

BIBLIOTECA JURÍDICA DE BOLSILLO

NOVEDADES CONTABLES 2020: INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Contabilidad de Operaciones Societarias

MANUEL REJÓN LÓPEZ



NOVEDADES CONTABLES 2020: INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Contabilidad de Operaciones Societarias

1.ª EDICIÓN 2020

MANUEL REJÓN LÓPEZ

*Auditor de Cuentas. Profesor del Master de Auditoría de la
Universidad de Granada*

COLEX 2020

Copyright © 2020

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal) El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados, no obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex, SL, habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder al texto con las eventuales correcciones de erratas, además, como complemento a su libro, dispondrá de un servicio de actualizaciones.

© Manuel Rejón López

© Editorial Colex, S.L.

Polígono Pocomaco, parcela I, Edificio Diana, portal centro 2,
A Coruña, 15190, A Coruña (Galicia)
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 978-84-1359-005-9

Depósito legal: C 519-2020

Sumario

1. INTRODUCCIÓN. LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE ESTA REFORMA	11
2. NORMATIVA APLICABLE	15
3. OBJETO (ART. 1)	17
4. ÁMBITO DE APLICACIÓN (ART. 2)	19
5. DEFINICIONES (ART. 3)	21
6. CRITERIOS DE PRESENTACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS (ART. 5)	33
7. COSTES DE TRANSACCIÓN DE UN INSTRUMENTO FINANCIERO (ART. 6)	35
8. INTERESES, DIVIDENDOS, PÉRDIDAS Y BENEFICIOS (ART. 7)	39
9. LAS APORTACIONES SOCIALES	41
9.1. Aportaciones de socios al capital social (art. 8) ..	41
9.2. Otras aportaciones de socios (art. 9) ..	43
9.3. Acciones/participaciones ordinarias o comunes (art. 11) ..	48
9.4. Acciones/participaciones con privilegio (art. 12) ..	48
9.5. Acciones/participaciones sin voto (art. 13) ..	49
9.6. Acciones rescatables (art. 14) ..	52
9.7. Aportaciones no dinerarias (art. 15) ..	53
9.8. Las prestaciones accesorias (art. 17) ..	56

10. ACCIONES Y PARTICIPACIONES PROPIAS Y DE LA SOCIEDAD DOMINANTE (ARTS. 20 a 24)	57
10.1. Adquisición de acciones/participaciones propias (art. 20).	57
10.2. Enajenación de acciones/participaciones propias (art. 22).	61
10.3. Adquisición de acciones/participaciones de la sociedad dominante (art. 23)	63
10.4. Enajenación de acciones o participaciones de la sociedad dominante (art. 24).	63
11. CUENTAS ANUALES (ARTS. 25 y 26)	65
11.1. Reformulación de las cuentas anuales (art. 25).	65
11.2. Subsanación de errores (art. 26)	65
12. LOS ADMINISTRADORES (ART. 27)	67
13. LA APLICACIÓN DEL RESULTADO (ARTS. 28 A 31).	69
13.1. Aplicación del resultado (art. 28).	69
13.2. Las primas de asistencia a la junta general y otros gastos derivados de la aprobación de las cuentas anuales (art.29)	72
13.3. Las ventajas de los fundadores en las sociedades anónimas (art. 30)	72
13.4. La contabilización de la aplicación del resultado en el socio (art. 31)	73
14. AUMENTO Y REDUCCIÓN DE CAPITAL (ARTS. 32 A 40).	75
14.1. Aumento de capital. aportaciones dinerarias y no dinerarias (art. 32).	75
14.2. Aumento por compensación de deudas créditos (art. 33)	75
14.3. Aumento de capital con cargo a reservas (art. 34)	76
14.4. La contabilización del aumento de capital en el socio (art. 35)	76
14.5. Reducción del capital social: criterio de presentación (art. 36)	77
14.6. Reducción de capital por pérdidas (art. 37).	77
14.7. Reducción de capital para dotar la reserva legal o las reservas disponibles (art. 38).	79

