



Problemática contable de los accionistas morosos tras la Resolución del ICAC de marzo de 2019

José Manuel Santos Jaén

*Profesor contratado del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Murcia*

Justo José Vela Ródenas

*Profesor titular del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Murcia*

Extracto

La Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), 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, ha venido a precisar la manera en la que se deben contabilizar los gastos e ingresos que surgen como consecuencia de la morosidad de los accionistas en una sociedad anónima.

El objetivo del presente trabajo es llevar a cabo un análisis de la problemática del accionista moroso desde una perspectiva mercantil y abordar su contabilidad exponiendo las principales novedades introducidas por la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC. Como se desprende del trabajo realizado, la resolución del ICAC ha dado como resultado una aproximación del resultado contable a la base imponible fiscal, en relación con la citada problemática de los accionistas morosos.

Palabras clave: sociedad anónima; contabilidad; capital social; accionistas morosos.

Fecha de entrada: 28-02-2020 / Fecha de aceptación: 05-06-2020

Cómo citar: Santos Jaén, J. M. y Vela Ródenas, J. J. (2020). Problemática contable de los accionistas morosos tras la Resolución del ICAC de marzo de 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 133-152.





Accounting treatment of debtor shareholders after the Resolution of March 2019 of the ICAC

José Manuel Santos Jaén

Justo José Vela Ródenas

Extracto

The Resolution of 5 March 2019 of the Spanish Accounting and Audit Institute (ICAC), according to which the presentation criteria of financial instruments and other accounting aspects regarding commercial regulations of capital companies are developed, has defined how to record the expenditures and revenues originating as a result of debtor shareholders in Stock Companies.

The aim of this paper is to analyse the treatment of debtor stakeholders from a commercial approach as well as address their accounting setting forth the main new provisions introduced by Resolution of 5 March 2019 of the ICAC. As it can be inferred from this paper, the Resolution of the ICAC regarding the accounting treatment of the aforementioned debtor shareholders has resulted in an alignment between the accounting profit and the tax base.

Keywords: limited company; accounting; share capital; debtor shareholders.

Citation: Santos Jaén, J. M. y Vela Ródenas, J. J. (2020). Problemática contable de los accionistas morosos tras la Resolución del ICAC de marzo de 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 133-152.



Sumario

1. Introducción
2. Morosidad del accionista en el Derecho Mercantil
3. Criterio de contabilización de los ingresos derivados de los accionistas morosos
4. Ejemplos prácticos de contabilización de las operaciones relacionadas con la mora del accionista
5. Efectos del cambio de criterio en la contabilización de gastos e ingresos provocados por las situaciones de morosidad
6. Conclusiones

Referencias bibliográficas



1. Introducción

Tal y como establece la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg. 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital –LSC–), en su título II, capítulo I, las sociedades anónimas pueden constituirse de forma simultánea o sucesiva, siendo contenido obligatorio de la escritura de constitución la inclusión de información relativa a las aportaciones que cada socio realice, así como de aquellas a las que se haya obligado a realizar, indicando igualmente la numeración de las acciones atribuidas a cambio.

De la misma manera, la LSC establece la obligación de hacer constar en los estatutos, en su caso, la parte del valor nominal pendiente de desembolso, así como la forma y el plazo máximo para satisfacerlo; y si las acciones están representadas por medio de títulos o por medio de anotaciones en cuenta. En caso de que se representen por medio de títulos, deberá indicarse si las acciones son nominativas o al portador y si se prevé la emisión de títulos múltiples.

Por su parte, el capítulo IV regula el desembolso del capital social, que como establece la propia LSC no podrá ser inferior a 60.000 euros y estará representada mediante acciones, las cuales deberán estar íntegramente suscritas por todos los socios, habiéndose abonado al menos el 25 % de valor nominal de cada acción en el momento de llevarse a cabo el otorgamiento de la escritura de constitución de la sociedad o de ejecución del aumento del capital social. Siendo además lícita la emisión de acciones con prima de emisión, la cual ha de estar íntegramente desembolsada en el momento de la suscripción (Sansalvador, 2019).

