

CASOS

PRÁCTICOS
FRANCIS LEFEBVRE

Contabilidad de Sociedades

5 casos prácticos

Aplicable a partir del 1-1-2020

Juan Manuel Pérez Iglesias
Ginés Sánchez Iniesta
José Ramón Sánchez Serrano



Índice

Pag.

- 4. Introducción
- 5. Ejercicio 1. Dividendo discrecional
- 6. Ejercicio 2. Dividendo obligatorio
- 8. Ejercicio 3. Aplicación del resultado. El beneficio distribuible es superior a la diferencia entre el patrimonio neto y el capital social. Test de balance art.273.2 TRLSC.
- 10. Ejercicio 4. Alternativas de reparto. Reparto de reservas o de la prima de emisión.
- 12. Ejercicio 5. Aumento de capital por compensación de créditos. Contabilidad del socio.

LA INFORMACIÓN PRÁCTICA QUE MÁS PUEDE AYUDARTE



NUEVO CASOS PRÁCTICOS Contabilidad para Sociedades

Casos Prácticos Contabilidad para Sociedades es una obra dirigida a todos aquellos interesados en el estudio de la Resolución del ICAC, de 5 de marzo de 2019, 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. La norma entrará en vigor en los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2020.

El objetivo de la Resolución es desarrollar la NRV 9ª del PGC en lo que atañe a la presentación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, como patrimonio neto o como pasivo. En este punto, se podría decir que la Resolución es la adaptación española de los principios generales incluidos en la **NIC-UE 32: Presentación de instrumentos financieros**.

No obstante, el manual también se ha redactado con la finalidad de que sirva de **guía en el estudio de las implicaciones contables de la regulación mercantil** en materia de aportaciones sociales, operaciones con acciones y participaciones propias, aplicación del resultado, aumento y reducción del capital social y otros aspectos contables derivados de la regulación incluida en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Sumario

CAPÍTULO I Disposiciones generales
CAPÍTULO II Aportaciones sociales
- Sección 1.ª Aportaciones de los socios
- Sección 2.ª Otros instrumentos de patrimonio neto
- Sección 3.ª Clasificación de las aportaciones al capital social
- Sección 4.ª Otras cuestiones
CAPÍTULO III Acciones y participaciones propias y de la sociedad dominante
CAPÍTULO IV Cuentas anuales
CAPÍTULO V Administradores
CAPÍTULO VI Aplicación del resultado
CAPÍTULO VII Aumento y reducción de capital

CAPÍTULO VIII Obligaciones y otros instrumentos de financiación
CAPÍTULO IX Disolución y liquidación
CAPÍTULO X Modificaciones estructurales y el cambio de domicilio social
- Sección 1.ª Transformación
- Sección 2.ª Fusión
- Sección 3.ª Escisión
- Sección 4.ª Cesión global de activo y pasivo
- Sección 5.ª Traslado internacional del domicilio
CAPÍTULO XI Primera Aplicación de la Resolución
ANEXOS

ADQUIÉRELO AHORA LLAMANDO AL 91 210 80 00

Introducción

Este contenido está obtenido del libro **CASOS PRÁCTICOS CONTABILIDAD DE SOCIEDADES**, una obra dirigida a todos aquellos interesados en el estudio de la **Resolución del ICAC, de 5 de marzo de 2019**, por la que se desarrollan los **critérios de presentación de los instrumentos financieros** y otros aspectos contables relacionados con la **regulación mercantil de las sociedades de capital**. La norma entrará en vigor en los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2020.

El objetivo de esta Resolución es desarrollar la **NRV 9ª del PGC** en lo que atañe a la presentación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, como patrimonio neto o como pasivo. En este punto, se podría decir que la Resolución es la adaptación española de los principios generales incluidos en la NIC-UE 32: Presentación de instrumentos financieros.

Con este **ebook**, podrás conocer varios ejemplos prácticos extraídos de la obra recién publicada por Lefebvre.

Ejercicio 1.

Dividendo discrecional.

Los socios de la sociedad "G" aprueban en la junta general celebrada en junio de 20X1 la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio 20X0 formulada por los administradores, de acuerdo con el siguiente contenido:

- Reserva legal: 20.000 u.m.
- Reservas voluntarias: 80.000 u.m.
- Dividendo ordinario o común: 100.000u.m.

