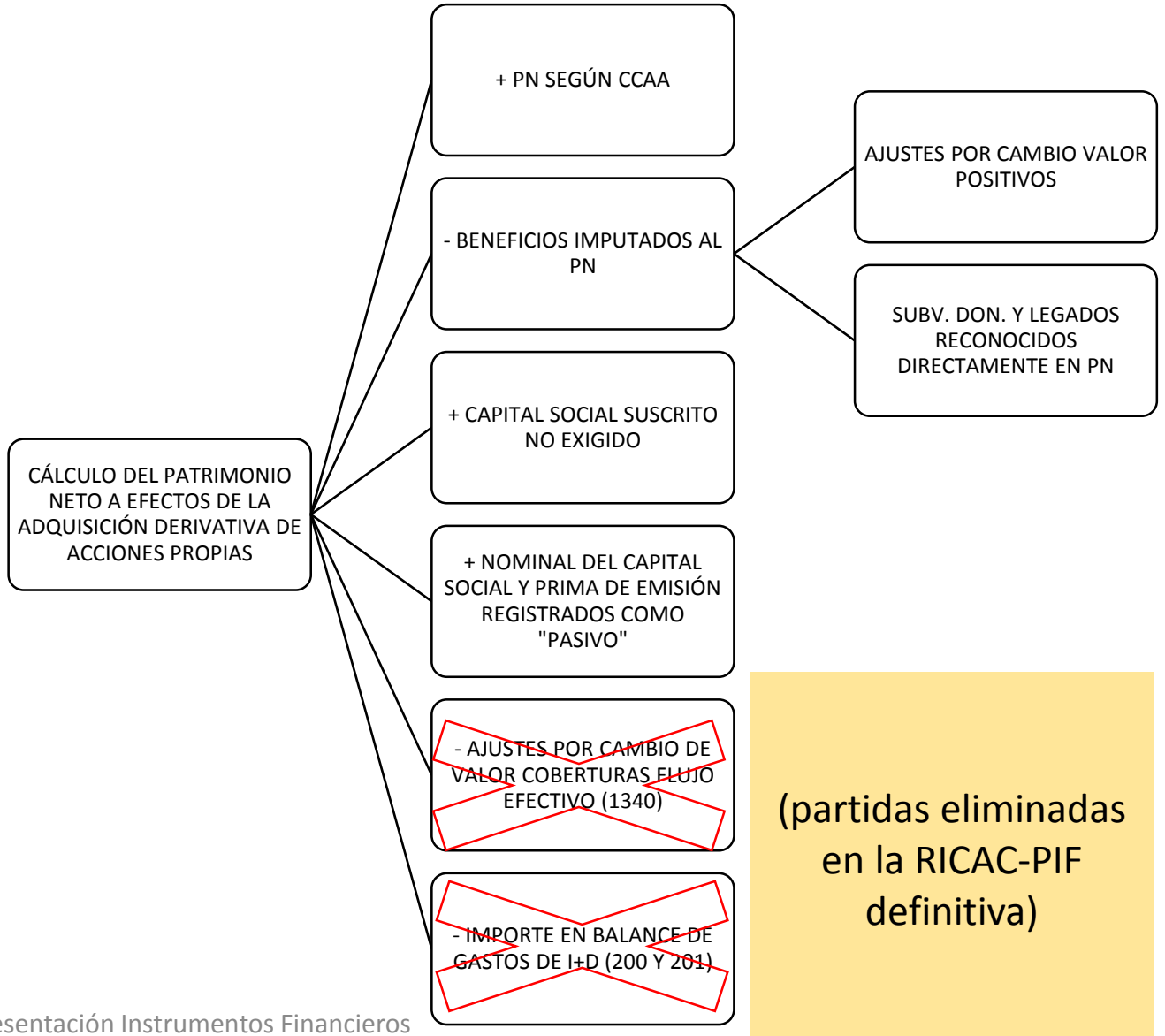
Enajenación de acciones/participaciones de la sociedad dominante

Adquisición de acciones/participaciones propias (art. 20)

La **adquisición derivativa de acciones/participaciones propias** clasificadas como instrumentos de patrimonio se registrará en el patrimonio neto por su valor razonable, como una **variación de los fondos propios.**

Por lo tanto, **las acciones propias adquiridas de forma derivativa acumuladas no deben propiciar que "Patrimonio Neto" < Capital Social + Reservas Indisponibles.**

El "patrimonio neto" se calculará de acuerdo al gráfico



(partidas eliminadas en la RICAC-PIF definitiva)

Adquisición de acciones/participaciones propias (art. 20)

ADQUISICIÓN DE ACC/PART. PROPIAS A TITULO GRATUITO

Se contabilizará siguiendo los criterios recogidos en la NRV sobre **subvenciones, donaciones y legados** del PGC/PGC-PYMES

Por ejemplo, el accionista Sr. X tiene acciones YYY SA por importe de 10.000 €, siendo su valor probable de colocación en el mercado de 7.500 €. El Sr. X decide donarlas a YYY SA sin contraprestación alguna. El asiento contable en el momento de la adquisición será:

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
108	Acciones propias en situaciones especiales	7.500	
13X/7XX	Donaciones PN/Ingreso		7.500

CCAA

Reformulación de cuentas

Subsanación de errores

Reformulación (art. 25)

Si una vez formuladas las CCAA del ejercicio los administradores acuerdan su reformulación, en las circunstancias previstas en el **art. 38 letra c) del CoCo**, en la memoria de las CCAA se deberá incluir toda la información significativa sobre los hechos que han motivado la revisión de las cuentas iniciales, sin perjuicio de los cambios que se deban introducir en los restantes documentos que integran las CCAA de acuerdo con la NRV sobre hechos posteriores al cierre del ejercicio del PGC/PGC-PYMES.

Subsanación de errores (art. 26)

La subsanación de un error contable incurrido en un ejercicio anterior al que se refieran las CCAA, en todo caso, se contabilizará en las CCAA del ejercicio en que se advierta siguiendo la NRV sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del PGC/PGC-PYMES.

A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las CCAA de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la sociedad podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas (*).