Del párrafo anterior se detrae cómo es posible la existencia de desembolsos pendientes por parte de los accionistas, tanto en la constitución de la sociedad anónima, como en las operaciones de aumento del capital social. Los desembolsos pendientes suponen una deuda de los socios con la sociedad, configurándose como un activo financiero en consonancia con lo establecido en este sentido a nivel internacional por el IASB, quien establece que en el supuesto de dividendos pasivos con fecha de vencimiento establecida se deberá

registrar un activo financiero por el importe a cobrar de acuerdo con la norma internacional de información financiera (NIIF) 9 sobre activos financieros. Por el contrario, no aclara qué ocurre con las cantidades pendientes de desembolsar, pero sin vencimiento establecido. Ante esta situación, el IASB (NIIF 9, 2018) opta por acudir al trasfondo jurídico de la operación, la cual dependerá de la legislación aplicable en cada caso. En la legislación española, el plazo y la forma para realizar la aportación pendiente vendrá determinada en los estatutos sociales, salvo en caso de aportaciones no dinerarias que se prevé un plazo máximo de cinco años desde la constitución de la sociedad o ampliación del capital. Nuestro Plan General de Contabilidad (PGC), en tanto no estén exigidos y, por tanto, sin vencimiento establecido, considera los desembolsos pendientes como una minoración de los fondos aportados por los socios, esto es, como patrimonio neto negativo.

Para salvaguardar los intereses de los acreedores, no pueden ser condonados los dividendos pasivos por parte de la sociedad, salvo en el supuesto de renuncia del crédito en los casos en los que se lleva a cabo una reducción de capital (Candelario, 2019). Esta condonación de dividendos pasivos no producirá efecto alguno sobre el resultado contable de la sociedad, al tratarse de un cargo en la cuenta de capital social, con un abono en la cuenta que recoge la deuda que los socios mantienen con la sociedad (Rodríguez, 2017). Este hecho supone también una diferencia fundamental con el tratamiento de los activos financieros y su deterioro en la NIIF 9, toda vez que, en última instancia, lo que se producirá, tanto en caso de condonación como de incumplimiento en la aportación, es una reducción del patrimonio aportado por los socios en la constitución o en la ampliación posterior.

Estos desembolsos pendientes deberán ser aportados a la sociedad en la forma y plazo previsto en los estatutos sociales. En caso de incumplimiento por parte del accionista provocará su situación de mora ante la sociedad, lo cual, además de sus consecuencias legales, tiene una serie de implicaciones contables: reclamación del desembolso pendiente no atendido, anulación de las acciones y enajenación de duplicados, gastos de las operaciones realizadas y liquidación de cuentas con el accionista moroso. Para facilitar el reconocimiento del accionista deudor, las acciones que no hayan sido íntegramente desembolsadas no podrán ser al portador (Campuzano, Sebastián y Tortuero, 2019).

Es en los dos últimos puntos del párrafo anterior, contabilización de los gastos generados y liquidación de cuentas con el accionista moroso donde se ha producido una importante novedad a raíz de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, 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, ya que se ha establecido los criterios para su contabilización, algo de lo que se adolecía anteriormente y daba lugar a distintas interpretaciones.

El objetivo del presente trabajo es analizar de manera sucinta la problemática del accionista moroso desde una perspectiva mercantil y abordar la contabilidad de esta problemática exponiendo las principales novedades en la contabilidad de los accionistas morosos en

las sociedades anónimas a razón del cambio legislativo producido en marzo de 2019, de tal manera que el lector sea capaz de adaptar sus conocimientos mercantiles y especialmente contables a la última resolución del ICAC en materia de morosidad del accionista. A pesar de que la resolución indica en el apartado II de la exposición de motivos que su objetivo es continuar con el proceso de armonización con las NIIF-UE y aclarar el tratamiento contable de las operaciones que se realizan habitualmente por las sociedades de capital españolas, en relación con esta problemática con los accionistas morosos esta resolución presenta un importante aspecto innovador, ya que si bien el IASB incluye los dividendos pasivos exigidos como un activo financiero regulado por la NIIF 9, no regula de manera específica las situaciones de morosidad de los accionistas.

Para poder llevar a cabo un trabajo riguroso, en primer lugar se va a realizar un análisis de la legislación mercantil, en concreto de la LSC en materia de morosidad de los accionistas.

Una vez sentados los principios básicos que regulan la problemática contable del accionista moroso, se abordará un estudio de la resolución del ICAC en la cual se regula la contabilidad de las situaciones de morosidad de los accionistas.

A continuación, se llevará a cabo una exposición práctica de la forma en la que se podían contabilizar los distintos hechos contables originados por la morosidad de los accionistas antes de la mencionada resolución del ICAC y, en comparación, cómo se han de contabilizar una vez ha entrado en vigor el cambio normativo.