De acuerdo con las condiciones de la emisión, la junta general no está obligada a realizar reparto alguno entre los socios por lo que el dividendo acordado se califica como discrecional.

Se pide: contabilizar la operación considerando que todos los socios son personas físicas y que la sociedad está obligada a retener e ingresar en la Hacienda Pública un 19% del dividendo acordado.

Solución

El art.7.1 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 expresa que la retribución discrecional a título de participación en el reparto de las ganancias sociales de un instrumento financiero emitido o creado por la sociedad se contabilizará minorando el patrimonio neto, como una aplicación del resultado del ejercicio.

De acuerdo con lo anterior, el registro contable de la operación será el siguiente:

Nº Cta	Por la aprobación de la propuesta de aplicación del resultado	DEBE	HABER
129	Resultado del ejercicio	200.000	
112	Reserva legal		20.000
113	Reservas voluntarias		80.000
526	Dividendo activo a pagar		100.000

Precisiones:

1) El registro del dividendo a pagar sería el mismo si se hubiese aprobado el reparto con cargo a las reservas que lucen en los fondos propios (voluntarias o la prima de emisión o asunción; en tal caso la contrapartida de la cuenta 526 sería la cuenta 113 o 110, respectivamente), o si los administradores acordasen la entrega de un dividendo a cuenta (en este supuesto la cuenta 526 se abonaría con cargo a la cuenta 557 Dividendo activo a cuenta).

2) Si las acciones fuesen reembolsables, el dividendo discrecional también se reconocería minorando los fondos propios.

Nº Cta	Por el pago del dividendo	DEBE	HABER
526	Dividendo activo a pagar	100.000	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		19.000
572	Bancos		81.000

Ejercicio 2.

Dividendo obligatorio.

Los socios de la sociedad "M" aprueban en la junta general celebrada en junio de 20X1 la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio 20X0 formulada por los administradores, de acuerdo con el siguiente contenido:

- Reserva legal: 20.000 u.m.
- Reservas voluntarias: 80.000 u.m.
- Dividendo mínimo: 40.000 u.m.
- Dividendo ordinario o común: 60.000 u.m.

De acuerdo con las condiciones de la emisión, la junta general está obligada a realizar un reparto mínimo de 40.000 euros entre los socios por lo que este dividendo se califica como obligatorio.

Se pide: contabilizar la operación considerando que todos los socios son personas físicas y que la sociedad está obligada a retener e ingresar en la Hacienda Pública un 19% del dividendo acordado.

Solución

El art.7.2 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 dispone que, a efectos contables, la retribución obligatoria de un instrumento financiero, emitido o creado por la sociedad, se registra como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

De acuerdo con lo anterior, el registro contable de la operación será el siguiente:

A diferencia del dividendo discrecional, el dividendo obligatorio se reconoce al cierre del ejercicio 20X0 como un gasto financiero.

Nº Cta	Por el pago del dividendo	DEBE	HABER
664	Gastos por dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros	40.000	
507	Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros		40.000

Precisiones:

1) Para el caso de las acciones o participaciones rescatables, obligatoriamente o a opción del inversor, si la parte proporcional del importe del beneficio no distribuido que corresponda a esos instrumentos formase parte del valor del rescate, dicho importe también se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias con abono a la partida en la que se reconozca la deuda con el socio o accionista. Esta regla supone la actualización de la deuda contabilizada en la cuenta 150 "Acciones o participaciones a largo plazo consideradas como pasivos financieros" ó 502 "Acciones o participaciones a corto plazo consideradas como pasivos financieros" con cargo a la cuenta 664.

5 CASOS PRÁCTICOS DE CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

2) De acuerdo con la letra a) del artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que representen una retribución de los fondos propios. A estos efectos, en la LIS se aclara que tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

3) Un mayor desarrollo de esta materia se ha incluido en los ejercicios 4, 5 y 6 de los ejemplos sobre el art.3 de la Resolución.

Nº Cta	Por la aprobación de la propuesta de aplicación del resultado	DEBE	HABER
129	Resultado del ejercicio	160.000	
112	Reserva legal		20.000
113	Reservas voluntarias		80.000
527	Dividendo activo a pagar		60.000

Nº Cta	Por la aprobación de la propuesta de aplicación del resultado	DEBE	HABER
507	Dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros	160.000	
527	Dividendo activo a pagar		20.000
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		80.000
572	Bancos		60.000



Ejercicio 3.