Los administradores

La remuneración

La remuneración de los administradores (art. 27)

-Remuneración de los administradores vinculada a los beneficios de la sociedad, en cumplimiento del sistema de retribución establecido en los estatutos → Gasto del ejercicio en que se haya obtenido (~~devengado~~) el beneficio.

Si la **junta general determina un porcentaje diferente al inicialmente contabilizado, dentro del plazo máximo establecido en los estatutos sociales → el posterior AJUSTE se reconocerá en la fecha de celebración de la junta** como un cambio de estimación contable (no corrección de error ni cambio de política, por lo que no es retroactivo).

~~Se aplicará este mismo criterio en el supuesto de que la junta general acordase remunerar a los administradores en función de los beneficios de la sociedad, pero con un importe adicional y al margen del sistema de retribución establecido.~~ (párrafo eliminado en RICAC-PIF)

La remuneración de los administradores (art. 27)

-Los **planes de remuneración a los administradores basados en acciones u opciones sobre acciones, o retribuciones referenciadas al valor de las acciones de la sociedad** → NRV sobre pagos basados en instrumentos de patrimonio del PGC.

~~-La **remuneración de los administradores, en función de:**~~

- ~~**personas físicas** que desarrollen una tarea ejecutiva en la sociedad con una **vinculación análoga a los trabajadores por cuenta ajena** en relación de dependencia con la sociedad, se contabilizará como un **gasto de personal.**~~
- ~~**restantes administradores:** se contabilizará en la partida **servicios exteriores.**~~

Aplicación del resultado

La aplicación del resultado

Las primas de asistencia a la junta general y otros gastos derivados de la aprobación de las CCAA

Las ventajas de los fundadores en las sociedades anónimas

La contabilización de la aplicación del resultado en el socio

La aplicación del resultado (art. 28)

1. El **dividendo obligatorio (por ejemplo, dividendo mínimo o preferente)** se contabilizará al cierre del ejercicio como un **gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias**, sin perjuicio de que a efectos mercantiles el reconocimiento de los dividendos obligatorios constituya una aplicación de resultados de la que debe informarse a la junta en la correspondiente propuesta.

2. Cuando el importe **del dividendo obligatorio sea superior al gasto financiero reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias**, la sociedad ajustará la cifra de capital social contable con cargo al resultado del ejercicio u otra partida del beneficio distribuible en el importe en que el dividendo obligatorio supere el gasto financiero. Si las acciones o participaciones se emitieron o crearon con prima, el citado ajuste afectará al capital social y a la prima en el porcentaje regulado en el artículo 12.5.

La aplicación del resultado (art. 28)

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por las leyes o los estatutos, **sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuible, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social mercantil**

Los beneficios imputados directamente al patrimonio neto (ajustes por cambios de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto), no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta y, por lo tanto, se minorarán de la cifra de patrimonio neto.

En todo caso, la distribución de beneficios sólo será posible cuando el importe de las reservas de libre disposición sea, como mínimo, igual al valor en libros del activo en concepto de investigación y desarrollo que figure en el balance.

La aplicación del resultado (art. 28)

(DETALLE DE LA TRANSPARENCIA ANTERIOR PARA VER LOS CAMBIOS)

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por las leyes o los estatutos, **sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuible, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social mercantil.**

~~A estos efectos **se considerará "patrimonio neto"** el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las CCAA, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. ME QUEDO AQUI~~

~~En todo caso, las reservas indisponibles y~~ **Los beneficios imputados directamente al patrimonio neto** (ajustes por cambios de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos directamente en el patrimonio neto), no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta y, por lo tanto, se minorarán de la cifra de patrimonio neto.

~~Del mismo modo, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.~~

~~**Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios** a menos que~~ En todo caso, la distribución de beneficios sólo será posible cuando el importe de las reservas de libre disposición sea, como mínimo, igual al valor en libros del activo en concepto de investigación y desarrollo que figure en el balance.

PATRIMONIO NETO (A EFECTOS DE DISTRIBUCIÓN RESULTADOS):

PNContable

+CS no exigido

+CS que sea pasivo

+PE que sea pasivo

-Rvas indisponibles

-Ajustes x cambio valor positivos

-Subv Don y Leg

-Cobert Flujos EfectIvo

La aplicación del resultado (art. 28)

PN a efectos de distribución de beneficios (transparencia anterior)

¿QUÉ OCURRE SI HAY PÉRDIDAS DE EJERCICIOS ANTERIORES, A EFECTOS DEL RESTABLECIMIENTO PATRIMONIAL?

3. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores (RNEA) que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas, antes de dotar, en su caso, la reserva legal.

Las primas de asistencia a la junta general y otros gastos derivados de la aprobación de las CCAA (art.28)

