

<b>CONTABILIDAD</b>	<b>CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC</b>	<b>Núm. 43/2004</b>
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



**FERNANDO JAVIER FERNÁNDEZ GONZÁLEZ**  
**INMACULADA DE BENITO CÁMARA**

*Profesores del CEF*

### **BOICAC núm. 53, marzo de 2003. Consulta 1**

#### **SUMARIO:**

*Sobre la determinación del concepto de «patrimonio neto contable» a efectos de la distribución de beneficios recogido en el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.*

#### **Respuesta:**

En relación con la definición del «patrimonio contable», el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dictó la Resolución de 20 de diciembre de 1996, por la que se fijan los criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil.

En dicha Resolución, dada la diversidad terminológica de la legislación mercantil, se unifican los distintos términos y se fijan los conceptos del balance de las empresas a tener en cuenta para realizar la cuantificación de dicho patrimonio para los casos previstos en la misma, de forma que en su determinación se computan los siguientes conceptos definidos conforme a los modelos de balance del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre:

a) Con signo positivo:

- Los «fondos propios» recogidos en la agrupación A) del pasivo del balance.
- Las «subvenciones de capital» y las «diferencias positivas de cambio» recogidas en la agrupación B) «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» del pasivo del balance, minoradas en el importe correspondiente del gasto por Impuesto sobre Sociedades pendiente de devengo.

- Los «ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios», incluidos en la agrupación B) «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» del pasivo del balance, definidos conforme a lo dispuesto en las normas segunda y tercera de la Resolución de 30 de abril de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre algunos aspectos de la norma de valoración número dieciséis del Plan General de Contabilidad.
- Los préstamos participativos regulados en el artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, recogidos en las agrupaciones D) «Acreedores a largo plazo» y E) «Acreedores a corto plazo» del pasivo del balance.

b) Con signo negativo se incluirán las «acciones o participaciones propias» que luzcan en el activo del balance dentro de las agrupaciones B) «Inmovilizado» y D) «Activo Circulante».

Por otro lado, y en cuanto a la definición del valor teórico contable a efectos del cálculo de las provisiones a realizar en valores negociables no admitidos a cotización en mercados secundarios organizados, así como en participaciones en el capital de sociedades del grupo, multigrupo o asociadas, este Instituto se ha pronunciado en diversas consultas, recogiendo las partidas del balance en su modelo normal que deben formar parte de dicho valor y las que deben excluirse.

En este sentido, se computarán los fondos propios recogidos en la agrupación A) del pasivo del balance menos las acciones o participaciones propias que luzcan en el activo del balance. Asimismo se tendrán en cuenta las subvenciones de capital que figuren en el pasivo de la sociedad participada en el momento de la adquisición de las participaciones en el capital, y siempre que el precio pagado por las mismas comprenda el importe de dichas subvenciones, sin perjuicio de computar el efecto que proceda por el gasto contable por Impuesto sobre Sociedades pendiente de devengo.

En el caso concreto suscitado, en relación con el concepto «Patrimonio neto contable» contenido en el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, hay que tener en consideración especialmente que el citado concepto se utiliza para delimitar la situación mínima patrimonial de una sociedad que se considera necesaria para permitir la distribución de dividendos.

En consecuencia, teniendo en cuenta la finalidad aludida parece conveniente que la determinación del patrimonio a considerar sea más restrictiva que la recogida en la Resolución anteriormente citada, en la que teniendo presente las situaciones allí contempladas (supuestos de reducción obligatoria del capital social y disolución), se recoge la inclusión de determinadas partidas que si bien contablemente aún no forman parte de los fondos propios, en los casos límite (disolución) tendrían esa consideración, o, en el caso de los préstamos participativos, en orden a la prelación de créditos se situarían después de los acreedores comunes.

En el caso del artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, este Instituto entiende que el límite recogido en el mismo debe entenderse en referencia a un concepto más restrictivo que el fijado en la determinación del patrimonio contable a efectos de disolución de