14.8. Reducción de capital mediante la devolución del valor de las aportaciones o la adquisición de participaciones/acciones propias para su amortización (art. 39)	79
14.9. La contabilización de la reducción de capital en el socio (art. 40)	80
15. DISOLUCIÓN Y LIQUIDACIÓN (ART. 45)	83
16. LAS MODIFICACIONES ESTRUCTURALES Y EL CAMBIO DE DOMICILIO SOCIAL (ARTS. 46 A 62)	85
16.1. La transformación (art. 46)	85
16.2. Fusiones (art. 47 a 52)	86
16.2.1. Criterios para contabilizar una fusión (art. 47)	86
16.2.2. La contabilidad de la sociedad adquirente en la fusión (art. 48)	89
16.2.3. La contabilidad de la sociedad adquirida en la fusión (art. 49)	91
16.2.4. La fusión inversa (art. 50)	92
16.2.5. La fusión transfronteriza (art. 51)	94
16.2.6. La contabilidad del socio de las sociedades que participan en la fusión (art. 52)	94
16.3. Escisiones (art. 53 a 57)	95
16.3.1. Criterios para contabilizar una escisión (art. 53)	95
16.3.2. La contabilidad de la sociedad adquirente en la escisión (art. 54)	99
16.3.3. La contabilidad de la sociedad adquirida en la escisión (art. 55)	100
16.3.4. La escisión inversa (art. 56)	102
16.3.5. La contabilidad del socio de las sociedades que participan en la escindida (art. 57)	104
16.4. Cesión global de activo y pasivo (art. 58 a 61)	104
16.4.1. Criterios para contabilizar la cesión global de activo y pasivo (art. 58)	104
16.4.2. La contabilidad de la sociedad cedente (art. 59)	105
16.4.3. La contabilidad de la sociedad cesionaria (art. 60)	106

16.4.4. La contabilidad del socio de la sociedad cedente (art. 61)	106
16.5. Traslado internacional del domicilio social a territorio español (art. 62)	106

BIBLIOGRAFÍA, WEBGRAFÍA Y REFERENCIAS NORMATIVAS	109
---	------------

1. INTRODUCCIÓN. LOS ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE ESTA REFORMA

La Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (en adelante, RICAC-PIF), tiene una doble misión.

Por un lado, adaptar los criterios de presentación de instrumentos financieros desde el punto de vista del emisor, de acuerdo con la NIC-UE 32; y por otro lado, regular la denominada “contabilidad de sociedades”, con objeto de dar respuesta a las particularidades contables de las operaciones mercantiles reguladas en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante TRLSC); y por otro lado la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (en adelante, LME).

En cierta forma, es una norma bastante novedosa, pues mezcla conceptos contables y mercantiles y la hace convertirse en una guía para la contabilización; pero ello también conlleva sus riesgos ante una eventual modificación de la legislación mercantil, que haga perder utilidad a la RICAC-PIF. Todo se verá.

Esquema principal de la norma

1. Instrumentos de patrimonio: ¿patrimonio neto, pasivo o instrumento financiero compuesto?
2. Cálculo del derecho de suscripción preferente y de asignación gratuita.
3. Cálculo del valor teórico de la acción.

4. Cálculo del beneficio distribuible: ¿para qué sirve?
5. Aportaciones de los socios al capital social.
 - a. Momento.
 - b. Naturaleza.
6. Tratamiento contable de las acciones propias.
7. Reformulación de cuentas anuales y subsanación de errores.
8. Participaciones con dividendo preferente y problemas de valoración.
9. Aumento y reducción de capital:
 - a. Aportaciones al capital social cuando el valor razonable del patrimonio aportado no sea proporcional al valor nominal de las participaciones/acciones recibidas.
 - b. Ampliaciones de capital por compensación de créditos (problemas de valoración).
 - c. Reducción de capital por situación de pérdidas.
 - d. Reducción de capital por devolución de aportaciones (devolución proporcional y separación de un socio).
 - e. Contabilización en el socio de las operaciones de aumento y reducción de capital.
10. Disolución y liquidación.
11. Modificaciones estructurales (fusiones, escisiones) y cambio de domicilio.

Fechas formulación de las cuentas anuales

En relación con las ampliaciones de capital y reducciones de capital "a caballo" entre dos ejercicios hay que considerar una diferencia entre el PGC actual y la RICAC-PIF¹.