El trabajo finalizará con unas oportunas conclusiones en las que se pondrán de manifiesto los efectos que provoca en la información económico-financiera de las sociedades anónimas el cambio establecido por el ICAC para la contabilidad de la morosidad de sus accionistas.

2. Morosidad del accionista en el Derecho Mercantil

En las sociedades anónimas, conforme con lo establecido en la LSC, el capital ha de estar íntegramente suscrito y al menos desembolsado en un 25 %. Esta posibilidad de diferir la aportación de los socios exclusiva en las sociedades anónimas genera, en opinión de Batlle (1991), en cada uno de los socios la carga de aportar lo prometido. En línea con lo anterior, la LSC establece en su artículo 82 que se encontrará en mora el accionista que, una vez vencido el plazo fijado en estatutos o acordado por los administradores de la sociedad, no hubiese atendido el cumplimiento de su obligación de desembolsos pendientes con la sociedad. En este sentido, conviene aclarar que la interrupción y suspensión de plazos procesales para todos los órdenes jurisdiccionales, como la producida a consecuencia del estado de alarma instaurado por la crisis sanitaria de la COVID-19, no afecta al plazo establecido para el desembolso de dividendos pasivos (Aznar, 2020), como sí afecta, por ejemplo, al plazo establecido para la elaboración de las cuentas anuales.

La morosidad del accionista produce una serie de efectos económicos y políticos, los cuales son los siguientes:

- Pérdida del derecho de voto, reduciéndose el capital social a efectos del cómputo del *quorum* en la cuantía equivalente a las acciones «morosas». Si bien, sí podrán asistir a la Junta General (Sánchez, 2009).
- Pérdida del derecho a la percepción de dividendos.
- Pérdida del derecho de suscripción preferente de nuevas acciones, a pesar de ser este un derecho mínimo e inderogable de los accionistas (Salas, 1995), así como de obligaciones convertibles.

Ante este escenario de mora por parte de un accionista pueden derivarse dos situaciones bien distintas: la regularización de la situación por parte del accionista moroso o la persistencia en la situación de morosidad.

En la primera de las opciones, una vez que el accionista haya cumplido con su obligación de abonar la cantidad adeudada a la sociedad más los intereses que se hubiesen generado como consecuencia de la morosidad, el accionista podrá, en su caso, reclamar el abono de los dividendos que no hubiesen prescrito. En cuanto a la suscripción preferente de nuevas acciones o de obligaciones convertibles, si se hubiera cerrado el plazo para el ejercicio del derecho de suscripción preferente, ya no podrá ejercitarlo.

En referencia al pago de interés por mora, tal y como señala Echocapar (1955), esto es, una práctica habitual y nada novedosa en otros ordenamientos jurídicos como, por ejemplo, el suizo y el peruano.

En el supuesto de que el accionista continuara en situación de mora, la sociedad podrá, tal y como establece la LSC en su artículo 84, según el caso y la naturaleza de la aportación no efectuada, reclamar el cumplimiento de la obligación de desembolso con abono del interés legal, así como el resarcimiento por los daños y perjuicios causados por el moroso o, por el contrario, podrá enajenar las acciones «morosas» por cuenta y riesgo del accionista moroso (Sánchez, 2018). Esta última opción supondrá la exclusión del socio de la sociedad, al menos en la proporción correspondiente a las acciones morosas, siendo este supuesto junto a la posibilidad de establecer esta eventual exclusión en el caso de incumplimiento de las prestaciones accesorias las dos situaciones habituales que pueden derivar en la apertura de un procedimiento de expulsión de socios en una sociedad anónima (Troncoso, 2012). En este punto, conviene tener en cuenta que tal y como afirma Martínez (2011), esta exclusión ha de ser el último y subsidiario recurso, debiéndose de optar, en la medida de lo posible, por otras opciones menos lesivas para el capital social.

En el supuesto de enajenación de las acciones, la operación será verificada por medio de un miembro del mercado secundario oficial en el que se produzca su negociación, o en

su defecto por medio de fedatario público. Además, siempre y cuando proceda, se llevará a cabo la sustitución del título original por un duplicado.

Por último, conviene señalar que el adquirente de acciones «morosas» responderá solidariamente, junto con los transmitentes que le preceden y con base en la elección de los administradores de la sociedad, del pago de la parte no desembolsada, pudiendo este a su vez reclamar el pago a los adquirentes posteriores. Esta responsabilidad prescribe a los tres años de producida la transmisión, sin que exista la posibilidad de pacto en contrario entre los transmitentes.