Aplicación del resultado.

El beneficio distribuible es superior a la diferencia entre el patrimonio neto y el capital social.

Test de balance art.273.2 TRLSC.

La sociedad "X,SA" presenta la siguiente estructura de patrimonio neto:

Capital social	100.000
Socios desembolsos no exigidos	-20.000
Prima de emisión	20.000
Reserva legal	15.000
Acciones propias (1.000 acciones)	-4.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-40.000
Resultados del ejercicio	10.000
Operaciones cobertura	2.000
Subvenciones oficiales de capital	7.000
TOTAL PATRIMONIO NETO	90.000

Se pide:

- Cuantifique el beneficio distribuible.
- Contabilice la propuesta de distribución del resultado del ejercicio sabiendo que la sociedad decide distribuir el máximo dividendo posible.

Solución

Caso a)

El beneficio distribuible se cuantifica como sigue:

Resultado ejercicio	10.000
Ajustes positivos: (+) Prima de emisión	20.000
Ajustes negativos (-) Resultados negativos ejercicios anteriores (-) Exceso no cubierto RL (-) Reserva legal	-20.000 -5.000 -1.000
Beneficio distribuible	4.000

Precisión:

Para un mayor detalle sobre este concepto véase el ejercicio anterior y los ejercicios del art.3.



Solución

Caso b)

Test de balance => PN ajustado = Capital social

En nuestro caso:

Capital social	100.000
Socios desembolsos no exigidos	-20.000
Prima de emisión	20.000
Reserva legal	15.000
Acciones propias (1.000 acciones)	-4.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-40.000
Resultados del ejercicio	10.000
Operaciones cobertura	2.000
Subvenciones oficiales de capital	7.000
PN contable	90.000
Ajustes:	
(+) Socios desembolsos no exigidos	20.000
(-) Subvenciones oficiales de capital	-7.000
(-) Operaciones de cobertura	-2.000
PN ajustado	101.000

Precisión:

para un mayor detalle sobre el Test de balance a los efectos de la aplicación del resultado véase el ejercicio anterior y los ejercicios del art.3.

El patrimonio contable ajustado excede del capital social en 1.000 u.m.

De esta forma podrían distribuirse dividendos en una cuantía máxima de 1.000 u.m.

Por tanto, en el presente caso, no puede repartirse el beneficio distributable de 4.000 u.m, ya que, en caso contrario, originaría que el patrimonio neto ajustado después de la distribución del resultado fuese inferior al capital social.

Nº Cta	Por distribución del resultado	DEBE	HABER
129	Resultado del ejercicio	10.000	
112	Reserva legal		1.000
113	Reservas voluntarias		8.000
526	Dividendo activo a pagar		1.000

Ejercicio 4.

Alternativas de reparto. Reparto de reservas o de la prima de emisión.

Al inicio del ejercicio 20X2, el patrimonio neto de la sociedad "B" muestra los siguientes saldos:

Capital social (100.000 acc x leuro Nominal)	100.000
Prima de emisión	40.000
Reservas -Indisponibles: 20.000 -Disponibles: 30.000	50.000

La sociedad "A" participa en la sociedad "B" desde su constitución. La inversión en "B" figura contabiliza al coste por un importe de 140.000 u.m.

Se pide: contabilizar en la sociedad "A" las siguientes alternativas de reparto:

- La sociedad B acuerda la distribución de 30.000 u.m de reservas disponibles.
- La sociedad B acuerda el reparto de 30.000 u.m de la prima de emisión.

Solución

Caso a) Reparto de reservas voluntarias.

Si se reparten las reservas generadas es claro que los beneficios con cargo a los cuales se distribuye el dividendo se han devengado después de la fecha de adquisición.

Nº Cta	Por el dividendo recibido	DEBE	HABER
572	Bancos	30.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		30.000

Caso b) Reparto de la prima de emisión.

En el art.31.2 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 se estipula que cualquier reparto de reservas disponibles (por lo tanto, también el de la prima de emisión o asunción), 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.

En este ejercicio, como la sociedad ha generado reservas por un importe superior a la prima que se reparte, el socio reconocerá un ingreso financiero.