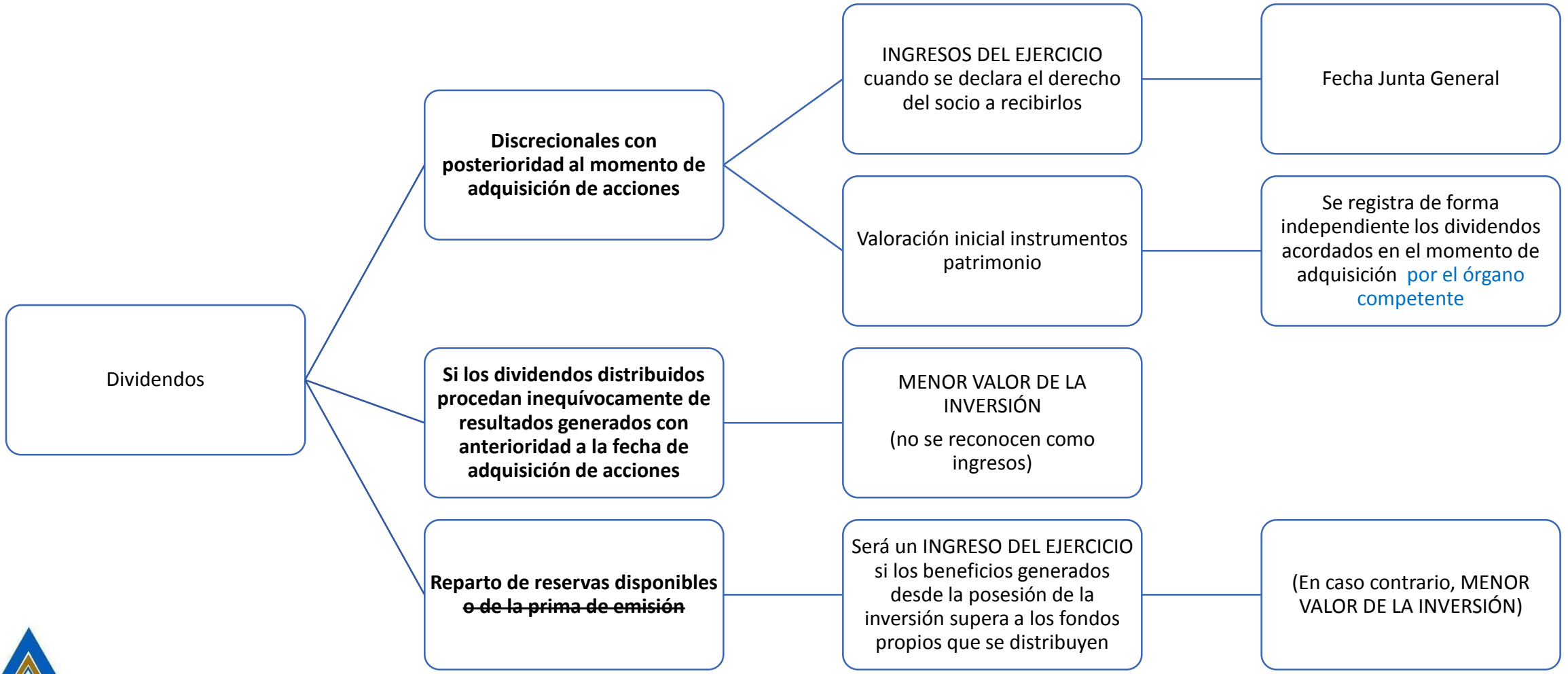
SE PUEDE CONTABILIZAR DE DOS FORMAS: COMO GASTO DEL EJERCICIO O COMO APLICACIÓN DEL RESULTADO

1. Las **primas y los gastos necesarios para su celebración** se contabilizarán en la fecha en que se incurran (que habitualmente será la propia fecha en que se realice el acto), en **"Otros gastos de explotación".**

2. Pero **si no tienen carácter compensatorio ni se trata de cuantía razonable para incentivar la participación de los socios** en el gobierno de la sociedad, la prima de asistencia se reconocerá como una **"aplicación del resultado"** → Para realizar ese juicio se atenderá al importe de la prima de asistencia en comparación con lo que es habitual en sociedades similares, su naturaleza o las condiciones de su atribución o del elenco de los beneficiarios u otras circunstancias que concurran en el caso. En la **memoria de las CCAA se incluirá una explicación sobre el criterio** que ha seguido la sociedad para contabilizar las primas de asistencia.

¿Es un dividendo? ¿Es otra cosa?

La contabilización de la aplicación del resultado en el socio (art 31)



Aumento y reducción de capital

AUMENTO DE CAPITAL

Aumento de capital. Aportaciones dinerarias y no dinerarias

Aumento por compensación de créditos

Aumento con cargo a reservas

La contabilización del aumento de capital en el socio

REDUCCIÓN DE CAPITAL

Reducción del capital social: criterio de presentación

Reducción de capital por pérdidas

Reducción de capital para dotar la reserva legal o las reservas disponibles

Reducción de capital mediante la devolución del valor de las aportaciones o la adquisición de participaciones/acciones propias para su amortización

La contabilización de la reducción de capital en el socio

Reducción del capital social: criterio de presentación (art. 36)

La reducción de capital social acordada en el ejercicio **se mostrará en el balance de ese periodo** siempre que la escritura pública en la que se refleje el acuerdo se inscriba en el Registro Mercantil antes de que se formulen las CCAA del citado ejercicio, dentro del plazo establecido en el TRLSC ~~finalice el plazo previsto en la legislación para formular las CCAA del citado ejercicio.~~

Reducción de capital por pérdidas (art. 37)

-Con carácter general, **la reducción de capital social** por pérdidas origina una variación en la composición de los epígrafes incluidos en los fondos propios del balance, pero **no conlleva una variación del patrimonio neto de la sociedad.**

-Cuando el **capital social que se reduce esté contabilizado el pasivo del balance**, la compensación de pérdidas se reconocerá con cargo a la deuda que se cancela.

-La **reducción de capital social y, en su caso, de las reservas**, en los términos regulados en **el TRLSC** ~~la legislación mercantil~~, se contabilizará por el valor en libros de las pérdidas que se compensan.

-Si la reducción de capital tiene por **finalidad compensar todo o parte del resultado negativo del propio ejercicio**, se contabilizará con abono a una cuenta de reservas por el importe de la compensación de las pérdidas devengadas hasta la fecha a que se refiera el acuerdo.

-Se debe informar en la **memoria** y, en su caso, en el estado de cambios en el patrimonio neto.

Reducción de capital por compensación de pérdidas en el TRLSC

art. 327 TRLSC. Carácter obligatorio de la reducción

En la **sociedad anónima**, la reducción del capital será obligatoria cuando:

a) las **pérdidas hayan disminuido su patrimonio neto por debajo de las 2/3 terceras partes de la cifra del capital** y

b) hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto.

Reducción de capital por compensación de pérdidas (caso práctico)

El patrimonio neto de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0:

	20X1	**20X0**
Capital social	800.000	800.000
Reserva legal	50.000	50.000
Reserva voluntaria	80.000	80.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-400.000	-370.000
Pérdidas del ejercicio	-20.000	-30.000
TOTAL	**510.000**	**530.000**

¿Es obligatoria la reducción de capital?

Reducción de capital por compensación de pérdidas: caso práctico

CASO PRÁCTICO (SOLUCIÓN)

31.12.20X0: límite para reducir capital: 2/3 x 800.000 = 533.333 > 530.000

31.12.20X1: límite para reducir capital: 2/3 x 720.000 = 533.333 > 510.000 y además ha transcurrido un año, luego hay que reducir capital social.