3. Criterio de contabilización de los ingresos derivados de los accionistas morosos

Como se ha estudiado en el epígrafe anterior, la situación de morosidad de un accionista puede ocasionar, con independencia de cuál sea el resultado final de la entrada en mora por parte de un accionista, una serie de ingresos a favor de la sociedad anónima, tanto por el interés legal devengado por el desembolso pendiente no atendido, como por la indemnización por daños y perjuicios ocasionados a la sociedad.

Con anterioridad a la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC, 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, podía interpretarse que cualquier gasto originado por la situación de mora, como pueden ser los gastos de llevar a cabo el duplicado de las acciones a enajenar, aumentaba el activo generado contra el accionista en mora. Por su parte, cualquier ingreso que obtuviese la sociedad anónima como consecuencia de la situación de morosidad de uno de sus socios, ya se debieran al cobro del interés legal del desembolso no atendido o de una indemnización, se llevaba contra la cuenta de reservas, incluidos aquellos ingresos que se hubiesen producido como consecuencia de las cantidades ya desembolsadas por el socio moroso que retuviese para sí la sociedad anónima tras el intento fallido de venta y la consecuente amortización de las acciones morosas, todo esto en válida interpretación de la definición de ingresos y gastos contenida en la primera parte del plan, según la cual no se consideran tales las operaciones con socios.

Conviene señalar que la amortización de las acciones morosas conllevará la reducción de capital en el importe correspondiente al valor nominal de las mismas y, en su caso, la prima de emisión con las que fueron emitidas, menoscabando con ello los medios de que dispone la sociedad para el desarrollo de las actividades propias de su objeto social, función principal del capital social, tal y como señala Gómez (2014). Por otra parte, y en cuanto a acreedores se refiere, el capital fija el total de la garantía de estos frente a la sociedad, debido a la limitación de responsabilidad que opera en las sociedades capitalistas (Fernández, 2011), al tratarse estas como sociedades de segundo grado en las que únicamente el patrimonio social responde de las deudas sociales (Alcover, 2011).

Sin embargo, la citada resolución establece en su artículo 16, punto 5.º, que los intereses que se reconozcan en concepto de interés legal se reflejarán como un ingreso financiero, mientras que las indemnizaciones por los daños y perjuicios causados por el socio moroso serán reflejadas como ingresos de explotación. De la misma manera, esta resolución determina que los beneficios obtenidos por la sociedad anónima de la amortización de acciones y la consiguiente reducción de capital, se considerarán un ingreso de explotación a favor de la sociedad anónima.

En cuanto a la entrada en vigor de las modificaciones anteriormente descritas, la resolución del ICAC ha previsto que estas operen para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020.

4. Ejemplos prácticos de contabilización de las operaciones relacionadas con la mora del accionista

Para situar al lector en la problemática en cuestión y poder abordar posteriormente los cambios producidos por la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 se va a iniciar el ejemplo desde el momento en el que la sociedad anónima procede a llevar a cabo la constitución de la entidad, entrando posteriormente a abordar la problemática originada por la mora del accionista, en las distintas vertientes posibles, comentadas anteriormente.

1. Con fecha 1 de abril de 202X, se constituye en Madrid la sociedad anónima CEF, SA con un capital escriturado de 1 millón de euros representado por acciones de 10 euros nominales cada una, emitidas al 120 %.

El procedimiento de constitución es el de fundación simultánea o por convenio entre los fundadores, quienes han otorgado la escritura social, suscrito todas las acciones y desembolsado el 25 % de su compromiso de aportación. Han satisfecho por gastos de otorgamiento de escritura, impuestos e inscripción registral, 30.000 euros.

Como consecuencia de lo anterior la sociedad procede a contabilizar el capital emitido por importe de 1.200.000, que es el resultante de multiplicar 1 millón de euros de capital emitido al 120 %. De esta manera la sociedad tendrá 100.000 acciones de 10 euros de valor nominal.

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	1.200.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		1.200.000

Al realizarse la constitución de la sociedad desembolsando los socios el 25 % de su compromiso, la entidad ingresa la parte correspondiente al 25 % del capital social (1.000.000 ×

$\times 25\%$) = 250.000 euros, más la parte correspondiente a la emisión por encima del valor nominal $[(120\% - 100\%) \times 1.000.000] = 200.000$ euros. El resto, es decir, el 75 % del capital social se convertirán en dividendos pasivos, que serán contabilizados en la cuenta (1034).