Precisión:

A efectos fiscales (Impuesto sobre Sociedades), el reparto de prima se califica como una recuperación de la inversión hasta el límite del valor fiscal de la participación. En este sentido, el art.17.6 de la LIS dispone que en la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación. Y que la misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

La reducción del valor fiscal de la participación en comparación con su valor contable determina el nacimiento de una diferencia temporaria imponible y del correspondiente pasivo por impuesto diferido.

Ejercicio 5.

Aumento de capital por compensación de créditos.

Contabilidad del socio.

La sociedad "Y" es titular de un crédito frente a la sociedad "X", por un valor total de 30.000 u.m.

El crédito aparece en la contabilidad de "Y" de la siguiente forma:

- Crédito a corto plazo (542): 10.000 u.m.
- Crédito a largo plazo (252): 20.000 u.m.

Este crédito va ser objeto de capitalización por parte de la sociedad "X".

Se pide:

- Contabilizar la operación suponiendo que la sociedad "X" acuerda emitir 2.700 acciones de 10 u.m por un contravalor equivalente al valor razonable del crédito.
- Contabilizar la operación suponiendo que la sociedad "X" acuerda emitir 3.000 acciones de 10 u.m por un contravalor equivalente al valor en libros de la deuda cuyo valor razonable es de 27.000 u.m.
- Contabilizar la operación suponiendo que la sociedad "X" acuerda emitir 3.000 acciones de 10 u.m por un contravalor equivalente al valor en libros de la deuda cuyo valor razonable es también 30.000 u.m.

Solución

Caso a) Reparto de reservas voluntarias.

El art.35.3 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 señala que las acciones o participaciones suscritas o asumidas en una ampliación de capital por compensación de créditos se contabilizarán en el socio por su valor razonable.

De esta forma las acciones se valorarán por su valor razonable 27.000 u.m.

Nº Cta	Por el reconocimiento derecho cobro	DEBE	HABER
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	27.000	
667	Pérdidas de créditos no comerciales	3.000	
252	Créditos a largo plazo		20.000
542	Créditos a corto plazo		10.000

Precisión:

- 1) Sin perjuicio de lo anterior, en caso de que la sociedad hubiese identificado un indicio de deterioro de valor en el crédito ya se debería haber reconocido el correspondiente deterioro, circunstancia que hubiese determinado, con carácter general,

que en la fecha de baja del crédito su valor contable fuese coincidente con su valor razonable.

2) El art.17.5 de la LIS dispone que, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado. Por lo tanto, a efectos fiscales, se origina una pérdida por diferencia entre 27.000 u.m y el valor fiscal del crédito (30.000 u.m) que coincide con la pérdida contable, salvo que se hubiese registrado con carácter previo un deterioro de valor y ese gasto se hubiese considerado fiscalmente deducible.

Caso b)

Al margen de que la sociedad "X" acuerde un aumento de capital por importe de 30.000 u.m, el registro contable en la sociedad "Y" es el mismo que se ha propuesto en el caso a).

Desde un punto de vista fiscal, el art.17.5 de la LIS estipula que, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado. Por lo tanto, se genera una renta por diferencia entre 30.000 u.m y el valor fiscal del crédito capitalizado. Si este último importe también es de 30.000 u.m, a efectos fiscales no se genera renta alguna, y las acciones recibidas se valoran a efectos fiscales en ese mismo importe (30.000 u.m), coincidente con el aumento de fondos propios de la sociedad "X". Por lo tanto, surge una diferencia temporal positiva de 3.000 u.m que revertirá cuando la participación se transmita a terceros, salvo que la pérdida por la futura baja no fuese fiscalmente deducible de acuerdo con lo previsto en el art.15.k) de la LIS, en cuyo caso la diferencia se califi-

caría como permanente.

Caso c)

En este caso, las acciones se valorarán por 30.000 u.m y el registro contable será el siguiente:

Nº Cta	Por el reconocimiento derecho cobro	DEBE	HABER
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	30.000	
252	Créditos a largo plazo		20.000
542	Créditos a corto plazo		1.000

A efectos fiscales no se genera renta alguna y las acciones recibidas se valoran por el valor fiscal del crédito que se da de baja, 30.000 u.m.