Cuenta	Denominación	Debe	Haber
112	Reserva legal	50.000	
113	Reserva voluntaria	80.000	
100	Capital social	290.000	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		400.000
129	Resultados del ejercicio		20.000

La única partida de PN es el capital social por 510.000

Importante: el capital social no queda por debajo del mínimo

La contabilización de la reducción de capital en el socio (art. 40)

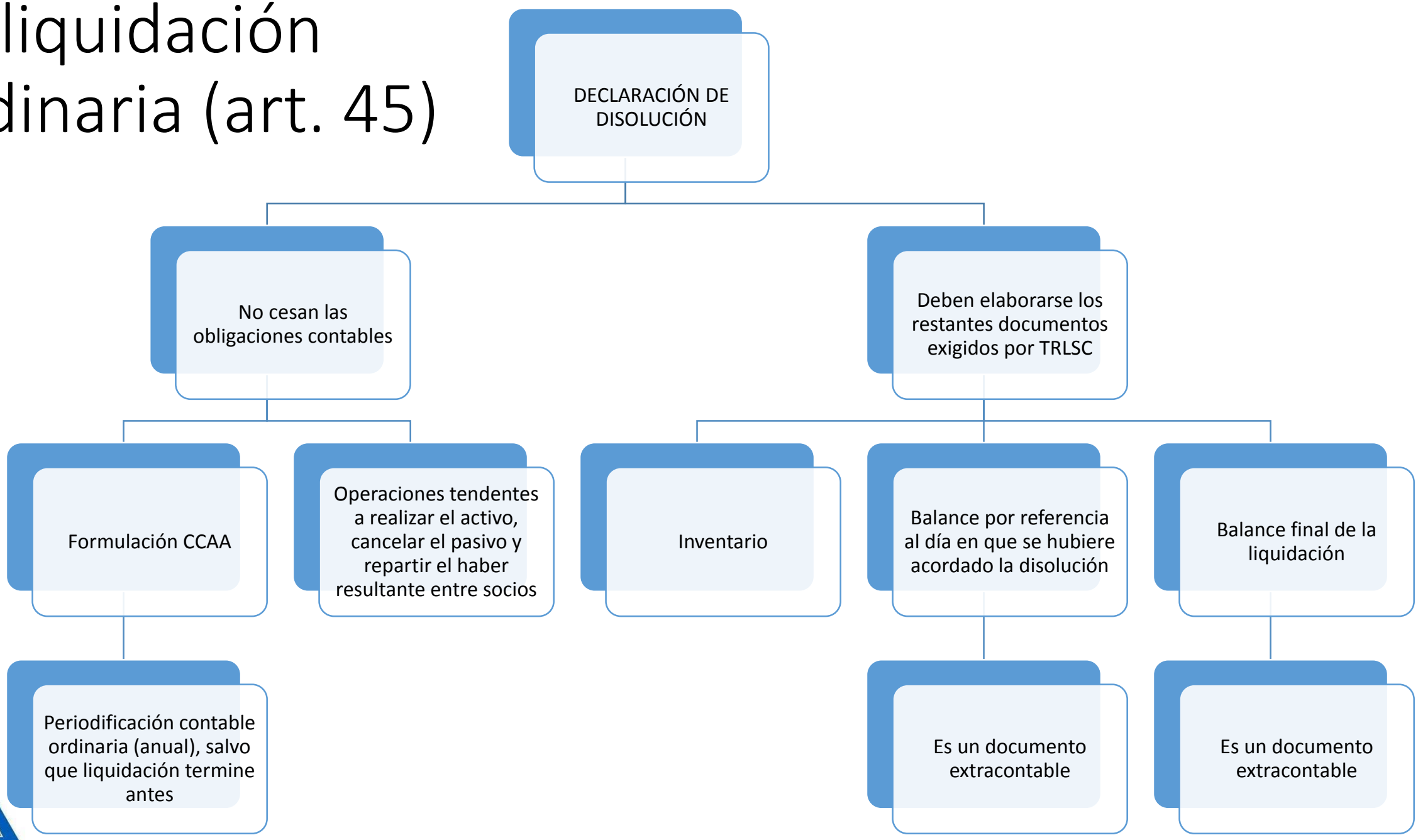
-Con carácter general, la **reducción de capital para compensar pérdidas o dotar la reserva legal** no origina registro alguno en el socio porque el importe del patrimonio neto de la sociedad que reduce capital antes y después de la operación es el mismo.

-Por lo tanto, en caso de **reducción y aumento de capital simultáneo** el socio mantendrá el deterioro previamente contabilizado sin que la operación societaria origine la aplicación de la corrección valorativa salvo, en su caso, por la diferencia entre el porcentaje que se poseía antes y después de la operación, que sí deberá contabilizarse aplicando la cuenta compensadora de valor en la parte proporcional representativa de la mencionada disminución.

Disolución y liquidación

La liquidación ordinaria

La liquidación ordinaria (art. 45)



La liquidación ordinaria (art. 45)

-Cuando acordada la disolución en un ejercicio las operaciones de liquidación concluyan antes del cierre de ese mismo ejercicio, **no se formularán CCAA sin perjuicio de las restantes obligaciones** de información que pudieran venir impuestas por el TRLSC. ~~la legislación mercantil.~~

-Si después del cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las CCAA, se acuerda la disolución de la sociedad, se informará sobre estos hechos en la memoria junto con una referencia expresa a que las CCAA se han formulado aplicando la **Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (Resolución MIFNOEF)** sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Si la **disolución se acuerde después de la formulación de las CCAA, pero antes de su aprobación**, las CCAA se deberán **REFORMULAR APLICANDO EL CITADO MARCO**.

-Las CCAA deberán ser formuladas por las personas obligadas; y auditadas, aprobadas por la junta general, y depositadas en el Registro Mercantil de acuerdo con ~~las normas generales~~ lo dispuesto en el TRLSC.