Al mismo tiempo la sociedad procederá a contabilizar la aportación inicial y el dividendo pasivo pendiente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	450.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	750.000	
190	Acciones emitidas		1.200.000

Posteriormente, se procede a la inscripción del capital social, llevando la diferencia entre el valor nominal y el de emisión a prima de emisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	1.200.000	
110	Prima de emisión o asunción		1.000.000
100	Capital social		200.000

Los gastos originados en la constitución de la sociedad minorarán directamente el patrimonio de la sociedad anónima al ser llevados directamente contra reservas voluntarias o prima de emisión.

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

Por último, una vez que el capital ha sido inscrito, se llevará a cabo una reclasificación de la cuenta que recoge el saldo de los desembolsos pasivos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	750.000	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		750.000

2. Conforme a lo establecido en los estatutos, el día 15 de octubre de 202X se exige a los accionistas el desembolso de un primer dividendo pasivo por el 25 % del capital suscrito por cada uno.

Con motivo de la exigencia de abono del primero de los dividendos pasivos, la sociedad anónima reconocerá esta exigencia a los socios, en la cuenta socios por desembolsos exigidos por un importe correspondiente al 25 % del capital social ($25\% \times 1.000.000$), dando de baja con ello la cuenta de socios por desembolsos no exigidos.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos, sobre acciones o participaciones ordinarias	250.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		250.000

3. La totalidad de accionistas cumplen con su obligación de pago.

Una vez que la sociedad ha recibido la totalidad de los dividendos pasivos, procederá a dar de baja el derecho reconocido contra sus accionistas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	250.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos, sobre acciones o participaciones ordinarias		250.000

4. Conforme a lo establecido en los estatutos, el día 15 de marzo de 202X+1 se exige a los accionistas el desembolso de un segundo dividendo pasivo por el 25 % del capital suscrito por cada uno.

En estos momentos la sociedad anónima repetirá lo realizado en el punto 3.

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos, sobre acciones o participaciones ordinarias	250.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		250.000

5. Dentro del plazo señalado, dicho dividendo pasivo fue atendido por todos los accionistas, con la excepción de un tenedor de 5.000 títulos.

En primer lugar, se recogerá el cobro de aquellos accionistas que sí han cumplido con su obligación, los cuales son aquellos que poseen 95.000 acciones (100.000 – 5.000).

El importe abonado por los accionistas será 95.000 acciones × 10 euros de valor nominal × 25% dividendo pasivo = 237.500.

Igualmente, en ese mismo momento el accionista que no ha cumplido con su obligación de atender el dividendo pasivo entrará en mora, procediendo la sociedad a reflejar esta situación en su contabilidad reflejando un derecho de cobro frente al accionista moroso por el importe de la mora, a la misma vez que dará por cancelado el dividendo pasivo.

El importe de la mora del accionista será 5.000 acciones × 10 euros de valor nominal × 25 % dividendo pasivo = 12.500.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	237.500	
5582	Accionistas morosos	12.500	
5580	Socios por desembolsos exigidos, sobre acciones o participaciones ordinarias		250.000

6. Con el objetivo de obligar al accionista moroso a cumplir con su compromiso de pago, la sociedad reclama por vía judicial el cumplimiento de la obligación, lo que le supone unos gastos de los servicios jurídicos externos por importe de 500 euros.

Aquí se presenta una precisión con respecto a lo establecido antes de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 y objeto del presente trabajo. Hasta la entrada en vigor de dicha resolución, podía considerarse que los 500 euros debían incorporarse al activo reconocido como consecuencia de la mora del accionista, toda vez que el moroso tiene que resarcir a la sociedad de los gastos incurridos; sin embargo, con la puntualización establecida en la resolución estos gastos se llevarán a la cuenta de resultados de la sociedad anónima, en este ejemplo contra la cuenta que recoge el gasto en servicios jurídicos externos.

Antes de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
5582	Accionistas morosos	500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500

Después de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		500

7. Como consecuencia de la reclamación judicial, el accionista moroso procede al cumplimiento de su obligación, además de abonar 600 euros en concepto de interés legal del dinero y resarcido de los gastos incurridos por la sociedad anónima como consecuencia de su incumplimiento.

El accionista moroso ingresará a la sociedad anónima el importe de la deuda (12.500 €), más el interés legal (600 €) y más los gastos en los que ha incurrido la sociedad (500 €), es decir, ingresará 13.600 euros.