sociedades y reducción de capital social, pudiendo quedar definido en los mismos términos que para el cálculo del valor teórico contable a efectos del cálculo de las provisiones, anteriormente indicado, aunque sin tener en cuenta las subvenciones, dado que en este caso no se está comparando el valor resultante de la cuantificación con un precio de adquisición de las acciones que las hubiera tenido en consideración.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto y dado que se trata de un tema interpretativo de la normativa mercantil de carácter general, se solicitó opinión a la Abogacía General del Estado del Ministerio de Justicia, en cuyo informe y como conclusión se manifiesta lo siguiente: «Las expresiones "patrimonio neto contable" y "patrimonio neto", empleadas como términos sinónimos por el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, pueden ser definidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cuanto a la composición de las partidas que con signo positivo y negativo las hayan de integrar, de forma más restrictiva que la realizada, respecto de los términos de "haber", "patrimonio" y "patrimonio contable" por la resolución del referido Organismo autónomo de 20 de diciembre de 1996, por la que se fijan los criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable aplicable a los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil, y ello con fundamento en la distinta naturaleza y finalidad que la distribución de dividendos tiene en relación con las operaciones societarias a que se refiere la citada resolución, en la necesidad de proteger los intereses de terceros con antelación a cualquier reparto de beneficios, así como en la terminología empleada por el precepto en cuestión –diferente también a la empleada por la normativa reguladora de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades–, sin que dentro del concepto de "patrimonio neto contable" puedan venir comprendidos, en ningún caso, los préstamos participativos, de acuerdo con lo señalado en el artículo 20 d) del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, en la redacción dada a dicho precepto por la disposición adicional segunda de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas.»

De acuerdo con lo indicado este Instituto entiende que los términos «patrimonio neto contable» y «patrimonio neto», a efectos de la distribución de beneficios, contenidos en el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, se determinarán a partir de los modelos de balance contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

Con signo positivo se computarán los «fondos propios» recogidos en la agrupación A) del pasivo del balance.

b) Con signo negativo se incluirán las «acciones o participaciones propias» que luzcan en el activo del balance dentro de las agrupaciones B) «Inmovilizado» y D) «Activo circulante».

## EJEMPLO:

La Sociedad «CUNAXA, S.A.», presenta el siguiente balance de situación a 31-12-20X3, expresado en miles de euros:

Activo		Pasivo	
Construcciones .....	240.000	Capital social .....	500.000
Terrenos y b.n. ....	60.000	Reserva legal .....	30.000
Mobiliario .....	70.000	Reserva voluntaria .....	70.000
Acciones propias .....	100.000	Pdas. y gans. ....	150.000
Mercaderías .....	310.000	Rtdos. negat.ej. anter. ....	-200.000
Clientes .....	400.000	Subvenc. Ofic. ....	200.000
Tesorería .....	230.000	Reserva acc. Propias .....	100.000
Ajustes periodific. ....	90.000	Dif. positiv. mon. ext. ....	50.000
		Deudas LP .....	250.000
		Proveedores .....	130.000
		H.P. acreed. c.f. ....	220.000
<b>Total Activo .....</b>	<b>1.500.000</b>	<b>Total Pasivo .....</b>	<b>1.500.000</b>

Reunida la Junta General de Accionistas, aprueba la siguiente propuesta de distribución de resultados correspondiente al ejercicio 20X3:

- A la reserva legal el mínimo establecido en el TRLSA.
- A dividendos, la cuantía máxima repartible.
- El resto, a reservas voluntarias.

*SE PIDE:* Contabilizar el acuerdo de distribución del resultado del ejercicio 20X3.

**Solución:**

150.000 Pérdidas y ganancias (129)		
	a Reserva legal (112) (1)	15.000
	a Dividendo activo a pagar (525) (2)	50.000
	a Reservas voluntarias (117) (3)	85.000
	_____ x _____	

(1) Artículo 214 TRLSA: 10% de los beneficios del ejercicio hasta que la Reserva legal alcance como mínimo el 20% del capital social:

Capital social .....	500.000
20% Capital social .....	100.000
Saldo reserva legal .....	30.000
10% Beneficios .....	15.000

.../...

.../...

- (2) Artículo 213 TRLSA: No se pueden repartir dividendos con cargo a beneficios del ejercicio o a reservas de libre disposición si a consecuencia del reparto el patrimonio neto queda por debajo del capital social.

Para ello procedemos a calcular el patrimonio neto antes de la distribución de beneficios:

Patrimonio neto:

Capital social .....	500.000
Reserva voluntaria .....	100.000
Pérdidas y ganancias .....	150.000
Rtdos. negativos ejerc. anter. ....	-200.000
Reserva para acciones propias .....	100.000
Acciones propias en sit. esp. ....	-100.000
P.N. antes distribución .....	550.000

Si bien el patrimonio neto, según la Consulta n.º 1 del BOICAC n.º 53 se determina, no de acuerdo con la Resolución de 20-12-1996, por la que se fijan los criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable, sino de acuerdo con el criterio más restrictivo, mantenido en dicha consulta, en la que el patrimonio neto o patrimonio neto contable se obtiene por la siguiente suma algebraica:

- Con signo positivo, los «fondos propios» recogidos en la agrupación A) del pasivo del balance.
- Con signo negativo, las «acciones o participaciones propias», que aparezcan en el activo del balance, ya sea dentro de las agrupaciones B) «Inmovilizado» o D) «Activo circulante».