Las modificaciones estructurales y el cambio de domicilio

LA FUSIÓN
Criterios para contabilizar una fusión
La contabilidad de la sociedad adquirente en la fusión
La contabilidad de la sociedad adquirida en la fusión
La fusión inversa
La fusión transfronteriza
La contabilidad del socio de las sociedades que participan en la fusión

LA ESCISIÓN
Criterios para contabilizar una escisión
La contabilidad de la sociedad adquirente en la escisión
La contabilidad de la sociedad adquirida en la escisión
La escisión inversa
La contabilidad del socio de las sociedades que participan en la escindida

CESIÓN GLOBAL DE ACTIVO Y PASIVO
Criterios para contabilizar la cesión global de activo y pasivo
La contabilidad de la sociedad cedente
La contabilidad de la sociedad cesionaria
La contabilidad del socio de la sociedad cedente

LA TRANSFORMACIÓN

TRASLADO A TERRITORIO ESPAÑOL DEL DOMICILIO SOCIAL

La transformación (art. 46)

→ ***POR EJEMPLO, DE S.A. A S.L.***

-La transformación **no altera la fecha de cierre del ejercicio** (salvo acuerdo en Junta).

-Los gastos incurridos en la transformación: en el resultado de la explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias (salvo que proceda reservas, ver art. 6)

-El valor en libros de los elementos patrimoniales de la sociedad no se modifica debido a la transformación, salvo lo que pueda afectar por los apartados siguientes.

La transformación (art. 46)

-La transformación de una sociedad que tuviera emitidas obligaciones u otros valores en otro tipo social al que no le esté permitido emitirlos y la de una sociedad anónima que tuviera emitidas obligaciones convertibles en acciones en otro tipo social diferente, sólo podrán acordarse si previamente se hubiera procedido a la amortización o a la conversión, en su caso, de las obligaciones emitidas.

La transformación (art. 46)

-En su caso, hasta que el **socio no ejerza el derecho de separación en tiempo y forma**, el porcentaje de capital social que represente la participación de estos socios se seguirá mostrando en los **fondos propios**.

Una vez se cumplan los requisitos estipulados en la ~~legislación mercantil~~ **LME**, para determinar que el socio ha quedado separado de la sociedad, se reconocerá un **pasivo por un importe equivalente al valor razonable de las acciones o participaciones de estos socios**, con cargo a una partida de fondos propios que represente el importe del **compromiso de adquisición de los instrumentos de patrimonio propio**.

- El aumento (por ejemplo, si transforma de S.L. a S.A.) o reducción de capital, o la conversión de obligaciones en acciones debido a la transformación, se contabilizarán de acuerdo con los criterios de esta RICAC-PIF.

Criterios para contabilizar una fusión (art. 47)

- **“Fusión”:** el acuerdo de modificación estructural regulado como tal en la ~~legislación mercantil~~ **LME.**

- Cuando el **valor razonable de las acciones/participaciones entregadas por los socios no coincida con el valor razonable de las recibidas**, **más, en su caso, la compensación en metálico prevista en la LME**, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación.

Criterios para contabilizar una fusión (art. 47)

TRANSMISIÓN DE UN NEGOCIO ENTRE EMPRESAS INDEPENDIENTES

Si el patrimonio trasmitido es un **"negocio"** y las sociedades intervinientes **no son como empresas del grupo**, utilizaremos el **método de adquisición (**NRV 19ª sobre combinaciones de negocios del PGC+arts. Resolución).

Criterios para contabilizar una fusión (art. 47)

TRANSMISIÓN DE UN NEGOCIO ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO

Si el patrimonio que se transmite por causa de la fusión **cumple la definición de negocio** y las sociedades que intervienen en la operación se califican como empresas del grupo, la fusión se contabilizará siguiendo las **reglas particulares reguladas en la NRV sobre operaciones entre empresas del grupo del PGC** o del PGC-PYMES.

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

FECHA DE ADQUISICIÓN

Aquella en la que se obtiene el control → Celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la sociedad adquirida (absorbida) en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la empresa adquirente (absorbente) en un momento posterior.

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

Proviene de
BOICAC Nº 102/2015 Consulta 2

¿CESAN LAS OBLIGACIONES REGISTRALES?

-NO. Las obligaciones registrales (28.2 CoCo) se mantendrán hasta la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil.

-En la fecha de inscripción, la sociedad adquirente (absorbente) reconocerá los efectos retroactivos de la fusión desde la fecha de adquisición, y los elementos patrimoniales de la sociedad adquirida (absorbida) de acuerdo con los criterios de reconocimiento y valoración regulados en la norma sobre combinaciones de negocios del PGC, con abono a la cuenta "Socios de sociedad disuelta", por el valor razonable de la contraprestación acordada.

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

La cuenta «Socios de sociedad disuelta» se cargará en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas, con abono a las cuentas «Capital social» y «Prima de emisión o asunción» y, en su caso, a las correspondientes cuentas del subgrupo 57. «Tesorería».

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

Proviene de
BOICAC Nº 102/2015 Consulta 2

¿LA FUSIÓN AFECTA A LA INFORMACIÓN COMPARATIVA DE LA ADQUIRIENTE?

-NO. Solo produce efectos contables desde la fecha de adquisición.

-Si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el TRLSC ~~la legislación mercantil~~ para formular CCAA, **éstas no recogerán los efectos de la retrocesión** a que se hace referencia en la transparencia anterior.

-En consecuencia, **la sociedad adquirente no mostrará en estas CCAA los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la adquirida**, sin perjuicio que se informe en la memoria.

-Pero, OJO, **una vez inscrita la fusión** la sociedad adquirente deberá mostrar los efectos contables de la retrocesión, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

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

FUSIÓN POR CREACIÓN DE NUEVA SOCIEDAD

-La baja de los activos y pasivos de la sociedad adquirente (absorbida) se contabilizará por su valor en libros **sin que proceda reconocer resultado alguno**, y la nueva sociedad contabilizará los citados elementos por el mismo importe con efectos retroactivos desde el inicio del ejercicio.

~~-Los elementos patrimoniales de la sociedad adquirida (absorbida) se contabilizarán siguiendo los criterios establecidos en el párrafo anterior.~~

-En estos casos, las CCAA del primer ejercicio incluirán la información comparativa de la sociedad adquirente (OJO).

La contabilidad de la sociedad adquirida en la fusión (art. 49)

Proviene de
BOICAC Nº 102/2015 Consulta 2

OBLIGACIÓN DE FORMULAR CCAA

-La eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción, y por lo tanto la obligación de formular CCAA subsiste hasta **ese momento** ~~la fecha en que las sociedades que participan en la fusión se extingan.~~

-Si la **fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción**: la contabilidad de la sociedad adquirida (absorbida) mostrará los efectos contables de la fusión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en el TRLSC para formular CCAA.