La ausencia de regulación permitía interpretar que los ingresos por el interés legal se contabilizarían directamente en el patrimonio neto de la sociedad anónima en una cuenta de reservas al tratarse de ingresos producidos en operaciones con socios, mientras que los gastos judiciales cargados en la cuenta del moroso serían resarcidos como consecuencia del derecho de cobro anteriormente contabilizado. Con la regulación contenida en la resolución, los ingresos referentes al interés legal se contabilizan como ingresos financieros, mientras que aquellos que tengan como objetivo resarcir a la sociedad se contabilizan como ingresos de explotación.

Antes de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	13.600	
5582	Accionistas morosos		13.000
113	Reservas voluntarias		600

Después de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	13.600	



Código	Cuenta	Debe	Haber
▶			
5582	Accionistas morosos		12.500
756	Ingresos por acciones morosas		500
769	Otros ingresos financieros		600

8. Conforme a lo establecido en los estatutos, el día 15 de octubre de 202X+1 se exige a los accionistas el desembolso del tercer y último dividendo por importe de la totalidad pendiente de aportación.

A fecha 15 de octubre de 202X+1 las aportaciones de los accionistas al capital social han sido las siguientes:

- Constitución de la sociedad (01-04-202X) 25 %
- Primer dividendo pasivo (15-10-202X) 25 %
- Segundo dividendo pasivo (15-03-202X+1) 25 %

De tal manera que la cantidad a abonar será la correspondiente al 25 % restante del capital social, es decir, $1.000.000 \times 25 \% = 250.000$ euros.

La sociedad procederá, por tanto, a realizar la misma anotación contable que en las anteriores solicitudes de dividendos pasivos (puntos 2 y 4).

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos, sobre acciones o participaciones ordinarias	250.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		250.000

9. Dentro del plazo señalado, dicho dividendo pasivo fue atendido por accionistas poseedores de 92.000 títulos.

En primer lugar, se recogerá el cobro de aquellos accionistas que sí han cumplido con su obligación, los cuales son aquellos que poseen 92.000 acciones, siendo, por tanto, el importe abonado por los accionistas $92.000 \text{ acciones} \times 10 \text{ euros de valor nominal} \times 25 \% \text{ dividendo pasivo} = 230.000$.

Igualmente, y como se hizo ya en el dividendo pasivo anterior, en ese mismo momento los accionistas que no han cumplido con su obligación de atender el dividendo pasivo entrarán en mora, procediendo la sociedad a reflejar esta situación en su contabilidad registrando un derecho de cobro frente a los accionistas morosos por el importe de la mora, a la misma vez que dará por cancelado el dividendo pasivo exigido.

El importe de la mora de los accionistas será 8.000 acciones × 10 euros de valor nominal × 25 % dividendo pasivo = 20.000.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	230.000	
5582	Accionistas morosos	20.000	
5580	Socios por desembolsos exigidos, sobre acciones o participaciones ordinarias		250.000

10. En esta ocasión, la empresa de acuerdo con lo dispuesto en la ley acude al procedimiento de autoejecución de las acciones de los socios morosos. Para ello procede a realizar el duplicado de dichas acciones, lo que le supone un coste de 400 euros.

Por un lado, la sociedad anónima procederá a contabilizar la anulación de las acciones morosas y el alta de las acciones duplicadas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
1900	Duplicado de acciones	96.000	
1940	Acciones anuladas		96.000

Por otra parte, procederá a contabilizar los gastos de realizar el duplicado de acciones, donde vuelve a surgir una diferencia, como en el punto 6, ya que con la actual normativa estos gastos se llevan a la cuenta de resultados y no procede el aumento del derecho de cobro contra el deudor.

Antes de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
5582	Accionistas morosos	400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		400

Después de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		400

11. La sociedad consigue vender el 75 % de los títulos duplicados, los cuales han sido vendidos al 110 % y con desembolso total. Se ha establecido un interés legal de 500 euros.

La sociedad ha conseguido vender 6.000 títulos (8.000 × 75%).

El precio de venta ha sido 10 valor nominal × 110 % emisión = 11 euros. De tal manera que los ingresos obtenidos han sido 66.000 euros (6.000 × 11).

Por otra parte, el valor de las acciones originarias era de 72.000 (6.000 × 12). Esta pérdida de valor será absorbida por el accionista moroso.