Una vez calculado el patrimonio neto antes de la distribución de resultados (550.000), dado que dicha cifra es superior al capital social (500.000), eso indica que podemos proceder a la distribución de dividendos por la diferencia (50.000).

- (3) Reserva voluntaria por el resto.

Como comprobación, vamos a verificar que el patrimonio neto, después de la distribución de resultados, no queda por debajo del capital social, cumpliendo así el requisito del artículo 213 TRLSA:

Capital social .....	500.000
Reserva legal .....	45.000
Reserva voluntaria .....	155.000
Pérdidas y ganancias .....	0
Rtdos. negativos ejerc. anter. ....	-200.000
Reserva para acciones propias .....	100.000
Acciones propias en sit. esp. ....	-100.000
P.N. después distribución .....	500.000

**BOICAC núm. 53, marzo de 2003. Consulta 2****SUMARIO:**

*Sobre el tratamiento contable que debe darse a la cantidad entregada por un proveedor al cliente con la condición de que éste se comprometa a comprar en exclusiva un volumen pre-establecido de productos durante un determinado período de tiempo.*

**Respuesta:**

La operación descrita en la consulta consiste en un descuento por haber alcanzado un determinado volumen de pedidos, por lo que se trata de un *rappel* cobrado por anticipado; para la contabilización de esta operación será de aplicación el principio del devengo recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, que establece que la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos. Por tanto, se procederá por parte del cliente a contabilizar la cantidad entregada por el proveedor como «Ingreso a distribuir en varios ejercicios» y se imputará a resultados del ejercicio a medida que se vayan devengando los *rappels* por cumplir los requisitos estipulados en el contrato y de acuerdo, a su vez, con el principio de correlación de ingresos y gastos. Este diferimiento deberá figurar en el pasivo del balance en una cuenta de la agrupación B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios, de los modelos de balance (normal y abreviado) recogidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, que a su vez se irá saldando bien por el devengo del *rappel*, o bien como consecuencia del incumplimiento del contrato, con abono, en este caso, a una partida que refleje la correspondiente deuda con el proveedor. La contabilización de las facturas, que como consecuencia del contrato se vayan materializando, se realizará de acuerdo a lo previsto en la norma de valoración 17.<sup>a</sup>. Compras y otros gastos, recogida en la quinta parte del mencionado Plan General de Contabilidad, teniendo siempre presente el ya citado anteriormente principio del devengo y la calificación contable del montante suscitado en la consulta.

**EJEMPLO:**

Don Ángel Ruiz, propietario del «BAR EL CHATO», se ha dirigido a «S. A. SAN MIGUEL», solicitando el anticipo de una cantidad a cuenta de una exclusividad retribuida, para financiar la compra de la cerveza que ésta fabrica y/o comercializa.

.../...

.../...

Habiendo llegado las partes a un entendimiento sobre las condiciones que han de regir sus relaciones comerciales, las formalizan mediante documento contractual, que se regulará por las siguientes condiciones:

- 1.<sup>a</sup> Don Ángel Ruiz asume la obligación de vender en sus establecimientos exclusivamente las cervezas que fabrica y/o comercializa «S. A. SAN MIGUEL».
- 2.<sup>a</sup> «S. A. SAN MIGUEL» entrega a Don Ángel Ruiz la cantidad de 900 euros más IVA 16%, en concepto de anticipo a cuenta de una exclusividad retribuida.
- 3.<sup>a</sup> Don Ángel Ruiz se compromete a comprar la cerveza fabricada y/o comercializada por «S. A. SAN MIGUEL», al precio de tarifa vigente en cada momento.
- 4.<sup>a</sup> «S. A. SAN MIGUEL» se compromete a destinar las cantidades que se devenguen en concepto de exclusividad retribuida a la amortización de la suma anticipada a que se refiere la estipulación segunda, hasta completar el total de la cantidad anticipada.
- 5.<sup>a</sup> El presente contrato tendrá la duración de 24 meses, a contar desde el 1 de enero de 20X3, o en su caso un consumo de 36.000 litros. Si durante dicho plazo no hubiera sido cubierto en su totalidad el anticipo concedido, la «S. A. SAN MIGUEL», a su elección, podrá considerar la prórroga automática del contrato en todos sus términos durante el tiempo preciso para la total amortización de las cantidades pendientes, o bien, darlo por finalizado exigiendo el pago de la cantidad anticipada pendiente de amortizar dentro de los tres días siguientes a la finalización del mismo, junto con los intereses, de acuerdo con el tipo de interés legal del dinero vigente, correspondientes a las demoras que pudieran producirse.