-En el supuesto general en el que la **fusión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico**, serán de aplicación estos mismos criterios.

La contabilidad de la sociedad adquirida en la fusión (art. 49)

Proviene de
BOICAC Nº 102/2015 Consulta 2

OBLIGACIÓN DE FORMULAR CCAA (SIGUE)

-Si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el TRLSC para formular CCAA:

- Las CCAA no recogerán los efectos de la retrocesión contable y
- la sociedad adquirida (absorbida) deberá formular las CCAA del último ejercicio económico cerrado antes de la inscripción de la fusión.

La contabilidad de la sociedad adquirida en la fusión (art. 49)

Proviene de
BOICAC Nº 102/2015 Consulta 2

¿CESAN LAS OBLIGACIONES REGISTRALES?

-NO. Las obligaciones registrales (28.2 CoCo) se mantendrán hasta la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil.

-En la fecha de inscripción, la sociedad adquirida (absorbida) reconocerá los efectos contables de la fusión a partir de la fecha de adquisición: **ajuste en su libro diario para dar de baja los ingresos y gastos devengados desde la fecha de adquisición** con cargo a la cuenta "Socios, cuenta de fusión".

-Del mismo modo, una vez inscrita la fusión la sociedad adquirida (absorbida) que se extinga reconocerá, con los efectos retroactivos indicados en el párrafo anterior, el traspaso de los activos y pasivos mediante la baja o cancelación de las correspondientes partidas del balance, empleando como contrapartida la cuenta "Socios, cuenta de fusión", por el valor razonable de la contraprestación acordada, y contabilizará el resultado de la operación, neto de los costes de transacción incurridos por la sociedad adquirida (absorbida).

La **cuenta «Socios, cuenta de fusión» se abonará** en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas por la sociedad absorbente, **con cargo a las cuentas correspondientes del patrimonio neto** de la sociedad que se extingue

La fusión inversa (art. 50)

POR EJEMPLO, EN UNA HIPOTÉTICA FUSIÓN ENTRE COVIRÁN (ABSORBENTE) Y MERCADONA (ABSORBIDA), NO PARECE DIFÍCIL SABER QUIÉN TIENE EL CONTROL DEL NEGOCIO…

-Los antiguos socios de la sociedad absorbida adquieren el control de la sociedad absorbente.

-En las fusiones inversas, los efectos contables de la fusión deben mostrar el fondo económico de la operación. Por lo tanto, en la fecha de inscripción:

- los **ingresos y gastos del negocio adquirido, es decir, la sociedad absorbente, devengados desde el último cierre hasta la fecha de adquisición**, deberán contabilizarse contra la cuenta "**prima de emisión o asunción"**, y

- los **ingresos y gastos de la sociedad absorbida lucirán en las CCAA de la sociedad absorbente desde el inicio del ejercicio económico**.

En todo caso, en la memoria se informará de los ingresos y gastos del negocio adquirido devengados hasta la fecha de adquisición.

En los supuestos de adquisición inversa, la d**iferencia indicada en el artículo 49.4 se contabilizará como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad absorbente**, sin perjuicio de su **posterior eliminación contra la cuenta «Prima de emisión o asunción».**

La fusión transfronteriza (art. 51)

A las fusiones transfronterizas les serán de aplicación los **criterios contables establecidos en el art. 47** para contabilizar las fusiones, considerando las siguientes precisiones:

a) Cuando la sociedad **absorbente sea española y la absorbida de otro Estado miembro**, en caso de que **la moneda funcional de esta última difiera del euro (por ejemplo Dinamarca)** , se deberán tener en cuenta los **criterios sobre conversión a la moneda de presentación euro establecidos en el PGC y en las NOFCAC**, para contabilizar los elementos patrimoniales adquiridos.

b) Si la sociedad absorbente española es la sociedad adquirida se aplicarán los criterios regulados en el art. 49 (sería una **fusión inversa transfronteriza**).

Criterios para contabilizar una escisión (art. 53)

-**Escisión:** es el acuerdo de modificación estructural regulado como tal en la LME.

PATRIMONIO TRANSMITIDO NEGOCIO ENTRE EMPRESAS INDEPENDIENTES

-Si el patrimonio que se transmite por la escisión cumple la definición de **negocio** y las **sociedades que intervienen en la operación no se califican como empresas del grupo**, de conformidad con la regulación contenida en el PGC o en el PGC-PYMES, seguiremos el **método de adquisición** estipulado en la NRV sobre **combinaciones de negocios del PGC**, y lo dispuesto en los arts. de la RICAC-PIF.

Criterios para contabilizar una escisión (art. 53)

PATRIMONIO TRANSMITIDO NEGOCIO ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO

Si el patrimonio que se transmite por causa de la escisión cumple la definición de negocio y las sociedades que intervienen en la operación se califican como empresas del grupo, la operación se contabilizará de acuerdo con las **reglas particulares establecidas en la NRV sobre operaciones entre empresas del grupo del PGC o del PGC-PYMES**.

Criterios para contabilizar una escisión (art. 53)

Se contabilizarán siguiendo las reglas particulares sobre OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO, los siguientes acuerdos de transferencia de un negocio:

a) **ESCISIÓN TOTAL:** cuando las sociedades beneficiarias sean empresas del grupo, antes y después de la operación, o sociedades de nueva creación que se incorporan al grupo.

b) **ESCISIÓN PARCIAL O LA SEGREGACIÓN:** cuando el patrimonio traspasado sea adquirido por una empresa del grupo, calificada como tal antes y después de la operación, o una sociedad de nueva creación que se incorpora al grupo.

c) La operación mediante la cual **UNA SOCIEDAD TRANSMITE EN BLOQUE SU PATRIMONIO A OTRA SOCIEDAD DE NUEVA CREACIÓN**, recibiendo a cambio todas las acciones, participaciones o cuotas de socio de la sociedad beneficiaria.

-Cuando el valor razonable de las acciones/participaciones entregadas por los socios no coincida con el valor razonable de las recibidas, **más, en su caso, la compensación en metálico prevista en la LME,** la **diferencia se contabilizará atendiendo a su realidad económica** de acuerdo con lo dispuesto en las NRV sobre operaciones entre empresas del grupo del PGC/PGC-PYMES.