De tal manera que las cuentas entre la sociedad anónima y el accionista moroso serán:

• Ingresos por venta de duplicados	66.000
• Dividendo pasivo no pagado (6.000 accs. × 10 vn × 25 %)	-15.000
• Interés legal	-500
• Gastos duplicados [400 × (6.000/8.000)]	-300
• Cantidad a devolver al moroso	50.200

En cuanto a la contabilidad de las operaciones, por la contabilidad del duplicado de acciones, los ingresos recibidos en su venta y la pérdida que absorberá el accionista moroso, se realiza el siguiente asiento.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	66.000	
5582	Accionistas morosos	6.000	
1900	Duplicado de acciones		72.000

En cuanto a la liquidación con el accionista moroso, la falta de regulación permitía interpretaciones distintas a las fijadas por la resolución, en el mismo sentido que lo comentado en los puntos anteriores.

Antes de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
1940	Acciones anuladas	72.000	
5582	Accionistas morosos		21.300
113	Reservas voluntarias		500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.200

Después de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
1940	Acciones anuladas	72.000	
5582	Accionistas morosos		21.000
756	Ingresos por acciones morosas		300
769	Otros ingresos financieros		500
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		50.200

12. El resto de títulos no puede ser vendido y la sociedad procede a su amortización.

Las acciones a amortizar son 2.000 con un valor de 12 euros cada una (10 valor nominal + 2 prima de emisión), de tal manera que la sociedad procederá a anularlas y a reducir el patrimonio neto en tal cantidad.

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	20.000	
110	Prima de emisión o asunción	4.000	
1900	Duplicado de acciones		24.000

De esas 2.000 acciones que ahora se amortizan, la sociedad había recibido ya la cantidad correspondiente a la prima de emisión y al 75 % del capital social, es decir, 19.000 euros $[(2.000 \times 2 \text{ pe}) + (2.000 \times 10\text{vn} \times 75\%)]$. Esta cantidad quedará en la sociedad, ya que no será devuelta al socio moroso. En su contabilización vuelve a surgir una diferencia de interpretación como consecuencia de la regulación contenida en la Resolución del ICAC

de 5 de marzo de 2019, ya que, con anterioridad a ella, podía argüirse su registro directamente en el patrimonio de la sociedad, mientras que con la regulación establecida por la resolución debe ir a ingresos de explotación.

Antes de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
1940	Acciones anuladas	24.000	
5582	Accionistas morosos		5.000
113	Reservas voluntarias		19.000

Después de la resolución

Código	Cuenta	Debe	Haber
1940	Acciones anuladas	24.000	
5582	Accionistas morosos		5.000
756	Ingresos por acciones morosas		19.000

5. Efectos del cambio de criterio en la contabilización de gastos e ingresos provocados por las situaciones de morosidad

Como se ha podido apreciar mediante la realización del ejemplo contenido en el punto anterior, la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 ha supuesto una concreción en la contabilización de los ingresos y gastos devengados como consecuencia de la morosidad de un accionista y el desarrollo de esta situación. Por un lado, podía interpretarse que los gastos debían cargarse en la cuenta del moroso como un mayor crédito de la sociedad frente al socio y, por otro, los ingresos como un aumento de los fondos propios. Sin embargo, la resolución los trata como operaciones con terceros, de manera que los gastos producidos por la mora se contabilizan como gastos de explotación y los ingresos como ingresos de explotación o financieros, según su naturaleza.

De tal manera que con la actual normativa la contabilidad de la problemática de los accionistas morosos provoca una mayor homogeneización entre el resultado contable y la base imponible del impuesto sobre beneficios.

En el ejemplo anterior, al finalizar el ejercicio el resultado contable, punto de partida para la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades (López, Martínez, Ibá-

ñez y Castro, 2018), no habría reflejado los distintos ingresos obtenidos por la sociedad, tanto por el cobro al moroso del interés legal del dinero como por la parte que permanece en la sociedad a consecuencia de la amortización de las acciones morosas. De tal manera que se debería proceder a realizar el correspondiente ajuste fiscal en el cálculo del impuesto sobre beneficios para determinar la base imponible del impuesto sobre sociedades (Fernández de la Cigoña, 2019). Tampoco habría reflejado los gastos de duplicado de acciones que no han sido resarcidos por el accionista moroso al no venderse esos títulos.

Punto	Cuenta	Concepto	Importe
7	769	Otros ingresos financieros	600
11	769	Otros ingresos financieros	500
12	623	Servicios profesionales independientes	-100
12	756	Ingresos por acciones morosas	19.000
Total ajuste fiscal			20.000

Con base en los cálculos anteriores, la sociedad mercantil debería realizar un ajuste fiscal en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre beneficios de 20.000 euros. Con la normativa aprobada, esto ya no es necesario, ya que la cuenta de resultado recoge la totalidad de ingresos y gastos originados a consecuencia de la morosidad del accionista.