El precio de los diferentes tipos de cervezas suministrados por «S. A. SAN MIGUEL», los cuales se han mantenido a lo largo de la duración de este contrato, han sido los siguientes:

SAN MIGUEL barril .....	0,40 euros / litro + 16% IVA
SAN MIGUEL sin alcohol. ....	0,40 euros / litro + 16 % IVA
SAN MIGUEL 1/5 .....	0,40 euros / litro + 16 % IVA

*SE PIDE:*

- 1.<sup>o</sup> Contabilización del presente contrato en los libros de «BAR EL CHATO» suponiendo que a lo largo del año 20X3 se han efectuado las siguientes compras a «S. A. SAN MIGUEL»: 12.000 litros de SAN MIGUEL barril, 1.500 litros de SAN MIGUEL 1/5 y 3.000 litros de SAN MIGUEL sin alcohol.
- 2.<sup>o</sup> Contabilidad de «BAR EL CHATO» al final del contrato si:
  - a) Se ha comprado el total de litros establecido en el mismo.
  - b) Sólo se han comprado 34.500 litros. Analizar las diferentes opciones.

.../...

.../...

**Solución:**

1.ª Contabilización de las operaciones realizadas por «BAR EL CHATO» a lo largo del año 20X3 relativas al contrato firmado con «S. A. SAN MIGUEL»:

1-01-20X3 Por el anticipo a cuenta recibido de «S. A. SAN MIGUEL»

1.044,00	Tesorería (57)		
		a Ingresos a distribuir en varios ejercicios por anticipo de contrato en exclusividad (13-)	900,00
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	144,00
		_____ x _____	

Como el contrato establece la compra de 36.000 litros a 0,40 euros/litro, el importe del ingreso cobrado por anticipado, por haber alcanzado un determinado volumen de pedido, representa el siguiente descuento por litro:

$$\frac{36.000}{1} \frac{\quad}{\quad} \frac{900}{x}$$

de donde se obtiene,  $x = 0,025$

1-01-20X3 a 31-12-20X3 Por las compras de cerveza realizadas

4.800,00	Compras de SAN MIGUEL barril (12.000 × 0,40)		
600,00	Compras de SAN MIGUEL 1/5 (1.500 × 0,40)		
1.200,00	Compras de SAN MIGUEL sin alcohol (3.000 × 0,40)		
1.056,00	Hacienda Pública, IVA soportado (0,16 × 6.600)		
		a Proveedores / Tesorería	7.656,00
		_____ x _____	

1-01-20X3 a 31-12-20X3 Por la imputación a resultados del ingreso por volumen de compra alcanzado en el ejercicio:

.../...



.../...

412,50	Ingresos a distribuir en varios ejercicios por anticipo de contrato en exclusividad		
		a	Rappel sobre compras
			(0,025 × 16.500)
			412,50
_____ x _____			

2.º A la finalización del contrato se han adquirido la totalidad de los litros establecidos en el mismo, es decir, los 36.000 litros.

Contablemente no procederá efectuar apunte adicional alguno a los anteriormente vistos para el año 20X3, de tal forma que a 31-12-20X4 se habrá imputado a resultados en su totalidad el «Ingresos a distribuir en varios ejercicios por anticipo de contrato en exclusividad».

3.º A la finalización del contrato sólo se han comprado 35.000 litros.

*Opción primera:* «S. A. SAN MIGUEL» prorroga de forma automática el contrato hasta la total adquisición de los litros establecidos en el mismo, es decir, los 36.000 litros, por lo que contablemente se procederá igual que hasta ahora.

*Opción segunda:* «S. A. SAN MIGUEL» exige a «BAR EL CHATO» la devolución automática de la cantidad anticipada pendiente de amortizar; en concreto el importe correspondiente a 1.000 litros (36.000 – 35.000).

25,00	Ingresos a distribuir en varios ejercicios por anticipo de contrato en exclusividad		
	(0,025 × 1.000)		
4,00	Hacienda Pública, IVA repercutido		
	(0,16 × 25)		
		a	Proveedores, por devolución de anticipo
			29,00
_____ x _____			

Si la devolución se realiza dentro de los tres días siguientes a la finalización del contrato, no se repercutirán por parte de «S. A. SAN MIGUEL» intereses de demora, por lo que el asiento de pago será:

29,00	Proveedores, por devolución de anticipo		
		a	Tesorería
			29,00
_____ x _____			

.../...

.../...

Si la devolución no se realiza dentro de los tres días siguientes a la finalización del contrato, se repercutirán por parte de «S. A. SAN MIGUEL» intereses de demora, por lo que el asiento de pago será:

29,00	<i>Proveedores, por devolución de anticipo Otros gastos financieros</i>		
		<i>a Tesorería</i>	29,00
_____		x _____	