Criterios para contabilizar una escisión (art. 53)

¿QUIÉN ES LA SOCIEDAD ADQUIRENTE Y QUIÉN LA ADQUIRIDA?

En una operación de **escisión por absorción:**

- la **sociedad beneficiaria será la empresa adquirente** y

- el **patrimonio escindido se calificará como empresa adquirida**.

(salvo en los supuestos de escisión inversa regulados en el art. 56).

La contabilidad de la sociedad adquirente en la escisión (art. 54)

SE APLICA EL MÉTODO DE ADQUISICIÓN

El método de adquisición regulado en el PGC supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, el correspondiente **fondo de comercio o diferencia negativa**.

FECHA DE ADQUISICIÓN

Aquella en la que la empresa adquirente obtiene el **control del negocio o negocios adquiridos**. Con carácter general, dicha **fecha será la de celebración de la junta de accionistas** u órgano equivalente de la sociedad **parcial o totalmente** adquirida (escindida) en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la sociedad adquirente (beneficiaria) en un momento posterior.

La contabilidad de la sociedad adquirente en la escisión (art. 54)

-Sin perjuicio de lo anterior, las **obligaciones registrales** previstas en el art. 28.2 del CoCo se mantendrán en la sociedad adquirida (escindida) hasta la **fecha de inscripción de la escisión** en el Registro Mercantil.

-En la fecha de inscripción, la sociedad adquirente (beneficiaria) reconocerá los efectos retroactivos de la escisión desde la fecha de adquisición, y los elementos patrimoniales de la sociedad adquirida (escindida) de acuerdo con los criterios de reconocimiento y valoración regulados en la norma sobre combinaciones de negocios del PGC, con abono a la cuenta "Socios de sociedad escindida", por el valor razonable de la contraprestación acordada.

La cuenta **«Socios de sociedad escindida»** se cargará en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas, con abono a las cuentas «Capital social» y «Prima de emisión o asunción» y, en su caso, a las correspondientes cuentas del subgrupo 57. «Tesorería».

La contabilidad de la sociedad adquirente en la escisión (art. 54)

¿LA ESCISIÓN AFECTA A LA INFORMACIÓN COMPARATIVA?

-**No,** pues solo produce efectos contables desde la fecha de adquisición.

-Además, si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el TRLSC para formular CCAA, éstas no recogerán los efectos de la retrocesión a que se hace referencia en el apartado anterior. En consecuencia, la sociedad adquirente no mostrará en estas CCAA los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la adquirida, sin perjuicio de informar en la memoria.

-Pero OJO: una vez inscrita la escisión la sociedad adquirente deberá mostrar los efectos contables de la retrocesión, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

La contabilidad de la sociedad adquirida en la escisión (art. 55)

OBLIGACIÓN DE FORMULAR CCAA

-La eficacia de la escisión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción, y por lo tanto la obligación de formular CCAA subsiste hasta la fecha de inscripción.

-Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción, la **contabilidad de la sociedad adquirida (escindida) recogerá los efectos contables de la escisión desde la fecha de adquisición**, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en el TRLSC para formular CCAA.

En el supuesto general en el que la escisión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

La contabilidad de la sociedad adquirida en la escisión (art. 55)

-Por el contrario, si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el TRLSC para formular CCAA**, éstas no recogerán los efectos de la retrocesión contable y la sociedad adquirida (escindida) deberá formular las CCAA del último ejercicio económico cerrado antes de la inscripción de la fusión**.

-Las obligaciones registrales previstas en el art. 28.2 del CoCo se mantendrán en la sociedad escindida hasta la fecha de inscripción de la escisión en el Registro Mercantil.

En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirida (escindida) reconocerá los efectos contables de la escisión a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en su libro diario para dar de baja los ingresos y gastos devengados desde la fecha de adquisición con cargo a la cuenta “Socios, cuenta de escisión”.

Del mismo modo, una vez inscrita la escisión la sociedad adquirida (escindida) reconocerá, con los efectos retroactivos indicados en el párrafo anterior, el traspaso de los activos y pasivos cancelando las correspondientes partidas del balance, con cargo a la cuenta “Socios, cuenta de escisión”, por el valor razonable de la contraprestación acordada, y contabilizará el resultado de la operación, neto de los costes de transacción incurridos por la sociedad adquirida (escindida).

La contabilidad de la sociedad adquirida en la escisión (art. 55)

-La cuenta «Socios, cuenta de escisión» se abonará en el momento de la entrega a los socios de las acciones o participaciones emitidas por la sociedad beneficiaria, con cargo a las cuentas correspondientes del patrimonio neto de la sociedad que se escinde o extingue.

-En caso de **escisión y absorción con creación de nueva sociedad**, en relación con la empresa adquirente (escindida), la baja de los activos y pasivos se contabilizará por su valor en libros sin que proceda reconocer resultado alguno.

~~-La reducción de capital o disolución en la sociedad escindida se contabilizará siguiendo los criterios generales establecidos en la presente resolución para estas operaciones.~~

La escisión inversa (art. 56)

Proviene de
BOICAC Nº 102/2015 Consulta 4

- Son aquellas operaciones en las que **los antiguos socios de la sociedad escindida adquieren el control de la sociedad beneficiaria**.

- En la **fecha de inscripción**, los ingresos y gastos del negocio adquirido, es decir, la sociedad beneficiaria, devengados hasta la fecha de adquisición, deberán contabilizarse contra la cuenta **prima de emisión o asunción**, y los ingresos y gastos generados por el negocio escindido lucirán en las CCAA de la sociedad beneficiaria desde el inicio del ejercicio económico.

-En los supuestos de escisión inversa, la diferencia indicada en el art. 54.4 se contabilizará como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad beneficiaria, sin perjuicio de su posterior eliminación contra la cuenta prima de emisión o asunción.

La escisión inversa (art. 56)

Proviene de
BOICAC Nº 102/2015 Consulta 4

SI LA FECHA DE CIERRE ESTÁ ENTRE FECHA DE ADQUISICIÓN Y FECHA DE INSCRIPCIÓN

Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición y la fecha de inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la escisión, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para formular cuentas anuales, **la sociedad beneficiaria no incluirá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos devengados hasta la fecha de adquisición**, sin perjuicio de la obligación de informar en la memoria sobre su importe y naturaleza.