6. Conclusiones

La ausencia de norma precisa permitía interpretar, a tenor del contenido del marco conceptual y, de forma más concreta, de la definición de ingresos y gastos allí recogida, que los gastos debían aumentar el derecho de cobro frente al moroso de cara a su resarcimiento posterior y los ingresos un aumento de fondos propios. Sin embargo, la resolución ha venido a precisar que los gastos deben contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias y los ingresos deben tener igual destino, diferenciando lógicamente los de carácter financiero y de explotación.

De manera similar, las cantidades ya desembolsadas que quedan en beneficio de la sociedad en caso de amortización de las acciones del moroso, por imposibilidad de venta, también habrán de contabilizarse como ingreso de explotación.

De esta forma, la resolución aproxima el resultado contable y la base imponible, pero introduciendo en este y otros aspectos desarrollados en ella matices acerca del reconocimiento en fondos propios o en resultados de los gastos e ingresos derivados de las operaciones con socios. Concretamente, es cuestionable que aportaciones de socios inicialmente reconocidas en fondos propios, puedan ser tratadas posteriormente como ingresos del ejercicio.

Referencias bibliográficas

- Alcover Garau, G. (2011). Las cuentas anuales. *Revista de Derecho de Sociedades*, 36.
- Aznar Giner, E. (2020). *Covid-19 medidas societarias y concursales. Doctrina, legislación y formularios*. Tirant lo Blanch Concursal.
- Battle Sales, G. (1991). Las aportaciones en la sociedad anónima. *Anales de derecho: revista de la Facultad de Derecho*.
- Candelario Macías, M. I. (2019). *GPG Derecho de Sociedades*. Tirant lo Blanch.
- Campuzano, A. B.; Sebastián Quetglas, R. y Torturo Ortiz, J. (2019). *Esquemas de Derecho de las Sociedades de Capital*. Tirant lo Blanch.
- Echocapar García, L. (1955). El Control de las Sociedades Anónimas en la Legislación de Chile, España, Suiza y el Perú. *Derecho PUCP*, 14, 127.
- Fernández de la Cigoña Fraga, J. R. (2019). *Diferencias entre el resultado contable y el fiscal: todo lo que necesitas saber sobre los ajustes extracontables*. CEF.
- Fernández de la Gándara, L. (2011). Tipificación y régimen legal de las sociedades de capital. *Revista de Derecho de Sociedades*, 36.
- Gómez Bermeo, H. J. (2014). Análisis sobre las formalidades y clases de reducción de capital. *Revista de Asesoría Especializada*, 797.
- López López, H.; Martínez Caballero, R.; Ibáñez García, R. y Castro Bosque, M. (2018). *Practicum Fiscal 2018*. Aranzadi.
- International Accounting Standards Board. (2018). *Norma Internacional de Información Financiera N.º 9: Instrumentos financieros*. London: IASB.
- Martínez Martínez, M. (2011). La reforma parcial de la Ley de Sociedades de Capital y la incorporación de la Directiva 2007/36/CE, sobre el ejercicio de determinados derechos de los accionistas de sociedades cotizadas. *Revista de Derecho de Sociedades*, 37.
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- 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.
- Rodríguez Relea, F. J. (2017). *Fiscalidad Práctica 2017*. Aranzadi.
- Salas Sánchez, J. (1995). Exclusión del derecho de suscripción preferente del accionista en los casos de emisión de nuevas acciones. *IUS ET VERITAS*, 6(11), 15-24.
- Sánchez Calero, F. (2018). *Principios de Derecho Mercantil*. Tomo I. (23.ª ed.). Aranzadi.
- Sánchez Linde, M. (2009). Legitimación Formal para el Voto del Socio en la Junta de Accionistas de la Sociedad Anónima. Régimen Documental. *Rev. Jurídica Castilla & León*, 18, 219.
- Sansalvador Sellés, M. E. (2019). *Contabilidad de sociedades: Adaptado a la RICAC de 5 de marzo de 2019* (Reedición diciembre 2019). Universidad Miguel Hernández.
- Troncoso Reigada, M. (2012). El juego de la autonomía de la voluntad a la hora de atribuir la competencia para acordar la exclusión de un socio de una sociedad de capital. *Revista de Derecho Mercantil*, 282.