1 Se recomienda la lectura del post del autor de este texto, donde se aclara: "Cómo figura en balance una ampliación de capital «a caballo» entre dos ejercicios económicos (nueva Resolución ICAC Presentación de Instrumentos Financieros)", en el link: <https://manuelrejon.com/como-figura-en-balance-una-ampliacion-de-capital-a-caballo-entre-dos-ejercicios-economicos-nueva-resolucion-icac-presentacion-de-instrumentos-financieros/>

Beneficio distribuible (cálculo)

Es una novedad importante, que nos dice cuál es el patrimonio que se puede distribuir como dividendos y que afecta, por ejemplo, al derecho de separación de socios.

Distinción patrimonio neto versus pasivo financiero

Las acciones que emite una empresa, en función de sus características, pueden clasificarse como patrimonio, pasivo o como ambas (instrumento financiero compuesto). Debemos Prestar atención a la metodología de cálculo.

Gastos asociados a ampliaciones/reducciones de capital

La norma general es imputarlas a reservas pero no siempre será así. Por ejemplo, si se asocian con ampliaciones de capital registradas como pasivo, serán menor valor del pasivo. O por ejemplo, si la ampliación de capital no tiene impacto en el patrimonio (porque es por capitalización de reservas), va a gasto del ejercicio.

Otras aportaciones de socios (cuenta 118)

Se considerarán directamente en la cuenta 118, como patrimonio neto, si son proporcionales entre todos los socios. En caso contrario, se tendrán que registrar como una donación (lo más probable es que sea un ingreso del ejercicio si es dineraria, o una partida de patrimonio neto, si es no dineraria). Los requerimientos para contabilizar en la cuenta 118 son estrictos y sólo se puede recuperar vía distribución de resultados.

Modificaciones estructurales (fusiones, escisiones y cesión global de activo y pasivo)

La RICAC-PIF consolida la doctrina de Consultas del ICAC previas de escisiones y fusiones. Por otro lado, hay que prestar atención a la regulación contable de las cesiones globales de activos y pasivos, en la que se aplica el "método de adquisición" (NRV 19ª) con independencia de que la operación se haga entre empresas independientes o del grupo.

2. NORMATIVA APLICABLE

La RICAC-PIF pretende dar respuesta a diferentes situaciones mercantiles con problemática contable, así como la adaptación de los requerimientos de la NIC 32. Entre la normativa a considerar tenemos:

- NIC UE-32 Instrumentos Financieros: Presentación.
- TRLS.
- LME.

En principio, no parece dirigida a resolver determinadas cuestiones que figuran en el Código de Comercio (en adelante, C. Comercio), sin embargo en algunos artículos se menciona.

Por otro lado, tampoco menciona una problemática surgida en el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, donde se regula el **préstamo participativo**.

Entrada en vigor de la RICAC-PIF

La entrada en vigor se produjo **el día siguiente al de la publicación de la RICAC-PIF en el “Boletín Oficial del Estado”** y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del **1 de enero de 2020**.

La **fecha de primera aplicación** será el comienzo del primer ejercicio contable a partir de 1-1-2020.

La aplicación de la RICAC-PIF será forma **prospectiva**; no obstante, existe la opción de **aplicación retroactiva** (de acuerdo con la NRV cambio de criterio contable, errores y estimaciones de PGC y PGC-PYMES).

La Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, es una norma de gran impacto, pues afecta prácticamente a todas las sociedades de capital, y tiene una doble misión. Por un lado, adaptar los criterios de presentación de instrumentos financieros desde el punto de vista del emisor, de acuerdo con la NIC-UE 32; y por otro lado, regular la denominada "contabilidad de sociedades", con objeto de dar respuesta a las particularidades contables de las operaciones mercantiles reguladas en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley sobre Modificaciones Estructurales.

Dado lo novedoso de la norma y los probables impactos que pueda tener, resulta necesario abordar su tratamiento desde un punto de vista teórico-práctico, tal y como se hace en esta obra. Esta Resolución mezcla conceptos contables y mercantiles y la hace convertirse en una guía para la contabilización, a pesar de que ello también conlleva sus riesgos ante una eventual modificación de la legislación mercantil.

I.S.B.N. 978-84-1359-005-9



9 788413 590059