La **sociedad escindida en virtud de una escisión total no formulará cuentas anuales porque sus activos y pasivos**, así como los ingresos, gastos y flujos de efectivo originados desde el inicio del ejercicio económico deben lucir en las cuentas anuales de la sociedad beneficiaria.

La escisión inversa (art. 56)

Proviene de
BOICAC Nº 102/2015 Consulta 4

ESCISIÓN INCIADA Y COMPLETADA EL MISMO EJERCICIO

En el supuesto general en el que la escisión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

INFORMACIÓN COMPARATIVA

Además, como excepción a la regla general, **la información comparativa de periodos anteriores a la escisión en la sociedad beneficiaria estará referida a la de la empresa adquirente** en los términos regulados en el PGC.

La escisión inversa (art. 56)

Proviene de
BOICAC Nº 102/2015 Consulta 4

FECHA DE INSCRIPCIÓN POSTERIOR AL PLAZO FORMULACIÓN CCAA

-Por el contrario, si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en el TRLSC para formular CCAA, **las sociedades que intervienen en la operación no recogerán los efectos de la retrocesión contable**. Una vez inscrita la escisión, la sociedad beneficiaria mostrará los citados efectos de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior, circunstancia que motivará el correspondiente **ajuste en la información comparativa** del ejercicio anterior.

Criterios para contabilizar la cesión global de activo y pasivo (art. 58)

DEFINICIÓN

-Definición: es el acuerdo de modificación estructural regulado como tal en la LME.

TRANSMISIÓN DE UN NEGOCIO (YA SEA ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO O NO)

Cuando el patrimonio que se transmita por causa de la cesión global de activo y pasivo cumpla la definición de negocio establecida en la NRV sobre **combinaciones de negocios** del PGC, la operación se contabilizará siguiendo el método de adquisición regulado en esa NRV, **al margen de que la operación se realice entre empresas del grupo**.

TRANSMISIÓN DE "NO NEGOCIO" (YA SEA ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO O NO)

En caso contrario, la operación se contabilizará aplicando la NRV que correspondan en función de la naturaleza de los activos y pasivos cedidos.

La contabilidad de la sociedad cedente (art. 59)

FECHA DE CONTROL

La **fecha de adquisición** es aquélla en la que la **sociedad cesionaria adquiere el control de los activos y pasivos adquiridos**.

Con carácter general, dicha fecha será la de **celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la sociedad cedente** en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de cesión global no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del patrimonio trasferido en un momento posterior.

La contabilidad de la sociedad cedente (art. 59)

CRITERIOS DE CONTABILIZACIÓN

La sociedad cedente contabilizará la cesión global del activo y pasivo siguiendo los criterios establecidos en **el artículo 49 para contabilizar la fusión en la sociedad adquirida (absorbida).**

A tal efecto, las referencias realizadas en ese artículo a la sociedad adquirida (absorbida) y a la fecha de inscripción de la fusión deberán entenderse realizadas a la sociedad cedente y a la fecha de inscripción de la cesión global, respectivamente.

La contabilidad de la sociedad cesionaria (art. 60)

MÉTODO DE ADQUISICIÓN

-Se aplicará este método, siguiendo el artículo 48, para contabilizar la fusión de la sociedad adquirente (absorbente)

-Por tanto las referencias realizadas en art. 48:

- A **sociedad adquirente (absorbente)** y a la **fecha de inscripción de la fusión** deberán entenderse realizadas a la **sociedad cesionaria** y a la **fecha de inscripción de la cesión global**, respectivamente.

La contabilidad del socio de la sociedad cedente (art. 61)

CASO EN EL QUE LA RECIBAN LOS SOCIOS DIRECTAMENTE

-**Se aplicarán los criterios establecidos en el art. 57 -escisión en los socios de la sociedad adquirida (escindida)-**, sin perjuicio de que tal contraprestación por imperativo legal no pueda consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio del cesionario.

CASO EN EL QUE LA RECIBAN LA SOCIEDAD CEDENTE

-Los socios de esta última que estuvieran aplicando el criterio del coste ~~histórico~~ no modificarán el valor en libros de su inversión por causa de la cesión.

Traslado a territorio español del domicilio social (art. 61)

1. El traslado al territorio español del domicilio de una sociedad constituida conforme a la ley de otro Estado Miembro del Espacio Económico Europeo **no afectará a la personalidad jurídica de la sociedad.**

En todo caso las sociedades extranjeras de capital que pretendan trasladar su domicilio social a España desde un Estado que no forme parte del Espacio Económico Europeo deberán **justificar con informe de experto independiente que el valor razonable del activo menos el pasivo cubre la cifra del capital social** exigido por el Derecho español de conformidad con las reglas previstas para las aportaciones no dinerarias →

La misma regla se aplicará al traslado a España del domicilio de sociedades constituidas conforme a la ley de otros Estados, si su ley personal lo permite con mantenimiento de la personalidad jurídica.

Traslado a territorio español del domicilio social (art. 61)

2. Al objeto de **elaborar las CCAA del primer ejercicio económico cerrado en España** se seguirán los siguientes criterios:

a) La sociedad que traslada su domicilio social a territorio español deberá formular sus CCAA individuales de conformidad con lo previsto en el **CoCo, TRLSC, PGC y demás normativa que le sea aplicable**.

b) En consecuencia, si la sociedad que traslada su domicilio ha seguido principios y normas de valoración no homogéneos a los vigentes en España, **los elementos integrantes de las CCAA deberán ser valorados de nuevo conforme a los criterios contables españoles**, realizándose los **ajustes retroactivos necesarios**, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel.

El **efecto neto** de aplicar el criterio establecido en el párrafo anterior se reconocerá contra una **cuenta de reservas**, salvo que en aplicación del nuevo criterio la diferencia de valor se tuviera que contabilizar en otro epígrafe del patrimonio meto.

c) En las primeras cuentas formuladas en España se deberá suministrar información comparativa del ejercicio anterior ajustada a los nuevos criterios.